

Royaume du Maroc

Ministère de l'Education Nationale, de la Formation
Professionnelle, de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique



المملكة المغربية

وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني و التعليم العالي
و البحث العلمي

Centre des études doctorales : Sciences Economiques et Gestion
Laboratoire de recherche : Laboratoire de Recherche en Management,
Finance et Economie Sociale (LAREMFES).

Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences Economiques et Gestion
Sous le thème :

*La Contribution du Système de Contrôle des Finances Publiques à la Bonne
Gouvernance Financière Publique au Maroc :*
« Cas de la Cour des Comptes »

Présentée et Soutenue par

Fatima Ezzahra NEJJARI

Sous la direction de

Pr. Mohammed NMILI

Membres du Jury

Pr. Mohammed NMILI	PES. FSJES DE Fès	Président
Pr. Abdelkarim MOUSSA	PES. FSJES DE Fès	Suffragant
Pr. Abdelali LAHRACH	PES. FSJES DE Meknès	Suffragant
Pr. Nada MOUFDI	PH. FSJES DE Fès	Suffragant
Pr. Fouad BENELHAJ	PH. FSJES DE Fès	Suffragant

Année universitaire : 2019/2020

Centre des études doctorales : Sciences Economiques et Gestion
Laboratoire de recherche : Laboratoire de Recherche en Management,
Finance et Economie Sociale (LAREMFES).

Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences Economiques et Gestion
Sous le thème :

*La Contribution du Système de Contrôle des Finances Publiques à la Bonne
Gouvernance Financière Publique au Maroc :*

Présentée et Soutenue par

Fatima Ezzahra NEJJARI

Sous la direction de

Pr. Mohammed NMILI

Membres du Jury

Pr. Mohammed NMILI	PES. FSJES DE Fès	Président
Pr. Abdelkarim MOUSSA	PES. FSJES DE Fès	Suffragant
Pr. Abdelali LAHRACH	PES. FSJES DE Meknès	Suffragant
Pr. Nada MOUFDI	PH. FSJES DE Fès	Suffragant
Pr. Fouad BENELHAJ	PH. FSJES DE Fès	Suffragant

Année universitaire : 2019/2020

Remerciements

LOUANGE A DIEU SEUL

Je remercie le Bon DIEU tout puissant qui m'a donné le courage, la volonté et la force pour achever ce travail.

Je tiens à exprimer ma plus grande gratitude à mon directeur de thèse monsieur NMILI Mohammed pour son attention et sa disponibilité malgré ses nombreux engagements. Sa compétence, son savoir, sa rigueur scientifique et ses précieux conseils dont j'ai pu bénéficié lors de nos discussions m'ont beaucoup appris.

J'exprime mes plus vifs remerciements à l'ensemble des membres du jury, qui m'ont fait l'honneur de bien vouloir juger ce travail de recherche : Pr. Abdelkarim MOUSSA, Pr. Abdelali LAHRACH, Pr. Nada MOUFDI, et Pr. Fouad BENELHAJ. Mes remerciements s'adressent également à tous les professeurs de la FSJES-FES et spécialement les membres du laboratoire LAREMFES.

J'adresse toute mon affection à ma famille, particulièrement mes chers parents **Mohammed NEJJARI** et **Latifa ELMAJDOULI** pour leurs prières, leurs encouragements et leurs soutiens. Mes remerciements ne pourront jamais égaler ce qu'ils ont fait pour moi. Je remercie également mes chers sœurs et frères Ayoub, Salma, Othman et Nada pour leurs soutiens indéfectibles.

Je tiens à remercier chaleureusement mon mari Mhammed SENNOU pour son soutien constant.

Mention spéciale à Khalid YESFI pour avoir relire mon travail et l'enrichir avec ses précieux conseils. Je tiens à remercier infiniment Jamal BOUABID pour son support permanent et inconditionnel tout au long de cette période difficile. Mes remerciements s'adressent également à mes chères amies Chaimae ROUSSAFI et Zahira MOUHSINE pour leurs encouragements. Je ne saurais terminer avant de remercier toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicace

Je dédie ce travail en signe de reconnaissance et de respect à mes chers parents:

A ma chère Maman ELMAJDOULI Latifa, source d'amour, de joie et de bonheur. Aucune dédicace ne puisse exprimer mes sincères sentiments pour tous tes encouragements, ton soutien et tes grands sacrifices. Que dieu le tout puissant te protège et te récompense, t'accorde santé et bonheur, et te garde à mes cotés

A la mémoire de mon cher Papa Nejjari Mohammed, qui m'a toujours entouré par son amour et sa tendresse. Aucun mot ne serait témoin de mon immense gratitude et mon profond amour. Que dieu ait ton âme en sa sainte miséricorde

A ma petite princesse Arij

Liste des abréviations

- BAA : loi sur le budget et la comptabilité publique
- BVG : Bureau du vérificateur Général
- CBA: Congressional Budget and Imoundment Control Act
- CBO : Office budgétaire du Congrès
- CMD : Contrôle modulé de la dépense
- CRC : Cours régionales des comptes
- DRRGCP : Décret Royal du règlement général de comptabilité publique
- DAI : Division d’audit et de l’inspection
- DBF : Discipline Budgétaire et financière
- EBO : Enquête sur le budget ouvert
- IBP : International Budget Partnership
- IGF : Inspection générale des finances
- IGM : Inspections générales des ministères
- IGAT : Inspection générale de l’administration territoriale
- INTOSAI : Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
- ISC :Institution Supérieure du Contrôle
- GAO: Government Accountability Office
- GPRA: Government-Performance-Results-Act
- L.O.L.F: Loi organique relative à la loi des finances
- NPM : New Public Management
- NGP : Nouvelle gestion publique
- NOA: National Office Audit
- OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques
- OMB: Office of Managment and Budget
- PAC: Public AccountCommittee
- PGR : Procureur général du Roi
- PNUD : Programme des nations unis pour le développement
- SDI : Schéma directeur informatique
- TGR : Trésorerie Générale du Royaume
- TM : Transparency Maroc

Sommaire

Introduction Générale.....	1
Chapitre 1 : Les fondements théoriques de la gouvernance et du contrôle des finances publiques	12
I. Les finances publiques : une discipline en perpétuel changement.....	13
1. Les finances publiques à travers l'évolution du rôle de l'Etat.....	14
2. Nouvelle gestion publique : un essai de modernisation de la gestion des finances publiques.....	22
3. La bonne gouvernance financière : Levier indispensable de modernisation de la gestion des	
4. finances publiques.....	28
II. Le contrôle des finances publiques : Approches théoriques et conceptuelles.....	38
1. L'évolution des approches de contrôle : Une réponse aux exigences de la nouvelle gestion publique.....	39
2. La nouvelle gestion publique : Une doctrine globale intégrée.....	46
3. Le contrôle supérieur des finances publiques : Quelle portée ?	52
III. Etude comparative des systèmes du contrôle supérieur des finances publiques à l'instar de la bonne	
gouvernance financière.....	76
1. Le modèle anglo-saxon	78
2. Le modèle latin du contrôle.....	93
3. Rapprochement entre les différents ISC.....	104
Chapitre 2 : Le système du contrôle des finances publiques au Maroc à la lumière d'une bonne gouvernance	
financière.....	113
I. Aperçu sur le système de gestion des finances publiques au Maroc.....	114
1. Les acteurs chargés de l'exécution des dépenses et des recettes.....	114
2. La responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics.....	118
3. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.....	121
4. La procédure d'exécution des dépenses et des recettes publiques.....	125
II. Des contrôles internes à l'administration aux contrôles externes : complémentarités et divergences.....	132
1. Le contrôle exercé par le comptable public.....	134
2. Le contrôle opéré par les inspections.....	142
3. Le contrôle politique.....	159
4. Le contrôle juridictionnel.....	168
III. Le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc, un système spécifique.....	174
1. La cour des comptes et les exigences d'une nouvelle gestion publique.....	174
2. Le modèle marocain du contrôle supérieur des finances publiques.....	186
Chapitre 3 : La contribution du contrôle supérieur des finances publiques à la bonne gouvernance financière	
publique : Quel apport ?.....	223
I. Positionnement épistémologique et méthodologique de la recherche.....	223
1. Paradigme épistémologique retenu	224
2. La méthodologie de recherche	226
II. Evaluation du rôle du contrôle supérieur des finances publiques : Etude quantitative.....	249
1. Présentation des résultats de l'étude	249
2. Calcul des scores et discussions des résultats.....	270
III. Evaluation du rôle du contrôle supérieur des finances publiques : Etude analytique.....	282
1. Le contrôle supérieur des finances publiques pour la transparence.....	282
2. Le contrôle juridictionnel pour une corrélation de la responsabilité et la reddition des comptes	300
3. Le contrôle de la gestion pour une amélioration de la gestion publique.....	312
IV. Résultat et vérification des hypothèses de recherche.....	333
Conclusion Générale.....	346

Introduction générale

Le Maroc a réalisé, depuis les années 2000 des avancées majeures sur le plan économique, social et institutionnel, grâce auxquelles il a pu enclencher son processus de rattrapage économique. Il représente de ce fait une singularité dans son contexte régional en effervescence. Les potentialités dont il dispose leur permettent de renforcer cette singularité pour devenir à l'horizon de la prochaine génération le premier pays d'Afrique du Nord à rejoindre le club des pays intermédiaires à revenu élevé¹.

Toutefois, le Maroc à l'instar des pays en voie de rattrapage économique se trouve confronter à « un plafond de verre² » dans son expansion. Il s'agit notamment des contraintes et défis, parmi lesquelles il y a lieu de signaler principalement les lacunes manifestes au niveau de la gouvernance. En effet, la bonne gouvernance publique est parmi les principaux axes de politiques institutionnelles³ susceptibles de franchir ce «plafond de verre», ainsi de conduire à l'émergence économique du Maroc.

A cet égard, les effets de la crise financière, qui se sont manifestés par l'aggravation des déficits financiers, économiques et sociaux, ont obligé les pays, y compris le Maroc, à analyser profondément la gouvernance de leur système de gestion des finances publiques tant pour éviter de futures erreurs de politique, que pour établir des institutions budgétaires et gouvernementales solides et capables de résister aux potentiels crises financières.

Force est de constater que le Maroc est considéré parmi les pays émergents dont les ressources restent relativement limitées par rapport à ses exigences socioéconomiques.

¹ Jean-Pierre Chauffour, «Le maroc à l'horizon 2040 : Investir dans le capital immatériel pour accélérer l'émergence économique». Résumé Washington, DC : La Banque mondiale. DOI : 10.1 596/978-1-4648-1066-4. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. P75

² Plafond de verre : Il est ainsi nommé car il est largement invisible. Il désigne l'ensemble des limites qui entrave le progrès des nations et qui sont invisibles et difficilement quantifiables tels que la gouvernance, la confiance, la connaissance....

³ Jean-Pierre Chauffour, «Le maroc à l'horizon 2040..», op.cit. p79

Dès-lors, la question de la bonne gouvernance se pose avec acuité comme remède pour répondre aux exigences et enjeux issus du développement économique escompté.

D'ailleurs, l'importance accordée à la gestion des finances publiques provient de leur rôle central dans un Etat démocratique et ambitieux à son développement.

D'où l'intérêt de la préservation des deniers publics, puisqu'ils deviennent à la fois une condition indispensable d'une gestion optimale des ressources de l'Etat, et un gage de sa sécurité financière, et par conséquent sociale.

De ce fait, les chercheurs, experts, citoyens et toute partie prenante intéressée par la gestion des finances publiques, sont plus que jamais préoccupés de savoir comment l'argent public est dépensé.

A cela, s'ajoute les nouvelles exigences en matière de la gestion publique, ayant poussé les pays à repenser leur mode de gouvernance financière publique, qui ne cessent d'alimenter le débat public portant principalement sur la nécessité de préserver les deniers publics.

Ainsi, la gouvernance financière publique, en tant que système de pilotage financier basé sur les principes de participation, transparence, Etat de droit, responsabilité et reddition des comptes, et performance dans la gestion publique, est considérée comme un outil de réflexion pour remodeler la gestion des finances publiques⁴.

Une bonne gouvernance financière publique signifie que les fonds publics soient utilisés, que ce soit en termes de dépenses ou de recettes, selon une approche axée sur les résultats, avec économie, efficacité et efficience, et dans le respect de bonnes pratiques administratives, techniques, financières, environnementales et de développement durable. Il s'agit de l'application des principes généraux de la bonne gouvernance à la gestion des finances publiques, à savoir la légitimité, l'obligation de

⁴Narhach Ahmed, « Gouvernance et choix budgétaire : quelles voies de réformes ? », Bulletin Economique et Social du Maroc, Nouvelle série, n°168, décembre 2011

rendre compte, l'Etat de droit, l'efficacité et l'action de l'Etat axé sur le développement⁵.

La bonne gouvernance financière exige que les institutions de contrôle financier collaborent ensemble, afin d'exercer efficacement leur rôle de contre-pouvoirs⁶. Elle ne peut être assurée qu'à travers l'intervention permanente d'un système de contrôle efficace et pertinent des finances publiques pour en assurer la maîtrise, limiter et corriger les dysfonctionnements, lutter contre le gaspillage et la corruption.

Ce système de contrôle est souvent appréhendé par le contrôle externe exercé par une institution supérieure de contrôle indépendante. Ce faisant, le renforcement de ce système de contrôle dans les pays en développement est l'une des conditions fondamentales pour instaurer la transparence, l'obligation de rendre compte et le contrôle de la société civile, d'où sa contribution essentielle à la bonne gouvernance financière publique⁷.

Par ce système de contrôle des finances publiques, on entend un système régulateur qui a pour but de signaler en temps opportun les écarts par rapport à la norme où les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficience, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière⁸.

L'objectif étant de pouvoir prendre les mesures correctives, préciser les responsabilités des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature.

En outre, il est à préciser que la nature du contrôle diffère selon son objectif, l'organe auquel il est confié, ainsi que le moment où il est effectué.

⁵Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ), "Good financial governance in German development cooperation", promoting good governance in public finance. BMZ Strategy paper 4-2014 e. April 2015

⁶Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ), *Good Financial Governance – Good Governance in Public Finance*, Fiscal Studies, n° 3, Eschborn, GTZ, 2006. P 10

⁷Stefan Leiderer et Peter Wolff, « Gestion des finances publiques : une contribution à la bonne gouvernance financière », *Annuaire suisse de politique de développement* [En ligne], 26-2 | 2007, mis en ligne le 22 juin 2009, consulté le 08 décembre 2018. URL : <http://journals.openedition.org/aspd/142>

⁸Déclaration de LIMA, 1977.

Cette diversité des contrôles doit s'inscrire en droite ligne avec les exigences d'une bonne gouvernance financière, et non pas un facteur de blocage dans le processus de la gestion des finances publiques.

Dans ce cadre, il y a lieu de signaler qu'au sein de chaque démocratie, il existe selon les normes internationales de contrôle des finances publiques, une institution supérieure de contrôle (ISC) ayant pour tâche d'assurer l'intégrité du secteur public et d'en améliorer sa gestion financière.

Objectif et intérêt de la recherche

Notre recherche s'est penchée d'abord sur « *La contribution du système de contrôle des finances publiques à la bonne gouvernance financière publique au Maroc : Cas de la cour des comptes* », un sujet qui demeure, à notre sens, d'actualité bien qu'il est souvent débattu par les experts et chercheurs.

Ceci est d'autant plus vrai notamment avec la phase de transition que connaît le Maroc au niveau politique, économique et social.

Ainsi, à l'instar de plusieurs pays, le Maroc n'a pas échappé aux mutations des systèmes financiers publics qui se sont développés partout dans le monde, comme une onde de choc s'étant étendue progressivement⁹.

A cet effet, une série de réformes ont été entreprises à partir de 2001, portant sur la modernisation des structures de l'économie, l'adaptation des processus de gestion budgétaire aux nouvelles contraintes de l'environnement national et international, et l'amélioration de la gouvernance publique pour un meilleur positionnement régional et mondial.

Ces réformes visent essentiellement à :

- Améliorer la compétitivité et l'attractivité de l'économie nationale ;
- Améliorer les indicateurs de développement humain et renforcer la lutte contre la pauvreté ;

⁹M.Bouvier, « Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance : Actes de la 1^{ère} université de printemps de finances publiques du GERFIP. LGDJ.2004.P3

- Promouvoir une gestion des finances publiques saine, transparente et performante ;
- Renforcer le processus de décentralisation et de déconcentration et notamment en perspective de régionalisation élargie.

En parallèle, le Maroc dispose d'un système de contrôle des finances publiques complexe et diversifié. Ce système a pour objectif de créer un environnement favorable pour une gestion efficace et rationnelle des fonds publics.

Toutefois, les différents rapports émanant des instances nationales et internationales sur le Maroc, reflètent une véritable crise de gouvernance des finances publiques, caractérisée par l'aggravation des déficits économiques, financiers et sociaux. Ces rapports relèvent l'incapacité du Maroc à atteindre les objectifs fixés, malgré les efforts fournis dans ce sens¹⁰.

Ce constat nous a amené à s'interroger sur l'efficacité du système de contrôle des finances publiques et son rôle dans la contribution à la consolidation des principes de la bonne gouvernance financière.

i. Délimitation du champ de l'étude :

Notre étude sera principalement axée sur le système de contrôle des finances publiques au Maroc.

Cependant, vu la multiplicité des organes et des formes de contrôle et en vu de délimiter notre champ de recherche, nous nous sommes focalisés sur la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle chargée par la constitution de la consolidation des principes de la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes et de la bonne gouvernance.

¹⁰ Open budget 2017 (IBP), Etude sur le système d'intégrité Maroc 2014 (TM), Inégalités régionales et territoriales au Maroc (Conseil Economique, social et environnemental), Rapport national sur l'Evaluation du système de gouvernance (OMAP), Le Maroc à l'horizon 2040 (Banque Mondiale)...

Ainsi, forte par l'adoption de la nouvelle constitution, la cour des comptes est devenue le garant de la transparence de l'action des acteurs chargés de la gestion des fonds publics.

Elle joue un rôle central dans l'instauration de la démocratie dans le pays, sans oublier de signaler que son statut particulier la met en interaction directe avec presque l'ensemble des institutions qui constituent l'ossature démocratique de l'Etat.

La cour des comptes est synonyme de l'acte civique de rendre compte, elle est là pour servir le citoyen en lui rendant compte des actes de gestion des fonds publics par les agents de l'administration publique¹¹.

Dans ce cadre, notre travail s'est assigné des objectifs généraux et spécifiques.

ii. Objectif général de la recherche:

Contribuer à la production scientifique consacrée à l'étude du système de contrôle des finances publiques, sous l'angle de la nouvelle gestion publique, et non seulement sous l'angle juridique, ainsi que son impact sur la rationalisation de la gestion des finances publiques.

iii. Objectifs spécifiques :

Décortiquer l'objectif général et l'explicitier à travers des objectifs spécifiques, notamment :

- Analyser les différentes approches de contrôle en matière de gestion des finances publiques à la lumière des exigences de la nouvelle gestion publique ;
- Etudier le rôle du système de contrôle des finances publiques à la consolidation des principes de la bonne gouvernance financière ;
- Etudier l'architecture du système de contrôle des finances publiques au Maroc (composantes, spécificités, lien...) ;

¹¹Mohammed Berraou, « La responsabilité des acteurs de la gestion publique devant la cour des comptes : Le modèle marocain », Editions l'Harmattan. 2017. p15

- Analyser d'une manière approfondie l'efficacité du dispositif du contrôle de la cour des comptes et sa capacité à consolider les principes de la bonne gouvernance financière. ;
- Identifier les points forts, ainsi que les contraintes et limites qui handicapent le bon fonctionnement du système de contrôle en général et de la cour des comptes en particulier.

Problématique de la recherche

Le postulat de départ de notre recherche est énoncé comme-suit :

Dans le cadre de la nouvelle gestion publique, et ses nouvelles exigences, nous nous sommes intéressés à l'efficacité du contrôle des finances publiques au Maroc et son rôle dans le renforcement de la bonne gouvernance financière.

Cette question nous a amené à effectuer des recherches documentaires et la consultation des différents écrits traitant à la fois de la thématique du contrôle et celle de la gestion des finances publiques.

La revue de littérature afférente nous a permis d'approfondir notre postulat de départ, et de formuler la problématique de recherche suivante :

Dans quelles mesures les pratiques du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc contribuent-elles réellement au renforcement de la bonne gouvernance financière publique?

Pour mieux élucider notre problématique, nous l'avons décliné à travers un certain nombre de questions, ce qui nous permettra d'y apporter des éléments de réponse. Il s'agit de savoir:

- Pourquoi parle-t-on d'une bonne gouvernance financière ?
- Est-ce que les approches de contrôle se sont développées en fonction de la nouvelle gestion publique ?

- Quel lien existe-il entre le contrôle et la bonne gouvernance ? Autrement-dit, comment le contrôle contribue au renforcement d'une bonne gouvernance financière publique ?
- Comment les organisations internationales ainsi que les expériences étrangères en matière du contrôle supérieur des finances publiques ont contribué à l'enrichissement des approches du contrôle ?
- Quelles sont les spécificités de la cour des comptes, et quelle place occupe-t-elle dans le système général de contrôle des finances publiques au Maroc ? Et quels sont les contraintes qui handicapent le bon fonctionnement de cette institution?
- Quelle valeur ajoutée apporte la cour des comptes aux différentes parties prenantes ?

Contraintes méthodologiques

Il est à préciser que notre recherche demeure perfectible, vu le nombre de difficultés et de contraintes rencontrées, sans lesquelles le fruit de notre rendu aurait été certainement plus généreux.

Notre thématique comporte deux principaux volets à savoir le système de contrôle des finances publiques et la bonne gouvernance financière publique. Chaque volet comprend plusieurs composantes.

A cet effet, le champ très élargi de notre recherche, son caractère hétérogène, sa composante qualitative difficilement mesurable, ont constitué pour nous un véritable facteur de blocage.

Parmi les difficultés les plus importantes, nous citons à titre limitatif :

- Le choix d'une approche méthodologique, étant donné qu'il s'agit d'une thématique pluridisciplinaire qui a été traitée mais souvent sous l'angle juridique ; Notre souci était de refléter la contribution de ce système dans le cadre d'un aspect étendu et global, surtout en relation avec l'aspect de gestion.

- Le caractère hétérogène et spécifique de chaque composante du système de contrôle ;
- Difficulté relative à la collecte de données et informations utiles pour notre étude ; Plusieurs intervenants dans le système de contrôle refusent de partager l'information sous prétexte de confidentialité, et parfois ils montrent une certaine réticence à répondre favorablement à notre demande.
- L'inaccessibilité ou l'indisponibilité de certains sites internet des différentes instances consultées. Toutefois, quand ils sont disponibles ou accessibles ne fournissent pas toujours toutes les informations nécessaires.

Ceci, nous a, assez souvent, poussé à revoir, et ce à plusieurs reprises, notre méthode de travail.

Méthodologie de recherche

Pour faire aboutir notre thèse, notre démarche de recherche s'est construite autour des étapes suivantes. Il s'agit en l'occurrence :

- Du choix du postulat de départ ;
- De la revue de littérature ;
- De la formulation de la problématique ;
- De l'élaboration d'un modèle conceptuel d'analyse ;
- De l'étude et la vérification du modèle à travers une démarche bien définie ;
- De l'analyse des données ;
- De la présentation des résultats et conclusions de la recherche.

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que notre recherche s'inscrit dans le cadre d'un paradigme positiviste, suivant une approche hypothético-déductive.

A cet effet, nous nous sommes basés sur un certain nombre d'hypothèses en guise de fil conducteur dans notre processus de recherche. Il s'agit de :

H1 : La supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité.

H2 : Les pratiques du contrôle exercé par l'ISC renforcent la transparence en assurant l'accès des parties prenantes à l'information, et en dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière.

H3 : Le contrôle de la gestion exercé par l'ISC contribue à l'amélioration de la gestion des entités publiques à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

H4 : L'impact du contrôle dépend du degré de la mise en application et de suivi des recommandations émises.

A cet effet, nous avons travaillé selon une approche combinant à la fois la méthode quantitative et qualitative. Ainsi, pour pouvoir vérifier nos hypothèses, nous avons mené des recherches tant au niveau théorique que pratique.

Nous avons choisi d'articuler notre recherche autour de trois chapitres présentés comme-suit :

Dans le premier chapitre, nous présenterons le cadre conceptuel de la bonne gouvernance financière publique ainsi que celui du contrôle des finances publiques, afin de définir les concepts théoriques clés de notre thèse.

Ensuite, nous passerons en revue les spécificités du contrôle supérieur des finances publiques. Au niveau de ce chapitre, nous étudierons également la relation entre le contrôle et les principes de la bonne gouvernance financière.

Et finalement, nous exposerons les principales expériences étrangères en matière de contrôle supérieur, afin de tirer les caractéristiques et les bonnes pratiques propres pour chaque modèle.

Dans le deuxième chapitre, nous présenterons en premier lieu le système de gestion des finances publiques au Maroc, étant donné qu'il s'agit du contexte au sein duquel s'opère le contrôle dont nous voulons étudier l'impact.

En deuxième lieu, nous présenterons un état des lieux du système de contrôle des finances publiques au Maroc, ses composantes, ses spécificités et ses limites.

En troisième lieu, nous traiterons d'une manière approfondie notre système de contrôle supérieur des finances publiques «***La cour des comptes*** » à la lumière des exigences des réformes entreprises.

Dans le troisième chapitre, nous exposerons dans un premier axe la méthodologie adoptée pour la conduite de notre partie pratique à travers laquelle nous expliquons et justifions le choix de notre méthode de travail.

Dans le deuxième et troisième axe, nous aborderons notre principale problématique qui consiste à évaluer le rôle du contrôle supérieur des finances publiques selon les deux approches consécutives suivantes : quantitative et qualitative.

Le dernier axe de notre étude s'intéressera à la vérification des hypothèses après avoir présenté les principaux résultats de l'étude.

Chapitre 1 : Les fondements théoriques de la gouvernance et du contrôle des finances publiques

Les finances publiques sont devenues le principal instrument de la politique économique et sociale ayant pour objectif de réparer les injustices sociales¹², ainsi qu'une redistribution des fruits de la croissance par l'Etat¹³. Leur caractéristique principale et peut être leur principal handicap réside dans leur hétérogénéité et leur complexité¹⁴.

Les finances publiques ont évolué en passant par quatre périodes : la première au XVIII^{ème} siècle demandant l'affirmation du consentement financier et l'attribution en contrepartie du pouvoir financier, la deuxième au XIX^{ème} siècle concernant l'encadrement réglementaire et juridique de ce pouvoir, la troisième période allant de la fin du XX^{ème} siècle et le début du XXI^{ème} siècle est l'âge de contrôle de gestion, et la quatrième période est celle de la nouvelle gouvernance financière publique¹⁵.

Une gouvernance financière publique centrée sur la maîtrise des dépenses et l'utilisation rationnelle des recettes, permettant d'assurer une meilleure qualité de vie pour les citoyens, est devenue plus que jamais une problématique qui occupe la quasi-totalité des pays, dans un contexte caractérisé par la succession et l'aggravation des crises touchant les finances publiques.

Devant cette situation, les décideurs optent pour des solutions incohérentes qui reflètent leurs incapacités d'intégrer le politique à l'économique¹⁶, ce qui ne peut qu'aggraver la situation davantage.

Pour en sortir une bonne gouvernance, en tant qu'un outil de réflexion pour remodeler la gestion des finances publiques, s'avère indispensable pour la réalisation des

¹²BoubkerAyatallah, « Eléments des finances publiques : Notes de cours sur le droit budgétaire, la comptabilité publique et les marchés de l'Etat au Maroc ». Ed Dar Nachr El Maarifa. 2005, p12

¹³ BOUBKER AYATALLAH, op-cit, p11

¹⁴ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », LGDJ, Lextenso éditions, 2008, p10.

¹⁵ Bouvier Michel, André Barilari, « La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat » 3ème Edition. LGDJ. Lextenso éditions. p.22.

¹⁶Michel Bouvier, « Inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », RFFP n°117 – Février 2012, p5

objectifs des politiques publiques¹⁷. Il est à préciser à cet effet que la bonne gouvernance financière publique, ayant pour objectif l'utilisation optimale des ressources financières, concerne tout le processus de la préparation du budget jusqu'au contrôle.

C'est dans ce cadre que s'inscrit l'importance de la contribution du contrôle, en tant qu'élément indispensable permettant de fournir aux organes législatifs, aux organismes de surveillance, aux personnes responsables de la gouvernance et au grand public des informations et des évaluations indépendantes et objectives concernant la bonne gestion et la performance des politiques, des opérations ou des programmes publics.

Pour mieux comprendre les changements perpétuels qu'a connu la gestion des finances publiques, nous allons présenter d'abord le cadre théorique et conceptuel de la bonne gouvernance financière, ensuite, nous allons procéder à l'analyse des différentes approches de contrôle des finances publiques, ainsi que la relation qu'existe entre le contrôle et les principes de la bonne gouvernance financière publique.

Et vu l'importance qu'occupe le contrôle supérieur des finances publiques dans notre travail, nous allons passer en revue les principales expériences des institutions supérieures de contrôle, afin de pouvoir relever les principales caractéristiques, ressemblances et différences entre les institutions objet de l'étude comparative.

I. Les finances publiques : une discipline en perpétuel changement

Le cadre conceptuel des finances publiques s'est évolué consécutivement au développement du rôle et des fonctions de l'Etat.

Au 19ème siècle, la doctrine libérale dominante prônait la neutralité des finances publiques¹⁸. Selon cette conception libérale, l'Etat doit limiter ses interventions aux seules tâches régaliennes (Etat gendarme).

¹⁷Narhach Ahmed, « Gouvernance et choix budgétaire : quelles voies de réformes ? », op.cit.

¹⁸ Cyrille Chatail, « Finances publiques », Editions Paradigme-CPU, 2003-2004, p3

La conception classique de l'Etat gendarme a marqué sa rupture entre les deux guerres, en cédant la place à une conception moderne des finances publiques.

Cette période a été marquée par la reconnaissance du principe de l'autorisation budgétaire, ainsi que l'application des principes du droit budgétaire¹⁹ à savoir l'annualité, l'unité, l'universalité et la spécialité. Ces derniers permettaient au pouvoir législatif de contrôler l'activité du pouvoir exécutif.

La mise en place de ces principes budgétaires a été accompagnée par la création des textes relatifs à la comptabilité publique, afin de bien encadrer et contrôler leur exécution.

C'est dans ce cadre que l'Etat providence représentait cette conception moderne des finances publiques, puisque l'exécutif est devenu l'instrument d'intervention le plus efficace sur le plan économique.

A cet effet, l'exécutif s'est vu alors attribué des pouvoirs plus élargis qui se manifestent notamment par la remise en cause de la rigueur des principes budgétaires à travers les dérogations accordées en matière budgétaire.

Depuis 1980, on assistait à une nouvelle tendance sous l'effet de la crise qu'a connue les finances publiques à l'échelle mondiale, celle du retour au libéralisme à travers le désengagement de l'Etat en se limitant à un rôle d'animateur et non pas d'acteur principal.

1. Les finances publiques à travers l'évolution du rôle de l'Etat

Les finances publiques constituent une discipline qui peut être analysée en combinaison d'approches juridiques, économiques, managerielles et psychosociologiques²⁰. L'importance de celles-ci dépend du rôle que l'Etat est appelé à jouer dans la vie économique et sociale.

¹⁹ Cyrille Chatail, op-cit, p5

²⁰ Harakat Mohamed, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », Imprimerie Al-Maarif Al-Jadida, Rabat, 2010. p 62.

1.1. Finances publiques : De quoi parle-t-on ?

Etymologiquement, le terme « finance » vient du verbe « finer » qui signifiait dans la langue française mettre fin à une transaction par le paiement d'une somme d'argent²¹.

Les finances publiques désignent l'ensemble des dépenses et des recettes engagées par les personnes publiques²².

Elles ont également été appréhendées comme étant l'ensemble des dépenses et des recettes relatives aux diverses activités publiques ainsi que la science qui s'y rapporte²³. Ce sont l'ensemble des techniques, des opérations et des règles régissant les recettes, les dépenses, ainsi que leur exécution et contrôle²⁴.

Les finances publiques relèvent d'un champ multidisciplinaire, qui regroupe le droit budgétaire, le droit fiscal, la comptabilité publique et une partie de la science administrative dans sa dimension du management public²⁵.

C'est à la lumière du droit, de l'économie, de la science politique, des sciences de gestion, de l'histoire, de la sociologie que peuvent être comprises les finances publiques²⁶. C'est une science carrefour²⁷ qui doit être appréhendée comme le lien entre le juridique, l'économique, le politique, le sociologique et le culturel.

Les finances publiques sont intimement liées au politique, puisque c'est le système politique qui détermine les politiques publiques et intervient via le budget dont la préparation, le vote, l'exécution et même le contrôle constituent des actes politiques par excellence.

Elles entretiennent également une relation fondamentale avec l'économie puisque l'efficacité des politiques publiques dépend de la conjoncture économique. D'où la nécessité de bien analyser les effets des choix budgétaires dans un contexte déterminé.

²¹ Ibidem.

²² Said Oujemaa, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », Edition Wallada, 1995, p11.

²³ Boubker Ayatallah, op-cit, p10.

²⁴ Harakat Mohamed, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence », op.cit. p12

²⁵ Péchillon Eric, « les Finances publiques en 100 fiches », 2ème édition, Ed.Ellipses, 2011.p.11

²⁶ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., «Finances Publiques», op-cit. p14.

²⁷ Péchillon Eric, op-cit. p14

Les finances publiques ont pour objectif la répartition équitable de la richesse. Cette préoccupation d'ordre social doit être fondée sur une dimension éthique, permettant de créer de nouvelles obligations à la charge de la collectivité afin de pouvoir se procurer des ressources nécessaires pour couvrir les dépenses publiques à caractère social²⁸.

Toutefois, les finances publiques ne doivent pas être confondues avec les finances privées qui se distinguent fondamentalement les unes des autres, que ce soit en termes d'objectifs, des techniques de gestion, du cadre juridique applicable et des acteurs concernés. Cette discipline des finances publiques a la particularité d'être soumise au droit public et non pas le droit privé, puisqu'elle s'étend à l'ensemble des collectivités publiques à savoir l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics.

1.2. Les finances publiques : Des libéraux aux interventionnistes, une théorie qui a évolué

La théorie des économistes libéraux classiques estimait que le budget de l'Etat ne doit pas peser sur le marché, et il devait respecter la règle de l'équilibre budgétaire.

Selon cette approche libérale, le déficit aura deux conséquences majeures soit une augmentation des impôts, et donc impacter négativement le pouvoir d'achat et la capacité d'investir des contribuables, soit le recours à l'emprunt qui aggravera certainement la charge de la dette.

Les physiocrates²⁹ étaient les précurseurs du libéralisme. Ils préconisaient la libre circulation des biens, puisque la non intervention de l'homme dans le circuit économique permet d'assurer un fonctionnement fluide et harmonieux³⁰, et par conséquent l'avènement de prospérité³¹.

²⁸ Péchillon Eric, op-cit. p.15

²⁹ La conception physiocrate de l'économie est née en France vers 1750, elle a connu son apogée au cours de la moitié du XVIII^e siècle, sous l'impulsion de François Quesnay (1694-1774). Les physiocrates proposaient une théorie générale de l'économie selon laquelle l'enrichissement des nations provient de la terre qui permet de dégager un produit net ou un surplus. Cette conception libérale s'est développée dans un contexte économique difficile marqué par la multiplication des corporations de métiers et des barrières à l'entrée, rendant difficile la libre circulation des biens et une agriculture en difficulté.

³⁰ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p193.

³¹ Ibidem

Ce courant de pensée souffrait de deux principales limites, d'une part, il considérait que l'agriculture est la seule source de richesse, et d'autre part, il ignorait le rôle de l'Etat en matière de redistribution des richesses.

C'est sur cette vision des physiocrates qu'Adam Smith se démarquait sur le principe de la liberté du marché. Cet auteur associait ce principe de liberté au développement industriel et au rôle de travail qui constitue une véritable source de richesse.

Cette liberté de marché lorsqu'elle est respectée, l'offre et la demande s'accordent naturellement et spontanément selon le mécanisme de la « main invisible ³² ». Toutefois, Adam Smith n'excluait pas la nécessité de l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie.

Le rôle de l'Etat dans la pensée de Smith consistait à garantir le libre fonctionnement des marchés, et assurer les fonctions régaliennes nécessaires à la vie économique et à la croissance des pays.

Par ailleurs, les thèses économiques libérales proposées par les physiocrates et Adam Smith ont été développées par les libéraux classiques au XIX siècle, notamment par David Ricardo (1772-1823) et Robert Malthus (1766-1832) en Grande Bretagne et Frédéric Bastiat (1801-1850) en France.

A la fin du XIX et au début du XX siècle, d'autres économistes ont encore prolongé cette pensée libérale. Il s'agit notamment des libéraux néoclassiques³³ qui ont essayé de renouveler les thèses économiques libérales, en construisant une science de l'économie ayant ses propres lois, et mettant en évidence les moyens nécessaires au fonctionnement scientifique de ces théories.

Il est à signaler à cet effet que les politiques économiques appliquées par la plupart des pays occidentaux durant les dernières décennies du XX siècle, ont été fortement

³² La main invisible : c'est le fondement du libéralisme économique. Il s'agit d'un mécanisme selon lequel, chaque individu poursuivant son propre intérêt, agit sans le vouloir pour le bénéfice de tous, de façon à accroître l'intérêt général. Elle permet d'assurer un équilibre spontané entre l'offre et la demande sur un marché.

³³ Ces économistes avaient pour objectif d'améliorer le caractère opérationnel de la théorie en rendant compte des phénomènes observables non intégrés dans les représentations théoriques³³. Parmi ces économistes, il faut citer Léon Walras (1834-1910), Irving Fisher (1867-1947), Alfred Marschall (1842-1910), Karl Menger (1840-1921) et Friedrich Von Hayek (1899-1992).

inspiré des principes du libéralisme économique³⁴, ayant contribué à la détermination des politiques menées dans le domaine des finances publiques.

Les libéraux classiques et néoclassiques ont qualifié la forme d'Etat de «Gendarme ». Ces théoriciens affirment que le rôle de l'Etat doit se limiter à assurer des missions régaliennes, et se contenter d'assurer, la sécurité des biens et des personnes, garantir le respect de la loi et assurer la libre circulation des marchandises.

Néanmoins, la réalité a montré les limites de cette conception de l'Etat gendarme, puisque les interventions effectives de l'Etat ont dépassé les simples tâches régaliennes. Cette réalité a cédé la place aux théories interventionnistes sous une nouvelle forme à savoir l'Etat « providence ».

Cette approche interventionniste s'est développée avec la contribution d'Adolphe Wagner (1835-1917), économiste allemand. Il a été le premier avoir porté intérêt à l'étude de l'augmentation des dépenses publiques dans les pays industrialisés. Il a établi la « loi de Wagner » ou ce qu'on appelle la « loi de l'extension croissante de l'activité publique de l'Etat ». Cette loi signifie que le développement industriel s'accompagne par une inéluctable augmentation des dépenses, car le secteur public sera obligé d'intervenir pour rééquilibrer le système économique et social, afin de corriger les effets négatifs de ce développement.

La nécessité d'intervention de l'Etat dans l'économie afin de corriger les déséquilibres économiques, a été bien argumentée par la forte contribution de J.M.Keynes³⁵. Ce dernier préconisait des actions gouvernementales pour relancer la demande et influencer positivement le pouvoir d'achat.

La politique budgétaire selon l'approche keynésienne constitue un instrument privilégié permettant de répondre à certains objectifs. Ces derniers consistent en la stabilisation de l'activité économique, la redistribution des revenus afin de soutenir la

³⁴ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p194

³⁵ John Maynard Keynes (1883-1946) est né en Anglettaire, issue d'un milieu universitaire. En 1936, Keynes publiait son œuvre révolutionnaire « la théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie » dans lequel il expliquait par des arguments la nécessité de l'intervention de l'Etat.

consommation, et la promotion d'un sentier de croissance optimal fondé sur l'accumulation du capital.

Il est à rappeler que, l'équilibre budgétaire n'est pas forcément une condition selon les interventionnistes, puisque la finalité de l'utilisation d'un budget est l'équilibre de l'économie.

Pour Keynes, un déficit budgétaire peut être la source d'un pouvoir d'achat supplémentaire et donc la relance de l'économie. Alors qu'un budget équilibré ou excédentaire peut avoir comme objectif, la réduction de la demande et le rétablissement de l'équilibre avec la production. Cette pensée keynésienne a marqué profondément la pensée budgétaire.

L'interventionnisme a connu son grand essor avec le déclenchement de la grande crise économique et financière de 1929. Cette dernière a montré les limites de la conception classique libérale et l'incapacité du marché à s'autoréguler grâce au mécanisme de la main invisible.

1.3. Crise de l'Etat providence : Vers l'émergence d'une approche néolibérale

Après avoir dominé pendant plusieurs années la pensée économique et marqué profondément les politiques publiques, la théorie keynésienne n'a pas pu apporter une réponse aux problématiques de la crise économique qui s'est développée au cours de la moitié des années 70, et qui a eu des tensions considérables sur le budget de l'Etat.

L'Etat providence a été fortement critiqué vu son échec dans sa fonction de stabilisateur d'économie, ainsi que son intervention qui n'a eu comme conséquence que l'aggravation la situation des finances publiques.

Cette situation a produit un regain d'intérêt pour les théories néolibérales classiques et néoclassiques³⁶, qui n'ont jamais cessé d'être objet d'étude et d'évolution durant la crise des années 70.

³⁶ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p196

L'Etat providence est dénoncé comme facteur de rigidification de la société³⁷ dans un contexte caractérisé par l'inflation, l'augmentation du taux de chômage et la diminution du taux de la croissance économique.

A cet effet l'aggravation du déficit budgétaire s'est traduit par le recours excessif à l'emprunt, soit un cercle vicieux de la dette.

Cette approche a été contestée pour plusieurs raisons, notamment pour son interventionnisme dans tous les domaines. Ceci a été considéré comme un véritable facteur de blocage devant toute initiative privée, surtout dans un régime fiscal pesant sur les investisseurs et les particuliers, étant donné que, les impôts constituaient la première ressource de l'Etat pour financer ses dépenses publiques.

D'où l'idée de cesser l'interventionnisme et laisser le marché se développer librement. Autrement dit, passer d'une régulation par l'Etat à une régulation par le marché.

Ce renouveau d'intérêt aux pensées libérales s'est développé via des écoles, dont certaines optaient pour une approche d'Etat minimal, et d'autres préconisaient une approche antiétatisme.

Frédéric Hayek³⁸ est l'un des plus grands théoriciens du libéralisme de la fin du XXème siècle. Selon cet auteur, l'ordre du marché est spontané et toute intervention est source de déséquilibre.

Il considérait que les keynésiens font de l'Etat un « dictateur économique³⁹ ». Son apport particulier correspond à la critique radicale de l'idée de justice sociale⁴⁰, il préconisait la suppression des interventions sociales et économiques.

Hayek insistait sur le rôle de droit, qui est à la fois le garant de la liberté des individus et de la liberté des échanges. Pour lui, l'Etat doit intervenir par l'intermédiaire du

³⁷ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p196

³⁸ La théorie développée par Hayek s'inscrit en droite ligne aux thèses développées par Smith et ses héritiers. Elle est fondée sur une croyance partagée par tous les libéraux, la métaphore de la « main invisible », qui assure l'adéquation de l'offre et de la demande sur les différents marchés.

³⁹ Denis Boneau, « Friedrich Von Hayek, pape de l'Ultra-libéralisme », Réseau Voltaire, 4mars, www.voltairenet.org/article12761.html

⁴⁰ Ibidem

droit, ce qui le distingue des libertariens⁴¹ qui n'iaient radicalement le besoin à l'intervention de l'Etat même pour s'organiser⁴².

Les libertatariens ou l'anarcho-capitalisme⁴³ prônait une société sans Etat, où la société civile avec ses institutions, associations et entreprises se substitueraient à l'ensemble du secteur public.

Il s'agissait d'un courant particulièrement extrémiste, antiétatisme total⁴⁴. Parmi leurs slogans les plus célèbres « l'impôt c'est le vol ». C'est un courant qui favorisait la petite entreprise, qu'elle considère comme source du développement économique. Il préconisait la décentralisation absolue de telle sorte à ce que l'Etat soit complètement remplacé par les collectivités locales et la société civile.

Dans les années 1950, un courant libéral s'est développé aux Etats-Unis. Il s'agissait de l'école du Public Choice. Les principaux chefs de file de ce courant, notamment James Buchanan, Gordon Tullock et Anthony Downs, ont essayé de démontrer les limites des politiques économiques menées par l'Etat, en contestant l'intervention de l'Etat dans l'économie au nom de l'intérêt général.

Les économistes du Public Choice assimilaient la vie politique à un marché, et les choix politiques à une interaction entre offre politique et demande politique.

Une demande politique constituée par des électeurs cherchant via leurs choix, la protection de leurs intérêts, et une offre politique constituée par des partis politiques cherchant à maximiser leur part de marché soit le nombre de voix obtenues.

Ces auteurs s'intéressaient au phénomène du clientélisme politique en montrant qu'il aboutit à un gaspillage de fonds publics, puisque les hommes politiques ne prennent pas les décisions les plus efficaces sur le plan économique, mais celles qui leur

⁴¹ L'école libertarienne ou école anarcho-capitaliste, est créée dans les années 1960 par des étudiants anarchistes libertaires et par des étudiants libéraux classiques, Pour les libertariens c'est la liberté qui permet d'assurer un ordre idéal.

⁴² Friedrich von Hayek (1899-1992), Alternatives Economiques Poche n° 021 - novembre 2005, http://www.alternatives-economiques.fr/friedrich-von-hayek--1899-1992-_fr_art_222_27797.html

⁴³ Lemieux Pierre, « L'anarcho-capitalisme », PUF, 1998, p13.

⁴⁴ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p198

assurent le maximum de popularité. Par conséquent, élargir le nombre de leurs électeurs à l'instar de l'entreprise qui cherche à augmenter le nombre de ses clients.

Ces auteurs considèrent que le système électoral, où l'intérêt personnel des hommes politiques pousse au clientélisme, doit être réformé pour éviter les dépenses inefficaces.

L'école du Public Choice s'intéressait à l'étude de l'utilité des dépenses publiques, afin de s'assurer de l'efficacité de la gestion des fonds des contribuables, et que ces dépenses n'entravent pas le développement économique⁴⁵.

D'après les théoriciens du Public Choice, la bureaucratie n'est pas au service de l'intérêt général, et les administrations publiques doivent s'inspirer des modes de gestion de l'entreprise privée. Ils préconisaient la décentralisation de l'Etat, afin de transférer une partie de ses attributions aux institutions les plus capables à les réaliser efficacement.

A cet égard, Il ressort de leurs thèses que l'Etat doit non seulement diminuer ses dépenses, mais il doit apprendre à se gérer pour éviter les déficits publics.

Au terme de ce survol des différentes approches théoriques, il y a lieu de rappeler que les idées du courant néolibérales ont influencé considérablement et jusqu'à nos jours les politiques publiques de la plupart des gouvernements cherchant à rétablir l'équilibre de leurs finances publiques⁴⁶, et ont constitué une source d'inspiration de réforme de l'Etat.

2. Nouvelle gestion publique : un essai de modernisation de la gestion des finances publiques

Repenser le mode de gestion publique est devenue une nécessité en conséquence des crises ayant touchées considérablement les finances publiques.

⁴⁵ Bouvier M., Esclassan M.-C et Lassale J.-P., « Finances Publiques », op-cit, p201

⁴⁶ Cliche Pierre, « Gestion Budgétaire et dépenses publiques, description comparée des processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec », Press de l'université du Québec, 2009, p 47.

Cet impératif de réforme de la gestion publique s'est traduit par la remontée d'un courant de pensée au début des années 80 appelé le « **New Public Management** » (NPM) (ou la nouvelle gestion publique (NGP))⁴⁷.

2.1. Qu'est-ce que le New Public Management (NPM/ NGP) ?

Le New Public Management (NPM/ NGP) est une appellation proposée pour désigner l'ensemble des réformes issues de l'adoption ou de l'adaptation des principes et normes internationalement reconnus dans le secteur privé.

C'est l'ensemble des moyens employés pour garantir la régularité, l'économie, l'efficacité et la transparence dans la gestion des fonds publics et de l'administration en général⁴⁸.

L'idée principale du NPM, est que les pratiques managerielles du secteur privé peuvent être transposées au secteur public, ainsi que leurs applications permettraient d'assurer un service public de qualité.

Le NPM résulte de deux principales idéologies regroupant la nouvelle économie institutionnelle⁴⁹ (NEI) et les pratiques managerielles taylorienne.

Cette combinaison entre ces théories, a pour objectif la recherche de la performance dans les organisations publiques, via l'introduction des modes de gestion de l'entreprise privée, la concurrence dans le secteur public et la remise en question des valeurs traditionnelles de l'administration publique au profit d'une nouvelle conception administrative basée sur l'effectivité, l'économie, l'efficacité et la créativité.

⁴⁷ A.Amar, L. Berthier, « Le nouveau management public : avantages et limites », *Revue Gestion et management publics*, vol. 5, 2007, p 2

⁴⁸ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », Le PIFC, Pour une nouvelle gestion publique, 2^{ème} édition, L.G.D.J. p213

⁴⁹ La nouvelle économie institutionnelle (NEI) ou encore le néo-institutionnalisme est un ensemble de théories regroupant plusieurs courants de pensée liés au regain d'intérêt des années 1970 pour l'économie institutionnelle. Leur point commun s'articule autour de la place qu'occupe les institutions au sein du marché et aux conséquences qu'elles peuvent avoir pour ou contre les acteurs de ce même marché. Constituant la base intellectuelle du NPM, la NEI est influencée par la théorie des choix publics, la théorie de l'agence ainsi que la théorie des coûts des transactions.

Le NPM, qualifié d'un management public « orienté Business »⁵⁰, constitue un puzzle doctrinal à vocation générique, susceptible d'être appliqué à tous les services administratifs quels qu'ils soient, et alimentant des conceptions de réformes multiples et parfois contradictoires⁵¹.

Les deux principales sources d'inspirations du NPM, à savoir la NEI et les pratiques managerielles taylorienne, présentent certaines contradictions entre-elles dans la mesure où les économistes préconisent la concurrence pour plus d'efficacité et les incitations pour le contrôle des managers, alors que la nouvelle conception managerielle tend vers plus d'autonomie des gestionnaires afin de les responsabiliser davantage et de les rendre plus innovant⁵².

2.2. Les composantes du New-Public Management.

Une grille d'analyse qui met en correspondance les doctrines et leurs implications opérationnelles a été proposée par **C. Hood**⁵³. Cette grille identifie les principales composantes du New Public Management tout en présentant leur contenu doctrinal, leur signification et leur justification.

⁵⁰ Patrick Gibert, « Un ou quatre managements publics ? », Politiques et management public [En ligne], Vol. 26/3 | 2008, mis en ligne le 11 mai 2011, consulté le 30 septembre 2016. URL : <http://pmp.revues.org/1442> ; DOI : 10.4000/pmp.1442

⁵¹ Philippe Bezes, « Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management », Informations sociales 2005/6 (n° 126), p. 26-37.

⁵² Benoît Lévesque, « La nouvelle valeur publique, une alternative à la nouvelle gestion publique ». Revue vie économique. Volume 4, numéro 2, 2012, p1-18

⁵³ Hood, C, « A Public Management for all Seasons? », *Public Administration* 69, 1991, p 3-19

Tableau n°1: Composantes du New Public Management

	Contenu doctrinal	Signification/implication	Justification
1	« La gestion doit être confiée aux hommes de terrain » : séparer la prise de décision stratégique, qui relève du pouvoir politique, de la gestion opérationnelle, qui est sous la responsabilité de l'administration.	Le pilotage et le contrôle des organisations doivent être confiés aux professionnels nommés à leur tête. Ils doivent jouir d'une autonomie de gestion : attribution de budgets globaux aux gestionnaires publics qui disposent d'une large marge de manœuvre pour satisfaire à leurs critères de rendement.	La redevabilité (accountability) nécessite une définition claire des responsabilités et non la dilution du pouvoir.
2	Des standards officiels et des mesures visibilisant les performances doivent être mis en place	Définition d'objectifs, d'indicateurs de succès, exprimés de préférence sous forme quantitative.	La redevabilité impose des objectifs établis sans ambiguïté; l'efficacité suppose que les objectifs soient explicites et suivis.
3	Le contrôle des résultats doit être renforcé	L'allocation de ressources et les récompenses sont liées à la performance réalisée et mesurée. Fragmentation de la gestion des ressources humaines (remise en cause de la gestion centralisée et uniforme de la fonction publique	Nécessité de s'intéresser aux résultats plus qu'aux procédures.
4	Les organisations publiques doivent se spécialiser/ L'administration doit se Fragmenter	Remise en cause des grands ministères monolithes. Création d'agences spécialisées et autonomes, négociant entre elles sans lien de dépendance	Il est nécessaire de créer des organisations «gérables», de distinguer les tâches des financeurs, acheteurs et prestataires des services publics. La contractualisation fait gagner en efficacité les relations internes et externes au secteur public
5	La compétition et concurrence doit se diffuser dans le secteur public	Orientation vers des contrats à échéance plus courte, mise au concours pour la fourniture de certaines prestations (marchés publics)...	La rivalité est la clé de la baisse des coûts et de l'amélioration de la qualité.
6	Importer les pratiques managériales utilisées dans le secteur privé	Abandon de l'éthique traditionnelle (d'obéissance hiérarchique rigide) au profit d'une plus grande flexibilité, de l'incitation à l'engagement personnel des agents	Il est nécessaire d'utiliser les outils qui ont fait leurs preuves dans le secteur privé.
7	Focaliser l'attention sur la diminution des coûts de production, accroître la discipline et la parcimonie dans la consommation des ressources.	Diminuer les coûts directs, réduire la hiérarchie, amincir les bureaucraties, résister aux pressions syndicales	Il est nécessaire de contrôler et limiter les ressources du secteur public, qui doit « faire plus avec moins »

Adapté de Hood (1991 :p4-5)

Cette grille résume les principales composantes de ce courant de pensée qui sont au nombre de sept selon l'auteur.

En effet, la grille stipule la séparation du politique de l'administratif, ainsi que la mise en place des indicateurs de performance mettant en corrélation la responsabilité et la reddition des comptes.

Elle explique la nécessité de renforcement du contrôle des résultats et des moyens employés dans le cadre de la gestion axée sur les résultats.

Elle met en lumière l'importance d'introduire des nouvelles formes d'organisation et des techniques de gestion, permettant une utilisation optimale des ressources disponibles. Cela doit s'inscrire dans un contexte compétitif et concurrentiel, garantissant la rivalité nécessaire afin de pouvoir fournir un maximum de service de qualité avec un minimum de moyens.

Auparavant, dans le cadre de la gestion traditionnelle, il y avait une conception absolutiste de la loi, selon laquelle l'administration n'a qu'une seule possibilité celle de l'exécution de la loi. Par conséquent, le contrôle a pour rôle principal la vérification de l'exécution de la loi. Mais, dans le cadre de la nouvelle conception administrative émanant des préconisations de la nouvelle gestion publique, l'objectif ne se limite plus à la garantie d'une gestion régulière, mais plutôt une gestion financière saine qui s'apprécie en termes de résultat effectif, économique et efficace⁵⁴.

La mise en application partielle ou totale des pratiques de la nouvelle gestion publique, s'est traduite par la remontée en puissance de la culture d'audit qui remet en question la mesure de la performance, et fait naître la nécessité de repenser des nouvelles façons de contrôler les bureaucraties issues de la diffusion d'une doctrine protéiforme du new public management⁵⁵.

⁵⁴ Alain Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics, Le PIFC, Pour une nouvelle gestion publique », L.G.D.J, Lextenso éditions-Paris-2008. P19

⁵⁵ Philippe Bezes, « Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management », Informations sociales 2005/6 (n° 126), p. 26-37.

2.3. Limites d'application des principes du NPM (NGP)

La gestion du secteur public est devenue plus complexe sous l'influence des nouvelles transformations liées à l'application des principes de la nouvelle gestion publique. La mise en œuvre de celles-ci s'est concrétisée par plusieurs innovations qualifiées d'ordre institutionnelles et organisationnelles⁵⁶.

La séparation entre la fonction politique et administrative ainsi que la désintégration de la bureaucratie (*à travers l'octroi aux gestionnaires d'un pouvoir discrétionnaire élargi et une grande souplesse dans l'exercice de leurs pouvoirs*), sont des éléments parmi d'autres qui ont entraîné de véritables problèmes de gouvernance et de coordination, ainsi qu'une perte de contrôle en raison de la multiplicité des acteurs de la sphère publique. Ceux-ci s'expliquent par des fragmentations d'ordre vertical entre la sphère politique, et d'ordre horizontal entre la sphère administrative.

S'ajoute à cela, la difficulté de la mesure de la performance au sein du secteur public⁵⁷ dans le cadre d'une gestion axée sur les résultats, vu l'absence des indicateurs de performance. Ceci reconsidère la question de l'évaluation que ce soit des politiques publiques ou de l'action administrative.

L'évolution de la gestion publique en général, et la gestion des finances publiques en particulier, soumet à de nouvelles pressions les éléments de l'obligation redditionnelle, que ce soit pour les parties qui sont tenus de rendre leurs comptes, que pour les institutions chargées de veiller à ce que ces parties concernées ont effectivement respecté cette obligation de rendre de leur gestion et de justifier les résultats obtenus.

D'où le besoin d'une nouvelle approche permettant de dépasser les dysfonctionnements de la nouvelle gestion publique, notamment dans son volet de gestion des finances publiques, à savoir une approche de bonne gouvernance

⁵⁶Benoît Lévesque, op-cit.

⁵⁷A. Amar, L. Berthier, op-cit, p 9

financière selon laquelle les ressources financières soient utilisées d'une manière efficace et efficiente afin de pouvoir répondre aux attentes des citoyens.

3. La bonne gouvernance financière : Levier indispensable de modernisation de la gestion des finances publiques.

La bonne gouvernance financière publique est une appellation composée. Elle renvoie à l'application des principes de la bonne gouvernance à la gestion des finances publiques.

Après avoir traité auparavant le cadre conceptuel des finances publiques, nous allons aborder dans ce qui-suit celui de la bonne gouvernance financière publique.

3.1. Le cadre conceptuel de la gouvernance

La gouvernance est un concept très difficile à cerner vu sa richesse et sa polysémie qui suscite des confusions et des ambiguïtés et qui rend difficile une définition unique et stabilisée⁵⁸.

3.1.1. La gouvernance : Un concept qui a évolué

La gouvernance est un terme fortement ancien, né en France au XII^{ème} siècle⁵⁹. Il apparaît et s'efface à plusieurs reprises en marquant trois vies successives : celle médiévale, puis l'âge classique et enfin celle de la modernité⁶⁰.

Expression bien ancrée dans le monde anglo-saxon, la gouvernance a passé au monde des affaires avec l'apparition du capitalisme moderne sous l'appellation de « Corporate Governance » avant de tomber en désuétude.

Son grand retour date de la fin des années 80 avec l'apparition du « *New Public Managment* » dans les pays anglo-saxons et notamment dans les discours des organismes internationaux.

⁵⁸ Baron Catherine, « La gouvernance : débats autour d'un concept polysémique », Droit et société 2/ 2003 (n°54), p. 329-349

⁵⁹ Harakat Mohamed, « Gouvernance, gestion publique et corruption », imprimerie Al Maarif al Jadida. 2006. p14.

⁶⁰ Jean-Pierre Gaudin, op.cit.

Les premières réflexions à ce propos ont été engagées par la fameuse contribution de Berle et Means⁶¹ suite à la crise des années 30. Selon leur analyse, le problème de gouvernance est né du démembrement de la propriété en une fonction disciplinaire censée être accomplie par les actionnaires, et en une fonction décisionnelle supposée être l'apanage des dirigeants suite à l'émergence de la grande société à actionnariat diffus.

Une telle séparation caractérisée par un système de contrôle défaillant, provoque une dégradation de la performance et une spoliation des actionnaires, d'où la nécessité d'un contre-pouvoir exercé par les actionnaires sur les dirigeants qui se manifestent à travers la théorie de l'agence⁶², théorie de base de la gouvernance d'entreprise.

Empruntée du secteur privé et transposée au secteur public, la gouvernance est devenue un instrument de réforme institutionnelle à des fins d'efficacité et d'efficience des pays en développement.

Le concept de gouvernance a été souvent traduit par le terme gouvernement en français, alors qu'ils sont bien distincts l'un de l'autre. La véritable différence réside dans le fait que le gouvernement renvoie à un processus hiérarchique d'action publique, alors que la gouvernance appelle la régulation qui révèle l'implication d'un nombre accru d'acteurs divers dans la réalisation d'objectifs collectifs⁶³.

La gouvernance est un concept de crise⁶⁴, vu les circonstances dans lesquelles ce concept a été introduit. Ces dernières trouvent leur origine dans les crises gouvernementales, et la manière traditionnelle avec laquelle ces gouvernements gèrent leurs affaires publiques, ainsi que leurs incapacités de faire face aux mutations profondes qu'a connu le système productif mondial.

⁶¹ Adolf Berle, Gardiner Means, "The Modern Corporation and Private Property", New York, Macmillan, 1932.

⁶² La théorie d'agence se base sur l'existence d'une relation d'agence, elle postule que les agents (dirigeants) agissent pour le compte des principaux (actionnaires). Ces deux intervenants n'ont pas les mêmes objectifs puisque les visions diffèrent, cette théorie évoque les problèmes occasionnés lorsque l'actionnaire mandate un dirigeant en vue d'une gestion efficace et rentable. Elle propose la mise en place des procédures d'incitations, et de surveillance pour s'assurer de la bonne conduite du dirigeant et réduire les coûts de cette relation d'agence.

⁶³ Maguire Linda, « Gouvernance : politiques et propositions d'avenir », Actes de la table ronde préparatoire n°3 : La bonne Gouvernance : objet et condition du financement. p85.

⁶⁴ Harakat (M), « Gouvernance, gestion publique et corruption ». op-cit. p13.

La gouvernance n'est pas un concept d'une discipline particulière, mais une sorte de production collective⁶⁵. Elle renvoie à une multitude de facettes et favorise la rencontre entre discipline.

C'est l'expression fourre-tout, dont les médias font une forte consommation⁶⁶. Elle est devenue omniprésente dans les discours des organisations à caractère politique et économique. Les champs d'application de cette notion se sont multipliés, il est désormais question de gouvernance économique, gouvernance politique, gouvernance financière, et gouvernance locale....

3.1.2. Qu'est-ce que la gouvernance ?

Etymologiquement, le terme gouvernance vient du latin « gubernare » qui signifie : gouverner, ou piloter un navire.

C'est la manière avec laquelle les affaires sont gérées dans un environnement caractérisé par la multitude de ses acteurs⁶⁷.

Au départ, gouverne, gouvernement et gouvernance ont la même base étymologique. Il s'agit de l'action de piloter quelque chose⁶⁸.

Le terme gouvernance revêt plusieurs significations vu sa richesse, il a fait l'objet de nombreux travaux, et il a généré plusieurs définitions en la matière.

La gouvernance est « la capacité des sociétés humaines à se doter de systèmes de représentations, d'institutions, de processus, de corps sociaux, pour se gérer elles-mêmes dans un mouvement volontaire. Cette capacité de conscience, d'organisation, de conceptualisation, d'adaptation à de nouvelles situations est une caractéristique des sociétés humaines »⁶⁹.

⁶⁵ Harakat (M), « Gouvernance, gestion publique et corruption.. ». Op-cit, p13

⁶⁶ Ibidem

⁶⁷ Baron Catherine , « La gouvernance : débats.... » -op.cit.

⁶⁸ Jean-Pierre Gaudin, « Pourquoi la gouvernance », Presses de sciences Po, Bibliothèque du citoyen, première édition, 2002.p27.

⁶⁹ Calame Pierre, Talamant André, « L'Etat au cœur, Le mécanisme la gouvernance ». Edition Desclée de Brouwer, Paris 1997, p19

C'est un processus de coordination entre les différents acteurs appartenant à une société et permettant d'atteindre des objectifs fixés et déterminés d'une manière collective.

La gouvernance est « L'art de gouverner pour obtenir un développement économique, social et institutionnel soutenu⁷⁰ ».

C'est un concept qui a été émergé à la fin des années 80 par la banque mondiale qui préconise une approche technico-gestionnaire, selon laquelle, « La gouvernance recouvre les normes, traditions et institutions à travers lesquelles un pays exerce son autorité sur le bien commun, incluant le processus par lequel le gouvernement gère ses affaires, met en œuvre ses politiques pertinentes ainsi que le respect des citoyens et de l'Etat pour les institutions qui gouvernent les interactions économiques et sociales entre eux ». Cette approche technique retient comme principal indicateur la mise en place efficace des réformes en assimilant la gouvernance à la performance de la gestion économique et financière.

Le programme des nations unis pour le développement « **PNUD** » définit la gouvernance comme « L'exercice de l'autorité politique, économique et administrative dans le cadre de la gestion des affaires d'un pays à tous les niveaux. Elle comprend les mécanismes, les processus, les relations et les institutions complexes au moyen desquels les citoyens et les groupes articulent leurs intérêts, exercent leurs droits et assurent leurs obligations et auxquels ils s'adressent afin de régler leurs différends ».

Cette approche prend en compte outre les aspects économiques et financiers, une dimension politique, sociale et culturelle. Elle retient comme indicateur l'impact des réformes sur le développement humain durable en créant les conditions nécessaires à la réduction de la pauvreté et une redistribution équitable des fruits de la croissance pour des nations plus paisibles et plus prospères⁷¹.

L'organisation de coopération et de développement économiques « **OCDE** » a abordé la gouvernance sous l'angle d'une vision normative, en la soumettant à un certain

⁷⁰ Banque mondiale. Gouvernance : The world bank's experience 1994.

⁷¹ Maguire Linda, op-cit

nombre de critères et principes de bonne gouvernance, qui doivent être respectés et appliqués de façon cohérente.

Selon l'OCDE « la gouvernance est processus large, multidimensionnel intégrant la démocratie, les droits humains, la participation et l'Etat de droit. Elle met en avant six principaux éléments de bonne gouvernance⁷² » :

- ***L'obligation de rendre compte*** : Selon ce principe les instances publiques devront justifier les résultats de leurs actes aux citoyens et à toutes parties concernées, et de montrer en quoi leurs décisions sont conformes aux objectifs déterminés ;
- ***La transparence*** : Les informations sur les politiques publiques doivent être accessibles au grand public sans réserve. C'est un principe fondamental qui permet le renforcement de la confiance dans les intentions du gouvernement, ainsi que la responsabilisation et la crédibilité des pouvoirs publics.
- ***Efficience et efficacité*** : Les services rendus aux citoyens doivent répondre à leurs besoins tout en utilisant les ressources d'une manière rationnelle.
- ***La réceptivité*** : La capacité des autorités publiques à s'adapter avec l'évolution de la société pour répondre aux besoins de toutes les parties prenantes y compris la société civile.
- ***La prospective*** : Les autorités publiques sont appelées à adopter une politique d'anticipation pour faire face aux éventuels problèmes sur la base des données disponibles et des tendances observées.
- ***La primauté du droit*** : Les autorités publiques doivent faire appliquer les lois, la réglementation et tous les cadres juridiques en toute égalité, impartialité et en toute transparence.

⁷² OCDE, « Les principaux éléments de la bonne gouvernance ».2008.

3.2. La bonne gouvernance financière publique. : Concept né des cendres des systèmes de gestion.

Née des échecs des programmes d'aide au développement pour les pays du tiers-monde ⁷³, la bonne gouvernance s'impose comme un instrument de réforme institutionnelle à des fins d'efficacité et d'efficience des politiques de développement économique et sociale.

Elle a été propulsé au-devant de la scène internationale dans un essai d'apporter une solution à la crise de la gouvernabilité dans les pays en voie de développement.

3.2.1. La bonne gouvernance

La bonne gouvernance implique une gestion des affaires exempte des pratiques abusives et de corruption et qui respecte la primauté de droit.

Elle est présentée comme solution universelle permettant de générer la confiance nécessaire à la croissance économique ⁷⁴, étant donné que la gouvernance de l'action publique, qui influence fondamentalement la société, repose en grande partie sur la confiance qui constitue un nouvel outil de management public ⁷⁵.

Elle est devenue une condition d'octroi des crédits et un critère de jugement des Etats sollicitant des aides financières auprès des institutions financières internationales.

Une bonne gouvernance implique des principes fondamentaux notamment l'Etat de droit garantissant le respect des lois et assurant les droits et les obligations des citoyens, la bonne administration, la responsabilité et la reddition des comptes, la transparence et la participation des acteurs non gouvernementaux notamment la société civile et le secteur privé.

⁷³ Ali Sedjari, « Gouvernance et conduite de l'action publique au 21ème siècle », Ed. L'Harmattan_Gret, 2003. p50.

⁷⁴ Séverine Bellina, Hervé Magro et Violaine de Villemeur, « La gouvernance démocratique », Institut de recherche et débat sur la gouvernance. p5.

⁷⁵ Ali Sedjari, « Gouvernance et conduite de l'action publique au 21ème siècle », op-cit. p67.

Le respect de ces principes permet d'empêcher les abus de l'exercice de la puissance publique, lutter contre la corruption, assurer le bien-être des citoyens et mettre en place les conditions nécessaires pour le développement économique et social.

3.2.2. La gouvernance financière publique

La gouvernance financière publique est l'utilisation du pouvoir et de l'autorité dans la gestion des ressources financières du pays avec intégrité, transparence et obligation de rendre compte. Elle renvoie à l'organisation et à la distribution des pouvoirs, que ce soit au niveau des gestionnaires que des décideurs politiques⁷⁶.

Elle est fondée sur une responsabilisation des acteurs politiques et administratifs⁷⁷. Elle constitue aussi bien le fondement du pouvoir des acteurs financiers que le corollaire de leur autonomie⁷⁸.

Une bonne gouvernance financière publique est l'objectif principal des systèmes budgétaires modernes⁷⁹. Elle concerne tout le processus de la préparation du budget jusqu'au contrôle. Ceci implique la mise en place d'institutions saines régissant l'affectation des fonds, l'exécution, la supervision et le contrôle de manière transparente, responsable et intègre⁸⁰.

Dans ce cadre, toute personne dont la fonction est de réglementer, organiser et contrôler l'utilisation des ressources publiques est impliquée dans la mise en œuvre de la bonne gouvernance financière en tant que parties prenantes. Ces dernières comprennent outre les institutions gouvernementales (Gouvernement avec ses différents ministères), les institutions de contrôle financier, le parlement, la société civile et la communauté des donateurs. Ces différents acteurs agissent ensemble dans le cadre d'un processus complexe et intégré qui dépend de la spécificité de chaque pays.

⁷⁶ Bouvier Michel, André Barilari. op.cit.p.23

⁷⁷ Michel Bouvier, « L'âge de la nouvelle gouvernance financière et de la responsabilisation généralisée des acteurs publics : un autre contrat social, un autre Etat », in RFFPP N°92 : « Finances Publiques et responsabilité : L'autre réforme », Editions L.G.D.J, Novembre 2005, p39.

⁷⁸ Ibidem

⁷⁹ 6e Séminaire Annuel de CABRI du 18 au 19 mai 2010, à Maurice, « La bonne Gouvernance financière : vers une budgétisation moderne ».

⁸⁰ Ibidem.

La bonne gouvernance financière préconise une approche axée sur la valeur⁸¹, qui devrait déboucher sur l'utilisation optimale des ressources financières pour offrir aux citoyens des services de qualité et d'assurer le bien-être social de la nation.

D'ailleurs, il importe de signaler que sans un minimum de normes de bonne gouvernance financière, un développement soutenable ne peut être atteint. C'est un préalable pour que les sociétés acquièrent les capacités nécessaires en vue de soutenir leurs développements⁸².

3.2.3. Les principes de la bonne gouvernance financière publique

La bonne gouvernance financière publique concerne l'ensemble du système de gestion des finances publiques que ce soit en termes de recette ou de dépense, ainsi qu'au système de contrôle financier. De ce fait, l'ensemble des composantes du périmètre de la sphère publique est impliqué au moyen du processus budgétaire.

A cet égard, l'application des principes de la bonne gouvernance au niveau des finances publiques conduirait à la bonne gouvernance financière publique. Ces principes portent sur :

- La transparence ;
- La responsabilité et la reddition des comptes;
- La prédictibilité ;
- La participation ;
- L'effectivité.

3.2.3.1. La transparence :

La transparence des finances publiques est « L'information sans réserve du citoyen sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les objectifs

⁸¹ Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ), "Good financial governance in German development cooperation", op.cit. p5

⁸² Harakat Mohamed, « Gouvernance, gestion publique et corruption », op.cit. -op.cit. p 41

politiques des finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires⁸³».

La transparence des finances publiques repose sur quatre principales règles⁸⁴ :

- Une définition claire des attributions et des responsabilités ;
- La transparence des procédures budgétaires ;
- L'accès du public à l'information ;
- La garantie d'intégrité.

C'est un volet essentiel à la bonne gouvernance permettant le renforcement de la responsabilisation.

Sans transparence des finances publiques, il ne peut y avoir ni fonctionnement démocratique ni une bonne gestion des fonds publics⁸⁵, puisqu'elle encourage des dépenses inappropriées et réduit la légitimité et l'impact des initiatives de lutte contre la pauvreté et l'atteinte des objectifs du millénaire.

3.2.3.2. La responsabilité et la reddition des comptes

C'est l'obligation faite aux décideurs de l'administration publique de rendre compte de leurs décisions, et d'expliquer la manière dont ils s'acquittent de leurs responsabilités en matière d'utilisation des ressources financières, et en assumer publiquement toutes les conséquences morales, politiques et légales, le cas échéant judiciaires⁸⁶. Ces responsables publics sont jugés non seulement en termes de moyens mais ils sont tenus par une obligation de résultats.

La responsabilité exige que les gestionnaires publics mettent à jour leurs connaissances et leurs outils opérationnels, d'où l'importance de mettre en place un

⁸³ Michel Bouvier, « la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde », Actes de la IVE Université de printemps des finances publiques, LGDJ, Lextenso Editions

⁸⁴ Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques (2007)

⁸⁵ Bouvier Michel, André Barilari-op.cit.p 15

⁸⁶ Ali Sedjari, « Gouvernance et conduite de l'action publique au 21^e siècle », Ed. L'Harmattan_Gret, 2003.p 47

processus de formation continu, puisque la bonne gouvernance est le fait d'un gouvernement apprenant⁸⁷.

3.2.3.3. La prédictibilité

C'est un principe qui se réfère à l'existence de l'Etat de droit et au respect des lois et réglementation en vigueur, et qui oblige la politique et l'administration financière à respecter un cadre légal clairement définie.

3.2.3.4. La participation

Ce principe renvoie à la participation appropriée, équilibrée et non discriminatoire des acteurs non étatiques au processus budgétaire. Elle implique l'ensemble des acteurs de la société dans l'élaboration, la mise en œuvre et l'évaluation des politiques publiques.

La participation permet l'amélioration des décisions budgétaires et la crédibilité des politiques publiques. Elle offre aux citoyens la possibilité de faire connaître leurs préoccupations en matière budgétaire, et par conséquent instaurer un climat de confiance entre l'Etat et les citoyens.

3.2.3.5. L'effectivité

L'effectivité est la réalisation et la livraison effective des biens et services aux citoyens et aux partenaires tout en respectant les bonnes conditions de délai, de coût et de qualité⁸⁸.

Ce principe de bonne gouvernance exige que la mise en place des politiques publiques respecte les principes d'efficacité, d'efficience et de pertinence. Cela implique une définition préalable des objectifs des politiques publiques qui répond aux attentes des citoyens, et la mise en place des mécanismes visant à assurer la réalisation des objectifs avec une allocation optimale des ressources.

⁸⁷ Ali Sedjari-op.cit.p 47

⁸⁸ Ibidem. p 45

II. Le contrôle des finances publiques : Approches théoriques et conceptuelles.

Les contrôles financiers publics ont été fortement touchés par les changements ayant affecté les finances publiques, et engendré une transformation de la logique du contrôle⁸⁹.

Les premières utilisations du terme de contrôle datent du 18^{ème} siècle⁹⁰, ce terme est issu du « contre-rôle », c'est-à-dire un registre tenu en double, l'un servant à vérifier l'autre, et par rapport auquel on appréciait l'authenticité et la conformité du contenu du rôle⁹¹.

Cette logique traditionnelle est dominée par le souci de surveillance et d'inspection.

Dans le monde anglo-saxon une signification du contrôle autre que celle de vérification est apparue. La traduction du terme en anglais «To control » avait un sens différent à savoir « la maîtrise », qui signifie pouvoir de déclencher, moduler et régler un processus que l'on a sous sa surveillance.

A cet effet, c'est le terme de l'audit qui a le sens du contrôle. Il est compris comme la mise en œuvre de techniques diverses ayant pour objectif de porter un diagnostic global permettant d'émettre des recommandations pour plus d'efficacité et d'efficience⁹².

La notion du contrôle est utilisée en tant que moyen et finalité⁹³. C'est cette logique qui justifie l'emploi du terme de contrôle à la fois au singulier et au pluriel.

Les contrôles au sens traditionnel mettent l'accent sur l'ensemble des moyens mis en œuvre pour s'assurer de la conformité par rapport au référentiel des normes et règles,

⁸⁹ Bouvier Michel, Esclassan Marie Christine, Lassale Jean-Pierre, « Finances Publiques », L.G.D.J. Lextenso éditions, 9^{ème} Edition, p 480.

⁹⁰ Julien BATAC, David CARASSUS, « Evolution de la norme du contrôle organisationnel : Degré d'application au contexte public local », Université de Pau et des pays de l'Adour (IAE-CRGE). p4.

⁹¹ BARILARI André, « Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques ». L.G.D.J., E.J.A, 2003, p 17.

⁹² BARILARI (A), op.cit. p18.

⁹³ Julien BATAC, David CARASSUS, op.cit, p7.

alors que le contrôle, appréhendé au sens de maîtrise visant le suivi de la réalisation des objectifs, est considéré en tant que finalité.

Cette finalité se retrouve toujours reconsidérée pour avoir plus d'efficacité, d'efficacité et de rationalité au lieu des sanctions et répressions.

Nous avons choisi dans cette partie réservée au contrôle des finances publiques d'aborder les trois points suivants :

- D'abord, les différentes approches du contrôle des finances publiques, suite au passage d'une logique juridique de contrôle de régularité (*la conformité de l'exécution administrative et comptable aux normes en vigueur ainsi qu'à l'autorisation budgétaire donnée par le parlement*) vers une nouvelle logique de gestion visant l'évaluation de la qualité de la gestion financière ainsi que la performance de la gestion ;
- Ensuite, les principales transformations en matière de contrôle liées essentiellement à l'introduction dans la sphère publique d'une nouvelle logique de gestion faisant appel aux techniques et méthodes de management privé;
- Et finalement, et à la lumière de ce tout ce qui a été présenté auparavant, la relation entre le contrôle, plus précisément le contrôle supérieur des finances publiques, et les principes de la bonne gouvernance financière.

1. L'évolution des approches de contrôle : Une réponse aux exigences de la nouvelle gestion publique.

Le contrôle des finances publiques peut être entendu selon des conceptions différentes. Une conception classique dominée par la logique de vérification qui répond à un objectif politique et juridique, et une conception moderne dominée par la logique de régulation et de maîtrise qui répond à un objectif de gestion et s'ajoute également une nouvelle approche d'importance accrue celle de l'évaluation des programmes et des politiques publiques permettant une véritable appréciation des impacts par rapports aux objectifs stratégiques.

1.1. Contrôle de la régularité: Approche traditionnelle

La conception classique renvoie à une acceptation traditionnelle du concept du contrôle, dominée par le souci de vérification de la régularité et de la conformité exercée par les instances administratives et juridictionnelles.

Dans le cadre d'une gestion traditionnelle fondée sur un système hiérarchique centralisé et centré sur l'application de la loi, le rôle du contrôle se limite à la seule vérification de l'exécution de la loi en exerçant un contrôle de régularité.

Selon Magnet « La régularité des comptes est la conformité aux lois, règlements ou usages des cadres d'enregistrements des opérations, de l'imputation de ces opérations dans ces cadres⁹⁴ ».

Ce contrôle préventif exercé par les instances administratives et juridictionnelles, constitue une conception très étroite du contrôle, puisque sa préoccupation principale est la vérification de la conformité aux règlements en vigueur.

Le contrôle de régularité⁹⁵ a pour objectif principal la protection des deniers publics en s'assurant de l'application correcte des règles de droit dont relève l'opération contrôlée, puisque l'extraction irrégulière des fonds ou valeurs et l'ingérence dans le recouvrement des recettes peuvent constituer des détournements au sens large⁹⁶.

Ce type de contrôle permet aux citoyens la préservation de leurs intérêts en exerçant un contrôle politique⁹⁷. Ce dernier découle d'une claire exigence selon laquelle, les deniers publics proviennent des impôts qui doivent être utilisés d'une manière rationnelle par les élus, qui sont à leur tour responsables vis-à-vis du peuple.

Toutefois, cette conception classique du contrôle de régularité encourt une série de critiques notamment avec le passage d'une ancienne logique basée sur le seul souci de

⁹⁴ MAGNET Jacques, « La cour des comptes »- Berger Levrault 1986. Paris, p.263

⁹⁵ La régularité et la sincérité sont deux notions qui sont étroitement liées et dont il faut préciser la distinction puisque la régularité est la conformité aux différentes dispositions législatives et réglementaires générales et plus particulièrement celles applicables à la comptabilité, alors que le contrôle de la sincérité des comptes peut être défini comme le contrôle de l'exactitude matérielle des mentions et chiffres qu'ils contiennent.

⁹⁶ MAGNET (J), op.cit, p167.

⁹⁷ Julien BATAC, David CARASSUS, « Evolution de la norme du contrôle... »-op.cit. p10.

la vérification de la conformité aux lois à une nouvelle logique gestionnaire fondée sur la performance de la gestion publique :

- C'est un contrôle basé sur une vision statique⁹⁸ ne permettant pas d'apporter une réponse aux problèmes de fonctionnement des services, ni de satisfaction des utilisateurs ;
- Ce contrôle fondé sur la hiérarchie, et la distance n'est plus adapté face à la transformation de l'environnement et des structures publiques⁹⁹, d'où son caractère discontinu et parcellaire¹⁰⁰ ;
- Ce contrôle de conformité n'est pas un signe d'efficacité de l'action publique du fait que les fautes de gestion peuvent être dépassées du moment où toutes les règles et procédures sont respectées à la lettre¹⁰¹; « Les plus suspects par leurs relations, par leur luxe, par la rapidité de leur fortune, étaient aussi ceux dont la comptabilité se défendait le mieux sur le plan formel¹⁰² » ;
- Ce contrôle produit un blocage suite à la lenteur de l'évolution des structures administratives et politiques et leur impact négatif sur la qualité des services publics.

Ce type de contrôle peut apparaître comme facteur de blocage dans le processus d'exécution des opérations financières. Ce qui explique la tendance des systèmes de contrôle anglo-saxons vers le renforcement du contrôle à posteriori au moment où les systèmes de contrôle francophones privilégient les contrôles à priori, sans que les uns excluent les autres, mais seulement que chaque type de contrôle occupe une place plus au moins importante dans les systèmes de contrôle établis¹⁰³.

Malgré l'ensemble de ces critiques, le contrôle de régularité ne peut être abandonné vu son rôle primordial dans la préservation et la protection des deniers publics. Toutefois,

⁹⁸ HARAKAT MOHAMED « Le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : Essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel » Tome 1, p 43.

⁹⁹ BATAC (J), CARASSUS (D), « Evolution de la norme du contrôle... » op-cit. p12.

¹⁰⁰ HARAKAT (M) « Le droit du contrôle supérieur », op-cit. p 43

¹⁰¹ Cité par HARAKAT (M) « Le droit du contrôle supérieur », op-cit. p43

¹⁰² Cité par HARAKAT (M)-op-cit. p 44.

¹⁰³ Oujemaa Said, « le contrôle des finances publiques au Maroc », Edition Wallada, 1995, p151.

il s'agit de compléter cette acceptation traditionnelle de régularité par une nouvelle acceptation plus moderne ayant trait à la performance de la gestion publique.

1.2. Contrôle de la performance: Approche axée sur le résultat

L'évolution de la gestion des finances publiques caractérisée par son dynamisme et son degré de complexité, a démontré les limites du contrôle de régularité. Ce dernier ignore le volet de la performance de la gestion publique, le bon emploi des deniers publics, ainsi que l'opportunité¹⁰⁴ de la dépense publique¹⁰⁵. D'où la nécessité d'étendre le champ de contrôle à de nouveaux aspects de gestion.

Le contrôle doit contribuer à assurer la saine gestion financière et non seulement une gestion régulière à travers un contrôle de conformité. Il doit répondre aux exigences de la rationalité dans l'utilisation des recettes et l'optimisation des dépenses publiques selon le principe d'économie, d'efficacité et d'efficience ce qu'on appelle les « 3E », afin d'aboutir à des services de qualité permettant de satisfaire les besoins croissants des citoyens.

Ce contrôle de performance permet d'améliorer le dispositif de la gestion en émettant des recommandations susceptibles d'améliorer les résultats et de minimiser les risques y afférents.

Ce type de contrôle, connu aussi sous le nom du contrôle de l'optimisation des ressources orienté vers l'efficacité, l'efficience et l'économie des actions de l'Etat, porte non seulement sur chaque cas de gestion individuelle, mais aussi sur l'ensemble des activités de l'administration y compris son organisation et les systèmes d'administration¹⁰⁶.

La finalité du contrôle, dans le cadre de la nouvelle conception administrative, se trouve actualisée en dépassant l'optique réductionniste de la régularité, pour couvrir

¹⁰⁴ L'opportunité de la dépense publique consiste en la prise en considération de l'ensemble des éléments constituant le contexte socio-économique de la dépense, les avantages à en tirer et la considération de l'intérêt général.

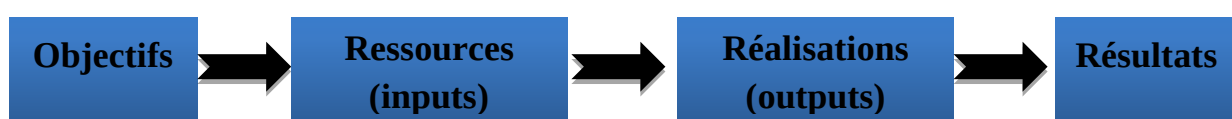
¹⁰⁵ Oujemmaa Said, op-cit. p 153

¹⁰⁶ Recommandation du IX congrès de l'INTOSAI-LIMA-PEROU, 1977.

d'autres champs plus important notamment la performance des systèmes et des résultats, ainsi que la conformité aux normes et bonnes pratiques.

Le contrôle de performance ne cherche pas à critiquer la gestion mais évaluer les résultats de la gestion en recourant à l'analyse des « 3 E ».

La séquence clé présentée ci-dessous décrit le déroulement de l'action publique depuis les objectifs jusqu'aux résultats¹⁰⁷. L'objectif recherché est l'appréciation des réalisations et des résultats avec les ressources employés ainsi qu'aux objectifs fixés.



Toutefois, l'efficacité des actions administratives ne peut être appréciée dans son ensemble que si l'examen englobe les réalisations, les résultats et les impacts¹⁰⁸ desdites actions en rapprochant les divers termes de la séquence de l'amont jusqu'à l'aval. Cette appréciation des impacts à long terme s'appelle l'évaluation.

1.3. L'évaluation des politiques publiques : Approche stratégique de l'action publique.

L'évaluation des politiques publiques constitue une nouvelle approche, dépassant la logique traditionnelle du contrôle. C'est une démarche qui fonctionne autour du tryptique « objectifs/moyens/résultats » en identifiant les différents types d'interactions entre les objectifs d'une politique, les besoins auxquels elle s'efforce de répondre, les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs et finalement les résultats obtenus¹⁰⁹.

La mise en œuvre de cette démarche novatrice cherche outre l'économie, l'efficacité et l'efficience « 3 E » des actions menées dans le cadre des politiques publiques, la

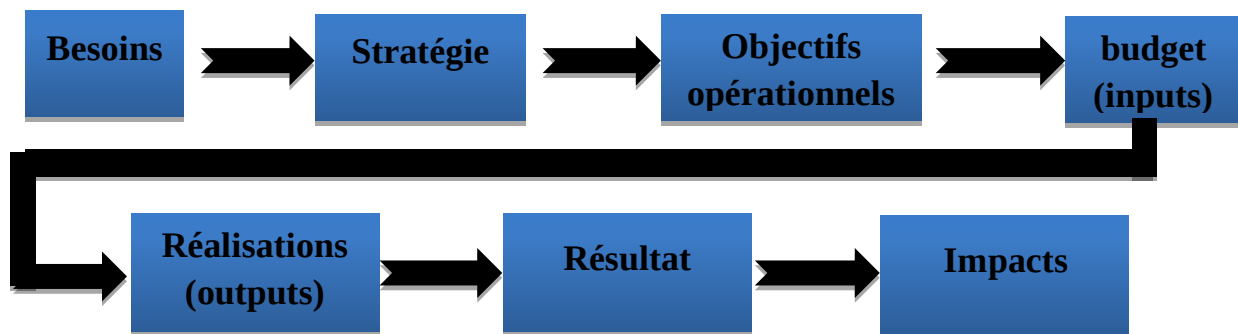
¹⁰⁷ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p176

¹⁰⁸ Les réalisations se distinguent nettement des résultats, dans la mesure où les réalisations sont l'aboutissement des moyens mis en œuvre, alors que les résultats correspondent à la satisfaction des objectifs poursuivis. De même pour l'impact et les résultats qui se compare aux objectifs mais l'impact se traduit par les conséquences produites sur le long terme.

¹⁰⁹ François Gouyon, « L'évaluation en bibliothèque publique : permanence des enjeux, nouveaux outils, nouvelles méthodes ? », mémoire d'études, Mars 2008.

valeur même de ces politiques et leurs impacts sur la population en ajoutant un «4^{ème} E».

Dès lors, les termes de la séquence présentée auparavant se trouve compléter par l'évaluation, en décrivant le déroulement de l'action publique depuis les besoins et la fixation des objectifs stratégiques jusqu'aux impacts à long-terme¹¹⁰.



L'évaluation des politiques publiques a pour ambition d'apprécier les effets directs et indirects d'un programme, d'une politique ou d'une action publique. Elle dépasse la seule description des moyens et des réalisations, en se penchant sur le suivi de toute la politique en termes d'efficacité et d'efficience des moyens mobilisés pour sa mise en œuvre.

C'est un enjeu d'un processus démocratique s'inscrivant dans une optique appréciative.

L'évaluation permet à des professionnels disposant des compétences et qualifications nécessaires de porter un jugement sur la valeur d'une politique publique¹¹¹.

Les effets de cette politique peuvent être repérés à différents niveaux : les moyens mis en œuvre, les réalisations obtenues, les effets prévus et non prévus produits dans le public, notamment en termes de modifications, de comportements et de représentations¹¹².

De multiples finalités peuvent être assignées à l'évaluation des politiques publiques à savoir une finalité déontologique, finalité gestionnaire, finalité décisionnelle et finalité

¹¹⁰ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p176

¹¹¹ Une politique publique est une séquence d'actions comportant la production d'une réponse plus ou moins institutionnalisée à une situation jugée problématique

¹¹² Harakat (M), «Le droit du contrôle supérieur »-op.cit.p109

d'apprentissage et de mobilisation¹¹³, qui peuvent être regroupées en trois types de finalités¹¹⁴ :

- La finalité cognitive : L'évaluation a pour ambition de donner une connaissance sur l'action publique en se donnant les moyens d'apprécier les effets d'une politique publique d'une manière objective, et d'apporter une meilleure connaissance aux agents chargés de la mise en œuvre des politiques publiques ;
- La finalité normative : L'évaluation cherche à juger la valeur des politiques publiques et leur utilité. Elle vise à rendre des comptes aux responsables politiques et aux citoyens sur la manière dont une politique a été mise en œuvre et sur les résultats qu'elle a obtenus. Elle permet d'aider à la prise de décision concernant la poursuite, l'arrêt ou la refonte d'une politique publique ;
- La finalité instrumentale : L'évaluation contribue à l'amélioration de la gestion des services chargés de la mise en œuvre des politiques publiques, ainsi que la répartition rationnelle des ressources humaines et financières.

L'approche évaluative se trouve nettement distinguée des autres approches du contrôle. Si ces dernières répondaient à un besoin de surveillance, ou de contrôle de l'allocation des ressources, l'évaluation des politiques publiques se différencie par l'étude des effets socio-économiques de l'intervention publique sur les bénéficiaires. Ceci, en émettant un avis sur la valeur des objectifs visés par ces politiques publiques et leurs cohérences, ainsi que leurs impacts dans la rationalisation des choix budgétaires.

L'évaluation se distingue également des autres contrôles par le sort de l'information élaborée¹¹⁵. Cette dernière permet de promouvoir le débat social, et constitue une source de dialogue politique, constructif de nouvelles visions, et ayant pour objectif la performance de l'action publique.

¹¹³ Conseil scientifique de l'évaluation, « Petit guide de l'évaluation des politiques publiques ». Paris : La documentation française, 1996.

¹¹⁴ Souza Laure-op.cit

¹¹⁵ Harakat (M), «Le droit du contrôle supérieur »-op.cit. p112.

2. La nouvelle gestion publique : Une doctrine globale intégrée

Soumettre la gestion publique aux exigences des normes d'économie, d'efficacité et d'efficience, constitue le principal élément ayant déclenché la vague des réformes dans le secteur public à un degré plus ou moins différent.

Par ailleurs, la mise en œuvre des réformes inspirées des standards internationaux constitue un véritable défi. Ce dernier s'explique par la particularité de la gestion publique, et la difficulté de faire transposer les pratiques issues du privé au secteur public.

En France, un travail de réflexion a été mené dans ce sens, à travers l'élaboration d'un modèle appelé nouvelle gestion publique¹¹⁶ (NGP). Ce dernier propose une doctrine globale pour le management de l'administration publique, sous ses aspects financiers et non financiers.

Ce modèle permet de décrire les principes d'un système complet de contrôle public moderne et valable pour tout Etat. Il est présenté sous forme de l'équation suivante :

$$\text{NGP} = \text{CI} + \text{A} + \text{I}$$

CI : Contrôle interne ; **A** : Audit ; **I** : inspection

2.1. Le contrôle interne : Pour une gestion maîtrisée

La crise financière et les grands scandales ont démontré les défauts des systèmes de gestion traditionnels, et ils ont révélé une vérité première selon laquelle les comptes ne traduisent pas la mauvaise qualité d'une gestion.

D'où la nécessité de mettre en place des contrôles en amont sur la procédure de décision et un contrôle de suivi de la gestion, notamment le contrôle interne.

Le contrôle interne tel qu'il est développé par le COSO dans son rapport intitulé Internal Control Integrated Framework est défini comme « un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les

¹¹⁶ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p34

risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation des objectifs généraux suivants :

- Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ;
- Respect des obligations de rendre compte ;
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur ;
- Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages. »

Le contrôle interne se sert d'une variété d'outils et de moyens classés selon trois catégories¹¹⁷ : les procédures et les méthodes de travail¹¹⁸, les systèmes¹¹⁹ et les contrôles¹²⁰.

Il est à préciser que le champ de contrôle interne couvre deux aspects différents et complémentaires: Un aspect comptable et financier portant sur l'ensemble du système budgétaire et comptable public, et un aspect de gestion portant sur le processus décisionnel comme le montre le tableau ci-dessous.

¹¹⁷ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p46

¹¹⁸ Les procédures en tant que moyens de contrôle interne, constitue la pierre angulaire du contrôle interne permettant de décrire d'une manière détaillée et minutieuse et par écrit « qui fait quoi, comment ? »

¹¹⁹ Par systèmes, on entend les systèmes de gestion et de contrôles des finances publiques (système budgétaire, comptabilité publique...), ainsi que les systèmes informatiques permettant la gestion et le développement des bases de données .

¹²⁰ Les contrôles qui ne représentent qu'une modalité de contrôle interne, sont les vérifications ou les contrôles approfondies, qui sont divisés eux-mêmes en contrôle a priori et contrôle à posteriori

Tableau n°2 : Les formes de contrôle interne : Comptable et financier ou de gestion

Systèmes de gestion	Systèmes financiers (comptables et budgétaires)
Contrôle interne de gestion : (objectifs, décisions, risques, résultats)	Contrôle interne comptable et Contrôle interne budgétaire
Standards applicables : COSO, IIA, INTOSAI	Normes : Comptables : IFAC, IPSAS, IFRS.....
Audit : De régularité, de système et de performance	Audit - Audit financier (régularité) - Certification (audit externe)

Adapté de : Alain-Gérard Cohen¹²¹

2.2. L'Audit : Pour une gestion efficace

L'audit est un concept complexe et composite¹²². Il a pour origine la pratique romaine de juger les plaintes devant une juridiction à partir de l'audition des témoins.

Etymologiquement, le mot auditer vient du latin « audire », qui signifie écouter. Il s'est développé dans un premier temps dans le secteur privé en matière de gestion financière. Il a pris son grand essor dans les années 30 avec la réglementation américaine sur le marché boursier, qui a rendu nécessaire la présence des auditeurs indépendants pour vérifier les comptes et les états financiers de ces entreprises.

L'audit peut être défini par toute évaluation indépendante, périodique et objective du contrôle interne d'une organisation, pour déterminer si des politiques et procédures sont suivies et maîtrisées, si les normes sont respectées, si les ressources sont utilisées de façon rationnelle et si les objectifs de l'organisation sont atteints.

Il est à signaler que l'émergence de l'audit dans le secteur public s'explique par plusieurs raisons¹²³, notamment les mutations profondes du système économique et

¹²¹ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p136

¹²² Harakat Mohamed, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », 1^{ère} Edition 2010, p360.

financier international, et précisément dans les pays dont la gestion des finances publiques fait problème.

Par ailleurs, pour faire face à cette crise des systèmes de gouvernance, plusieurs organismes publics ont opté pour l'audit afin d'améliorer la performance de la gestion publique et d'en renforcer la transparence¹²⁴.

A cet effet, l'audit a pour objectif d'établir un diagnostic sur le fonctionnement de l'organisme concerné. Il est fondé sur l'analyse du risque et l'évaluation du contrôle interne¹²⁵, et il se déroule en trois principales étapes¹²⁶ :

- La phase de préparation : Elle consiste en la prise de connaissance détaillée de l'environnement interne et externe des organisations publiques afin d'établir un programme de mission comportant une combinaison des tests plus efficace.
- L'évaluation du contrôle interne : C'est l'élément central de la démarche qui a pour objectif d'étudier les procédures de contrôle interne afin de déterminer si l'auditeur peut s'appuyer sur ce processus pour exprimer une opinion fondée.
- Rapport de l'audit : C'est un rapport qui synthétise le déroulement de la mission, les principales conclusions ainsi que les propositions d'avenir.

En fonction d'un certain nombre de critères retenus, on distingue plusieurs types d'audit qu'on peut classer en fonction du statut de l'auditeur¹²⁷ et de la provenance de l'instance d'audit¹²⁸ ainsi qu'en termes d'objectif¹²⁹.

Il y a lieu de distinguer entre les deux principaux types d'audit exercé dans le secteur public, à savoir :

¹²³ Harakat Mohamed, « Les finances publiques... ». op.cit p.362

¹²⁴ C'est avec le perfectionnement des méthodes de contrôle de General Accounting office (G.A.O) en tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publiques aux USA, que l'objet d'audit s'est progressivement développé de la vérification de l'information financière à l'évaluation des performances ou l'examen du bon emploi, qui s'applique non seulement aux entités du secteur privé mais s'étend également à celles du secteur public.

¹²⁵ Harakat Mohamed, « Les finances publiques... »-op.cit. p 374

¹²⁶ Poisson. M, « Audit dans le secteur public », édition PUF, 1989, p3.

¹²⁷ Deux types d'audit à distinguer : L'audit légal imposé par la loi et exercé obligatoirement par un commissaire aux comptes, Il a pour objectif principal la certification des comptes ; et l'audit contractuel réalisé à la demande de l'organisme souhaitant mener une mission d'audit sur la base d'une relation contractuelle qui définit les conditions de l'exécution et de déroulement de la mission.

¹²⁸ L'audit peut être effectué soit par un auditeur interne soit un auditeur externe

¹²⁹ L'audit peut prendre différentes formes selon l'objectif poursuivi : audit financier, audit de conformité, audit de la performance ou de résultats.

- **L'audit interne** : Il s'agit d'une fonction indépendante à l'intérieur de l'organisme, qui consiste à évaluer et à estimer l'efficacité des autres contrôles, à assister les membres de la direction générale dans l'accomplissement de leur responsabilité, en leur fournissant des analyses et des commentaires sur les activités examinées et des recommandations visant l'amélioration de la gestion et des performances de l'organisation¹³⁰. Il est conduit par l'organisme lui-même.

Dans le secteur public, le mot interne dans l'expression audit interne s'applique à tout organisme d'audit faisant partie de l'administration, même s'il peut être extérieur au service audité.

- **L'Audit externe** : Il est exercé par un auditeur qui intervient de l'extérieur de l'organisme audité. Il est souvent assimilé à un audit financier, audit de conformité, audit de performance, exercé la cour des comptes ou l'auditeur général dans le secteur public.

Il est à préciser également que les concepts du contrôle interne, contrôle de gestion et audit interne doivent faire l'objet d'une nette distinction.

Le contrôle de gestion en tant que concept adopté par l'entreprise privée ne constitue qu'un aspect du contrôle interne¹³¹, alors que l'audit interne est la manifestation du souci de la direction de maintenir le contrôle interne de l'entreprise en état de meilleure efficacité possible.

De même, selon l'ordre des experts comptables français l'audit interne est « une fonction d'assistance qui complète et conforte le contrôle de gestion, en assurant la fiabilité des informations reçues et utilisées. Mais tandis que l'assistance du contrôle de gestion est une fonction très proche des niveaux de décision et qui intervient par un diagnostic permanent de caractère synthétique, celle de l'audit interne s'exerce sur les lieux de naissance de l'information de gestion, souvent éloignés des points de décision de façon nécessairement discontinue bien que systématique »¹³².

¹³⁰ Jacques renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'Organisation, 2000.

¹³¹ HARAKAT MOHAMED, « Le droit du contrôle supérieur... », Op.cit, p46

¹³² https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/558035/filename/55-GUMB_NOEL.doc

2.3. L'inspection : pour une lutte contre la fraude et la corruption

Certes, le contrôle interne et l'audit se sont assignés comme objectif la maîtrise de la gestion, à travers la réalisation des objectifs avec les moindres des risques possibles, mais la détection des fraudes ne relève pas de leur principales préoccupations.

Ce faisant, afin d'assurer la sécurité et la protection des fonds publics contre toute forme de fraude et de corruption, un service de contrôle externe autre que celui exercé par les auditeurs externes, demeure nécessaire à l'intérieur de l'administration¹³³. Il s'agit notamment de l'inspection.

Il est à rappeler à cet égard que l'inspection est un métier de police, de vérification, d'investigation et de sanction. Elle repose sur la méfiance et le flair des inspecteurs.

L'inspection porte sur la régularité des opérations. C'est une activité ponctuelle qui se mène à l'improviste à la demande d'une autorité supérieure, dont l'objectif principale est la détection des irrégularités et des fraudes.

En synthèse, et après avoir exposé les termes de l'équation de la nouvelle gestion publique ($NGP=CI+A+I$), qui décrit les composantes d'un système complet et moderne du contrôle public, ci-dessous un tableau présentant d'une manière synthétique les principales différences entre les trois types de contrôles.

¹³³ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p 182

Tableau n° 3: Les différences entre les trois types de contrôles

Eléments	Contrôle interne	Audit	Inspection
Périodicité	Permanente	Périodique et systématique	Improviste
Position	Intégré	Interne / externe	Extérieur au service
Objet	Gestion des risques	Systèmes / résultats	Opérations Personnes
But	Maîtrise	Efficacité	La régularité
Méthodologie	Référentiels du CI	Standards	Guides
Conséquences	Régularisations (Plan d'action)	Recommandation	Sanctions
Responsabilité	Accountability	Opinion Assurance raisonnable	Garantie
Métiers	Chef d'organisation	Consultant	Policier

Source : adapté d'Alain-Gérard Cohen¹³⁴

3. Le contrôle supérieur des finances publiques : Quelle portée ?

La contribution du contrôle exercé par les Institutions Supérieures du Contrôle (ISC) à la promotion de la bonne gouvernance, résulte principalement de la position particulière desdites institutions vis-à-vis des différentes parties prenantes.

Pour mieux comprendre cette contribution, nous allons tout d'abord aborder les objectifs, les types et les principes du contrôle supérieur des finances publiques.

3.1. Le contrôle supérieur des finances publiques : Objectifs, intervenants et types.

Il a été précisé que « le contrôle des finances publiques n'est pas une fin en soi, mais il est un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme où les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière, afin de pouvoir prendre les mesures correctives, préciser les responsabilités

¹³⁴ Alain-Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics », op-cit, p 90.

des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature¹³⁵».

Ci-après, les principaux objectifs, intervenants et types du contrôle supérieur des finances publiques.

3.1.1. Objectifs du contrôle

Le contrôle supérieur des finances publiques a pour objectif d'assurer l'efficacité et l'efficience de la gestion publique conformément aux règles déontologiques, aux lois et règlements en vigueur.

Il est à signaler que, la gestion des ressources publiques provenant essentiellement du citoyen, est confiée à des gestionnaires qui doivent assumer leurs responsabilités et rendre compte en la matière. D'où l'importance du système de contrôle des finances publiques dans le renforcement et l'instauration d'un climat de confiance

Le contrôle est indispensable dans la mesure où il fournit aux organes législatifs, aux organes de surveillance, aux personnes responsables de la gouvernance et au grand public des informations et des évaluations indépendantes et objectives concernant la bonne gestion et la performance des politiques publiques¹³⁶.

A travers ces objectifs visant le renforcement des principes de transparence, de reddition des comptes et de performance, principaux éléments d'une bonne gouvernance, le contrôle des finances publiques est devenu un pilier essentiel d'un système démocratique¹³⁷.

¹³⁵ Déclaration de LIMA. <http://www.intosai.org/fr/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1-the-lima-declaration.html>

¹³⁶ INTOSAI, « Les postulats de base du contrôle des finances publiques », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 100), www.issai.org

¹³⁷ Ibidem

3.1.2. Les intervenants dans le processus du contrôle

Le système de contrôle supérieur des finances publiques comporte au moins trois intervenants : l'auditeur, la partie responsable et les utilisateurs présumés.

- **L'auditeur** : La personne à qui est déléguée la réalisation des audits ;
- **La partie responsable** : Elle est déterminée suite aux dispositions constitutionnelles ou législatives, elle peut être des personnes ou des organisations ;
- **Les utilisateurs présumés** : Toutes personnes ou organisations pour lesquelles le rapport d'audit est établi. Ils peuvent être les organes législatifs, les organismes de surveillance, les personnes responsables de la gouvernance ou le grand public.

Le lien entre les intervenants doit être considéré dans le contexte des dispositions constitutionnelles ou réglementaires spécifiques à chaque type d'audit.

3.1.3. Les types du contrôle des finances publiques

Il ressort des normes internationales en matière de contrôle des finances publiques (INTOSAI), trois principaux types de contrôle, à savoir l'audit financier, l'audit de conformité et l'audit de performance. Ces audits doivent être menés conformément aux lignes directrices déterminées par lesdites normes professionnelles.

3.1.3.1. L'audit financier

Il vise à déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire applicable afin d'accroître le degré de confiance des utilisateurs concernés. L'objectif poursuivi par l'auditeur est d'obtenir une assurance raisonnable lui permettant de s'assurer que ces états ne comportent pas d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, et de communiquer finalement les résultats de sa mission¹³⁸.

¹³⁸INTOSAI, « Principes fondamentaux de l'audit financier », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 200), www.issai.org

3.1.3.2. L’audit de conformité

Il vise à vérifier la conformité d’un sujet déterminé aux textes législatifs et réglementaires en vigueur. Pour ce faire, l’auditeur vérifie si les procédures, les activités et les informations dans tous leurs aspects significatifs sont conformes aux textes et réglementations régissant l’organisme¹³⁹.

3.1.3.3. L’audit de performance

Il vise à examiner la performance des interventions, des programmes et des institutions, à vérifier s’ils respectent les principes d’économie, d’efficacité et d’efficacité, et à analyser les écarts y afférents et en proposer des recommandations pour amélioration¹⁴⁰.

3.2. Les principes fondamentaux du contrôle supérieur des finances publiques

Pour que le contrôle soit efficace, les ISC doivent respecter un ensemble de lignes directrices permettant d’assurer davantage de professionnalisme et de crédibilité.

Il s’agit plus précisément des normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), qui comportent des exigences en matière de contrôle des finances publiques, et que les ISC sont appelées à les appliquer tout en les adaptant avec leur cadre juridique et réglementaire, afin de pouvoir élaborer leur propre approche professionnelle¹⁴¹.

Avant de présenter les principes encadrant le contrôle supérieur des finances publiques, nous allons tout d’abord présenter la place privilégiée qu’occupe l’ISC au sein du système de contrôle des finances publiques.

¹³⁹INTOSAI, « Principes fondamentaux de l’audit de conformité », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 400), www.issai.org

¹⁴⁰INTOSAI, « Principes fondamentaux de l’audit de performance », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 300), www.issai.org

¹⁴¹INTOSAI, « Les postulats de base du contrôle de base des finances publiques », Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 100), www.issai.org.

3.2.1. L'ISC et le contrôle des finances publiques

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) sont des organes de supervision indépendants ayant une tâche d'assurer l'intégrité du secteur public et d'en améliorer la gestion financière. Ce sont des services de contrôle externe qui ne font pas partie de la structure organisationnelle des institutions à vérifier.

Les ISC peuvent exercer un contrôle à priori et à posteriori, sauf que le contrôle à priori aura le désavantage de créer un volume de travail excessif et une certaine confusion quant aux responsabilités prévues par le droit public.

Qu'elle exerce ou non un contrôle à priori, selon la spécificité de chaque pays, le contrôle à posteriori est une tâche indispensable pour toute ISC.

Les ISC ont pour tâche outre, le contrôle traditionnel de la conformité aux lois et la régularité de la gestion financière, le contrôle de rendement visant à mesurer l'économie, l'efficacité et l'efficacité de l'administration publique.

Certes, les objectifs visés par ces contrôles ont tous la même importance, mais il appartient à l'ISC d'établir l'importance relative à chaque type de contrôle.

Pour que le contrôle des finances publiques soit efficace, l'ISC doit être indépendante. Cette exigence implique le respect de huit principes de base, à savoir:

- **Principe 1** : L'existence d'un cadre constitutionnel/législatif/juridique approprié et efficace et l'application de facto des dispositions de ce cadre ;
- **Principe 2** : L'indépendance des dirigeants des ISC et des membres, y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions ;
- **Principe 3** : Un mandat suffisamment large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions de l'ISC ;
- **Principe 4** : Accès sans restriction à l'information ;

- **Principe 5** : Le droit et l'obligation de faire rapport sur leurs travaux ;
- **Principe 6** : La liberté de décider du contenu et de la date des rapports de contrôle, de les publier et de les diffuser ;
- **Principe 7** : L'existence de mécanismes efficaces de suivi de recommandations des ISC ;
- **Principe 8** : L'autonomie financière et de gestion/d'administration et l'accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées.

Il est à signaler que les liens entre les ISC d'une part, et le parlement, le gouvernement et les autorités administratives d'autre part, doivent être déterminés dans la constitution afin de garantir l'indépendance desdites institutions de contrôle.

Par ailleurs, Les ISC effectuent leurs contrôles conformément aux programmes qu'elles adoptent tout en prenant en considération les demandes de contrôle provenant de certains organes précis. Elles procèdent lors de leurs contrôles par sondage, puisque l'examen ne peut s'étendre à tous les éléments faisant l'objet du contrôle.

Concernant, les méthodes de contrôle utilisées, les ISC doivent tenir compte de l'évolution des sciences et des techniques ayant trait à la gestion financière.

De même, pour les membres et les agents de contrôle des ISC, ils doivent posséder la compétence et la probité requises pour mener à bien leurs missions.

A cet effet, il faut veiller au renforcement des capacités professionnelles et au partage de connaissance permettant d'améliorer les performances des ISC.

En plus, la constitution doit obliger l'ISC de publier un rapport d'activité annuel qui doit être adressé au parlement ou à tout organe étatique responsable.

L'ISC doit pouvoir entre temps publier des comptes-rendus sur des questions importantes, afin de permettre une large diffusion et partage d'information. Ces

rapports qui doivent se limiter à l'essentiel, doivent être présentés d'une manière objective, claire, précise et facile à comprendre.

3.2.2. Les institutions supérieures de contrôle: Quelle valeur ajoutée pour les citoyens ?

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) des finances publiques jouent un rôle important pour ce qui est de rendre l'administration publique plus efficiente, plus respectueuse du principe de responsabilité, plus efficace et plus transparente et de créer ainsi des conditions favorables à la réalisation des priorités et objectifs nationaux en matière de développement ainsi qu'à celle des objectifs de développement arrêtés au plan international, dont ceux du Millénaire¹⁴².

Force est de constater que l'objectif des contrôles indépendants menés par les ISC est de créer la différence dans la vie des citoyens.

A cet égard, aborder des questions d'intérêt public, confère aux ISC une responsabilité supplémentaire, celle d'être pertinent vis-à-vis des citoyens, du parlement et des autres parties prenantes.

Cette pertinence se mesure par la capacité des ISC de répondre aux défis de la société, aux attentes des parties prenantes¹⁴³, à l'évolution de l'environnement et aux différents risques émergents, tout en gardant son indépendance.

La mesure de l'influence d'une institution supérieure de contrôle sur la vie des citoyens dépend de sa capacité à :

- Renforcer la reddition des comptes, la transparence et l'intégrité des organes gouvernementaux et du secteur public ;
- Garantir la pertinence vis-à-vis des citoyens, du parlement et des parties prenantes ;

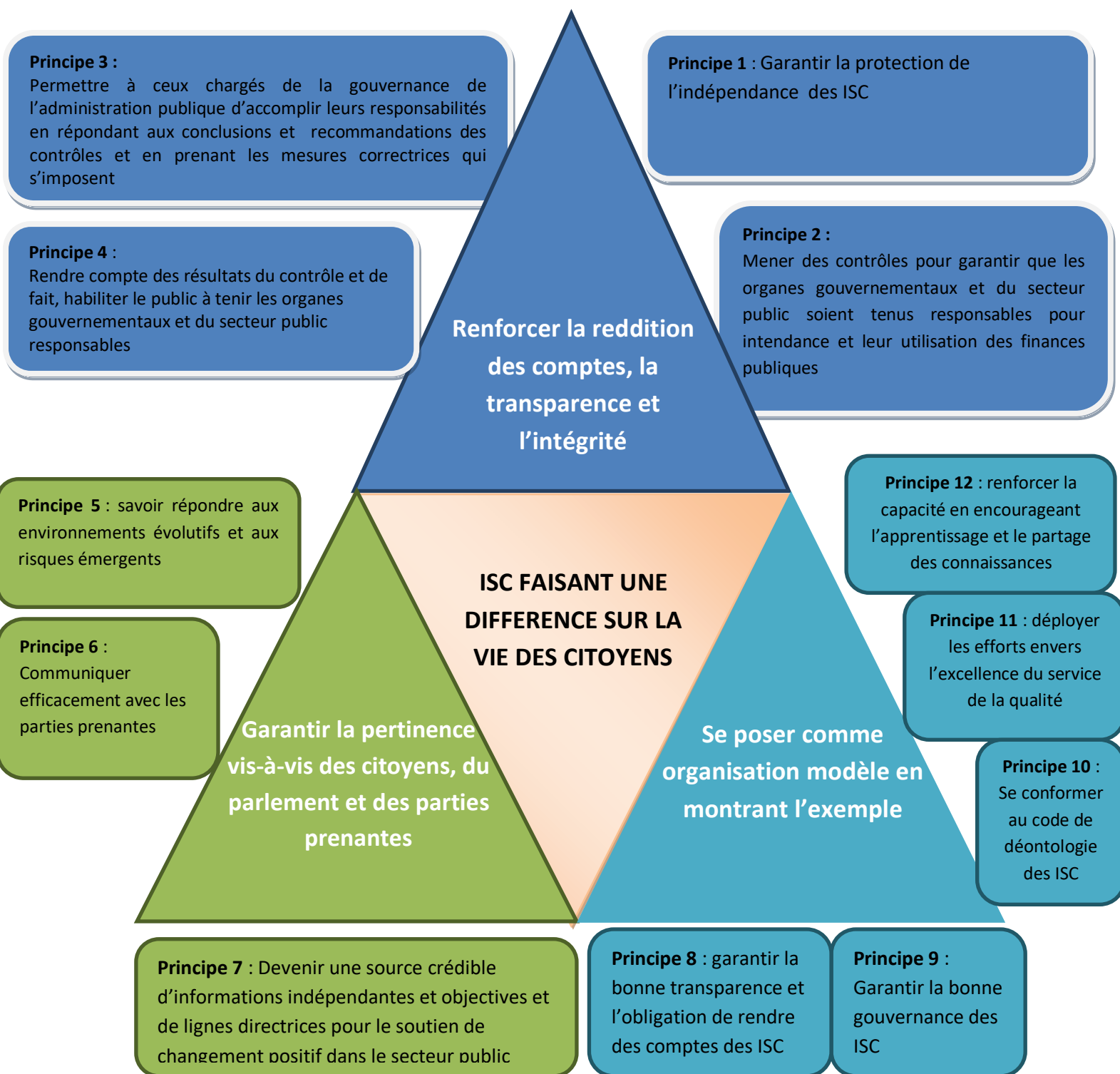
¹⁴² Résolution A/66/209 de l'Assemblée Générale des Nations Unis

¹⁴³ Partie prenante : toute personne, organisation, groupe, système susceptible d'affecter ou d'être affecté par les actions et les décisions des autorités publiques

- Se poser comme organisation modèle en montrant l'exemple.

Chacun de ces objectifs comme le montre le schéma ci-dessous est appuyé sur un certain nombre de principes directeurs qui doivent servir de fondement à l'activité des ISC, afin d'apporter de la valeur et d'avoir un impact sur la vie des citoyens.

Figure n°1: Valeur et avantages des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques¹⁴⁴



¹⁴⁴INTOSAI, « La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques – faire une différence dans la vie des citoyens », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 12), www.issai.org

3.2.3. Les principes fondamentaux du contrôle

Les auditeurs sont appelés lors d'une mission d'audit à respecter certains principes fondamentaux. Ils s'articulent autour des principes relatifs aux :

- Exigences propres à l'organisation de l'ISC ;
- Exigences propres à l'auditeur ;
- Etapes spécifiques du processus d'audit.

3.2.3.1. Les principes relatifs aux exigences propres à l'organisation de l'ISC

Les ISC doivent établir et maintenir des procédures appropriées en matière de déontologie et de contrôle de qualité, afin de pouvoir obtenir une assurance raisonnable en matière de respect des normes professionnelles et des exigences déontologiques, légales et réglementaires applicables.

3.2.3.2. Les principes généraux propres à l'auditeur

L'auditeur doit tenir compte de plusieurs principes pour la réalisation d'une mission d'audit. Ces derniers se présentent comme-suit :

a. La déontologie et l'indépendance

Les auditeurs doivent respecter les règles d'éthique pertinentes notamment l'intégrité, l'objectivité, la compétence professionnelle, la confidentialité et la conduite professionnelle. Ils doivent également être indépendants afin que leurs rapports soient impartiaux.

b. Jugement professionnel, conscience professionnelle et esprit critique

Les auditeurs doivent conserver un comportement professionnel approprié en maintenant une vigilance et une distance professionnelle ainsi qu'une attitude critique lors de l'évaluation des éléments probants. Quant au jugement professionnel et de conscience professionnelle, il implique la mise en place de toutes les diligences, les expériences et les compétences lors d'une mission d'audit.

c. Contrôle de qualité

Les auditeurs doivent réaliser l'audit conformément aux normes professionnelles de qualité qui doivent couvrir des sujets telles que l'orientation, la revue et la supervision, afin d'aboutir à des audits avec une qualité élevée.

d. Gestion et compétence de l'équipe d'audit

Les membres d'équipe de l'audit doivent disposer des qualifications, et d'expériences requises pour mener à bien leurs missions. Les auditeurs peuvent utiliser les travaux des autres auditeurs si cela est nécessaire. Pour les missions d'audit dans les domaines nécessitant des compétences spécifiques dont l'ISC ne dispose pas, il est possible de faire appel à des experts dans le domaine.

e. Risque d'audit

Les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures permettant de réduire et de gérer les risques d'aboutir à des résultats inappropriés. L'audit ne peut jamais fournir une certitude absolue. Toutefois, l'audit peut fournir une assurance qui peut varier selon l'objectif de l'auditeur : Soit une assurance raisonnable qui implique la réduction du niveau de risque le maximum possible, soit une assurance limitée dont le niveau de risque de non-respect des critères est plus élevé de celui de l'assurance raisonnable ;

f. Caractère significatif

Les auditeurs doivent déterminer et tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'audit qui relève du jugement professionnel et de l'interprétation par l'auditeur des besoins des utilisateurs. Par caractère significatif, on entend tout élément ou information susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés

g. Documentation

Les auditeurs sont tenus d'établir une documentation d'audit permettant de comprendre les travaux réalisés, les éléments probants et les résultats d'audit.

Une documentation suffisamment détaillée permet à un auditeur expérimenté qui n'a aucune connaissance préalable de l'audit, de comprendre la nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures mises en œuvre, les éléments probants obtenus pour étayer les conclusions et les recommandations d'audit, le raisonnement sous-jacent à tous les problèmes significatifs qui ont requis l'exercice d'un jugement professionnel, ainsi que les conclusions connexes.

h. Communication

Les auditeurs doivent établir une communication efficace tout au long de leurs missions d'audit afin de créer une relation de travail constructive. Cette communication consiste en l'obtention des informations sur l'audit ainsi qu'à faire part d'observations et de constatations aux organes de gouvernance et aux autres parties prenantes.

3.2.3.3. Les principes relatifs à des étapes spécifiques du processus d'audit.

L'audit est un processus complexe qui passe par plusieurs étapes à savoir la planification d'audit, la réalisation de l'audit, l'établissement du rapport, l'opinion et finalement le suivi.

a. Planification d'audit

Les missions d'audit peuvent être soit édictées par la législation, soit à la demande d'un organe législatif ou d'un organisme de surveillance, soit par un simple accord avec l'entité auditée.

Dans tous les cas, ces missions doivent faire l'objet d'un accord formel sur les termes de la mission qui comprennent entre autres le sujet, l'étendue, les objectifs, les rôles, les responsabilités et les différents intervenants.

Par ailleurs, les auditeurs doivent acquérir une connaissance générale sur l'entité auditée, son environnement, son métier, ses objectifs, ses processus opérationnels et tout autre élément probant. Ils doivent réaliser une évaluation des risques ou une analyse des problèmes, en fonction des constatations d'audit.

Ils sont appelés à déceler et évaluer les risques de fraude pertinents pour les objectifs d'audit, tout en gardant un esprit critique et être attentifs aux possibilités de fraude pendant tout le processus d'audit.

Les auditeurs programment leurs travaux afin de s'assurer que l'audit est mené de façon efficace et efficiente.

Cette planification porte sur deux niveaux :

- **Un plan stratégique** qui consiste à définir l'étendue, les objectifs et l'approche d'audit, et ;
- **Un plan opérationnel** qui consiste à établir un calendrier d'exécution de la mission, attribuer les tâches aux membres de l'équipe et déterminer les ressources nécessaires.

b. Réalisation d'un audit

Pour réaliser leurs missions conformément aux normes en vigueur, les auditeurs doivent appliquer des procédures d'audit permettant la collecte de tous les éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le rapport d'audit. Ils sont tenus par l'obligation de la confidentialité en la matière. Leurs choix des procédures dépendront de l'évaluation des risques ou de l'analyse des problèmes.

Les éléments probants sont toutes les informations utilisées pour déterminer si le sujet considéré respecte les critères applicables. Ils peuvent prendre la forme des dossiers sous format électronique, support papier, communications écrites et par voie électronique, des observations formulées par l'auditeur, ainsi que des témoignages oraux et écrit de l'entité auditée.

Ces éléments peuvent être collectés par différentes méthodes notamment l'observation, la demande d'informations, la demande de confirmation et les procédures analytiques et d'autres méthodes de recherche.

Les éléments probants doivent être suffisants en terme de quantité, et appropriée en terme de qualité c.-à-d. pertinents, valables et fiables. Ils doivent faire l'objet d'une

évaluation objective par les auditeurs, et les constatations préliminaires qui en découlent doivent être communiquée à l'entité auditée et discutée avec celle-ci pour en confirmer la validité, tout en respectant les exigences en matière de confidentialité.

Les auditeurs doivent revoir la documentation d'audit pour s'assurer que le sujet considéré a été bien cerné et contrôlé. Avant de tirer leurs conclusions, les auditeurs réexaminent l'évaluation initiale du risque et du caractère significatif à la lumière des éléments probants collectés, et déterminent si d'autres procédures d'audit doivent être mises en œuvre.

Finalement, les auditeurs doivent exercer leurs jugements professionnels, afin d'aboutir à une conclusion sur la base des constatations.

c. Etablissement du rapport

Au terme de leur mission d'audit et sur la base des conclusions étayées, les auditeurs doivent établir un rapport. Ce dernier vise à communiquer les résultats de leurs travaux à l'ensemble de parties concernées.

Le rapport d'audit doit expliquer comment les éléments probants obtenus ont été utilisés, et pourquoi les conclusions qui en résultent ont été tirées. Il pourra ainsi fournir aux utilisateurs présumés le degré de confiance nécessaire.

Il est à préciser que, les rapports doivent être facile à comprendre, exhaustif, précis et clair, objectif et équitable, ainsi que leur contenu ne doit être ni vague, ni ambigu.

La forme et le contenu de ces rapports dépendront de la nature de l'audit, des utilisateurs présumés, des normes et réglementations en vigueur.

Les rapports peuvent être soit longs en exposant en détail l'étendue, les constatations de l'audit et les recommandations, soit court avec un format succinct et plus normalisé.

Par ailleurs, pour le cas des missions d'attestation, le rapport d'audit peut comporter une opinion sur la question de savoir si les informations afférentes au sujet considéré

sont dans tous leurs aspects significatifs, exemptes d'anomalies et conformes aux critères établis.

Quant aux missions d'appréciation directe, le rapport d'audit doit énoncer les objectifs d'audit, l'étendue, la méthodologie, les constatations, les conclusions et les recommandations, tout en expliquant comment les éléments probants ont été utilisés et les conclusions ont été tirées, il pourra ainsi fournir aux utilisateurs présumés le degré de confiance nécessaire.

d. Opinion

L'opinion d'audit sert à exprimer le niveau d'assurance, elle doit avoir un format normalisé.

Cette opinion peut être non-modifiée ou modifiée :

- Une opinion non modifiée est formulée lorsque l'auditeur a pu obtenir une assurance limitée ou raisonnable ;
- Une opinion est modifiée lorsqu'il est impossible pour l'auditeur d'exprimer son opinion, ou son opinion est défavorable ou elle est assortie d'une réserve.

e. Le Suivi

Les institutions supérieures de contrôle effectuent un suivi des recommandations émises suite à l'achèvement de la mission d'audit.

Ce suivi vise à vérifier si les organismes audités ont pris en considération les recommandations émises par l'ISC, permettant d'apporter une solution aux divers problèmes soulevés.

Si les mesures prises ne sont pas satisfaisantes, l'ISC pourrait être amenée à établir un autre rapport.

4. La contribution du contrôle supérieur des finances publiques à la promotion d'une bonne gouvernance financière.

Après les développements théoriques exposés précédemment, nous allons étudier dans ce qui suit la relation entre le contrôle des finances publiques, et les principes de reddition des comptes, de transparence et de bonne gestion publique.

4.1. Le contrôle des finances publiques et la reddition des comptes.

L'ISC exerce ses prérogatives en menant des missions d'audit externe dont la nature dépend de l'objectif du contrôle, et qui permettent d'évaluer le fonctionnement du système gouvernemental.

Théoriquement, Il existe un lien direct, relatif à l'obligation de reddition des comptes entre l'audit externe et la gouvernance¹⁴⁵.

L'obligation de reddition des comptes est un sous-ensemble de la gouvernance qui implique « *le contrôle, l'évaluation et la supervision des agents organisationnels pour s'assurer qu'ils agissent pour le mieux des intérêts des actionnaires et des détenteurs d'intérêts*¹⁴⁶ ». C'est un mécanisme informationnel permettant de répondre à l'impératif de communiquer des informations pertinentes tout en renforçant la transparence.

Il est à préciser que la théorie de l'agence est le cadre théorique qui aborde le rôle de l'audit externe en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise.

Ce cadre théorique est également applicable au secteur public dans la mesure où les fonctionnaires, à titre d'agents publics, sont tenus de rendre compte périodiquement aux organismes élus (Principal) de l'utilisation qu'ils ont fait des ressources mises à leur disposition ainsi que leur rendement.

¹⁴⁵Carassus D. Gregorio G., «Gouvernance et audit externe légal: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes», Communication aux 9èmes journées de l'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003.

¹⁴⁶KEASEY Kevin, WRIGHT Mike (1993), « Issues in corporate accountability and governance : an editorial », *Accounting and Business Research*, vol. 23 n° 91A, pp. 291.

Vu le risque inhérent à cette relation « Agent-Principal », l’auditeur intervient en tant que régulateur et moyen de réduction des risques.

Autrement dit, l’audit externe est mis en place «pour enquêter sur l’exercice de la responsabilité assumée et pour établir dans un rapport si l’exercice de la responsabilité est correct et juste»¹⁴⁷.

Selon ce principe de responsabilité, les individus et les organisations sont tenus responsables du bon usage de leurs pouvoirs.

A cet égard, la responsabilité publique en matière de gestion des finances publiques implique l’obligation des personnes et organismes mandatés pour gérer des fonds publics, de répondre aux normes de gestion et de bonnes pratiques, et de rendre compte à ceux qui leur ont confié ces responsabilités.

Cette obligation ne se limite pas à la seule transmission des informations, mais porte également sur les résultats qui doivent être évaluées par les ISC.

De ce fait, les ISC représentent un mécanisme essentiel pour le système de responsabilité horizontale qui soumet les responsables publics à des contrôles exercés par des institutions gouvernementales qui peuvent remettre en cause leurs responsabilités ou les sanctionner dans le cas d’un mauvais usage des fonds publics ou d’abus du pouvoir qui leur sont confiés.

Par ailleurs, le contrôle exercé par les ISC, a un impact positif sur la confiance des citoyens, du fait que les responsables publics tiendront compte de ce qu’ils peuvent être soumis à examen.

¹⁴⁷ GLYNN J.F., Public sector financial control and accounting, Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd Edition, 1993, p.98.

Cette prise de conscience des gestionnaires publics constitue le pilier des valeurs recherchées, et renforce les mécanismes de reddition des comptes. Par conséquent, cela conduit à une amélioration des comportements à travers une meilleure prise de décisions.

Dès lors, nous pouvons conclure qu'à travers leur mission de supervision, les ISC renforcent la responsabilité et la reddition des comptes des gestionnaires publics.

4.2. Le contrôle des finances publiques et la transparence

Le processus de la gestion publique est un processus complexe qui met en relation des agents publics, chargés de la mise en œuvre des missions d'intérêt public, et l'ensemble des parties prenantes.

Dans ce type de relations, les agents publics se voient confier un pouvoir discrétionnaire, qui est susceptible d'augmenter le niveau d'incertitude.

Ces incertitudes, et en l'absence ou l'inefficacité du dispositif de contrôle, peuvent produire des conflits d'intérêts tels que l'asymétrie d'information, susceptible d'avoir des effets néfastes sur la performance des organisations.

A cet égard, en introduisant un fort degré de transparence dans les procédures du secteur public, les marges de manœuvre deviennent de plus en plus réduites.

A cet effet, il est à signaler que les finances publiques doivent être soumises au contrôle d'une instance nationale d'audit indépendante du pouvoir exécutif¹⁴⁸.

Cette instance doit remettre périodiquement aux autorités législatives et au public des rapports sur l'intégrité financière des comptes de l'administration publique, afin de répondre aux exigences de la transparence des finances publiques.

¹⁴⁸ Manuel transparence des finances publiques, p130

Il y a lieu de rappeler que par transparence des finances publiques, on entend le souci de faire connaître ouvertement au public les activités budgétaires passées, présentes et futures de l'Etat, ainsi que la structure et les fonctions des organes gouvernementaux qui déterminent la politique et les résultats budgétaires.

De surcroît, la transparence contribue à fournir des données exhaustives, fiables et ponctuelles, permettant de détecter les risques éventuels, de prendre rapidement et directement les mesures budgétaires qu'impose la conjoncture économique et financière, et par conséquent réduire la fréquence et la gravité des crises.

D'ailleurs, les crises financières successives ont démontré que même certains pays avancés n'arrivent pas toujours à appréhender suffisamment tous les risques liés à leurs situations budgétaires. Cette mauvaise compréhension implique de graves conséquences pouvant impacté négativement les finances publiques.

A cet égard, le cas de la Grèce et du Portugal, semble être l'exemple type illustrant ce manque de transparence, pour lesquels la situation réelle des déficits budgétaires et des dettes n'avaient pas été déclarés au lendemain de la crise¹⁴⁹.

Ce manque de transparence s'explique par une combinaison de lacunes et d'incohérences dans les normes existantes d'information budgétaire, de retards et de disparités dans l'observation de ces normes par les pays, et d'un manque de surveillance du respect de ces normes.

A cet effet, la transparence devrait être consolidée par l'ISC dans leurs revues des procédures du secteur public, en s'assurant de la pertinence des informations communiquées par les institutions publiques.

¹⁴⁹FMI, « Le FMI préconise de renforcer la transparence des finances publiques », Bulletin du FMI en ligne , 1er novembre 2012. www.imf.org, Consulté le 22/02/2018

Par ailleurs, la transparence des finances publiques favorise la mise à disposition des informations nécessaires permettant de rendre le gouvernement redevable vis-à-vis des différentes parties prenantes.

Cette transparence renforce la responsabilisation et la crédibilité des pouvoirs publics¹⁵⁰ en permettant le débat public sur la base d'informations plus solides.

Le débat public, processus de sélection et d'interprétation des questions d'intérêt public, est un outil de production de savoir collectif nécessitant l'accès équitable à une information fiable et compréhensible.

De surcroît, pour renforcer la transparence des finances publiques, l'ISC met à la disposition des parties prenantes les différents résultats de leurs travaux afin d'enrichir le débat public. Ceci permet de formuler, sur la base des informations disponibles, des règles claires qui sont à la base de la légitimité des actions engagées par les organismes publics.

D'où la contribution du contrôle des finances publiques au renforcement de la transparence, en :

- Mettant en évidence les lacunes dans les normes et les pratiques d'information budgétaire,
- Dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière,
- Assurant l'accès des parties prenantes à l'information budgétaire.

4.3. Le contrôle des finances publiques et la bonne gestion publique

Une bonne gestion des finances publiques est un principe clé de la bonne gouvernance, selon lequel les ressources financières sont gérées d'une manière économiquement saine et conforme aux lois et règlements en vigueur.

¹⁵⁰ FMI, « Par quels moyens le FMI encourage-t-il la transparence des finances publiques », fiche technique, 16 Mars 2016, <http://www.imf.org>. Consulté le 22/02/2018

A cet effet, les ISC jouent un rôle important dans la promotion de la gestion des finances publiques en examinant au cours de leurs missions d'audit externe si les fonds publics sont gérés dans le respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

Il est à signaler que, le secteur public est le domaine de prédilection de l'obligation de reddition des comptes en contrepartie de l'attribution des fonds par les contribuables.

Par ailleurs, le concept de l'obligation de reddition des comptes centrée au départ sur l'objectif de collecte et/ou d'utilisation honnête et régulière de ressources monétaires, s'est élargi, à double titre, vers des logiques plus managériales et politiques¹⁵¹ :

- ***Sur le plan des finalités privilégiées*** aux notions d'honnêteté et d'exactitude, ont succédé les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités, même si la régularité des opérations est toujours examinée ;
- ***Sur le plan des acteurs concernés***, la relation « supérieur - subordonné » a laissé la place à la relation « organisation - environnement », cette dernière prenant notamment en considération le rapport des élus avec les citoyens.

Dans ce sens, l'audit externe exercé par les ISC constitue un outil extrêmement précieux au regard de l'obligation faite aux entités du secteur public de rendre compte de leur gestion. A cet effet, il permet à l'ISC de contribuer au renforcement de l'efficacités et de l'efficacité des entités publiques, en évaluant leurs pratiques en matière de gouvernance, et en suggérant par la suite des recommandations d'amélioration.

¹⁵¹David Carassus, « Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes », Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management(2003),www.univ-pau.fr/carassus. P4

Afin de contribuer efficacement à l'amélioration de la gestion publique, l'ISC intervient également à travers l'évaluation des systèmes de contrôle interne des entités auditées (organisations publiques) que ces dernières sont censés avoir.

De leur part, les ISC devraient examiner et évaluer le système du contrôle interne de l'entité auditée, afin de déterminer s'il s'agit d'un processus intégré mis en œuvre par la direction et le personnel, et s'il est conçu de manière à faire face aux risques et offrir une garantie raisonnable de la réalisation de la mission de l'entité¹⁵². A cet effet, les ISC encouragent et favorisent la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans l'administration.

L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformité, financier et de performance réalisés par les ISC. Ces dernières communiquent leurs conclusions et recommandations aux parties intéressées.

Les ISC ont également tout intérêt à veiller à ce que des services d'audit interne efficace existent. Ces services d'audit constituent un élément important du contrôle interne, car ils sont un vecteur permanent d'amélioration de la manière dont les activités d'une organisation sont conduites.

Il est également nécessaire que l'ISC puisse développer de bonnes relations de travail avec les services d'audit interne en vue de permettre un échange d'expériences et de connaissances et l'émergence de synergies et de complémentarités dans le travail.

Par ailleurs, les ISC jouent, dans le cadre de leurs contrôles tant financier, de conformité et de performance, un rôle essentiel dans la mise en place des normes de contrôle interne, la création d'un cadre de contrôle interne solide, la collaboration des auditeurs internes ainsi que l'évaluation des contrôles internes.

¹⁵² INTOSAI, Améliorer la bonne gouvernance pour les biens publics, orientations relatives à la mise en œuvre, INTOSAI GOV 9160, Varsovie, Juin 2016

A cet effet, les ISC doivent orienter leurs activités de manière à pouvoir évaluer la pertinence dans le principe, et l'efficacité dans la pratique, des contrôles internes dans les organismes contrôlés¹⁵³.

Il est à rappeler à cet égard que l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié un ensemble de normes générales et détaillées, qui définissent les conditions minimum à remplir pour qu'un système de contrôle interne soit acceptable.

Ces normes qu'ils soient générales ou détaillées servent de cadre à toute structure de contrôle interne qui souhaite réaliser les objectifs précités.

A cet effet, les normes générales consistent à être conforme par a rapport à :

- **L'objectif du contrôle** : Des objectifs de contrôle spécifiques doivent être identifiés pour chaque activité de l'organisme et doivent être appropriés, exhaustifs, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux de l'organisme.
- **L'Attitude d'adhésion, intégrité et compétence** : Les organes directeurs et les agents doivent maintenir à tout moment une attitude d'adhésion aux contrôles internes et faire preuve d'intégrité et de compétences suffisantes pour s'y conformer.
- **La Garantie raisonnable** : Le système doit garantir dans une mesure raisonnable la réalisation des objectifs du contrôle interne.
- **La Vérification des contrôles** : Les organes de direction doivent vérifier constamment leurs opérations et prendre sans délai les mesures correctrices nécessaires.

¹⁵³INTOSAI GOV 9110, « Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes : Expériences des ISC dans la mise en œuvre et l'évaluation de contrôles internes ».

Quant aux normes détaillées, elles impliquent le respect des éléments ci- dessous:

- **La documentation** : Une documentation complète sur toutes les transactions et sur le système de contrôle proprement dit doit être fournie.
- **L'enregistrement prompt et adéquat des transactions et des événements** : Les transactions et les événements doivent être promptement enregistrés et bien répertoriés.
- **L'autorisation et mise en œuvre des transactions et des événements** : L'exécution des transactions et des actions doit être dûment autorisée. Le fait de se conformer aux conditions d'une autorisation signifie que les agents s'acquittent des responsabilités dont ils ont été chargés conformément aux directives et à l'intérieur des limites définies par les organes de direction ou par la législation.
- **La séparation des fonctions** : Les principales responsabilités aux différents stades d'une transaction doivent être confiées à plusieurs personnes, pour éviter le risque d'erreur, de gaspillage ou de malversation associé au fait qu'une personne seule contrôle toutes les étapes importantes d'une transaction ou d'un événement
- **La supervision** : Une surveillance compétente doit être assurée pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle interne.
- **La responsabilité et accès aux ressources et aux documents** : L'accès aux ressources et aux dossiers doit être limité aux personnes autorisées qui ont la responsabilité de leur garde ou de leur utilisation.
Pour veiller à la responsabilisation, les ressources doivent être périodiquement comparées aux montants enregistrés afin de déterminer s'il y a convergence.

En veillant au contrôle du respect des normes relatives à la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans les organismes audités, l'ISC contribue à l'amélioration de la qualité de la gestion publique

III. Etude comparative des systèmes du contrôle supérieur des finances publiques à l'instar de la bonne gouvernance financière

La bonne gouvernance financière se fonde sur la séparation des pouvoirs et des responsabilités.

A cet effet, la gestion des finances publiques est confiée au pouvoir exécutif. Ce dernier est tenu par une obligation redditionnelle vis-à-vis du pouvoir législatif.

Il est à rappeler d'ailleurs que le contrôle de ce circuit incombe aux institutions supérieures de contrôle.

Toutefois, le contrôle exercé par ces ISC diffère selon le modèle adopté par ces dernières.

Il y a lieu de distinguer à cet égard différents modèles de contrôle supérieur des finances publiques, dont les plus courants sont au nombre de trois à savoir :

- Le modèle de l'auditeur général ;
- Le modèle juridictionnel ;
- Le modèle du conseil ou modèle collégial.

Une autre classification peut être également opérée selon la culture dominante du pays, en distinguant :

- Le modèle anglo-saxon pour les pays anglophones optant pour une culture Common-Law¹⁵⁴ ;
- Le modèle latin pour les pays ayant une culture continentale¹⁵⁵.

¹⁵⁴La Common Law est un système juridique issu du droit anglais. Il a ainsi été implanté dans de nombreuses anciennes colonies britanniques où il a perduré, notamment en Irlande, à Hong Kong, au Canada (sauf au Québec, qui utilise un droit mixte), aux États-Unis (sauf en Louisiane, Californie (d'origine) et Porto Rico, où des systèmes mixtes sont utilisés) et d'une façon générale dans les pays du Commonwealth. La culture veut que chaque individu est libre de faire ce que bon lui semble, cette liberté ne s'arrête que quand elle provoque une plainte.

¹⁵⁵Dans les pays de culture européenne continentale, la vie est codifiée et l'ordre public est considéré comme primordial, système radicalement contraire au Common-Law où les comportements ne peuvent se développer que dans un cadre légal imposé. La liberté dans ce cas s'exerçant par le biais de l'acceptation des conditions particulières prévues par la loi

La spécificité de chaque ISC, ainsi que les caractéristiques propres à leur contrôle, découlent principalement de l'environnement au sein duquel elle opère.

D'où l'intérêt d'une étude comparative des différentes ISC, afin de dégager la spécificité de chaque modèle, et de relever les principales ressemblances et différences notamment en matière d'organisation et de fonctionnement.

Les institutions supérieures de contrôle faisant l'objet de notre étude comparative sont celles des Etats-Unis, le Royaume-Uni, le Canada, l'Allemagne et la France.

Ce choix se justifie par les considérations suivantes :

- La notoriété de ces institutions et l'impact de leurs modèles sur plusieurs pays ;
- La disponibilité des informations sur leurs sites internet ;
- La diversité de culture, étant donné que ces institutions relèvent du modèle anglo-saxon caractérisé par une culture de Common-Law, et du modèle latin caractérisé par une culture continentale.

L'analyse comparative des ISC implique la prise en compte de l'environnement de ces dernières en considérant les conditions politiques, historiques, et économiques¹⁵⁶.

De ce fait, notre étude a classé les ISC en fonction du modèle anglo-saxon et modèle latin. Elle est menée selon les trois lignes directrices suivantes :

- Passer brièvement en revue le contexte politique, afin de connaître la place de l'ISC vis-à-vis du pouvoir législatif et exécutif, ainsi que le cadre culturel dominant chaque pays, qui agit sur le fonctionnement de celle-ci ;
- Placer l'ISC dans son contexte de travail, en présentant les principales mutations qu'a connues le système de gestion des finances publiques, afin d'appréhender l'impact de ces évolutions sur les approches de contrôle adoptées par les ISC ;
- Etudier les caractéristiques organisationnelles et fonctionnelles des différents ISC, pour dégager les principaux éléments caractérisant le mode de fonctionnement de ces institutions.

¹⁵⁶Barrué-Belou Rémi, doctorant, Université Toulouse 1, « Méthode et enjeux de la démarche comparative : la question de la comparabilité », <http://www.droitconstitutionnel.org/congresNancy/atelierN4.html>

1. Le modèle anglo-saxon

Le modèle anglo-saxon est un modèle qui a exercé une influence considérable¹⁵⁷ partout dans le monde avec certaine adaptation selon la spécificité de chaque pays.

C'est un contrôle non juridictionnel, confié à un haut fonctionnaire, qui exerce des tâches spécifiques et autonomes et dont l'autorité s'appuie sur une situation nettement privilégiée et fortement garantie¹⁵⁸, et sur un véritable rattachement de cet organisme de contrôle au pouvoir législatif¹⁵⁹.

La caractéristique principale du modèle anglo-saxon, appelé aussi le modèle de Westminster, est la délégation du contrôle des finances publiques à un organisme d'audit rattaché au pouvoir législatif. Le travail de cet organisme est lié au système d'imputabilité parlementaire¹⁶⁰.

En vertu de ce modèle, les institutions supérieures de contrôle se composent de l'auditeur général et de son bureau qui le dirige indépendamment du pouvoir exécutif, mais sous l'autorité du parlement.

La mission principale de l'auditeur général est l'examen des comptes annuels ainsi que la gestion financière des entités publiques. Celle-ci doit-être matérialisée par la présentation d'un rapport annuel au parlement pour examen par une commission ou comité des comptes publics.

Pour mieux comprendre le fonctionnement de ce modèle. Nous présentons trois expériences relevant du modèle anglo-saxon, précisément les institutions de contrôle des Etats Unis, du Royaume-Uni et du Canada.

¹⁵⁷ Harakat-« Le droit du contrôle supérieur », op-cit.p178

¹⁵⁸ El Adaoui Zineb, « Le contrôle de régularité des finances publiques exercé par la cour des comptes marocaine », Mémoire pour obtention du Diplôme des études supérieures en sciences économiques, Université Mohamed V, Rabat, 1991.

¹⁵⁹ BORDET David, « Audit et contrôle de la gestion des juridictions financières françaises », Thèse pour le doctorat en Droit, Université Jean Moulin, Lyon III. 2006.

¹⁶⁰ Selon ce système, un cycle annuel débute avec l'autorisation budgétaire par le parlement, puis la production des comptes annuels par tous les organismes publics, l'audit de ces comptes par l'institution supérieur du contrôle, la présentation des rapports d'audit au parlement pour examen par une commission, la publication du rapport accompagné des recommandations pour adoption par le parlement. Finalement, ce cycle s'achève avec la réponse du gouvernement aux rapports de ladite commission.

1.1. Les Etats-Unis

1.1.1. Le contexte politique

Les Etats-Unis sont une république fédérale et présidentielle. Son système politique repose sur trois principes fondamentaux : la république, la démocratie et le fédéralisme. L'application de ces principes est garantie par la constitution.

Le pouvoir législatif¹⁶¹ jouit d'un pouvoir prépondérant, puisque la chambre des représentants a le pouvoir *d'impeachment*¹⁶², dont le Sénat a le pouvoir de juger, ce qui leur permet de destituer le président de ses fonctions.

La particularité du régime politique est l'Etat fédéraliste qui s'oppose à l'Etat unitaire et central. Cette démocratie présentée par des pouvoirs dispersés exerce une influence sur l'organisation et le fonctionnement du l'ISC, qui doit s'adapter à cette organisation d'Etats fédéraux.

1.1.2. Le contexte de gestion budgétaire

Depuis 1920, la législation budgétaire a été profondément réformée à cause de l'évolution de l'équilibre des pouvoirs entre l'exécutif et le congrès comme de la nécessité de restreindre les déficits budgétaires.

Jusqu'à l'adoption, en 1921 de la loi sur le budget et la comptabilité publique (**BAA**), le président avait une influence limitée sur les finances fédérales. Il n'y avait pas d'autorité budgétaire centrale, et il ne se souciait guère de coordonner les dépenses des différentes agences ou d'assurer leur conformité aux priorités nationales.

Une intervention plus directive et plus centralisée du président dans la procédure budgétaire s'avérait nécessaire, notamment en raison de la montée des dépenses fédérales. La loi **BAA** prévoyait que le président propose de répartir les ressources

¹⁶¹ Aux Etats-Unis, le pouvoir législatif fédéral est bicaméral. Il est représenté par le congrès qui est composé de la chambre des représentants et du Sénat.

¹⁶² L'impeachment ou « procédure de mise en accusation » est le nom de la procédure anglo-saxonne permettant au pouvoir législatif de destituer un haut fonctionnaire d'un gouvernement, et d'engager des poursuites judiciaires pénales à son encontre.

fédérales, dans le cadre d'un projet de budget unique et exhaustif qu'il soumettait au congrès.

Depuis 1921, le président formulait des propositions budgétaires auxquelles le Congrès réagit. En 1974, la loi a instauré une nouvelle procédure budgétaire au Congrès. Auparavant, les élus n'avaient pas les moyens de déterminer leurs propres priorités avant de commencer l'examen des projets spécifiques des dépenses et des recettes. L'adoption de ce texte a également résulté d'un désaccord, apparu au début des années 70, entre le président et le Congrès, à propos du droit pour le premier de geler les crédits votés par le second.

Cette nouvelle loi appelée «congressional Budget and Imoundment Control Act » CBA¹⁶³ a prévu les conditions d'élaboration d'un projet annuel de budget du Congrès et a mis en place un système de contrôle des blocages de crédits, en instituant les commissions budgétaires de la Chambre et du Sénat. Elle a également créé l'Office budgétaire du Congrès¹⁶⁴ (CBO), qui est un «arbitre» apolitique au service des élus¹⁶⁵.

Au cours des années 80 et 90, une législation visant à diminuer les déficits budgétaires a été adoptée. Confronté à l'aggravation du déficit budgétaire, le congrès a voté en 1985 une nouvelle loi, qui prévoyait un recul progressif du déficit pendant chaque exercice allant de 1986 à 1990 et un retour à l'équilibre en 1991. Cette loi a instauré des dispositions particulières¹⁶⁶ (Le plafonnement des dépenses discrétionnaires, Obligation de financement compensatoire, Estimations de l'Office of Managment and Budget(OMB)¹⁶⁷ et du CBO).

En conclusion, l'adoption de cette dernière loi, GPRA¹⁶⁸ « Government-Performance-Results-Act) » a contraint les ministères et les agences à établir et à mettre à jour des plans stratégiques et de performance pour chaque programme. A partir de ceux des

¹⁶³<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf>

¹⁶⁴ L'office budgétaire du congrès est une agence fédérale américaine qui a pour mission l'estimation des dépenses du gouvernement ainsi que l'étude de l'effet de la dette nationale américaine.

¹⁶⁵<https://www.cbo.gov/about/overview>

¹⁶⁶www.senate.gov/~budget/democratic/laws/balbudgetact1985.pdf

¹⁶⁷ Office of Managment and Budget, ou Bureau de la gestion et du budget en abrégé OMB est un service du gouvernement américain dont la principale mission est d'assister le Président des États-Unis dans la tâche de préparation du budget.

¹⁶⁸www.economie.gouv.fr/files/pgp09.pdf

agences, l'OMB formulait un plan de performance de l'État fédéral, qui est intégré au budget du président. L'office a mis au point un outil d'évaluation des programmes (PART-Program-Assessment-Rating-Tool), consistant en une série de questions destinées à apprécier les résultats, la gestion, l'objet, la conception et l'approche stratégique d'un programme. Toutefois, le lancement d'une budgétisation totalement axée sur les performances se heurtait à un défi majeur puisqu'il fallait s'assurer que la procédure de vote des crédits au Congrès se base sur des informations relatives aux performances.

1.1.3. General Accounting Office (GAO): organisation et fonctionnement

Aux Etats-Unis, le contrôle supérieur des finances publiques, confié au General Accounting Office (**GAO**), est présidé par un contrôleur général.

C'est un organisme indépendant, désigné par « organe de surveillance du congrès » parfois « bras enquêteur du congrès », chargé d'examiner la manière avec laquelle l'argent public a été utilisée par le gouvernement afin d'améliorer le fonctionnement à travers ses recommandations.

Au cours de la 1^{ère} guerre mondiale et pour faire face à l'ampleur de la dette nationale qui ne cesse d'augmenter, le GAO a été créé en 1921 par la loi relative au budget et à la comptabilité, pour permettre au congrès d'obtenir des informations pertinentes et d'exercer plus de contrôle sur les dépenses.

Dès sa création, le GAO a réalisé des vérifications de justificatifs. Mais après la seconde guerre mondiale, son activité s'étendait même vers les contrôles examinant l'économie et l'efficacité des activités des pouvoirs publics.

A l'horizon des années 1960, le GAO a procédé à l'évaluation des programmes en examinant la réalisation des objectifs des programmes publics¹⁶⁹. Cette évaluation porte sur des programmes suscitant un intérêt considérable que ce soit de la part du public notamment le citoyen que la classe politique, à titre d'exemple :

¹⁶⁹ www.gao.gov

- L'utilisation des financements prévus par la loi sur la reprise économique (Recovery Act) ;
- Plan Paulson de sauvetage du secteur financier américain (TARP) ;
- Les problèmes occasionnés par le financement hypothécaires ;
- Le conflit en Iraq et Afghanistan ;
- La sécurité alimentaire, la sécurité des frontières.

Depuis le 7 Juillet 2004, le GAO a changé de dénomination légale (mais pas de sigle), pour devenir Le Government Accountability Office (office général de la redevabilité), et il est reconnu aujourd'hui comme l'un des organismes de reddition des comptes leaders dans le domaine.

Le GAO est présidé par un contrôleur général, nommé par le président des Etats-Unis avec l'accord du sénat pour un mandat de quinze ans (15) l'un des plus longs de la fonction publique américaine. Ce dernier exerce son contrôle pour le compte du congrès, au service du pouvoir législatif tout en préservant son indépendance.

Deux types d'audit menés par le GAO¹⁷⁰, sont à distinguer :

- Des audits comptables et financiers destinés à valider l'information comptable et financière produite par l'entité auditée, à vérifier la régularité de ses procédures comptables et financières et à passer en revue ses dispositifs de contrôle interne ;
- Des audits de performance, eux même subdivisés entre audits organisationnels appelé aussi audit d'efficience¹⁷¹ des administrations publiques visant à appuyer les efforts du gouvernement fédéral pour renforcer l'efficience du management public, et audits de politiques publiques¹⁷².

¹⁷⁰ <https://www.senat.fr/rap/r00-326/r00-32673.html>

¹⁷¹ les audits de l'efficience des administrations publiques peuvent notamment examiner si les entités auditées se procurent leurs fournitures au moindre coût, protègent et entretiennent efficacement leur patrimoine, évitent les doublons et les tâches inutiles, mettent en œuvre des procédures efficaces, utilisent des ressources optimales, tant en main d'œuvre qu'en capital, respectent la législation et la réglementation en vigueur, disposent de systèmes de management et de contrôle adéquats, enfin ont développé des indicateurs de performance pertinents et fiables.

¹⁷² les audits de politiques publiques (*programs*) peuvent s'attacher à examiner si les objectifs d'une politique publique nouvelle ou en cours sont pertinents, à établir dans quelle mesure une politique publique est efficace (c'est à dire atteint ses objectifs), à étudier l'efficience d'une politique publique (c'est à dire le rapport de son

D'une manière générale, les compétences du GAO s'appuient sur deux tâches principales¹⁷³ :

- Assister le congrès dans ses responsabilités législative et de contrôle ;
- Auditer et évaluer les programmes, les activités des départements et des agences soumises à leur contrôle.

Le GAO a pour mission d'apporter son assistance au congrès afin de remplir ses obligations constitutionnelles en lui fournissant des informations pertinentes, opportunes et objectives. Ses missions sont réalisées soit à la suite d'une requête de commissions ou de sous-commissions, soit d'un mandat législatif.

Le GAO contribue à l'amélioration du rendement et à garantir la reddition des comptes par le gouvernement fédéral au profit du peuple américain. Il examine la manière avec laquelle les opérations des organismes ont été réalisées en vérifiant si les fonds ont été dépensés avec économie, efficience et efficacité. Il établit des rapports sur la réalisation des objectifs et l'employabilité des fonds par rapport aux contrats programmes, et adresse des conclusions et des recommandations au département concerné.

Le GAO se dote d'une force de travail disposant des moyens importants en ressources humaines et matérielles vu l'importance des activités menées par celui-ci. Il recrute des agents en fonction de leurs connaissances, de leurs compétences et de leurs capacités.

Le GAO maintient un effectif d'environ de 3000 employé. Ce personnel comprend des économistes, des auditeurs, des comptables, des juristes, des ingénieurs, des statisticiens, des experts informatiques, des spécialistes en sciences sociales et gestion, des analystes des politiques publiques ainsi que des spécialistes dans des domaines qui vont de la politique étrangère aux soins de santé.

efficacité aux ressources utilisées), à identifier les facteurs de sous-performance, à vérifier si les responsables de la mise en œuvre d'une politique publique ont bien étudié les solutions alternatives, à rechercher si une politique publique complète, duplique, interagit ou s'oppose à d'autres politiques publiques, à vérifier le respect de la législation et de la réglementation en vigueur, à contrôler les systèmes de management et de contrôle d'une politique publique, enfin à vérifier l'existence d'indicateurs de performance fiables et pertinents

¹⁷³ Harakat-« Le droit du contrôle supérieur », op-cit.p182

Les profits générés par les activités du GAO au cours de l'exercice 2017 ont atteint le chiffre **73,9** milliards USD en avantages financiers, soit un retour sur investissement d'environ 128 USD pour chaque dollar investi dans le GAO. Il a également identifié **1280** autres avantages non financier qui ont mené à des améliorations du programme et des opérations dans l'ensemble du gouvernement.

Le GAO a reçu 739 demandes de travail du Congrès. Son travail dans les domaines clés a contribué à informer le congrès et l'administration sur les questions pertinentes pour le peuple américain.

Les résultats des efforts du GAO sont reflétés dans ses performances réalisées, dans la mesure où il a atteint et même dépassé les objectifs fixés pour la plupart des secteurs.

Le GAO a produit en 2017 près de 658 rapports, et émis 1414 nouvelles recommandations. Ses cadres supérieurs ont été invités à témoigner 99 fois devant diverses commissions et sous commissions. En plus, 76% des recommandations sont mises en œuvre par le congrès ou par des agences fédérales¹⁷⁴.

1.2. Le Royaume-Uni

1.2.1. Le contexte politique

Le Royaume-Uni est une monarchie constitutionnelle au sein de laquelle le monarque est le chef d'Etat, et le premier ministre est le chef du gouvernement responsable devant la chambre des communes.

Le pouvoir exécutif est exercé par le gouvernement de sa Majesté au nom de la reine. Quant au pouvoir législatif, il est exercé par le parlement qui comprend la reine, la chambre des communes élue et la chambre des lords non élue.

La particularité de cette démocratie est que la constitution n'est pas codifiée, elle est inscrite dans les lois et se retrouve dans des pratiques généralement admises mais il

¹⁷⁴U.S Government Accountability Office, "Performance and accountability report", fiscal year 2017.

n'existe pas un seul et unique texte. De même pour l'institution supérieure du contrôle qui n'est pas constitutionnalisée.

1.2.2. Le contexte de la gestion budgétaire

Le système budgétaire a beaucoup évolué depuis les années 80. Si de nouvelles lois ont été votées à l'appui de certains changements, de nombreuses réformes budgétaires ont été lancées par le gouvernement en vertu de son habilitation législative ou de ses pouvoirs traditionnels. Certaines réformes ont été communiquées au parlement et au public par simples documents officiels (Command papers).

Dans les années 80, le mode de gestion des ministères a été bouleversé par la création des agences exécutives. Ces agences autonomes avaient à leur tête des responsables qui disposaient d'une très large autonomie et souplesse budgétaires pour mettre en œuvre des aspects particuliers de la politique publique.

Dans les années 95, le gouvernement a mis en place le projet « Resource Accounting and Budgeting »¹⁷⁵, basé sur la fixation des objectifs et des résultats à atteindre ainsi que les droits constatés (ou d'exercice) sans oublier bien sûr les sept caractéristiques institutionnelles de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour maîtriser les dépenses publiques¹⁷⁶ (cadre budgétaire à moyen terme, hypothèses économiques prudentes, techniques de budgétisation descendantes, l'assouplissement du contrôle central des moyens, l'accent mis sur les résultats, transparence budgétaire, et les méthodes modernes de gestion financière).

De même la loi de 2000 sur les ressources et les comptes de l'Etat (GRA)¹⁷⁷ a remplacé l'ancienne méthode basée sur les paiements (comptabilité de caisse) qui avait été introduite dans le cadre d'une vaste réforme de la comptabilité publique. À l'instar de nombreuses lois, la responsabilité de sa mise en œuvre incombe surtout au trésor.

¹⁷⁵Public administration volume 74, issue 3, sept 1996

¹⁷⁶ Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire volume 2 n 4 Edition 2003 - p:11

¹⁷⁷ Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire Numéro Spécial, le cadre juridique des systèmes budgétaires, une comparaison internationale volume 4 n 3, p 512.

De même, une disposition de la loi de finances de 1998 prévoyait que le trésor soumette à la chambre des communes un code de stabilité budgétaire¹⁷⁸. Ce dernier affirmait cinq principes de politique budgétaire « transparence, stabilité, responsabilité, équité et efficience ».

Ce code exigeait du gouvernement qu'il détermine expressément ses objectifs budgétaires et les mesures nécessaires à leur mise en œuvre. En application de cette disposition, le gouvernement a établi deux règles opérationnelles : La règle d'or, autorisant l'Etat à n'emprunter que pour couvrir l'investissement net sur le cycle, et la règle d'investissement durable, en vertu de laquelle le niveau de l'endettement public net devait être inférieur à 40% du PIB pour assurer la confiance dans la position budgétaire.

Cependant, même si ces règles ont apparemment été respectées sur le cycle 1997-2006, les finances publiques se sont révélées en position de faiblesse lorsque la récession a frappé. D'où l'intérêt de suspendre ces règles à la fin de 2008 et l'application d'un principe temporaire visant à améliorer chaque année le budget ajusté par des fluctuations conjoncturelles, de façon à arriver à l'équilibre et à une diminution de la dette.

1.2.3. National Office Audit : organisation et fonctionnement

Créé en 1983, le National Office Audit (NOA) est l'institution supérieure de contrôle des comptes publics. Il repose sur le statut d'un homme dont les pouvoirs propres imprègnent tout le fonctionnement de l'institution¹⁷⁹.

C'est le contrôleur auditeur général « Comptroller and Auditor General » qui est un « Officer of the House of Commons », autrement dit un mandataire de la chambre des Communes. Il est nommé par la couronne sur proposition du premier ministre, mais cette proposition doit recueillir l'agrément du président de la « Public Account

¹⁷⁸ Etudes économiques de l'OCDE, Royaume Uni 2011 - Politiques et objectifs budgétaires du Royaume-Uni p:35

¹⁷⁹ Jean-Louis BEAUD DE BRIVE « L'institution supérieure de contrôle des comptes de l'Etat au Royaume-Uni : Le National Audit Office (NAO) » La revue du Trésor

Committee » (PAC)¹⁸⁰. Il ne peut être relevé de ses fonctions que par la reine sur recommandation conjointe des deux chambres du parlement¹⁸¹.

Son statut particulier lui garantit son indépendance à l'égard de l'exécutif, il lui confère de larges pouvoirs dans ses investigations et une immunité dans ses contrôles, un financement direct par la chambre des communes en dehors de la procédure budgétaire de droit commun, et une grande liberté dans l'organisation de ses moyens pour remplir ses missions¹⁸².

Le recrutement des auditeurs passe par des tests et des entretiens. Les candidats qui doivent avoir un niveau universitaire, bénéficient d'une formation selon un système faisant alterner les périodes d'études dans les instituts de comptabilité, et de travaux au sein des équipes de vérifications NAO.

Deux grandes filiales existent au sein de cette institution, d'abord l'audit financier visant la certification des comptes et celle des enquêtes de « value for money » :

- **La certification des comptes** est une mission qui remonte au XIXème siècle et qui porte sur les comptes annuels des départements ministériels ou d'agences étatiques assimilées, pour lesquels le certificat d'audit signifie que les comptes sont exacts et sincères (en vertu des lois et règlements) ;
- **Les enquêtes de value for money** ou « Audit des performances » ont été exécutées de façon progressive avant la loi de 1983 donnant naissance au NAO qui a remplacé à cette époque « Exchequer and Audit Departments », et qui portent sur l'évaluation de l'efficacité, et l'efficience des programmes et actions publics des ministères.

Le NAO compte un effectif de près de 800 personnes¹⁸³. Il publie chaque année environ de 60 rapports ne dépassant pas une quarantaine de pages auxquels s'ajoutent une dizaine de pages d'annexes portant sur des sujets bien déterminés. Les rapports

¹⁸⁰ La commission en charge du contrôle budgétaire transversal de la Chambre des Communes

¹⁸¹ HARAKAT-op.cit. p179

¹⁸² Jean-Louis Beaud De Brive « L'institution supérieure de contrôle ... »-op.cit

¹⁸³ <https://www.nao.org.uk/about-us/>

produits sont préparés par 25 équipes et la durée moyenne de production s'étale sur 9 mois.

Les études ont pour objectif d'examiner un domaine important de dépense publique et de former un jugement sur l'optimisation des ressources. Ainsi les rapports contiennent des recommandations sur la façon dont les services peuvent être améliorés¹⁸⁴.

Le NAO bénéficie d'un droit d'accès aux documents et informations pertinentes servant à l'exercice de sa mission. Son programme couvre tous les ministères et autres organismes publics. Parmi les rapports publiés :

- La préparation des jeux olympiques de 2012 à Londres : évaluation et gestion des risques ;
- L'aide légale et la médiation des séparations familiales ;
- Identité et services des passeports : la confection des passeports informatisés ;
- L'investissement public dans les grands complexes scientifiques ;
- Lutte contre la consommation de la drogue.

Les travaux du NAO constituent le fondement de base sur lesquels s'appuie la « PAC » à l'audition des plus haut responsables administratifs, des ministères et des organismes publics, afin d'adresser ses recommandations au gouvernement dans un rapport préparé par le NAO sur la base du rapport initial et des compléments apportés par l'audition.

Au terme de l'audition, le rapport de la PAC préparé par le NAO est adressé au « Treasury » qui doit rassembler les réponses des administrations concernées et établir la réponse au gouvernement dans les deux mois suivant l'audition.

Les recommandations et rapports du NAO aident le gouvernement à améliorer les services publics. Leurs travaux ont mené à des économies vérifiées de £741 millions en 2017, équivalant à £11 économisés pour chaque livre dépensé par la NAO¹⁸⁵.

¹⁸⁴www.senat.fr/rap/r03-39219.html

¹⁸⁵<https://www.nao.org.uk/about-us/>

1.3. Le Canada

1.3.1. Le contexte politique

Le Canada est une monarchie constitutionnelle dans laquelle le monarque est le chef d'État. La politique du Canada se déroule dans le cadre d'une démocratie parlementaire et d'un système fédéral avec un gouvernement parlementaire avec de fortes traditions démocratiques.

Le Canada est une fédération, dont les États fédérés, appelés provinces, bénéficient, en toute autonomie, chacun sur son territoire, d'une souveraineté qui s'étend à de nombreux domaines. Les institutions politiques, celles de l'État fédéral et celles des États fédérés, suivent les principes du parlementarisme de type britannique.

1.3.2. Le contexte de la gestion budgétaire.

Au Canada, l'augmentation des dépenses publiques et le recours massif à l'endettement pour financer les grands projets publics dans le cadre de promotion de l'Etat providence ont entraîné des dérapages budgétaires graves, puisque la dette fédérale au début des années 1990 atteignait près de 70% du produit intérieur brut (PIB), et les intérêts pour le service de la dette représentaient près d'un tiers des recettes fédérales, et plus d'un quart des dépenses fédérales¹⁸⁶.

Devant ce constat, le gouvernement fédéral canadien a entrepris un ensemble de mesures phares visant à redéfinir le rôle de l'Etat, mettre de l'ordre dans les finances publiques et développer des politiques favorables à la promotion d'investissement¹⁸⁷. Il a mis en œuvre un nouveau système de gestion des dépenses ayant pour objectif d'aider les responsables dans leurs prises de décision en matière de dépenses. Il a, en

¹⁸⁶ Janet Neilson ,« Comment réformer la France : l'exemple canadien », [http://atlasone.org/2014/08/05/ Canada-shows-it-can-be-done/](http://atlasone.org/2014/08/05/Canada-shows-it-can-be-done/)

¹⁸⁷CharihMohamed. "Les réformes administratives et budgétaires au gouvernement fédéral canadien : une comparaison des gouvernements Mulroney et Chrétien (1984-1997)", Télescope. 6(août 1999), p1.

outre, établit des contraintes budgétaires rigoureuses en s'engageant à ramener le déficit à 3% du PIB.

Pour assurer le respect de celles-ci, le gouvernement a lancé l'examen des programmes qui constitue la pièce maîtresse de ces réformes. Il s'agissait d'une part, d'examiner si c'était le rôle du gouvernement de mener ces programmes, et d'autre part, l'efficacité avec laquelle ce travail a été réalisé.

Cet examen porte sur tous les aspects rattachés aux dépenses ministérielles de telle sorte que les ressources soient affectées aux grandes priorités et le financement des programmes non prioritaires soit réduit ou éliminé pour atteindre l'objectif de réduction des dépenses.

L'examen des programmes est basé sur l'évaluation des critères suivants :

- Le programme sert-il l'intérêt public ?
- S'agit-il d'un rôle incombant à l'Etat ?
- Le programme pourrait-il être exécuté plus efficacement par un autre palier de gouvernement-provincial-municipal ?
- Le programme pourrait-il être confié au secteur privé, ou aux organismes bénévoles ?
- Le programme pourrait-il être exécuté de manière plus efficiente ?
- Son coût est-il abordable ?

Cette réforme a entraîné des changements spectaculaires puisque ces ajustements se sont traduits par une diminution importante des dépenses publiques, ce qui a permis non seulement de réduire le déficit budgétaire à 1,1% du PIB en 1996-1997, contre un déficit de 5,9% du PIB en 1992, mais le dépasser largement avec un excédent budgétaire à partir de l'exercice 1997-1998¹⁸⁸.

¹⁸⁸Rapport d'information n° 152 (2005-2006) de MM. Bernard SAUGEY, Jean-Claude PEYRONNET, Christian COINTAT, Philippe ARNAUD, Nicolas ALFONSI et Bernard FRIMAT, fait au nom de la commission des lois, déposé le 5 janvier 2006.

1.3.3. Bureau du vérificateur général : organisation et fonctionnement

Le Bureau du Vérificateur Général (BVG) est l'institution supérieure de contrôle au Canada qui date depuis 1978 après la loi de 1977 qui a défini et élargi les responsabilités du vérificateur général.

Ce dernier est un mandataire du parlement nommé pour une période non renouvelable de 10 ans à la suite d'une résolution de la chambre des communes et du Sénat¹⁸⁹.

Le BVG exécute des travaux pour le parlement et lui rend compte. Il est chargé de mener des missions d'audit auprès des ministères, des organismes fédéraux et la plupart des sociétés de l'Etat, et en préparer un rapport annuel sur ses activités à l'intention du parlement, que les parlementaires s'en servent pour surveiller les activités gouvernementales et leur demander la reddition des comptes.

Le personnel du BVG est pluridisciplinaire, il est composé des comptables, spécialistes en gestion, juristes, économistes, informaticiens, environnementalistes, et sociologues.

Outre la vérification de l'exactitude des états financiers, le BVG examine la manière avec laquelle le gouvernement gère ses affaires publiques, et fournit au parlement des informations objectives et pertinentes afin que ce dernier puisse exercer un contrôle rigoureux et efficace sur l'utilisation des fonds publics¹⁹⁰.

Le BVG effectue trois types d'audit législatif¹⁹¹:

- **Audits d'états financiers** : Consistent à s'assurer que les états financiers annuels des sociétés d'Etat, des gouvernements fédéral et territoriaux sont conformes à la législation et la réglementation en vigueur et qu'ils représentent l'image fidèle. Les audits d'états financiers représentent environ la moitié de la charge de travail du BVG en effectuant plus de 95 audits d'états financiers chaque année ;

¹⁸⁹ www.oag-bvg.gc.ca/internet/francais/au_fs_f_370.htm

¹⁹⁰ HARAKAT « Le droit du contrôle supérieur », op-cit.p187

¹⁹¹ www.oag-bvg.gc.ca/internet/francais/au_fs_f_371.htm

- **Audits de performance** : Consistent à vérifier si la mise en œuvre des programmes gouvernementaux répond au principe d'efficacité, d'efficience et d'économie tout en prenant en considération l'aspect environnemental. Chaque année le BVG effectue entre 25 et 30 audits de performance, et il présente deux rapports au parlement, l'un au printemps et l'autre à l'automne ; Chacun de ces deux rapports rend compte des résultats de plusieurs audits de performance ;
- **Examen spéciaux des sociétés d'Etat** : Il vise à déterminer si les moyens et les méthodes de la société d'Etat, sujet d'examen spécial, lui fournissent l'assurance raisonnable que ses actifs sont protégés, que sa gestion des ressources est économique et efficiente, et que le déroulement de ses activités est efficace. Le BVG présente en moyenne trois rapports d'examen spécial par année. Cet examen est une sorte d'audit de performance pour les sociétés d'Etat qui doivent être soumis à un examen spécial au moins une fois tous les dix ans.

Les professionnels du BVG du Canada justifient des compétences de haute qualité dans leur domaine. Tous les auditeurs détiennent un diplôme d'études supérieures ou un baccalauréat et un titre professionnel.

Le BVG offre à ses professionnels un programme de perfectionnement qui comprend des cours structurés, l'auto-apprentissage et la formation en cours d'emploi. Le BVG emploie environ 575 personnes à son administration centrale (Ottawa) et dans ses quatre bureaux régionaux (Vancouver, Edmonton, à Montréal et à Halifax).

A son tour, les états financiers du BVG sont audités chaque année par un auditeur externe nommé par le conseil du trésor du Canada. Celui-ci produit son rapport final sur sa mission, le soumet au conseil du trésor, puis le dépose à la chambre des communes¹⁹².

¹⁹² www.oa-bvg.ca/internet/français/admin_f_41.html.

2. Le modèle latin du contrôle

Contrairement au modèle anglo-saxon, où le contrôle est confié à un haut fonctionnaire autonome et compétent, le modèle latin comprend les institutions ayant une structure collégiale avec et sans pouvoir juridictionnel.

Les institutions organisées selon le modèle collégial (l'Allemagne) ressemblent à celles de l'auditeur général sauf que la structure interne de contrôle diffère puisque les décisions sont prises d'une manière collégiale. Alors que le modèle juridictionnel (La France) qui ressemble au modèle collégial dans sa structure, diffère de celui-ci en matière de pouvoir juridictionnel, dans la mesure où l'institution du contrôle possède un pouvoir de sanction lui permettant la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

2.1. La France

2.1.1. Le contexte politique

La France est un Etat unitaire¹⁹³ relativement centralisé bien que les collectivités locales aient progressivement obtenu d'autonomie notamment avec la reconnaissance du principe de libre administration, un principe selon lequel les collectivités disposent d'une réelle autonomie en bénéficiant d'un pouvoir normatif, mais non constituant, et de larges compétences¹⁹⁴. La France a connu treize (13) régimes politiques différents, dont cinq Républicains. La succession de ces régimes s'explique par des révolutions ou des défaites militaires entraînant la chute d'un régime. Sous la Vème République depuis 1958, la France est soumise actuellement à un régime semi-présidentiel¹⁹⁵.

¹⁹³Un Etat unitaire est un Etat qui n'a qu'une seule constitution, une seule entité centrale. Mais cette autorité peut être déconcentrée et décentralisée.

La déconcentration et la décentralisation peuvent se superposer, comme c'est le cas en France : le préfet applique les orientations des autorités centrales au sein des collectivités, qui, elles-mêmes, bénéficient d'une certaine autonomie.

¹⁹⁴http://www.lemondepolitique.fr/cours/droit_constitutionnel/etat/formes-juridiques.html

¹⁹⁵Le régime semi-présidentiel est une catégorie de régime politique théorisée par le juriste français Maurice Duverger comme présentant des caractéristiques mixtes de deux régimes **parlementaire** (*le chef du gouvernement et le gouvernement sont issus de la majorité parlementaire*) et **présidentiel** (*le chef de l'Etat, président de la République, est élu au suffrage universel direct (depuis 1962), ce qui lui donne une forte légitimité*).

La séparation entre les trois pouvoirs est garantie par la constitution. Cette dernière a garanti également l'indépendance de la cour des comptes vis-à-vis des deux pouvoirs, et elle a déterminé ses pouvoirs et ses attributions.

2.1.2. Le contexte de la gestion budgétaire

En France, le contexte international en général et européen en particulier a rendu urgent la réforme de son processus budgétaire. L'adoption du traité Maastricht, l'entrée de la France dans la zone euro et l'adhésion au pacte de stabilité et de croissance¹⁹⁶ a imposé au gouvernement français le respect de certaines règles budgétaires.

Toutefois, l'application de celles-ci s'est trouvée confronter à un cadre juridique inadapté à la mise en place d'une gestion budgétaire efficace et performante.

Il s'agissait de l'ordonnance de 2 janvier 1959. Cette dernière présentait plusieurs limites notamment la rigidité du cadre de la gestion budgétaire, et le manque de lisibilité de l'information budgétaire et financière.

Pour en remédier, la France s'est doté d'une nouvelle constitution financière en 2001. Elle constituait une réforme révolutionnaire permettant d'une part, le passage d'une culture de moyens à une culture de résultat, et d'autre part, focaliser le débat budgétaire non pas sur l'affectation des crédits mais sur les finalités assignées aux politiques conduites par l'Etat.

La loi organique relative à la loi des finances (L.O.L.F) a répondu à trois objectifs principaux¹⁹⁷ :

- Définir les politiques financées par l'argent public, leurs stratégies et leurs contours, et inciter les pouvoirs publics à adopter un schéma plus pertinent d'organisation et de pilotage des administrations.

¹⁹⁶ Instrument dont les pays de la zone Euro se sont dotés afin de coordonner leurs politiques budgétaires nationales et d'éviter l'apparition de déficits budgétaires excessifs. Il impose aux États de la zone euro d'avoir à terme des budgets proches de l'équilibre ou excédentaires.

¹⁹⁷ La cour des comptes, « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois des finances, un bilan pour de nouvelles perspectives », synthèse du rapport public thématique. Novembre 2011. p 5.

- Affirmer la responsabilité sur tous les niveaux des décideurs publics, en les dotant de nouveaux outils de gestion et en élargissant leurs marges de manœuvre.
- Améliorer les résultats de la gestion publique, en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité de service rendu au citoyen, grâce à la présentation d'objectifs au parlement, et d'indicateurs de performance permettant de mesurer les résultats.

Toutefois, la L.O.L.F n'a été mise en œuvre complètement qu'après cinq ans de son adoption. En effet, les premières réformes ont commencé dans les années 1990 avec les éléments de nouvelle gestion publique ¹⁹⁸ (la globalisation, la contractualisation, la responsabilisation...), ce qui a facilité après l'adoption de la L.O.L.F.

La L.O.L.F est une addition de plusieurs réformes¹⁹⁹ que le parlement français a inscrites dans un même texte :

- Une présentation du budget par destination de la dépense conduisant à une nomenclature budgétaire en missions et programmes.
- Un budget orienté vers les résultats, avec des objectifs et des indicateurs de performance, associés à de nouvelles libertés de gestion.
- Une comptabilité de droit constaté, certifiée par la cour des comptes permettant de présenter une situation financière transparente, et offrant de nouveaux outils de décision aux gestionnaires.
- Un rôle accru du parlement tant pour l'autorisation budgétaire que pour le contrôle de l'exécution.

La L.O.L.F a défini une architecture budgétaire visant l'amélioration de la lisibilité et la transparence de l'information budgétaire à travers la publication des comptes certifiés par la cour des comptes, ainsi que la mise à la disposition de l'ensemble des acteurs de la gestion publique une riche documentation notamment les projets et les

¹⁹⁸ Mordacq Frank, «Premier bilan de la L.O.L.F, 5ans après sa mise en œuvre » RFFP n°116-Novembre2011, p 85

¹⁹⁹ Ibidem. p84

rapports de performance et d'autres rapports annexés aux lois des finances. La France figure parmi les pays de l'OCDE où l'information budgétaire et comptable est la plus complète et la plus fiable²⁰⁰.

Certes, la réforme a contribué à l'enrichissement de l'information, l'assouplissement des règles de gestion et la modernisation des modalités de gestion. Cependant, elle n'a pas beaucoup amélioré les performances de l'Etat selon certains auteurs pour lesquels le bilan de la réforme était décevant²⁰¹.

Cette contribution à l'amélioration des performances de l'Etat implique un examen attentif par le parlement des résultats obtenus et présentés dans l'ensemble des rapports transmis par le gouvernement à l'occasion des lois de règlements.

Or, le parlement s'investit encore trop peu dans cette analyse à posteriori²⁰². La perspective d'une nouvelle gestion appuyée sur la responsabilisation et la culture du résultat a été également contestée par une culture réticente aux changements²⁰³, ce qui implique tout d'abord un changement des mentalités et des cultures. En fait, il est difficile de porter une appréciation définitive après si peu de temps, surtout que les premières années de mise en œuvre ont été marquées par la détérioration des finances publiques suite aux effets de la crise.

2.1.3. La cour des comptes : organisation et fonctionnement

La cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques en France. Elle est parmi les anciens corps de contrôle de l'Etat dont les traces remontent au moyen âge. Elle a été instituée le 16 Septembre 1807 par Napoléon 1^{er}, et elle a été installée au palais Cambon spécialement construit pour elle en 1912.

En 1982, il y avait la création des chambres des comptes pour les régions dans le cadre de la décentralisation. Après la 2^{ème} guerre mondiale, les fonctions de la cour se sont

²⁰⁰ Ecalle François, « La LOLF, dix ans après », Sociétal n°71, 1^{er} trimestre 2011, p39.

²⁰¹ E. François, « La LOLF, dix ans après », op-cit. p 39.

²⁰² Ibidem.

²⁰³ La cour des comptes, « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois des finances.... », op-cit. p 23.

considérablement élargies, notamment avec la mise en œuvre du cadre des juridictions financières définissant son organisation, ses compétences et ses pouvoirs depuis 1994.

La cour des comptes est chargée d'assister le parlement et le gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois des finances, et elle a pour mission de s'assurer du bon emploi de l'argent public et d'en informer le citoyen (Selon l'article 47 de la constitution française).

Fortement indépendante par son statut juridictionnel et par l'immovibilité de ses membres. Elle fixe librement son programme pluriannuel de contrôle.

La cour des comptes est une juridiction indépendante du pouvoir exécutif. Ses magistrats sont immovibles et disposent des garanties statutaires renforcées depuis 2006, et complétées par une charte de déontologie. La cour exerce son travail d'une manière collective et aucune des décisions n'est prise d'une manière autonome. Elles sont prises d'une manière collégiale afin de garantir une grande neutralité et objectivité dans l'appréciation des faits et des décisions²⁰⁴.

Le champ de contrôle de la cour des comptes s'étend à l'Etat, aux établissements publics, aux entreprises publiques, aux organismes de sécurité sociale, aux organismes de droit privé recevant des subventions publiques et aux organismes faisant appel à la générosité publique.

La cour des comptes exerce deux principales missions notamment le contrôle de régularité et le contrôle de la gestion. Elle vérifie sur pièce et sur place la régularité des recettes et des dépenses, et s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services de l'Etat en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

La cour des comptes exerce une activité juridictionnelle, à travers le jugement des comptes des comptables publics, qui peut conduire à la mise en jeu de leur responsabilité personnelle et pécuniaire. Elle assiste également le parlement et le gouvernement dans l'évaluation des politiques publiques ayant pour objectif de la

²⁰⁴ La cour des comptes, « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois des finances.... », op-cit. p 23

conforter ou de la remettre en cause. Dans ce cas, la Cour peut être saisie par le président de l'assemblée nationale et le président du sénat.

La cour des comptes se voit attribuer deux nouvelles missions suite aux stipulations de la LOLF (dans son article 58-5) qui confère à la cour des comptes d'une part « La certification de la régularité, la sincérité et l'image fidèle des résultats de l'exercice écoulé, ainsi que la situation financière et du patrimoine d'Etat à la fin de l'exercice », d'autre part la certification des comptes du régime général de la sécurité sociale selon les dispositions de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale selon une démarche « Objectifs-Résultats »²⁰⁵.

Cette mission de certification des comptes a pour objectif de donner une assurance raisonnable sur la qualité et la fiabilité des comptes, la situation financière de l'Etat et des organismes sociaux, et sur les risques auxquels ils sont exposés afin d'éviter les anomalies comptables ou financières.

La cour des comptes rend ses travaux sous forme de rapports afin de répondre à sa mission constitutionnelle. Elle publie, ainsi que les cours régionales des comptes, chaque année leurs rapports d'activités, synthèses et leurs travaux.

La cour des comptes et les dix-huit chambres régionales des comptes et cinq chambres territoriales des comptes (CRC/CTC)²⁰⁶ forment un ordre de juridictions financières. Chaque chambre est composée d'une quarantaine de magistrats et de rapporteurs, ainsi que d'experts et d'assistants placés sous l'autorité d'un président assisté d'un greffe.

Les compétences des chambres sont liées à leur champ de contrôle, chaque chambre exerce :

- Le contrôle des comptes et de la gestion des ministères relevant de son champ de compétence et la partie des comptes de l'Etat qui retrace leurs opérations ;
- Le contrôle de la gestion des établissements publics nationaux et des organismes divers placés sous la tutelle de ces ministères ;

²⁰⁵<http://legifrance.gouv.fr/>

²⁰⁶<https://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Chambres-regionales-des-comptes-CRC>

- Le contrôle des comptes et de la gestion des entreprises publiques relevant du secteur correspondant.

Dans le cadre de son ouverture au public, la cour des comptes française ouvre ses portes chaque année en septembre à l'occasion des journées européennes du patrimoine, permettant au public de visiter le palais Cambon et de rencontrer les magistrats et les collaborateurs.

Les effectifs moyens des juridictions financières sont de 746 personnes à la Cour des comptes et 1 031 dans les chambres régionales et territoriales des comptes, soit un total de 1777 magistrats et personnels administratifs²⁰⁷.

En 2016, la cour des comptes a produit 289 travaux définitifs, sous forme de rapports publics, communications, lettres et référés. Concernant les chambres régionales et territoriales des comptes, elles ont produit à leur tour 613 rapports d'observations définitives et 345 communications administratives de présidents de chambre ou de procureurs financiers.

2.2. L'Allemagne

2.2.1. Le contexte politique

La république fédérale d'Allemagne est un Etat fédéral composé de seize Länder. Elle est organisée selon le principe de séparation des pouvoirs et d'une démocratie représentative à régime parlementaire.

Les États fédérés sont dotés de leurs propres constitutions et d'une forte autonomie. C'est le système qui permet de conserver un fort esprit démocratique. Il s'agit de laisser aux seize Länder une plus ou moins grande indépendance. Chaque Land possède sa propre constitution, son propre parlement appelé Landtag et son propre gouvernement avec à sa tête le ministre-président.

²⁰⁷ <https://www.ccomptes.fr/fr/nous-decouvrir/chiffres-cles>

2.2.2. Le contexte de la gestion budgétaire

Après la deuxième guerre mondiale, le déficit budgétaire était strictement maîtrisé, la constitution ne l'autorisant que dans des circonstances exceptionnelles. Cependant, en 1965-1966, cette conviction ne permettait pas d'équilibrer le budget en période de récession.

A cet effet, l'occasion politique s'est présentée afin de modifier la constitution pour adopter une nouvelle législation budgétaire, qui intégrerait officiellement les conceptions économiques keynésiennes à la mode dans les années 1960²⁰⁸.

Les principales innovations furent les suivantes²⁰⁹ :

- Le gouvernement fédéral et les gouvernements des Länder devraient tenir compte dans leur gestion budgétaire de quatre variables macroéconomiques, à savoir la régularité de la croissance, la stabilité des prix, un haut niveau d'emploi et l'équilibre extérieur ;
- L'autorisation d'emprunter pour financer les dépenses d'investissement « Règle d'or » ;
- Les budgets annuels devraient s'inscrire dans le cadre d'un plan de cinq ans ;
- Un conseil de programmation financière de haut niveau était mis en place, pour coordonner la politique budgétaire à l'échelle de la nation, et permettre d'apprécier la gestion des finances publiques à tous les niveaux ;
- L'introduction à tous les échelons des pouvoirs publics, une classification budgétaire détaillée et une comptabilité uniforme sur la base des opérations de caisse ;
- L'abandon du budget parallèle, financé par le report de réserves.

Depuis l'adoption de ces réformes, l'Allemagne conservait un système de lignes budgétaires détaillées malgré le vote à la fin de 1997 d'une loi adaptant la législation

²⁰⁸ Roland Sturm, Markus Muller, « Public Deficits » 1999, p : 70-71

²⁰⁹ Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire Numéro Spécial, le cadre juridique des systèmes budgétaires, une comparaison internationale volume 4 n 3 cas de l'Allemagne.

budgétaire de la fédération et des Länder²¹⁰. Ce texte (qui a amendé le code budgétaire fédéral) comporte les dispositions suivantes:

- Un élargissement des conditions de transfert d'autorisation de dépenses pour permettre aux ministères de gérer leur budget avec plus de commodité ;
- Un assouplissement des règles de report en fin d'exercice ;
- Un renforcement des incitations aux organismes budgétisés pour qu'ils se procurent des ressources supplémentaires ;
- Le passage à la comptabilisation coûts/avantages pour la gestion budgétaire de l'État central ;
- L'obligation d'analyser l'efficacité de toutes les mesures ayant une incidence budgétaire.

Contrairement à d'autres pays, il n'y a pas eu de mouvement à l'échelle nationale en faveur de la budgétisation axée sur les performances, allant de pair avec une réforme du système de comptabilité de caisse. Néanmoins, en 2000 des expériences pilotes ont été lancées de « budgets de produits », auxquelles six agences fédérales se sont associées en 2004. L'objectif était d'ajouter une orientation sur les produits à une procédure budgétaire basée sur les intrants. Le budget de produits, qui est annexé au budget principal, indiquait les performances d'une autorité pour des domaines et des groupes de produits, tout en assignant des quantités et des coûts dérivés de la comptabilisation coûts-résultats.

En ce qui concerne les modifications de la comptabilité publique, des expériences de comptabilisation sur la base des droits constatés ont été conduites au niveau local.

Tout d'abord, des lois relatives aux budgets des communes ont été modifiées pour permettre ces pratiques. En 1999, Weisloch a été la première ville allemande à passer à la budgétisation et à la comptabilité fondée sur les produits et les droits constatés.

²¹⁰https://www.bundestag.de/blob/189762/f0568757877611b2e434039d29a1a822/loi_fondamentale-data.pdf

Ensuite, certains Länder ont commencé à en suivre, notamment le Land de Hess, dont le gouvernement a décidé en 1998 d'adopter la comptabilité des droits constatés pendant dix ans.

2.2.3. La cour fédérale des comptes : organisation et fonctionnement

L'institution supérieure de contrôle des finances publiques allemande est la « Bundesrechnungshof », c'est une instance collégiale qui n'exerce aucune compétence juridictionnelle contrairement à la cour des comptes française.

Son président et son vice-président sont nommés par le parlement sur proposition du gouvernement fédéral pour une période de 12 ans non renouvelable et leur indépendance est assurée par la constitution.

Historiquement, les premières formes de contrôle remontent au début du XVIIIème siècle. En 1714, la chambre générale des comptes a vu le jour par le roi Prusse Frédéric-Guillaume I, renommée ultérieurement « chambre supérieur des comptes », chargée de vérifier les comptes d'exécution du budget de l'Etat. En 1868, la chambre supérieure des comptes prussienne est chargée du contrôle des comptes de la confédération de l'Allemagne du Nord et en 1871 du contrôle des comptes du Reich sous le nom de « la cour des comptes du Reich », et en 1950 la cour fédérale des comptes est fondée à francfort-sur-le-main à Bonn. Au début de 1998, en vue d'optimiser le contrôle des finances publiques, un réseau de neuf services régionaux et de 49 secteurs de contrôle a été établi La cour des comptes dont les membres bénéficient de l'indépendance reconnue aux juges, vérifie les comptes ainsi que l'efficacité et la régularité de la gestion budgétaire et économique. Elle doit faire rapport directement chaque année tant au gouvernement fédéral qu'aux chambres législatives²¹¹.

La cour fédérale des comptes est une autorité fédérale suprême, placée au même rang que le bureau du président fédéral, la chancellerie fédérale et les ministères fédéraux. Elle contrôle la gestion et les comptes fédéraux en contrôlant les recettes et les

²¹¹https://www.bundesrechnungshof.de/en?set_language=en

dépenses fédérales annuelle dépassant 500 milliards d'euros. Toutefois, elle n'est pas autorisée à évaluer les décisions de politiques publiques prises en conformité avec les lois en vigueur. La cour et ses neuf services régionaux de contrôle emploient environ 600 vérificateurs et d'autres agents.

La cour contrôle le budget fédéral, la sécurité sociale, les établissements publics et les entités privées dans lesquels l'Etat détient une participation. Elle contrôle l'exécution des dépenses et des recettes budgétaires, et délivre dans son rapport annuel une déclaration de conformité en vue d'une décharge du gouvernement de sa gestion budgétaire. Elle établit librement son programme de contrôle, et ses conclusions sont transmises aux services contrôlés, et dans son rapport adressés aux chambres parlementaires et au gouvernement une sélection de ces observations en sont reprises. Les recommandations formulées par la cour fédérale à l'occasion de sa mission de contrôle font l'objet d'un suivi, en publiant deux ans après la publication de chaque rapport annuel un état des suites données et des mesures correctives préconisées. Son rapport rendu public engage un dialogue social, il fait l'objet d'une conférence de presse.

Outre cette mission de contrôle, la cour allemande exerce une mission de conseil tout en gardant son indépendance vis-à-vis du gouvernement. Elle apporte son assistance aux pouvoirs exécutifs et législatifs. La cour peut traiter également les sujets d'actualités ayant un impact financier considérable.

Une nouvelle approche du contrôle s'est développée d'une manière progressive celle de l'audit de performance permettant d'enrichir l'approche traditionnelle. De ce fait, le président de la cour fédérale s'est vu attribué la fonction du commissaire chargé de la performance de l'administration fédérale.

3. Rapprochement entre les différents ISC.

Après avoir présenté les principales caractéristiques de chaque modèle, nous allons procéder à une analyse comparative des différentes ISC.

3.1. Contexte politique et culturel

L'analyse de l'ensemble des systèmes politiques au sein duquel exerçaient les ISC, confirment qu'ils s'articulent tous autour d'un système démocratique qui repose sur l'Etat de droit, un système institutionnel dans lequel la puissance publique est soumise au droit.

L'étude a permis de classer ces pays selon le régime politique et la forme d'Etat :

Régime politique :

- Régime parlementaire : Le Canada, le Royaume-Uni, et l'Allemagne
- Régime présidentiel : Les Etats-Unis
- Régime adapté (semi-présidentiel): La France

Forme d'Etat :

- Etat Fédéral : Les Etats-Unis, le Canada, et l'Allemagne
- Etat unitaire : La France et le Royaume-Uni

Le régime politique du Royaume-Uni, du Canada et de l'Allemagne est un régime parlementaire qui repose sur des liens particuliers s'exerçant entre trois acteurs principaux : le parlement, le gouvernement et le chef d'Etat qui peut être un roi ou un président.

En vertu de ce régime, Il existe une relation de responsabilité du chef de l'Etat et du gouvernement devant le parlement qui donne ou non sa confiance au gouvernement. Ce dernier est, en effet souvent, institué ou destitué par un vote de confiance du parlement, d'où une prédominance du pouvoir législatif.

Pour les Etats-Unis, et la France ils relèvent d'un régime présidentiel. A la différence du régime parlementaire, le gouvernement présenté par le chef d'Etat n'a pas besoin

de recevoir la confiance du parlement et il n'est pas responsable devant le parlement mais sa responsabilité est vis-à-vis des citoyens, ce qui traduit une prédominance du pouvoir exécutif dans ce régime.

Cette prédominance du pouvoir, que ce soit de la part de l'exécutif ou du législatif, influence considérablement les relations avec les institutions de contrôle qui sont tenues dans tous les cas de rendre compte au parlement les résultats de leurs audits qui portent sur les résultats du travail du gouvernement.

Quant à la forme de l'Etat, que ce soit fédérale comme les Etats-Unis, l'Allemagne et le Canada, ou unitaire comme la France et le Royaume-Uni, son influence s'exerce sur l'organisation de l'ISC qui devient plus complexe avec le fédéralisme.

On constate également que les pays appartenant au monde anglo-saxon (Etats-Unis, Canada, Royaume-Uni) et ayant une culture de Common-Law optent pour le modèle de l'auditeur général abstraction faite qu'ils ont un régime parlementaire ou présidentiel, ou organisé sous forme d'Etat unitaire ou fédérale.

Concernant le modèle latin caractérisé par une culture continentale, les pays optent pour le modèle collégial avec la spécificité d'avoir ou non un pouvoir juridictionnel.

Force est de constater que la question de culture impacte le fonctionnement des institutions de contrôle et leurs méthodes de travail. A cet effet, La culture du droit coutumier de la « Common Law » ne s'étend pas vers le formalisme, certes les écrits existent mais la souplesse et la capacité d'adaptation prédomine cette culture.

C'est la liberté totale qui prime dans ce contexte, et le principe de bonne foi existe bien mais le cadre du recours au litige judiciaire.

Si le cadre légal selon cette culture est souple et peu contraignant, il présente l'inconvénient d'être plus onéreux puisque l'imprévisibilité qui caractérise le cadre juridique entraîne un recours très fréquent à des experts externes.

Toutefois, dans une culture continentale basée sur le droit civil, l'ordre public est considéré comme primordial.

Dans ce cadre, la vie est codifiée et très formalisée, les principes essentiels sont écrits dans les textes légaux en vigueur, ce qui donne aux écrits une place substantielle.

A cet effet, le non application des règles en vigueur est sanctionné, ce qui reflète la place de vérification dans ce contexte. La culture continentale fondée sur le droit civil raisonne a priori notamment par l'édiction de l'ensemble de règles nécessaires à la protection de l'ordre public, alors que le droit coutumier de la Common-Law c'est la liberté individuelle qui prédomine.

3.2. Le contexte de la gestion budgétaire

Le contexte de la gestion des finances publiques diffère d'un pays à l'autre selon les conditions politique, économique, financière et social de chaque pays.

Par ailleurs l'ensemble de ces pays ont entrepris des réformes ayant bouleversé profondément leurs systèmes de gestion, une gestion des finances publiques qui se réfère aux dépenses budgétaires, et se concentre sur les instances et les procédures qui doivent garantir la transparence, l'efficacité et l'efficience des dépenses publiques.

L'ensemble de ces réformes se raccrochent à l'instauration d'une gestion basée sur la fixation des résultats et des objectifs à atteindre dans le cadre d'une budgétisation axée sur les performances.

Dans ce mouvement de réformes, les ISC sont fortement impliquées dans ce processus afin d'y maintenir. Elles sont appelées à adopter dans ce contexte une nouvelle approche de contrôle, permettant d'enrichir l'approche traditionnelle de contrôle basée sur la régularité et la vérification des comptes vers un contrôle de performance.

3.3. ISC : Organisation et fonctionnement de l'ISC

Les ISC issues des pays anglo-saxons sont des institutions d'audit indépendantes mais rattachées au parlement auquel elles rapportent leurs travaux. Le GAO aux Etats-Unis est rattaché au congrès c'est son « bras enquêteur », le NAO au Royaume-Uni est un mandataire de la chambre des communes, et le BVG au Canada est également un mandataire du parlement.

Pour les ISC des pays issus du modèle latin, sont des institutions collégiales. En Allemagne, la cour fédérale des comptes est une instance collégiale sans pouvoir juridictionnel. Alors qu'en France, la cour des comptes est une instance collégiale investie d'un pouvoir juridictionnel. Certes ces deux institutions rendent compte au parlement, mais elles ne sont pas des mandataires du parlement comme les institutions d'auditeur général. Elles apportent leur assistance aux pouvoirs exécutif et législatif. Ces institutions partagent la caractéristique du fonctionnement collégial puisque toutes les décisions sont prises par deux ou plusieurs membres statuant à l'unanimité.

Nous avons déjà mis l'accent sur l'importance de l'indépendance, en tant que condition indispensable et déterminante pour un fonctionnement efficace du système du contrôle. En effet, cette indépendance est tributaire du respect d'un certain nombre de principes auxquels ces institutions répondent différemment.

L'existence d'un cadre constitutionnel ou législatif garantissant l'indépendance des ISC est une condition respectée malgré la diversité du cadre juridique puisque l'indépendance est garantie soit par la constitution soit par des lois.

- Aux Etats-Unis, la loi relative au Budget et à la Comptabilité « Budget and Accounting Act » en 1921 pour le GAO ;
- Au Royaume-Uni, « National Audit Act » en 1983 ;
- Au Canada, la Loi de 1977 pour le BVG ;
- En France, la constitution et le code des juridictions financières ;
- En Allemagne, la constitution et la loi sur la cour fédérale des comptes.

L'indépendance des dirigeants des ISC, est parmi les principes de base permettant d'assurer un contrôle efficace sans pressions, et elle peut être appréciée en fonction de modalités de nomination et également de révocation :

- Pour le GAO, le contrôleur général est nommé pour 15 ans, par le président des Etats-Unis avec l'accord du Sénat, et il ne peut être destitué que sur résolution conjointe des deux chambres ;

- Pour le NAO, le contrôleur auditeur général est nommé par la reine sur proposition du premier ministre avec consultation de la chambre des communes. Il peut être révoqué par la monarchie sur résolution du parlement ;
- Pour le BVG, le vérificateur général haut fonctionnaire du parlement est nommé par le gouverneur en conseil à titre inamovible sauf révocation motivée, pour une période non renouvelable de 10 ans sur résolution de la chambre des communes et du sénat, Il ne peut être révoqué par le gouverneur général que sur résolution des deux chambres du parlement;
- Pour la cour des comptes de la France, le premier président est un magistrat inamovible nommé par le président la république par un décret pris en conseil des ministres sans consultation du parlement, sans précision de la durée du mandat mais avec une limite d'âge de 68 ans, Son mandat est irrévocable, ce qui garantit son indépendance;
- Pour l'Allemagne, le président de la cour fédérale des comptes est élu sur proposition du gouvernement par le parlement pour une période de 12 ans non renouvelable.

Pour le GAO, le BVG et la cour fédérale le dirigeant de l'ISC est nommé par le parlement avec une durée bien déterminée. Alors qu'en France et en Royaume-Uni le dirigeant de est nommé respectivement par le président et la reine sans précision de la durée du mandat.

Il s'avère clairement que les instances d'audit optant pour le modèle de l'auditeur général (GAO, NAO) sont beaucoup plus indépendantes que celles de la cour des comptes de France et de l'Allemagne, étant donné que ces dernières sont soumis au pouvoir exécutif dans leur modes de nomination et de révocation, ce qui peut atteindre le principe d'indépendance, puisque la mission principale des institutions est le contrôle de la gestion budgétaire et financière dont l'exécution relève des attributions du pouvoir exécutif.

Quant au champ de compétences, il dépend de la forme de l'Etat. S'il s'agit du fédéralisme le contrôle s'étend aux gouvernements et organismes fédéraux et la

plupart des sociétés d'Etat, et s'il s'agit d'Etats unitaires le contrôle s'étend aux services d'Etat, établissements et entreprises publics, organismes de sécurité sociale et tout organisme privé recevant des fonds publics.

L'INTOSAI a classé les différents types de contrôle des finances publiques en trois principales catégories à savoir : l'audit financier, l'audit de conformité et l'audit de performance. Toutefois, on constate une terminologie variée des types de contrôles opérés par les différentes ISC.

- Le GAO : Audit financier et comptable, audit de la gestion, audit de performance, comprenant l'audit organisationnel et l'audit des politiques publics ;
- Le NAO : Audit financier, et audit de performance appelé enquête de « value for money » ;
- Le BVG : Audit financier, audit de performance et audit de la gestion ;
- La cour fédérale des comptes de l'Allemagne: Audit de régularité, audit de conformité, audit de la gestion et audit de performance ;
- La cour des comptes de la France : Contrôle de la régularité, contrôle juridictionnel, contrôle de la gestion et certification des comptes.

L'audit financier est la mission commune entre tous ces organismes, étant donné que c'est la mission traditionnelle de toutes les ISC. Ce type d'audit, qui vise l'évaluation de la fiabilité de l'information financière, comprend l'audit de conformité dans sa partie de vérification de la régularité.

De même, pour l'audit de performance, il est pratiqué par toutes les ISC étant donné que le système de gestion des finances publiques s'est orienté vers une gestion axée sur le résultat, tout en veillant au respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience. Toujours dans le cadre de l'audit de performance, le GAO subdivise les audits de performance entre audits de politiques publiques et audits de l'efficience d'administrations publiques appelé aussi audit organisationnel. La particularité dans ces types d'audit appartient à la cour des comptes française qui exerce un audit juridictionnel lors de la procédure de jugement des comptes.

Conclusion

Les finances publiques constituent un véritable facteur de développement. Leur conception a beaucoup évolué en fonction de la place qu'occupe l'Etat dans la vie économique et sociale d'un pays.

La réflexion sur le rôle économique de l'Etat a été fortement influencée par les idées des courants ayant dominé la pensée économique, notamment le libéralisme économique, le keynésianisme et le néolibéralisme. Quel que soit les formes d'Etat préconisés par ces doctrines, il occupe aujourd'hui une place de grande importance. Il intervient par le biais des finances publiques pour mettre en place sa politique publique.

Par ailleurs, la gestion des finances publiques est appelée à s'adapter avec les changements de la sphère publique, à travers l'adoption des principes issus des exigences de la nouvelle gestion publique (NGP/NPM) qui constitue un nouveau système de gouvernance.

Il est à préciser que le succès de l'action publique est conditionné par la bonne gouvernance des finances publiques impliquant le respect des principes de transparence, responsabilité et reddition des comptes.

Force est de constater à cet égard que la maîtrise du circuit complexe de la gestion des finances publiques nécessite l'intervention d'un système de contrôle efficace, permettant la protection et la consolidation des principes de la bonne gouvernance financière publique.

Cette obligation découle principalement du caractère particulier des finances publiques qui diffère de celui des finances privées. Autrement dit, tous les citoyens dans un Etat démocratique ont le droit d'avoir un regard sur la manière avec laquelle les décideurs et les gestionnaires publics ont utilisé les deniers publics.

A cet effet, le contrôle des finances publiques est d'une importance cruciale, puisqu'il permet de renforcer cette relation de confiance entre les responsables publics et tous

les utilisateurs présumés, en fournissant des informations fiables et pertinentes, ainsi que des évaluations indépendantes et objectives concernant les écarts par rapport aux normes ou aux principes de bonne gouvernance.

Par ailleurs, le contrôle a connu une évolution terminologique et conceptuelle, suite au changement de l'environnement des organisations dû aux transformations sur le plan politique, économique, social et technologique. Ce concept de contrôle a suscité un intérêt grandissant dans les travaux de la littérature des organisations, et il a fait l'objet de conceptions différentes.

Au départ, le contrôle a revêtu le caractère de vérification, d'inspection et de surveillance. Toutefois, les mutations qu'a connues l'environnement ont démontré les limites de cette conception classique du contrôle, basée notamment sur la régularité et la conformité. D'où l'intérêt d'une conception plus moderne dominée par une finalité de maîtrise. A cet effet, la finalité du contrôle s'est trouvée progressivement ajustée en fonction de l'environnement au sein duquel opère les organisations, afin de s'adapter avec les nouveaux modes de gestion, en passant d'un contrôle traditionnel à un contrôle de performance, jusqu'à la nouvelle tendance de contrôle portant sur l'évaluation des politiques publiques.

Conscient du rôle primordial d'un contrôle efficace pour une gestion optimale des finances publiques, les organisations internationales de contrôle spécialisées en la matière ont fortement contribué à l'élaboration d'une codification des techniques et principes fondamentaux.

De ce fait, leurs recommandations constituent un apport fort enrichissant permettant d'encadrer la mise en place d'un système de contrôle efficace, via l'échange des expériences et le transfert des connaissances entre les différentes institutions tout en prenant en considération les spécificités juridiques, économiques et culturelles de chaque pays.

Certes l'échange des expériences a contribué à une internationalisation des problématiques de contrôle, et a permis d'aider les organismes chargés de contrôle de

remplir efficacement leurs missions, mais aucun modèle standard de contrôle n'a été mis en place.

La particularité des modèles du contrôle (Anglo-saxon et Latin), qui varie d'un pays à un autre, selon notre analyse comparative des systèmes du contrôle supérieur des finances publiques, trouve son origine dans l'environnement au sein duquel opèrent les institutions supérieures de contrôle. Outre les caractéristiques organisationnelles et fonctionnelles de chaque ISC, le fonctionnement de ces dernières dépend également du contexte culturel et politique du pays, ainsi que les particularités de sa gestion des finances publiques.

D'ailleurs, les ISC ne fonctionnent pas d'une manière dissociée du pouvoir législatif, exécutif, et des autres parties prenantes. Par conséquent, la manière avec laquelle elle s'insère dans ce processus de gestion des finances publiques conditionne la qualité des travaux de contrôle.

Au terme de notre étude comparative, il nous semble que l'environnement impacte d'une manière significative le fonctionnement de l'ISC. Un environnement favorable, garantissant l'indépendance des institutions de contrôle et minimisant les pressions, est tributaire de la volonté politique d'appliquer l'obligation de rendre compte et de renforcer la transparence.

Après avoir présenté les fondements théoriques et conceptuels de notre recherche, le chapitre qui suit, présentera le système de gestion ainsi que les spécificités du contrôle des finances publiques au Maroc.

Notre objectif, étant dès lors, d'étudier le contexte au sein duquel opère le système de contrôle des finances publiques, afin de pouvoir relever ses caractéristiques, ses atouts et ses limites.

Chapitre 2 : Le système du contrôle des finances publiques au Maroc à la lumière d'une bonne gouvernance financière.

Le contrôle des finances publiques est l'une des pierres angulaires d'un Etat démocratique, qui a pour objectif non pas d'entraver la bonne marche du fonctionnement de l'administration, mais plutôt d'assurer, l'utilisation optimale des ressources, l'efficacité de la dépense, la préservation des deniers publics, la production des services offerts aux citoyens de qualité, et l'instauration d'un climat de confiance entre le pouvoir exécutif et l'ensemble des parties prenantes.

Pour être efficace, ce contrôle doit s'exercer dans un contexte imprégné par la démocratie. Il doit contribuer à la consolidation des principes d'une bonne gouvernance financière à savoir la transparence, la prédictibilité, la responsabilité et reddition de comptes, la participation, et l'effectivité.

Au Maroc, le dispositif institutionnel du contrôle des finances publiques est un système complexe et diversifié. Ce système couvre presque l'ensemble des collectivités publiques, et s'exerce au niveau interne et externe de l'administration, à priori et à posteriori de l'exécution des opérations, et porte sur la régularité, la conformité et la performance.

Par ailleurs, une bonne compréhension du système de contrôle des finances publiques, ne peut se faire que si on le place dans son contexte.

Il est à signaler à cet égard que l'environnement au sein duquel s'exerce le contrôle, a connu des profondes mutations. Ces dernières s'inscrivent dans le cadre d'un vaste mouvement international de modernisation des finances publiques, suite aux impératifs d'une nouvelle gestion publique orientée vers une démarche de performance.

Notre objectif à travers ce présent chapitre est d'expliquer comment le système de contrôle des finances publiques au Maroc fonctionne-t-il à l'instar des réformes entreprises. Et quel est le rôle de chaque composante dudit système, ainsi que ses principales caractéristiques et limites ?

Pour apporter plus d'éclairage, nous allons procéder dans un premier temps à présenter le cadre d'exécution des dépenses et des recettes sur lequel porte le contrôle.

Ensuite, nous nous attardons sur une analyse du dispositif du contrôle des finances publiques au Maroc, avant de se focaliser sur la spécificité du contrôle supérieur exercé par la cour des comptes à l'instar des principales réformes ayant pour objectif une bonne gouvernance financière.

I. Aperçu sur le système de gestion des finances publiques au Maroc.

Au Maroc, l'exécution effective de la loi des finances fait l'objet d'un long processus. Ce dernier est composé d'un certain nombre d'étapes, qui varie selon la réalisation pratique que ce soit des dépenses ou des recettes.

Ce processus est régi par un cadre juridique complexe, qui se traduit notamment à travers les dispositions législatives et réglementaires de la comptabilité publique²¹². Cette dernière constitue le cadre au sein duquel s'exécutent les opérations de recettes et de dépenses publiques.

1. Les acteurs chargés de l'exécution des dépenses et des recettes.

L'exécution des opérations de dépenses et de recettes incombe à deux catégories d'acteurs distincts et différents. Il s'agit des ordonnateurs et des comptables publics²¹³ qui interviennent dans ce circuit. Les fonctions de ces deux acteurs sont incompatibles²¹⁴.

²¹² Selon l'article 1 du Décret Royal n°330-66 du 10 Moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique (DRRGCP), La comptabilité publique est l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'Etat, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsables incombant aux agents qui en sont chargés.

²¹³ Ibidem, Article 3.

²¹⁴ Ibidem, Art 4

1.1. Les ordonnateurs.

L'ordonnateur est un acteur principal dans le processus d'exécution des dépenses et des recettes. C'est l'administrateur responsable de la mission à laquelle le budget est affecté²¹⁵. « *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* »²¹⁶.

Par ailleurs, il existe différentes catégories d'ordonnateurs de l'Etat. Il s'agit notamment des ordonnateurs principaux, des ordonnateurs délégués, des sous-ordonnateurs et leurs suppléants.

1.1.1. Les ordonnateurs principaux.

Les ordonnateurs principaux ou ordonnateurs de droit, sont ceux qui reçoivent l'autorisation budgétaire. Les ministres sont de droit ordonnateurs de recettes et de dépenses de leur département, des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome et des comptes spéciaux qui leur sont attachés, avec la possibilité d'instituer les directeurs généraux ou directeurs ordonnateurs lorsque la nécessité du service le justifie.

1.1.2. Les sous-ordonnateurs

Les ordonnateurs placés à l'échelle centrale peuvent par voie d'arrêté soumis au visa du ministre des finances, et sous leur responsabilité et leur contrôle, instituer des sous-ordonnateurs auxquels ils délèguent leurs pouvoirs dans les limites qu'ils fixent par ordonnance de délégations de crédits.

Les sous-ordonnateurs agissent sous la responsabilité et le contrôle des ordonnateurs qui les instituent. Ils constituent une autorité déconcentrée, chargée de la réalisation des opérations financières relevant du cadre géographique de leurs pouvoirs.

²¹⁵ BARILARI André, « Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques », op.cit, p27.

²¹⁶ Art 3 du décret Royal n°330-66 du 10 Moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique (DRRGCP).

Ils bénéficient, à la fois d'une délégation de pouvoirs et d'une délégation de crédits dont ils sont les seuls à pouvoir disposer dans des limites financières et territoriales précises. Cette délégation constitue une délégation de compétence dans le cadre de la déconcentration.

Il est important de signaler à cet effet que les ordonnateurs n'ont plus la disposition des crédits qu'ils ont délégués aux sous-ordonnateurs.

1.1.3. Les ordonnateurs délégués

Les ordonnateurs peuvent déléguer leur signature à des responsables appelés ordonnateurs délégués.

Institués par arrêté du ministre après visa du ministre des finances²¹⁷, les ordonnateurs délégués exercent leurs fonctions par délégation de signature et non de compétence. Les délégants et les délégués gèrent en commun les mêmes crédits budgétaires.

1.1.4. Les ordonnateurs suppléants

Les ordonnateurs suppléants sont désignés par l'ordonnateur de droit, pour exercer les fonctions d'ordonnateur délégué ou de sous-ordonnateur en cas d'absence ou d'empêchement de ce dernier.

1.2. Les comptables publics.

Les comptables publics occupent une place centrale dans le processus d'exécution des dépenses et des recettes.

« Est comptable public, tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses, ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virement interne

²¹⁷ Conformément à l'article 2 du Dahir n°1-57-068 du 9 Ramadan 1376 (10/04/1954) relatif aux délégations des signatures par voie d'arrêté, établi en trois originaux dont deux sont destinés à l'information du ministre des finances comportant le spécimen de la signature du délégataire.

d'écriture, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements »²¹⁸.

On distingue deux catégories de comptables publics à savoir les comptables du trésor et les comptables spéciaux.

1.2.1. Les comptables du trésor.

Il s'agit des comptables qui dépendent administrativement de la trésorerie générale du Royaume (TGR), et qui représentent le réseau le plus important des comptables. Il s'agit notamment de :

- Trésorier général du Royaume (en sa qualité de comptable supérieur);
- Payeur principal des rémunérations ;
- Trésoriers ministériels;
- Trésoriers régionaux;
- Trésoriers préfectoraux et provinciaux;
- Percepteurs et percepteurs-receveurs communaux;
- Agences bancaires;
- Payeurs et agents comptables auprès des chancelleries diplomatiques et consulaires du Royaume au Maroc et à l'étranger.

1.2.2. Les comptables spéciaux.

Ce sont des comptables qui ne dépendent pas hiérarchiquement de la trésorerie générale du Royaume, mais qui sont soumis à son pouvoir de contrôle, il s'agit notamment de :

- Receveurs de l'administration fiscale/de l'enregistrement et de timbre;
- Receveurs de douanes et impôts indirects ;
- Secrétaires greffiers auprès des juridictions du Royaume ;
- Régisseurs de recettes et de dépenses et payeurs délégués de l'Etat;

²¹⁸ Art3 du décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique.

- Régisseurs de recettes et de dépenses et payeurs délégués des collectivités territoriales et de leurs groupements;
- Régisseurs des SEGMA;
- Régisseurs des juridictions communales;
- Régisseurs de dépenses auprès des chancelleries diplomatiques et consulaires;
- Trésoriers payeurs auprès des établissements et entreprises publiques soumis au contrôle financier de l'État;
- Agents comptables auprès des organismes publics (cour constitutionnelle, conseil national des droits de l'homme, cour des comptes, conseil supérieur de l'enseignement, institution du médiateur, conseil économique, social et environnemental, haute autorité de la communication audiovisuelle).

2. La responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics.

Vu l'importance de la gestion des finances publiques, celle-ci a été assortie d'un régime de responsabilité reflétant sa rigueur, et définissant la responsabilité de chaque acteur intervenant dans ce processus²¹⁹.

2.1. La responsabilité des ordonnateurs.

Les ordonnateurs sont responsables des actes qu'ils ont pris, visés exécutés depuis la date de prise de service jusqu'à celle de cessation de leurs fonctions²²⁰. Ils sont personnellement responsables :

- Du respect des règles d'engagement, de liquidation, et d'ordonnancement des dépenses publiques ;
- Du respect de la réglementation relative aux marchés publics ;
- Du respect de la législation et de la réglementation relative à la gestion du personnel ;

²¹⁹ Il s'agit notamment de la loi 62-99 formant code des juridictions financières et la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables.

²²⁰ Art 3 de la loi 61-99.

- Des ordres de réquisition dont ils ont fait usage en matière de paiement des dépenses publiques ;
- Du respect des règles relatives à la constatation, à la liquidation et à l'ordonnancement des créances publiques ;
- Du recouvrement des créances publiques dont ils ont éventuellement la charge en vertu de la législation en vigueur ;
- Du respect des règles de gestion du patrimoine de l'organisme public en leur qualité d'ordonnateur de recettes et de dépenses.

Toutefois, Il est à signaler que ces dispositions ne s'appliquent pas en matière de la discipline budgétaire et financière aux membres du gouvernement, et aux membres de la chambre des représentants et de la chambre des conseillers lorsqu'ils exercent leurs fonctions en cette qualité.

Par ailleurs, l'ordonnateur condamné au remboursement peut être déchargé de sa responsabilité en cas de force majeure, à condition toutefois que l'acte ayant été à l'origine de la décision de remboursement ne lui ait pas procuré un avantage personnel. A cet effet, la demande en décharge de responsabilité est instruite par le ministre concerné ou l'autorité de tutelle de l'organisme public intéressé, et transmise au chef de gouvernement²²¹.

Pour ce qui des collectivités locales, leurs groupements et les établissements publics soumis au contrôle financier de l'Etat, la demande doit avoir recueilli au préalable l'avis favorable de l'organe délibérant.

La décharge de responsabilité accordée par le chef de gouvernement libère totalement ou partiellement l'ordonnateur du remboursement des sommes mises à sa charge, et lui permet d'obtenir s'il y a lieu la restitution des sommes déjà versées en atténuation dudit montant²²².

²²¹Art 11 de la loi 61-99

²²²Ibidem, Art 12.

Le rejet de la demande en décharge de responsabilité ne fait pas obstacle à la demande de remise gracieuse²²³. Pour en bénéficier, le demandeur doit justifier sa requête par des circonstances tenant à sa situation financière, à condition toutefois que l'acte ayant été à l'origine de la décision de remboursement ne lui ait pas procuré un avantage personnel, et qu'il n'ait pas organisé son insolvabilité²²⁴.

2.2. La responsabilité des comptables publics.

Les comptables publics de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs groupements sont, sauf réquisition régulièrement prise par l'ordonnateur²²⁵, personnellement et pécuniairement responsables dans la limite des compétences qui leur sont dévolues par les lois et règlements en vigueur²²⁶ :

- De la conservation des fonds et valeurs dont ils ont la garde ;
- De la position des comptes externes de disponibilités qu'ils surveillent ou dont ils ordonnent les mouvements ;
- De l'encaissement régulier des recettes dont le recouvrement leur est confié ;
- Des contrôles de validité de la dépense qu'ils sont tenus d'exercer en vertu des lois et règlements en vigueur ;
- Des paiements qu'ils effectuent.

Il est à rappeler que les comptables publics sont soumis à un régime particulier de responsabilité qui consiste à réparer sur leurs deniers propres les pertes qu'ils ont causé.

Ils peuvent être déclaré débiteur en matière de jugement et de vérification des comptes par les juges de la cour des comptes (débet juridictionnel), ou le ministre des finances (débet administratif) en cas de déficit de caisse, du manquant de valeurs, d'omission dans le recouvrement des créances publiques ou du paiement irrégulier d'une dépense publique.

²²³ Art 13 de la loi 61-99.

²²⁴ Ibidem, Art 15.

²²⁵ La réquisition est un droit qui permet à l'ordonnateur en cas de suspension de paiement d'une dépense par le comptable public, de requérir par écrit et sous sa propre responsabilité le paiement de ladite dépense. Avec cet ordre de réquisition la responsabilité du comptable public se trouve dégagé.

²²⁶ Art 6 de la loi 61-99

Toutefois, le comptable public mis en débet peut à sa demande être déchargé de sa responsabilité en cas de force majeure, à condition que l'acte ayant été à l'origine de la décision du débet ne lui ait pas procuré un avantage personnel.

La demande est instruite par le supérieur hiérarchique et transmise au ministre des finances. La décharge de responsabilité accordée par ce dernier libère totalement ou partiellement le comptable du montant mis à sa charge, ainsi que la restitution des sommes déjà versées s'il y a lieu. Le rejet de la demande en décharge de responsabilité ne fait pas obstacle à la demande de la remise gracieuse²²⁷.

Par ailleurs, ce comptable débiteur peut bénéficier d'une remise gracieuse totale ou partielle dont la requête doit être justifiée par des circonstances tenant à sa situation financière, à condition que l'acte ayant été à l'origine du débet ne lui ait pas procuré un avantage personnel et qu'il n'ait pas organisé son insolvabilité.

Quant aux sommes allouées en décharge de responsabilité ou en remise gracieuse, elles sont supportées par le budget de l'organisme concerné.

3. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.

Les fonctions de l'ordonnateur et de comptable sont incompatibles. A cet effet, les opérations de dépenses et de recettes sont exécutées en deux phases, l'une relevant de l'ordonnateur, l'autre du comptable.

3.1. La portée du principe.

Le principe de séparation est un principe fondamental sur lequel se base toute la comptabilité publique, et qui trouve son fondement dans la nécessité d'une division de travail, et dans le renforcement du contrôle des opérations de dépenses et de recettes, à travers la mise en place d'un dispositif de contrôle réciproque.

²²⁷ Art 13 de la loi 61-99.

Il permet également d'identifier les responsabilités respectives afin de sauvegarder les deniers publics²²⁸ .

En pratique, les ordonnateurs prennent des décisions créatrices des dépenses, alors que les comptables interviennent dans ce processus afin d'exécuter ces décisions.

Toutefois, il faut bien signaler qu'il n'existe aucun lien de subordination entre l'ordonnateur et le comptable. Le premier détient le pouvoir de décision, alors que le second intervient en tant que contrôleur afin de vérifier la régularité des actes de l'ordonnateur. En cas de constatation des irrégularités, le comptable a le pouvoir de refuser l'exécution.

C'est un principe qui s'applique essentiellement aux dépenses plus qu'aux recettes, en raison de la technicité des opérations de recouvrement et de l'unité de l'administration²²⁹.

A ce principe majeur, s'ajoute un deuxième principe qui est le principe de distinction entre la régularité et l'opportunité, ce principe est le corollaire du premier principe²³⁰.

Il stipule que les contrôles effectués par les comptables ne peuvent en aucun cas dépasser l'aspect de régularité pour contester les décisions des ordonnateurs sur le plan d'opportunité. Ce principe a pour objet d'éviter tout conflit entre ces deux corps pouvant engendrer une paralysie de l'administration²³¹.

3.2. Les dérogations au principe de séparation des fonctions.

Le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable subit deux types de dérogations :

- Soit que des fonctionnaires dépendant des ordonnateurs exercent certaines fonctions de comptables, notamment le cas des régies de dépenses et de recettes.

²²⁸ Boubker Ayatallah, « Eléments des finances publiques : Notes de cours sur le droit budgétaire, la comptabilité publique et les marchés de l'Etat au Maroc », op.cit, p106.

²²⁹ Ibidem, p 108.

²³⁰ BARILARI André, « Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques », op.cit, p42.

²³¹ Ibidem, p43.

- Soit que des comptables exercent certaines fonctions des ordonnateurs à titre d'exemple les dépenses sans ordonnancement préalable et l'encaissement des droits au comptant.

3.2.1. La régie

La régie constitue une procédure exceptionnelle échappant au circuit normale de l'exécution des dépenses et des recettes.

Elle est conçue afin d'offrir plus de souplesse et de rapidité dans la gestion des finances publiques. La création de la régie ainsi que la désignation du régisseur²³² se fait par arrêté conjoint du ministre intéressé et du ministre chargé des finances.

Les régisseurs rendent comptes à leur autorité de rattachement, et sont soumis au contrôle du comptable assignataire qui peut effectuer des contrôles sur place et sur pièce, et ce à n'importe quel moment sans pour autant que le régisseur soit averti.

C'est ainsi qu'on distingue deux types de régies : la régie de dépense et de recette.

- **Régie de dépense :** Elle permet au moyen de fonds mis à la disposition des régisseurs, le règlement des dépenses qui en raison de leur nature, de leur faible importance, de leur caractère imprévisible, de leur urgence, ne peuvent être soumises au circuit normale de l'exécution de la dépense²³³.
- **Régie de recette. :** Créée par arrêté conjoint entre le ministre intéressé et le ministre des finances, afin de faciliter l'encaissement de certains produits dont la liste est fixée par une instruction du ministère de l'économie et des finances.

²³² Art 19 DRRGCP.

²³³ La nature des dépenses payées par voie de régie est fixée par une instruction générale du ministère de l'économie et des finances (MEF) du (26 Mars 1969).

3.2.2. La régie des chancelleries diplomatiques.

Les opérations de recettes et de dépenses des missions diplomatiques dont la masse budgétaire ne dépasse pas un plafond fixé, peuvent être exécutées directement et à la seule initiative du chef de la mission diplomatique²³⁴.

3.2.3. L'encaissement des droits au comptant.

Le principe de séparation n'est pas respecté, notamment en matière d'impôts indirects, puisque c'est l'administration générale des impôts qui prend en charge tout le processus de la recette.

3.2.4. Les dépenses sans ordonnancements préalables (DSOP).

Les dépenses sans ordonnancements préalables²³⁵ constituent une atteinte au principe de séparation, puisque le comptable public procède au paiement des dépenses sans passer par la règle d'ordonnement des dépenses qui relève de la mission de l'ordonnateur. A titre d'exemple : (La rémunération du personnel civil et militaire de l'Etat ; Les frais de justice ; Les dépenses relatives à la dette publique ; Les dépenses payées par les régisseurs des dépenses)

3.3. La méconnaissance du principe : La gestion de fait

Le non respect du principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et du comptable au-delà des dérogations légales et réglementaires, donne lieu à ce qu'on appelle une gestion de fait, qui s'explique par le fait de s'immiscer dans la gestion de l'exécution des opérations réservées à des personnes bien déterminées sans avoir l'habilitation.

Est comptable de fait «*Toute personne qui effectue des opérations de recettes, de dépenses, de détention et de maniement des fonds ou de valeurs appartenant à un organisme public sans avoir la qualité du comptable public*»²³⁶.

²³⁴ Article 9 du Décret de la 04/06/2002 portant transformation de l'ACCCDC en TCDC.

²³⁵ La liste des DSOP est fixée par arrêté du MEF n°681-67 du 12/12/1967 pour l'Etat, et l'arrêté conjoint du ministre de l'intérieur et du MEF du 20 février 1977 fixant la liste des dépenses des collectivités locales.

²³⁶ Art 41 de la Loi 62-99 formant code des juridictions financières.

Cette gestion de fait expose son acteur à des poursuites juridictionnelles (*la cour des comptes*) puisqu'il s'agit d'une violation d'un principe fondamental de la gestion des finances publiques.

4. La procédure d'exécution des dépenses et des recettes publiques.

L'exécution des dépenses et des recettes publiques, est soumise à un cadre juridique spécifique permettant de préciser et de clarifier la responsabilité de chaque intervenant dans ce processus.

4.1. La Procédure d'exécution des dépenses publiques.

Par dépense publique, on entend l'emploi d'une somme d'argent par une personne publique, dans un but d'intérêt général²³⁷. Cette dépense est soumise au préalable à deux règles fondamentales qui supposent l'existence d'une dette publique, ainsi que l'existence d'une autorisation budgétaire.

L'exécution de la dépense publique passe par deux principales phases dans le cadre du respect du principe de séparation : la phase administrative relevant de la compétence de l'ordonnateur et la phase comptable qui relève de l'ordre exclusif du comptable.

La phase administrative comprend trois étapes à la diligence de l'ordonnateur à savoir l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement. Alors que la phase comptable comprend la dernière étape pour l'exécution de la dépense, celle du paiement.

4.1.1. L'engagement.

L'engagement « *Est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate une obligation de nature à entraîner un charge* »²³⁸, il ne peut être pris que par l'ordonnateur agissant en vertu de ses pouvoirs, c'est le fait générateur de la dépense²³⁹.

²³⁷ BOUBKER AYATALLAH, op.cit, p 116.

²³⁸ Art 33 DRRGCP.

²³⁹ BARILARI André, op.cit, p22.

L'engagement a deux aspects :

- Un aspect juridique dans la mesure où la création et la constatation d'une obligation rend l'Etat débiteur. Cet acte d'engagement peut prendre de différentes caractéristiques juridiques selon la nature de la dépense.
- Un second aspect comptable qui consiste à affecter les crédits budgétaires nécessaires à la réalisation des dépenses qui en découle de l'engagement juridique tout en respectant la limite des autorisations budgétaires.

Tous les actes d'engagements pris par les ordonnateurs sont soumis au visa préalable du comptable public dans le cadre du contrôle de la dépense publique.

4.1.2. La liquidation.

La liquidation est la deuxième étape dans la procédure de l'exécution de la dépense publique. C'est l'acte administratif qui a « *Pour objet de vérifier la réalité des dettes publiques et d'arrêter le montant de la dépense, elle est faite par le chef du service compétent et sous sa responsabilité* »²⁴⁰.

La liquidation comporte deux opérations à savoir la constatation du service fait et la liquidation proprement dite qui doivent être appuyées par des pièces justificatives :

- **La constatation du service fait** : c'est la règle selon laquelle l'Etat ne paie qu'après service fait, elle consiste à vérifier la réalité de la dette et de s'assurer que la personne avec laquelle l'Etat a traité ou à l'égard de laquelle il s'est engagé, a bien accomplie les obligations qui lui étaient imposées dans les conditions prédéfinies. C'est le complément de l'engagement juridique²⁴¹ qui donne naissance à une dette à la charge de l'Etat. Il s'agit d'une constatation matérielle de l'exigibilité de la dette qui peut être concrétisée sous diverses formes²⁴² selon la nature de la dépense à titre d'exemple : Attestation de service fait, bon de livraison, procès verbal de réception des travaux.

²⁴⁰ Art 34 DRRGCP.

²⁴¹ BARILARI André, op.cit, p24.

²⁴² BOUBKER AYATALLAH, op.cit, p 118.

- **Le calcul de la dette** : c'est l'opération qui consiste à arrêter le montant exact de la dette après avoir s'assurer du service fait. Elle définit la somme due par l'Etat sur la base des pièces justificatives (Factures, décomptes...)

4.1.3. L'ordonnancement.

L'ordonnancement est « *l'acte administratif, donnant conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'organisme public, cet acte incombe à l'ordonnateur* »²⁴³. Il confère la force exécutoire à la dette après avoir arrêté le montant de la créance.

L'ordonnancement ou le mandatement est l'ordre de paiement donné au comptable public. Il se traduit par l'émission d'un titre d'ordonnancement et d'un titre de paiement.

Les titres d'ordonnancement sont datés et portent un numéro d'ordre d'une série unique et interrompue par année budgétaire²⁴⁴.

La remise aux bénéficiaires des ordonnances ou mandats de paiement est faite par les ordonnateurs et sous leur responsabilité. Elle s'opère contre décharge, après reconnaissance de leur identité ou de la régularité des pouvoirs de leur représentant.

Toutefois, il existe une exception à la règle de l'ordonnancement puisque le ministre chargé des finances dresse par voie d'arrêté une liste des dépenses qui peuvent être payées sans ordonnancement préalable.

4.1.4. Le paiement.

Le paiement est la quatrième et dernière étape dans le processus de l'exécution de la dépense et qui relève de la compétence exclusive du comptable public. C'est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette²⁴⁵.

²⁴³ Art 35, DRRGCP

²⁴⁴ Art 36, DRRGCP

²⁴⁵ Art 41 DRRGCP

Il ne peut intervenir ni avant l'exécution du service, ni avant l'échéance de la dette, ou même l'établissement de la décision individuelle d'attribution de subvention ou d'allocation.

Toutefois, des acomptes ou avances peuvent être consentis aux personnels, aux fournisseurs, et aux entrepreneurs soit par voie de régie, soit par voie de mandatement direct selon les règles en vigueur.

Avant que la dépense soit payée, le comptable reçoit des bordereaux d'émissions qui comportent des ordres de paiement qu'il est tenu de vérifier avant de procéder au règlement de la dépense.

4.2. La procédure d'exécution des opérations de recettes.

Par opération de recettes, on fait référence aux créances publiques telles qu'elles ont été défini par le code de recouvrement²⁴⁶. Ces créances publiques comprennent²⁴⁷ :

- Les impôts directs et taxes assimilées de l'Etat ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée, désignés dans la suite de la présente loi impôts et taxes ;
- Les droits et taxes de la douane ;
- Les droits d'enregistrement et de timbre et taxes assimilées ;
- Les produits et revenus domaniaux ;
- Le produit des exploitations et participations financières de l'Etat ;
- Les amendes et condamnations pécuniaires ;
- Les impôts et taxes des collectivités locales et de leurs groupements ;
- Et toutes autres créances de l'Etat, des collectivités locales et leurs groupements et des établissements publics dont la perception est confiée aux comptables chargés du recouvrement à l'exclusion toutefois des créances de nature commerciales dues aux établissements publics.

L'exécution régulière des opérations de recettes est soumise à deux conditions préalables à savoir l'existence légale de la créance publique ainsi que l'autorisation budgétaire. Toute opération de recette ne respectant pas ces deux conditions, expose

²⁴⁶ Loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

²⁴⁷ Art 2 du code recouvrement des créances publiques.

son auteur au risque d'être poursuivi pour concussion²⁴⁸, que ce soit ordonnateur ou comptable public.

La procédure d'exécution des recettes publiques passe par deux phases : la phase administrative et la phase comptable.

4.2.1. La phase administrative.

La phase administrative relève de la compétence de l'ordonnateur. Elle comprend l'émission des titres de recettes et la mise en recouvrement.

4.2.1.1. L'émission des titres des recettes.

Pour émettre des titres des recettes, l'ordonnateur procède d'abord à la constatation et à la liquidation de celles-ci :

- ***La constatation des droits :***

Il s'agit de vérifier l'existence de faits générateurs sur lesquels sont fondées les créances publiques, et puis déterminer leurs montants par rapport aux barèmes édictés par les règlements en vigueur.

- ***La liquidation des droits :***

Elle a pour objet de déterminer le montant des créances publiques par rapport au tarif résultant des dispositions juridiques reconnues applicables.

4.2.1.2. La mise en recouvrement.

Les recettes sont recouvrées en vertu des titres de recettes émis par les ordonnateurs²⁴⁹. Une fois constatées et liquidées, les créances publiques font l'objet des ordres de recettes qui font l'objet de diverses formes selon la nature des créances²⁵⁰. Ils peuvent prendre la forme de rôles nominatifs, titres collectifs, arrêté de mise en débet ou extrait de décision de justice.

²⁴⁸ Art 26 DRRGCP.

²⁴⁹ Art 68, DRRGCP

²⁵⁰ M. Harakat, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », op.cit, p150.

Pour les recettes encaissées au comptant, un titre de régularisation est établi périodiquement à l'initiative du comptable qui les a perçues²⁵¹.

L'ordre de recette doit indiquer, les bases de liquidation, les éléments permettant l'identification du débiteur, ainsi que tous les renseignements de nature à assurer les contrôles nécessaires. Toute erreur de liquidation au préjudice du débiteur donne lieu à l'émission d'un titre d'annulation ou de réduction de recettes²⁵².

4.2.2. La phase comptable.

Les comptables publics sont chargés du contrôle, de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes émis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que l'encaissement des droits au comptant.

4.2.2.1. La prise en charge des ordres de recettes.

Après avoir effectué ses contrôles, si le comptable chargé de recouvrement ne constate aucune anomalie, il prend en charge l'ordre de recette suivant les règles habituelles. Cette prise en charge constitue le point de départ de l'obligation qui lui est faite de recouvrer la créance.

Elle a deux aspects : un aspect juridique selon lequel le comptable devient personnellement responsable à l'égard de l'organisme public du montant de la créance dudit ordre de recette, et un aspect comptable se traduisant par l'augmentation de son reste à recouvrer.

En cas de non conformité de l'ordre de recette, le comptable doit procéder au rejet motivé dudit ordre. Pour les ordres de recettes collectifs, le rejet peut être partiel ou total. Ainsi, le comptable arrête l'ordre de recette à concurrence du montant des articles admis à la prise en charge.

²⁵¹ Art 22, DRRGCP.

²⁵² Art 23, DRRGCP.

4.2.2.2. Le recouvrement.

Le recouvrement c'est « *L'ensemble des actions et opérations entreprises pour obtenir des redevables envers l'Etat, les collectivités locales et leurs groupements et les établissements publics, le règlement des créances mises à leur charge par les lois et règlements en vigueur ou résultat de jugements et arrêts*²⁵³ ».

Ces créances sont réglées soit par versement d'espèces, remise de chèque, virement ou versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement, ou tout autre moyen prévu par la réglementation²⁵⁴. Tout paiement donne lieu à la délivrance d'une quittance ou d'une déclaration de versement.

Quant aux modes de recouvrement, les créances publiques sont perçues soit par versement spontané pour les droits au comptant, au vu des déclarations des redevables pour les impôts déclaratifs, ou au vu d'ordre de recettes individuel ou collectif²⁵⁵.

Le recouvrement des créances publiques est effectué soit à l'amiable, soit par voie forcée²⁵⁶.

Le recouvrement est à l'amiable lorsque le paiement est effectué durant la période qui s'écoule entre la date de mise en recouvrement de l'ordre de recette ou de présentation des actes et déclarations et celle de son exigibilité. Le défaut de paiement dans les délais légaux, expose les redevables à la procédure du recouvrement forcé.

Cette procédure de recouvrement forcé comprend un certain nombre d'actes qui peuvent être engagés à l'encontre du redevable dans l'ordre suivant²⁵⁷ : Le dernier avis sans frais « DASF », l'avis à tiers détenteurs « ATD », le commandement, la saisie ; La vente ; et finalement la contrainte par corps pour les cas des débiteurs ayant organisé leur insolvabilité. Les actes de recouvrement forcé sont exécutés pour le compte du comptable chargé du recouvrement par les agents de notification et d'exécution du trésor spécialement commissionnés à cet effet.

²⁵³ Art 1 du code de recouvrement des créances publiques.

²⁵⁴ Ibidem, Art 20

²⁵⁵ Ibidem, Art 4

²⁵⁶ Ibidem, Art 7

²⁵⁷ Ibidem, Art 39

Au terme de cette présentation du cadre d'exécution des dépenses et des recettes publiques, nous avons relevé les principaux acteurs auxquels est confiée l'exécution de ces opérations financières, à savoir les ordonnateurs et les comptables publics.

Ces derniers sont régis par le principe de séparation des fonctions qui répond à un double objectif visant la séparation des tâches et le contrôle. A cet égard, l'exercice des fonctions de ces intervenants dans la gestion des finances publiques est assorti d'un régime de responsabilité spécifique pour chaque acteur.

Généralement, la procédure d'exécution de la loi des finances diffère selon qu'il s'agit de dépenses ou de recettes.

En matière des dépenses publiques, le processus d'exécution se déroule en quatre phases, les trois premières phases administratives relèvent de la responsabilité exclusive de l'ordonnateur (engagement, liquidation et ordonnancement) par contre la quatrième phase relève de l'ordre comptable (paiement).

Quant aux recettes publiques, la procédure d'exécution comporte trois phases, les deux premières sont attribuées à l'ordonnateur (émissions des titres de recettes et mise en recouvrement) et la troisième relève de la responsabilité du comptable public (recouvrement).

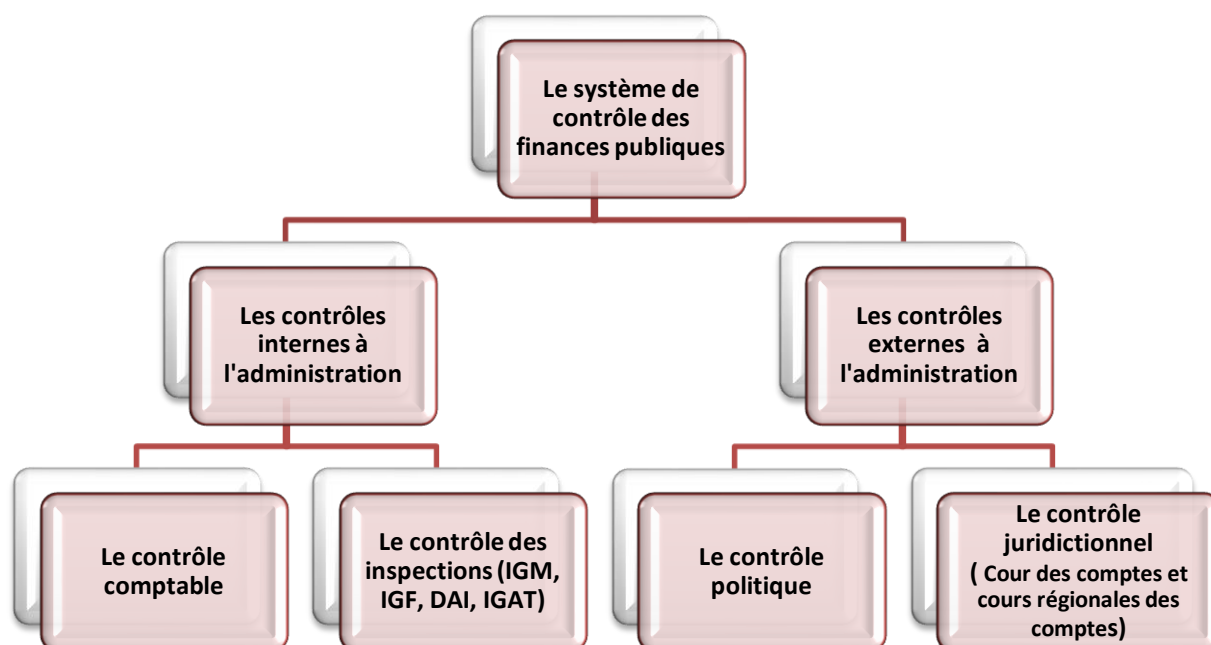
II. Des contrôles internes à l'administration aux contrôles externes : complémentarité et divergences

Le système de contrôle des finances publiques au Maroc est un système complexe et diversifié. Il se caractérise par la multiplicité des opérations de contrôle ainsi que la diversité des organes de contrôle.

Les composantes de ce système de contrôle peuvent être regroupées en fonction de deux types à savoir :

- Des contrôles internes à l'administration;
- Des contrôles externes à l'administration.

Figure n°2: Le système de contrôle des finances publiques au Maroc



Elaboré par nos soins à partir de la littérature

Il est à préciser à cet égard que les contrôles internes visés dans cette partie, sont tous les organismes de contrôle appartenant aux corps de l'administration publique, et non pas les dispositifs intégrés de contrôle interne mis en œuvre au sein d'une organisation.

Par ailleurs, le contrôle à priori et à posteriori exercé par des corps internes émanant de l'administration, a été longtemps cantonné dans une logique traditionnelle de contrôle de régularité et de conformité.

Toutefois, avec l'instauration d'une nouvelle culture de gestion axée sur le résultat, ces contrôles internes se sont orientés de plus en plus vers l'allégement du contrôle à priori et le renforcement du contrôle à posteriori interne et externe.

Dans ce cadre, on cite deux principaux acteurs qui interviennent en matière des contrôles internes à l'administration. Il s'agit du **comptable public** pour le contrôle exercé à priori, et des **inspections** (DAI, IGM, IGF, IGAT) pour le contrôle à posteriori.

Quant au contrôle externe à l'administration, il est confié à **la cour des comptes** en tant qu'institution supérieure de contrôle (ISC) des finances publiques ainsi que son réseau des cours régionales exerçant un contrôle à caractère juridictionnel, et au **parlement** qui exerce un contrôle à caractère politique.

Comment fonctionne ce système de contrôle ? A quoi servent toutes ces instances de contrôle ? Et comment ces instances peuvent contribuer au renforcement des principes de la bonne gouvernance financière publique ?

La réponse à ces questions fera l'objet de cette partie, à travers laquelle nous allons analyser les différents types de contrôle et leurs capacités à atteindre les objectifs pour lesquels ils ont été conçus.

1. Le contrôle exercé par le comptable public.

Le comptable public est chargé du recouvrement des recettes et de l'exécution des dépenses. De ce fait, il exerce un contrôle de régularité de la perception en matière de recettes.

Quant aux dépenses, le comptable public est devenu responsable, en plus du contrôle de validité relevant de sa propre compétence dans la phase de paiement, du contrôle d'engagement effectué auparavant par le contrôleur d'engagement des dépenses dans le cadre des apports de la réforme du système de contrôle de la dépense publique,

Il est à préciser à cet effet que le contrôle effectué par le comptable public est un contrôle de régularité par excellence, et ne peut porter ni sur la matérialité, ni l'opportunité.

1.1. Le contrôle de l'exécution de la recette.

Le comptable public est tenu d'exercer en matière de recette, le contrôle de la régularité de la perception et de l'imputation ainsi que la vérification des pièces justificatives²⁵⁸.

²⁵⁸ Art 10, DRRCP.

L'ordonnateur émet des ordres de recettes au comptable chargé de recouvrement pour prise en charge, ce dernier est tenu d'exercer préalablement à toute prise en charge un contrôle de régularité qui porte sur cinq points essentiels :

- ***Le fondement juridique*** : la recette doit avoir un support juridique, elle doit être prévue par un texte législatif ou réglementaire, ou résulter de jugements, arrêts ou conventions, et elle doit être autorisée par le budget de l'organisme public concerné.
- ***L'exactitude des calculs de liquidation*** : le comptable chargé de recouvrement doit s'assurer du montant de la créance au regard des taux et tarifs prévus par la réglementation, ou sur la base des pièces justificatives produites à l'appui de l'ordre de recette.
- ***L'existence des mentions obligatoires*** : le comptable chargé du recouvrement doit vérifier que l'ordre de recette comporte tous les éléments relatifs à l'identification du redevable, aux bases de liquidation, ainsi que tous les renseignements permettant d'assurer le contrôle de la régularité de la créance.
- ***L'imputation budgétaire*** : le comptable chargé du recouvrement doit vérifier que l'ordre de recette est émis au titre de la rubrique budgétaire correspondante.
- ***Le respect de la prescription d'assiette*** : Le comptable doit s'assurer que la créance mise en recouvrement n'est pas prescrite à la date de son émission. La durée de la prescription dépend de la nature de la créance. Pour les impôts et taxes assimilées, les insuffisances et les erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul d'impôt, sont prescrites jusqu'à 31 décembre de la 4^{ème} année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû. Pour les autres créances publiques autres que les impôts et taxes, la durée de la prescription est fixée par les textes qui les régissent ou à défaut par les dispositions du Dahir du 9 Ramadan (12 Août 1913) formant code des obligations et des contrats.

La prescription peut être suspendue par le recours devant les commissions de taxation. Au terme de la période de suspension, le délai de prescription recommence à courir à compter de la date à laquelle elle a été suspendue.

Elle peut également être interrompue par toute notification réglementaire faite par l'administration fiscale concernée. L'interruption fait partir un nouveau délai de quatre ans.

1.2. Le contrôle de la dépense publique.

Les engagements des dépenses de l'Etat par les services ordonnateurs sont soumis à un contrôle d'engagement, et un contrôle de validité²⁵⁹. Ces contrôles sont exercés par le comptable public.

1.2.1. Le contrôle préalable d'engagement.

Le contrôle préalable d'engagement exercé par le comptable public comprend le contrôle budgétaire et le contrôle de régularité.

1.2.1.1. Le contrôle budgétaire.

Le comptable public exerce lors de la phase d'engagement un contrôle budgétaire²⁶⁰ portant sur :

- La disponibilité des crédits et des postes budgétaires, puisque toute insuffisance ou absence de fonds ou postes budgétaires entraînera le refus de la proposition de l'engagement par le comptable public ;
- L'imputation budgétaire, en vérifiant que l'objet de la dépense correspond bien à la rubrique objet de cette imputation ;
- L'exactitude des calculs du montant de l'engagement ;
- Le total de la dépense à laquelle l'administration concernée s'oblige pour toute l'année budgétaire ;
- La répercussion de la proposition d'engagement sur l'emploi total du crédit de l'année en cours et des années ultérieures. Autrement dit, le comptable public doit vérifier que la proposition d'engagement de la dépense ne fait pas obstacle à une dépense déjà engagée.

²⁵⁹ Art 1 du Décret n° 2-07-1235 du 5 kaada 1429 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat. (B.O. n° 5684 du 20 novembre 2008).

²⁶⁰ Ibidem, Art 3.

1.2.1.2. Le contrôle de régularité.

Le contrôle de régularité consiste à vérifier que les propositions d'engagement de dépenses sont régulières au regard des dispositions législatives et réglementaires. Il s'agit notamment des textes à caractères financiers (L.O.L.F, Loi de finances, décret relatif aux marchés publics²⁶¹....), la réglementation relative à la fonction publique et les arrêtés du ministère de l'économie et des finances fixant la nomenclature des pièces justificatives d'engagement et de paiement.

Ce contrôle d'engagement s'exerce soit :

- Par visa sur la proposition d'engagement ;
- Par suspension de visa avec renvoi au service ordonnateur aux fins de régularisation ;
- Par un refus de visa motivé.

En cas de refus de visa, si le service ordonnateur maintient toujours sa proposition d'engagement, le ministre intéressé saisit le trésorier général pour infirmation ou confirmation dudit refus de visa :

***Infirmation** : si le trésorier général du royaume infirme le refus de visa, il prescrit au comptable public de viser la proposition d'engagement.

***Confirmation** : s'il confirme le refus, le ministre intéressé peut solliciter l'intervention du chef du gouvernement qui peut par décision, passer outre à ce refus de visa à condition que le refus ne soit pas motivé par l'indisponibilité de crédits ou de postes budgétaires, ou par le non respect d'une disposition législative.

Toutefois, le chef de gouvernement peut consulter au préalable :

- La commission des marchés, lorsqu'il s'agit d'une proposition d'engagement de dépenses résultant d'un marché, convention ou contrat passé pour le compte de l'Etat. ;

²⁶¹Décret n° 2-12-349 du 8 jourmada I 1434 relatif aux marchés publics. (B.O n° 6140 du 4 avril 2013).

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

1.2.2. Le contrôle de validité.

Au stade de paiement, le comptable public est tenu d'exercer un contrôle de validité²⁶² portant sur :

- L'exactitude des calculs de liquidation ;
- L'existence du visa préalable d'engagement, lorsque ledit visa est requis ;
- Le caractère libératoire du règlement, en s'assurant de l'exactitude des mentions obligatoires, ainsi que l'absence de toute forme d'opposition ayant pour effet de mettre empêchement au paiement direct entre les mains des créanciers de l'Etat des sommes qui leur sont dues ;
- La signature de l'ordonnateur qualifié ou de son délégué. Il s'agit de vérifier l'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables assignataires, par le rapprochement des signatures apposées sur les pièces de dépenses et le spécimen de signature notifié au comptable dès sa prise de service ;
- La disponibilité des crédits de paiement ;
- La production des justificatives prévues par la nomenclature établies par le ministre chargé des finances dont celle comportant la certification du service fait par l'ordonnateur ou le sous-ordonnateur qualifié.

Lorsque le comptable public ne relève aucune irrégularité, il procède au visa et au règlement des ordonnances de paiement. Toutefois, s'il constate une anomalie, il suspend le visa et renvoie à l'ordonnateur les ordonnances de paiement non visées, appuyées d'une note dûment motivée, comprenant l'ensemble des observations relevées aux fins de régularisations.

²⁶²Décret relatif au contrôle des dépenses de l'Etat 2008, op-cit, Art 8.

En cas de suspension de paiement par le comptable public, l'ordonnateur dispose d'un pouvoir de réquisition qu'il soit passé outre par écrit et sous sa responsabilité le règlement de ladite dépense.

Le comptable dont la responsabilité se trouve dégagée procède au visa pour paiement, et annexe à l'ordonnance ou au mandat, copie de sa note d'observation et l'ordre de réquisition²⁶³.

Toutefois, le comptable public doit refuser de déférer aux ordres de réquisition lorsque la suspension est motivée par l'absence, l'indisponibilité ou l'insuffisance des crédits, le défaut de caractère libératoire du règlement et l'absence de visa préalable d'engagement. Et dans ce cas, le comptable public rend immédiatement compte au ministre chargé des finances qui statue.

Au stade de paiement, le comptable public ne doit en aucun cas refaire le contrôle de régularité.

1.2.3. Dérogations à la procédure de contrôle.

Certaines dépenses dérogent à la procédure exhaustive du contrôle, il s'agit de trois types de dérogations²⁶⁴ :

- ***Dépenses non soumises au contrôle d'engagement et au contrôle de paiement*** : les marchés de l'Etat y compris les bons de commandes, les conventions et les contrats passés dans le cadre des programmes et projets bénéficiant de fonds de concours extérieurs accordés sous forme de dons, en application des conventions bilatérales ;
- ***Dépenses non soumises au contrôle des engagements*** : les dépenses sans ordonnancement préalable sauf lorsqu'elles concernent les rémunérations du personnel civil et militaire de l'Etat, ne sont soumis ni au contrôle de régularité, ni au contrôle budgétaire ;
- ***Dépenses non soumises au contrôle de régularité*** : Il s'agit notamment des :

²⁶³Décret relatif au contrôle des dépenses de l'Etat 2008, op-cit, Art 29.

²⁶⁴Ibidem, Art9.

*Dépenses de personnel liées à la situation administrative et aux traitements, à l'exclusion de celles relevant des actes de recrutement, de titularisation, de réintégration, de changement de grade et de sortie de service, quelque soit leurs montants.

*Dépenses relatives aux transferts et subventions aux établissements publics, aux impôts et taxes, aux décisions judiciaires et aux loyers, quelque soit le montant à l'exception des actes initiaux de location et des actes modificatifs y afférents.

*Dépenses de biens et services dont le montant est inférieur ou égal à 20.000 Dirhams.

L'engagement des dépenses non soumises au contrôle de régularité est effectué sur la base d'une fiche navette aux fins de visa et de prise en charge comptable²⁶⁵.

Cette dernière n'est pas appuyée par les pièces justificatives y afférentes censées être conservées par les ordonnateurs.

1.2.4. Le contrôle modulé de la dépense.

Le contrôle modulé de la dépense (CMD) est un système de contrôle allégé en fonction de la capacité de gestion des services ordonnateurs, des enjeux et des risques liés à la nature de la dépense.

Il est constitué de deux niveaux de contrôle (Allégé et Allégé supplémentaire), adossés au niveau de capacité de gestion des services ordonnateurs.

Cette capacité de gestion est évaluée dans le cadre d'un audit réalisé par l'inspection générale des finances (IGF), la trésorerie générale du royaume (TGR) ou tout organisme accrédité à cet effet par arrêté du ministre chargé des finances, et dont la qualification à l'un des niveaux de contrôle est prononcée également par voie d'arrêté dudit ministre.

²⁶⁵ Décret relatif au contrôle des dépenses de l'Etat 2008, op-cit, Art 19.

A la différence des allègements du droit commun qui ne concerne que la phase d'engagement, les allègements du CMD concernent aussi bien la phase d'engagement que la phase de paiement pour les deux niveaux.

De ce qui précède, il s'avère clairement d'après la présentation des différents contrôles effectués par le comptable public, que le système de reddition des comptes relève en grande partie des comptables publics puisqu'ils sont les acteurs principaux en matière d'exécution des dépenses et des recettes.

De ce fait, ces comptables publics sont tenus dans le cadre de l'obligation légale de reddition des comptes, de présenter leurs comptes de gestion pour l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses qu'ils ont la charge d'exécuter à la cour des comptes, en tant qu'institution supérieure chargée du contrôle de l'exécution de la loi des finances.

A cet effet, la trésorerie générale du royaume (TGR), en tant que comptable supérieur, accompagne les comptables publics lors de la mise en jeu de leur responsabilité personnelle et pécuniaire, et veille au contrôle de la qualité des comptes.

La TGR assure le suivi de production des comptes dans les meilleures conditions, en procédant à la mise en état d'examen des comptes produits avant leur transmission à la cour des comptes²⁶⁶.

En plus de ce contrôle réglementaire et régulier qui peut être qualifié d'ordre vertical, la TGR soumet les comptables publics au contrôle de la division d'audit et de l'inspection (DAI) dans le cadre du renforcement du contrôle interne des postes comptables, et s'ajoute également un autre contrôle à posteriori exercé par l'inspection générale des finances (IGF).

La spécificité de ces contrôles à posteriori sera détaillée ci-après dans la partie réservée au contrôle des inspections.

²⁶⁶ La mise en état d'examen est un contrôle préalable assuré par le service du suivi de la reddition des comptes qui permet de s'assurer, d'une part, de l'existence matérielle des pièces générales et des pièces justificatives constituant les comptes des comptables publics et d'autre part, de l'examen sur chiffres et le rapprochement de conformité des différentes pièces générales produites.

2. Le contrôle opéré par les inspections

Les contrôles internes à l'administration s'exercent également par des corps spéciaux d'inspection. Il s'agit notamment des Inspections Générales des Ministères (IGM), de la Division d'Audit et d'Inspection (DAI), de l'Inspection Générale des Finances (IGF) et de l'inspection Générale des Administrations Territoriales (IGAT).

Ce type de contrôle est censé, d'après les textes, dépasser le volet traditionnel du contrôle de régularité et de conformité, vers le contrôle de performance en réponse aux exigences de la nouvelle logique axée sur les résultats.

2.1. Les Inspections Générales des Ministères (IGM)

Les IGM constituent un organe de contrôle important au sein de l'appareil administratif. C'est un mécanisme de contrôle interne du ministère auxquels elles sont rattachées.

Les attributions et les règles relatives aux modalités de fonctionnement et de l'exercice de missions des IGM sont fixées par le décret n°2.11.112 du 23 juin 2011²⁶⁷.

Les IGM sont tenues d'effectuer des missions d'inspection, de contrôle, d'audit et d'évaluation des services centraux et extérieurs des ministères. Elles doivent coordonner, communiquer et suivre les plaintes de l'institution du médiateur, et elles sont appelés à coopérer avec la cour des comptes, l'inspection générale des finances et l'organe central de prévention de la corruption²⁶⁸.

Les IGM préparent un programme annuel d'inspections. Ce dernier doit être mené sur ordre du ministre concerné, en plus des inspections sans avis préalable réalisées sur instructions.

Les résultats de ces inspections sont consignés dans des rapports qui sont transmis aux ministres concernés, après la collecte des réponses des services qui ont été inspectés et

²⁶⁷ Pour faciliter la mise en œuvre des dispositions dudit décret, la circulaire du 1^{er} ministre n°8/2011 du 25 août 2011 a été diffusée, afin d'inviter l'ensemble des ministres à accorder une grande attention à l'activation des nouvelles dispositions réglementaires concernant les IGM, en leur assurant les moyens nécessaires pour accomplir leurs missions dans les meilleures conditions ;

²⁶⁸ Art 2 du décret n°2.11.112 du 23 juin 2011.

l'expression de commentaires, en plus du rapport annuel sur les plaintes présentées par le médiateur²⁶⁹.

Dans le cadre de ses nouvelles missions, l'IGM est chargée dans le cadre du :

- ***Domaine de l'inspection et du contrôle :***

- Veiller à la bonne mise en œuvre des textes et à la bonne gestion des fonds publics ;
- Effectuer les contrôles et audits internes relatifs à la préparation et à l'exécution des marchés publics;
- Enquêter sur les plaintes et doléances des usagers, citoyens et personnel du ministère;
- Renforcer l'éthique (divulgaration des conflits d'intérêts);
- Assurer le suivi des recommandations émises dans les rapports des organismes de contrôle et de bonne gouvernance.

- ***Domaine de l'audit et de l'évaluation :***

- Auditer la tenue des livres d'inventaires du patrimoine immobilier et des magasins ;
- Evaluer les résultats des activités des services par rapport aux objectifs et aux coûts qui en résultent ;
- Présenter des services de conseil à la demande ;
- Réaliser les opérations d'audit et faire des suggestions pour améliorer l'efficience et l'efficacité

Compte tenu de l'évolution de l'environnement et de la chaîne de contrôle, les IGM ont engagé une réflexion d'envergure sur leur rôle dans la modernisation de la gestion publique.

A cet effet, elles ont formé un collège des IGM qui se fixe comme objectif de réhabiliter la culture du contrôle et d'audit interne au sein de l'administration.

²⁶⁹ Art 5 décret n°2.11.112 du 23 juin 2011.

Ceci, en faisant évoluer le concept d'une inspection traditionnelle répressive à un contrôle moderne en harmonie avec son contexte de gestion publique, axé autour de l'audit, de l'évaluation et du conseil et ce tout en conservant leur rôle d'inspecteur.

Au contraire des autres corps d'inspection, les IGM ont le privilège d'être rattaché au ministère, ce qui leur permet de partager la même culture avec les services concernés, puisqu'elles ont une bonne connaissance de la nature de leurs travaux et de fonctionnement de leurs services.

Force est de constater que ces IGM sont bien placées pour apporter leur contribution à la modernisation de l'administration, à la simplification des procédures, à la mesure du rendement budgétaire, à l'évaluation des performances et à l'appréciation de la pertinence du système du contrôle interne de la gestion.

Les missions d'audit de l'IGM trouvent leur justification dans les impératifs de correction des dysfonctionnements et de mesure de performances. Alors que celles relatives à l'inspection, sont menées pour déterminer les responsabilités en cas de non respect de réglementation ou en cas de fautes graves.

Les IGM ont entamé le processus de modernisation de leurs actions d'audit, en menant certaines actions conjointement avec l'inspection générale des finances dans le cadre de la gestion axée sur le résultat²⁷⁰.

Elles ont participé également aux travaux de rédaction du manuel d'audit interne²⁷¹, du manuel d'audit de performance rédigé à leur intention ainsi qu'à celle de l'inspection générale des finances.

Les IGM interviennent dans la réalisation des missions d'audit de performance. A travers ces missions, ayant pour objet d'appuyer la nouvelle approche budgétaire au

²⁷⁰ Banque Mondiale « Etude d'évaluation de la gestion des systèmes de finances publiques », Mars 2007. p100 // http://siteresources.worldbank.org/INTMOROCCOINFRENCH/Resources/CFAA-rapportfinalApril05_fr.pdf

²⁷¹ Ce Manuel a été produit pour le Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CGIM) dans le cadre du Projet de Gouvernance Locale (PGL) soutenu par l'Agence Américaine pour le Développement International (USAID) et mise en œuvre par Research Triangle Institute (RTI International). Il a été préparé par KPMG Maroc en tant que sous contractant de RTI International.

sein des différents ministères, les IGM apportent une appréciation positive sur les outils de pilotage de leurs programmes et de leurs indicateurs de résultat²⁷².

Après avoir été confiné longtemps dans un rôle classique d'inspection à caractère répressif, la restructuration du cadre institutionnel des IGM constitue une véritable opportunité pour valoriser leur statut, à travers l'élargissement de leur périmètre d'intervention vers le conseil, l'audit, la prévention et l'évaluation.

Toutefois, les IGM se heurtent à plusieurs obstacles dans le redéploiement de leurs missions qui sont liés principalement à l'absence d'un statut, la difficulté de recrutement d'auditeurs et l'insuffisance des liens juridiques entre l'IGM et l'IGF²⁷³.

A cet effet, il est devenu primordial de formaliser et de renforcer les liens juridiques de coopération et de coordination avec les autres composantes du système de contrôle notamment l'IGF et la cour des comptes.

Cette coordination permettra à l'IGM de jouer pleinement son rôle dans le renforcement de la gestion publique.

De même, le succès de leurs missions est conditionné par la qualité des ressources humaines qui doivent avoir l'expérience et la compétence nécessaires pour exercer leurs fonctions. Etant donné, qu'il s'agit bien des fonctions requérant une combinaison des techniques de gestion administrative, financière et comptable d'une part, et des mécanismes de contrôle, d'évaluation et d'inspection d'autre part, ainsi que des mécanismes permettant l'engagement des inspecteurs à assumer leur rôle.

2.2. La Division d'Audit et d'Inspection (DAI) de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR).

La trésorerie générale du royaume en sa qualité de comptable supérieur du royaume dispose d'un droit de regard sur les opérations des comptables publics. Elle a, également, un droit de regard sur les actes de ses collaborateurs en tant qu'autorité hiérarchique.

²⁷² Inspection Générale des Finances, Rapport de synthèse, « Audit de performance, Exercices 2007-2008 ».

²⁷³ Banque Mondiale « Etude d'évaluation de la gestion des systèmes de finances publiques », op.cit, p101

En vertu de cette position, la TGR exerce un contrôle à posteriori à travers la direction du contrôle, de l'audit et de l'inspection.

Cette direction comprend la division d'audit et d'inspection²⁷⁴, la division du contrôle interne et la division de contrôle de gestion.

Les missions d'inspections menées par la DAI ont pour objectifs²⁷⁵ majeurs de :

- S'assurer de la régularité et de la maîtrise des opérations effectuées conformément à la réglementation en vigueur ;
- Veiller à la protection et à la sauvegarde des deniers publics ;
- Apprécier les performances des postes comptables dans les différents métiers de la TGR ;
- Apporter les conseils, l'assistance et prodiguer les recommandations nécessaires à l'amélioration de la gestion des entités du réseau.

La DAI exerce son contrôle sur un périmètre de comptables de près de 9253. Elle opte pour une programmation sélective du contrôle privilégiant une hiérarchisation des priorités, en tenant en considérations les réclamations et les dénonciations.

Dans ce cadre, cette population est classée selon trois (3) secteurs :

- Secteur obligatoire : les comptables du réseau (296)
- Secteur prioritaire : recettes des douanes, recettes de l'administration fiscale, régisseurs de l'Etat et des collectivités locales, secrétaires greffiers, et agents comptables à l'étranger (4070) ;
- Secteur non prioritaire : les autres comptables notamment les payeurs délégués de l'Etat et des collectivités locales et les régisseurs des juridictions. (4877).

Ce corps d'inspection dispose au niveau central de deux (2) chefs de brigade et 20 inspecteurs vérificateurs, et au niveau déconcentré de vingt-et-un (21) inspecteurs vérificateurs, pour une population de 9253 comptables à vérifier.

²⁷⁴ Appelée précédemment "l'inspection centrale des services comptables du trésor" à l'instar de son rôle traditionnel privilégiant l'aspect d'inspection et de vérification par rapport à l'aspect d'audit.

²⁷⁵ Trésorerie Générale du Royaume, « Rapport d'activité 2013 », p44.

Pendant les six dernières années (2011 à 2016), la division de l'audit et de l'inspection a réalisé avec le concours de ses inspections régionales 819 missions de vérifications et 614 missions d'enquêtes. Au cours de l'exercice 2016, l'inspection centrale et les inspections régionales ont procédé à la vérification sur pièces et sur place de 167 postes comptables et 139 enquêtes présentés dans le tableau ci-après.

Tableau n° 4: Missions d'inspection réalisées par la DAI au titre de 2016

Comptables	Nombre
Trésoreries régionales, provinciales ou communales et Trésoreries ministérielles et agences bancaires	13
Perceptions et recettes communales	52
Agences comptables à l'étranger	09
Régies de recettes et de dépenses de l'Etat	36
Régies de recettes et de dépenses des collectivités locales	32
Autres comptables (Receveurs de l'Administration fiscale, Receveurs des Douanes, Secrétaires Greffiers, Payeurs)	25
Enquêtes	139

Source : Rapport d'activité TGR 2016

La programmation annuelle des missions d'inspections et de vérification se base sur un certain nombre de critères selon qu'il s'agit des missions accomplies par l'inspection centrale ou l'inspection régionale :

Pour l'inspection centrale, elle se base sur trois principaux critères :

- Reliquat des postes inscrits dans le programme de l'année écoulée ;
- Postes comptables dont la dernière vérification remonte à plus de 6 ans;
- Postes devant être contrôlés suite à la décision du trésorier général du royaume.

Pour l'inspection régionale, elle se base sur six principaux critères :

- La nécessité d'intervenir dans les postes comptables rattachés (perceptions et recettes communales) ;
- L'intégration dans le programme d'un minimum de 10% des régies de l'Etat;

- L'intégration dans le programme de deux perceptions et d'au moins une recette de l'enregistrement, une recette des douanes et un secrétaire greffier des tribunaux;
- La programmation d'une recette de l'administration fiscale (dans le cas des trésoreries régionales qui constatent des défaillances et/ou des retards importants dans les versements de certaines de ces entités);
- L'intégration des régies des collectivités locales, des payeurs délégués, intendants et économes;
- La nécessité de prévoir des missions de suivi qui permettraient de s'enquérir du degré d'exécution des instructions et recommandations formulées dans les rapports d'inspection établis lors de la dernière vérification.

Au terme d'une mission, un rapport de vérification et une demande d'explication sont adressés au comptable vérifié pour exercer son droit de réponse. Ce contrôle est sanctionné :

- ***Pour les comptables du réseau :***

- Pour les gestions satisfaisantes : Mise à jour du dossier du comptable et du poste vérifié ;
- Pour les fautes mineurs : Note d'observations au comptable vérifié ;
- Pour les fautes lourdes de gestion : Propositions de sanctions après procédure contradictoire ;
- Pour les actes délictuels : Engagement de poursuites pénales par le biais de l'agent judiciaire du royaume à la demande de la TGR.

- ***Pour les autres comptables :***

Par l'envoi d'une lettre d'information à l'autorité hiérarchique ou de tutelle du comptable vérifié appuyée de propositions (décharge, sanctions disciplinaires, poursuites pénales...).

Afin que la DAI puisse parfaire ses méthodes de détection des risques pour le choix de son programme de vérification à travers la mise en œuvre d'une cartographie de risque, la TGR s'est orientée vers la promotion de la culture des risques et du

contrôle interne dans son réseau et à assurer le suivi, l'évaluation et le renforcement de la mise en œuvre des contrôles permanents²⁷⁶.

Pour ce faire, la TGR, à travers sa division de contrôle interne, a mené des actions ayant pour but de maîtriser les risques et d'améliorer la couverture des risques opérationnels qui pourraient lui porter préjudice.

En 2015, vu l'importance de son système d'information dans le processus d'exécution des finances publiques, des audits visant l'identification des risques de sécurité des systèmes d'information ont été réalisées. Ces audits ont passé en revue l'ensemble des composantes de la sécurité technique et organisationnelle desdites systèmes, ce qui a permis de mettre en valeur les bonnes pratiques de sécurité déjà mises en place et d'identifier les actions d'amélioration nécessaires.

Cette approche basée sur les risques adoptée par la TGR s'étend également à la gestion des risques métiers, à travers la documentation de nouveaux référentiels de gestion des risques ainsi que la mise-à-jour des référentiels déjà publiés²⁷⁷.

Les missions de DAI ne se limitent pas à des missions d'inspection et de vérification, elles concernent également des missions d'audit, que ce soit un audit interne, ou un audit de la capacité de la gestion des services sous-ordonnateurs dans le cadre du contrôle modulé de la dépense.

2.3. L'Inspection Générale des Finances (IGF).

L'inspection générale des finances est un corps supérieur d'inspection créée en vertu du Dahir de 14 Avril 1960, rattachée directement au ministre des finances auprès duquel elle rend-compte de ses travaux.

Cette dépendance n'est pas étonnante, puisque le ministre des finances, en tant que haute autorité financière de l'Etat, doit avoir par le biais du contrôle exercé une vision

²⁷⁶ Trésorerie Générale du Royaume, « Rapport d'activité 2015 », p51.

²⁷⁷ Ibidem.

globale sur l'utilisation des deniers publics²⁷⁸. Malgré cette tutelle, l'IGF s'est dotée d'un statut particulier²⁷⁹, après y être soumis au statut général de la fonction publique.

Le corps de l'inspection générale des finances comprend les trois grades d'inspecteur des finances à savoir : L'inspecteur des finances chef de mission, l'inspecteur des finances de grade exceptionnel, ainsi que l'emploi supérieur d'inspecteur général des finances.

L'inspection générale des finances exerce de larges prérogatives en matière de contrôle et d'audit. Il a pour pouvoir de²⁸⁰ :

- Effectuer les vérifications des services de caisse et de comptabilité, deniers et matières, des comptables publics et, de façon générale, des agents de l'Etat, des collectivités locales, des établissements et entreprises publics et de tout organisme public ;
- Contrôler la gestion des comptables publics, des ordonnateurs, des contrôleurs et de tout administrateur pour s'assurer de la régularité, de la sincérité, et de la matérialité des opérations enregistrées dans leurs comptes. Elle apprécie la qualité de leur gestion, la réalisation des objectifs assignés, les moyens utilisés, les coûts des biens et services produits et leurs performances économiques et financières ;
- Contrôler la gestion des entreprises et des établissements publics ;
- Contrôler la gestion des sociétés concessionnaires ou gérantes d'un service public de l'Etat ou d'une collectivité publique ;
- Contrôler la gestion des sociétés, syndicats, associations ou entreprises de toute nature et d'une façon générale les personnes morales qui bénéficient du concours financier de l'Etat, des collectivités publiques ;

²⁷⁸Oujemaa Said, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », op.cit, p 204.

²⁷⁹Décret n° 2-93-807 du 6 moharrem 1415 (16 Juin 1994) portant statut particulier du corps de l'inspection générale des finances

²⁸⁰<http://www.finances.gov.ma/fr/Pages/IGF.aspx?m=Minist%C3%A8res%20et%20organismes%20nationaux&m2=Directions>, visité le 07/12/2015.

- Auditer et émettre une opinion sur les comptes des projets financés par les gouvernements étrangers ou par des organismes financiers internationaux ou régionaux dans le cadre de la coopération bilatérale ou multilatérale ;
- Procéder, à la demande du gouvernement ou du ministre des finances, à l'évaluation de politiques publiques à caractère financier ou budgétaire.

Elle est également chargée de :

- Auditer et certifier les capacités des ordonnateurs²⁸¹, qui vise à alléger le contrôle a priori et à renforcer le contrôle a posteriori, et ce pour passer d'un système de contrôle de la légalité et la conformité à un système de contrôle et d'audit de performance des organes gestionnaires;
- Auditer les actions réalisées dans le cadre de l'initiative nationale de développement humain (INDH) en partenariat avec l'inspection générale de l'administration territoriale (IGAT)²⁸²;
- Auditer la performance des organes de gestion dans le cadre de la nouvelle approche de gestion du budget, basée sur la globalisation financière, la déconcentration, la contractualisation et le partenariat ;

Par ailleurs, le programme des travaux de l'inspection est fixé par le ministre des finances sur proposition de l'inspecteur général, en tenant compte notamment des demandes de vérification présentées par les autres ministres ou par ses propres services²⁸³. Ce programme est approuvé selon une approche basée sur les risques potentiels.

Les contestations effectuées par les inspecteurs des finances sont consignées dans des rapports confidentiels adressés aux agents vérifiés. Ceux-ci doivent y répondre par écrit dans un délai de quinze jours suivant la réception du rapport. Les inspecteurs peuvent, à leur tour, formuler des observations sur ces réponses.

²⁸¹ Conformément aux dispositions du décret n° 02.70.1235 en date du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat.

²⁸² En vertu des dispositions de l'article 13 du décret n°02. 05. 1017, en date du 19 juin 2005 relative aux modalités d'exécution des dépenses du compte spécial de l'INDH

²⁸³ Art 7, Dahir n° 1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) relatif à l'inspection générale des finances.

L'ensemble de ces documents est alors remis à l'inspecteur général qui le transmet, avec ses remarques éventuelles, au :

- Ministre dont dépendent les services vérifiés²⁸⁴, pour décider les suites à donner, en cas d'un dysfonctionnement de gestion ;
- La Cour des comptes pour tout ce qui concerne la discipline budgétaire et financière;
- Les organes judiciaires lorsqu'il s'agit de dysfonctionnements graves nécessitant le déclenchement d'un procès.

Disposant de large pouvoir d'investigation, l'IGF s'assure à la fois de la régularité des opérations que de la réalisation effective des services fournis, les fournitures livrées et les travaux effectués.

Elle procède sur pièces et sur place au contrôle de toutes les opérations effectuées par tous les ordonnateurs, les comptables, et tous les administrateurs.

Toutefois, l'exercice du contrôle sur les services de la défense nationale fera l'objet d'un décret particulier pris sur proposition du ministre des finances, après avis du ministre de la défense nationale²⁸⁵.

Ayant une expérience qui dépasse les cinquante ans, l'IGF s'est imposée non seulement en tant qu'organe supérieur de contrôle et de conseil, mais également en tant que vivier de cadres supérieurs et de hauts responsables du ministère de l'Economie et des Finances²⁸⁶. Ses forces les plus remarquables sont :

- Une expérience et expertise anciennes et solides en matière d'audit et de contrôle des finances publiques ;
- Une grande indépendance, reconnue notamment par les différents bailleurs de fonds (Accréditation de l'IGF par les bailleurs internationaux pour l'audit des projets financés) ;

²⁸⁴ Art 6, Dahir de 1960 relatif à l'inspection générale des finances, op-cit.

²⁸⁵ Art 8, Dahir n° 1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) relatif à l'inspection générale des finances.

²⁸⁶ Fiche de projet de jumelage institutionnel au bénéfice de l'Inspection Générale des Finances (IGF) du Ministère de l'Economie et des Finances du Maroc. www.formin.fi/public/

- Un niveau de compétence et de rigueur reconnu dans toute l'administration publique et qui résulte de l'exigence du concours d'entrée et de la formation ensuite dispensée aux nouvelles recrues, étalée sur deux ans et sanctionnée par un examen de capacité professionnelle ;
- La recherche d'une modernisation de ses outils et méthodes de travail en s'inspirant notamment des meilleures pratiques et standards internationaux (par exemple, l'IGF dispose d'un manuel de normes applicables à ses missions d'audit conforme avec les normes internationales d'audit ISA, ainsi qu'avec les meilleures pratiques) ;
- Un rôle moteur en matière de diffusion des principes de bonne gouvernance dans l'ensemble de l'administration publique, des collectivités locales et des entreprises et établissements publics, notamment auprès des IGM. ;
- La variété et l'importance des missions confiées aux inspecteurs des finances, qui leur permet ensuite d'exercer des fonctions de responsabilité non seulement au sein du ministère de l'économie et des finances mais aussi au sein d'autres ministères et organisations publiques et parapubliques (Offices Nationaux, entreprises publiques, etc.).

Toutefois, les faiblesses limitant l'efficacité de ce contrôle se résument comme-suit²⁸⁷ :

- L'évolution rapide et les réformes effectuées ou en cours dans la gestion des finances publiques, peuvent provoquer un décalage entre ses textes fondateurs et ses attributions actuelles, ses priorités d'action modernes et ses modes d'intervention traditionnels ;
- La professionnalisation des inspecteurs des finances dans le domaine de l'audit, du contrôle et de l'évaluation des politiques publiques a besoin d'être renforcée pour être mieux en phase avec les exigences nouvelles que portent les chantiers de modernisation des finances publiques ;
- L'organisation et le suivi des missions conduites par l'IGF ainsi que le suivi apporté à ses recommandations pourraient être optimisés ;

²⁸⁷Fiche de projet de jumelage institutionnel au bénéfice de l'Inspection Générale des Finances..., op-cit.

- La mesure de la performance publique, l'analyse et l'évaluation des politiques publiques qui constituent des chantiers stratégiques de moyen et long terme, sont encore insuffisamment conduites par l'IGF.
- Les effectifs, les moyens et matériels mis à disposition paraissent à priori insuffisants comparés aux tâches et au volume des missions dévolues.
- Communication: rapports non publics (à l'exception du rapport de synthèse sur audit de performance)

L'efficacité du contrôle de l'IGF reste tributaire des moyens juridiques, matériels et humains²⁸⁸ dont elle est dotée. Ce corps travaille dans des conditions spartiates²⁸⁹, notamment la fragilité des moyens mis à leurs disposition, ce qui explique la faible fréquence des inspections vu le nombre élevé de la population assujettie.

Force est de constater, la nécessité d'une forte mobilisation des ressources financières, matérielles et humaines, afin que l'IGF puisse étendre son contrôle au maximum d'acteurs.

De plus, les pratiques et les missions actuelles de l'IGF ne correspondent plus à celles décrites dans la loi de 1960. De ce fait, une actualisation du statut juridique de l'IGF est devenue une nécessité, afin d'officialiser les nouvelles compétences méconnues par le Dahir de 1960, notamment en matière d'audit et d'évaluation des politiques publiques.

La refonte de ladite loi permettra d'accompagner la vague des réformes mis en place dans le cadre de la bonne gouvernance financière, qui exige le renforcement des mécanismes du contrôle des finances publiques, et qui confère à l'IGF un rôle très actif dans le suivi de ces réformes. Elle doit renforcer l'autonomie et l'indépendance des inspecteurs des finances dans l'exercice de leurs missions afin de leur garantir une meilleure professionnalisation.

²⁸⁸Oujemaa Said, "Le contrôle des finances publiques au Maroc », op.cit, p 229.

²⁸⁹ Selon un entretien réalisé par l'Economiste avec le patron de l'IGF Benyoussef Saboni Édition N° 3994 du 2013/03/22. <http://www.leconomiste.com/article/904765-inspection-g-n-rale-des-finances-aucun-rapport-n-t-bloqu-par-le-politique>.

L'indépendance est l'un des facteurs clés garantissant un contrôle efficace. Une condition qui reste relative dans les procédures de travail de cette institution, puisque c'est le ministre des finances et/ou le ministre de tutelle concerné qui peuvent donner suite, sinon classer le rapport objet de vérification pour une raison ou une autre.

A cela s'ajoute également la difficulté d'accès à l'information. Autrement-dit, une institution fortement impliquée dans la consolidation des principes de transparence et de reddition des comptes, doit être un exemple en la matière, au moins par la publication d'un rapport d'activité permettant au grand public et plus particulièrement les chercheurs de disposer des informations relatives à l'organisation, au fonctionnement ainsi que les différentes activités entreprises par ladite institution.

Pour pallier ces insuffisances, il est indispensable de renforcer, moderniser et professionnaliser les capacités d'audit, de contrôle, et d'évaluation des politiques publiques exercés par l'I.G.F.

A cet effet, et afin d'apporter à l'IGF l'appui, l'accompagnement ainsi que les techniques et les outils nécessaires pour consolider sa position en tant qu'organe supérieur d'audit, de contrôle, d'inspection et d'évaluation des politiques publiques marocaines, l'IGF a bénéficié en 2012 d'un projet de jumelage qui s'est fixé au terme du projet (Septembre 2014) comme résultats attendus l'actualisation des textes régissant le statut et les pouvoirs de l'IGF, ainsi que le renforcement des capacités professionnelles conformément aux normes et meilleures pratiques internationales.

Les résultats de ce jumelage ne sont pas connues, mais ce qui est sûr que jusqu'au maintenant les textes régissant l'IGF n'ont pas été actualisés.

Finalement, et afin d'assumer pleinement ses nouvelles missions relevant du contrôle de la performance, l'IGF en tant qu'un corps de contrôle à vocation interministérielle doit être placé au centre du système d'audit interne, en travaillant dans le cadre d'une politique de coordination avec les autres inspections notamment l'inspection générale

du ministère (IGM), l'inspection générale des administrations territoriales (IGAT) et la division d'audit et d'inspection (DAI).

2.4. L'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT).

Il est institué au sein du ministère de l'intérieur un corps d'inspection générale de l'administration territoriale²⁹⁰.

Placée sous l'autorité du ministère de l'intérieur auquel elle rend ses travaux, l'IGAT a pour mission principale le contrôle de la gestion administrative, technique et comptable des services dudit ministère et des collectivités locales et leur groupement. Elle peut être chargée également de toute mission d'étude ou de réflexion.

Ces missions sont exercées soit dans le cadre d'un programme préétabli fixé préalablement par le ministre sur proposition de l'inspecteur général, soit dans le cadre d'inspections exceptionnelles décidées par le ministre.

Cette institution de contrôle a le pouvoir de se faire présenter tous les documents de nature à lui permettre d'accomplir ses missions. Ainsi, elle peut procéder à toutes enquêtes et investigations qu'elle estime nécessaires.

Face à un contexte en plein changement, caractérisé par l'introduction de la gestion axée sur les résultats, la contractualisation, la mise en place d'une stratégie de modernisation de l'administration, la mise en œuvre de l'INDH et la montée du rôle des collectivités territoriales dans le cadre de la nouvelle réforme de la régionalisation et leurs besoins accrues en matière de conseil et d'assistance, l'IGAT s'est orientée progressivement vers une nouvelle approche de contrôle visant la performance, en passant d'une institution de contrôle à une institution d'audit et d'évaluation.

Le corps de l'inspection générale de l'administration territoriale comprend trois grades et un emploi supérieur : le grade d'inspecteur chef de mission, l'inspecteur de grade exceptionnel et l'emploi supérieur d'inspecteur général.

²⁹⁰ Décret n°2-94-100 du 16 juin 1994 portant statut particulier de l'inspection générale de l'administration territoriale du ministère de l'Etat à l'intérieur, bulletin officiel n°4262 du 20 juillet 1994.

Les inspecteurs généraux de l'administration territoriale sont choisis parmi les inspecteurs de grade exceptionnel, et nommés selon les formes prévues pour la nomination des emplois supérieurs.

Par ailleurs, les inspecteurs sont recrutés soit par voie de concours, soit sur titre. Ils ont des profils variés et hautement qualifiés, et ils bénéficient des programmes de formation de base et de formation continue.

Dans le cadre de renforcement de ses compétences professionnelles, l'IGAT a bénéficié d'un jumelage avec l'inspection générale de l'administration française²⁹¹. Ce jumelage avait pour objectif d'aider l'IGAT à acquérir les techniques d'audit internationales, de former deux promotions successives à l'audit interne, et de définir les facteurs-clés en termes statutaires pour positionner convenablement l'IGAT dans le paysage institutionnel marocain.

Il est très difficile d'apprécier les performances de cette institution, vu le caractère confidentiel de ses travaux et surtout la non publication de son rapport d'activité annuel.

Toutefois, il y a lieu de signaler que l'IGAT est confrontée à plusieurs limites d'ordre institutionnel (statut non actualisé), organisationnel (absence d'une logistique propre), budgétaire (absence d'autonomie budgétaire), et des faiblesses en termes de ressources humaines²⁹².

En adoptant progressivement une approche du contrôle visant la performance, l'IGAT s'est engagé dans la réalisation des missions d'audit et d'évaluation des politiques publiques, tels que l'évaluation du programme de lutte contre les effets de la sécheresse en 2000, le contrôle et l'évaluation des programmes INDH, l'audit des

²⁹¹Dans le cadre de l'accord d'association Maroc-Union européenne, l'inspection générale de l'administration (IGA) française a été jumelée avec l'Inspection générale de l'administration territoriale marocaine (IGAT). Selon le rapport d'activité 2012 de l'IGA de France, ce jumelage (2007-2010) a donné lieu à une convention de partenariat bilatéral signée le 27 avril 2011 par les chefs des deux inspections. L'objectif de leur coopération se décline autour de deux principaux axes à savoir :L'appui à la formation initiale et continue des inspecteurs de l'IGAT, afin de les accompagner dans l'apprentissage et la maîtrise des techniques internationales de l'audit , et la mise en œuvre d'un schéma informatique engagé dans le cadre du jumelage européen.

²⁹² AKHADACHE, M, « Le contrôle de l'exécution des dépenses publiques au Maroc : Essai de contribution a une bonne gouvernance financière publique », Thèse en cotutelle pour l'obtention de doctorat en droit. Université Mohammed-V Rabat-Agdal. Décembre 2006

projets dépassant 5 Millions de DH et l'audit de performance du PMANU (programmes de mise à niveau urbaine). En 2008, 39% des missions menées constituent des missions d'audit²⁹³.

Toujours dans le cadre des missions d'audit menées, les opérations financières et comptables de la région, de la préfecture ou de la province²⁹⁴ font l'objet d'un audit annuel effectué conjointement par l'IGF et l'IGAT. Quant aux opérations financières et comptables de la commune, elles font l'objet d'un audit annuel, effectué soit par l'IGF, soit par l'IGAT ou de manière conjointe par les deux inspections.

Ces audits sont effectués sur place et sur la base des documents financiers et comptables. Par la suite, une copie du rapport établi doit être adressée à la cour régionale des comptes concernée²⁹⁵ afin qu'elle prenne les mesures qu'elle juge opportunes à la lumière des conclusions des rapports d'audit.

De même l'IGAT mène un audit conjoint avec l'IGF qui vise à donner une assurance raisonnable sur le degré d'atteinte des objectifs assignés au programme INDH, compte tenu des moyens et compétences mobilisés, ainsi que de formuler des recommandations d'amélioration.

En plus de la cour des comptes et de l'IGF, l'IGAT coopère également avec Diwan Al Madhalim, dont elle est l'interlocuteur au sein du ministre de l'intérieur.

²⁹³ www.ondh.ma/sites/default/files/documents/igat-seminaire_ondh.pdf

²⁹⁴ [Dahir n° 1.15.84 du 7 Juillet 2015 portant promulgation de la loi organique n° 14.112 relative aux préfectures et provinces](#), Article 205.

²⁹⁵ Le contrôle des finances de la région, la commune, la préfecture et la province relève de la compétence des cours régionales des comptes conformément à loi 62-99 relative aux juridictions financières.

3. Le contrôle politique.

Au Maroc, le parlement exerce le contrôle politique des finances publiques via les compétences financières qui lui sont dévolues par les textes en vigueur.

Le parlement exerce un contrôle à priori, en cours et à postériori de l'exécution budgétaire, à travers l'examen et le vote de la loi des finances annuelle, rectificative et de règlement.

En tant qu'institution suprême représentée par les élus du peuple, le parlement est appelé à défendre les intérêts des citoyens à travers le contrôle du travail de l'exécutif.

Ce contrôle politique est une nécessité qui répond au souci d'une gestion rationnelle des deniers publics, s'inscrivant dans le cadre d'une démocratie dans laquelle le parlement est le rouage qui reflète les préférences de la société.

De ce fait, le parlement s'est vu conféré des tâches différentes fondant son pouvoir en matière de contrôle des finances publiques. « *Le parlement exerce le pouvoir législatif. Il vote les lois, contrôle l'action du gouvernement et évalue les politiques publiques* »²⁹⁶.

Le parlement en tant qu'acteur principal dans l'instauration d'une démocratie budgétaire, est devenu coresponsable avec le gouvernement de la préservation de l'équilibre des finances de l'Etat à la lumière des nouvelles dispositions constitutionnelles²⁹⁷. Ces dernières ont renforcé les compétences parlementaires en matière de contrôle financier.

3.1. La loi de finances annuelle.

Le parlement exerce un contrôle politique préalable à l'occasion de l'examen du projet de la loi de finances annuelle. Il est qualifié de politique dans la mesure où il dépasse le simple aspect légal pour s'étendre à toute la politique économique et

²⁹⁶ Article 70 de la constitution de 2011

²⁹⁷ Article 77 de la constitution 2011

financière inscrite dans un budget²⁹⁸. Ce dernier représente la traduction comptable ou chiffrée des orientations stratégiques du gouvernement.

Par ailleurs, le texte constitutionnel dans son article 75, ainsi que les articles 47 et 48 de la nouvelle L.O.L.F ont contribué au renforcement du rôle du parlement, à travers l'enrichissement quantitatif et qualitatif des informations lui est communiqués par le gouvernement, ainsi que son implication dans un débat budgétaire s'inscrivant dans une logique de performance.

A cet effet, le gouvernement présenté par 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. Ce dernier représente l'évolution de l'économie nationale, l'état d'avancement de l'exécution de la loi des finances en cours à la date du 30 juin, les données relatives à la politique économique et financière et la programmation budgétaire triennale.

Cet exposé déclenche des discussions budgétaires permettant au parlement de :

- Participer dès les premières phases dans un débat budgétaire sans vote ;
- S'informer d'avance sur les orientations et les mesures prises par le gouvernement dans le cadre de la loi de finances de l'année, élaborée par référence à une programmation triennale ;
- Permettre au parlement de vérifier la sincérité des hypothèses sur lesquelles le projet de ladite loi est fondé.

Par la suite, ce projet de loi de finances doit être déposé sur le bureau de la chambre des représentants, au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire en cours, accompagné de 14 rapports²⁹⁹. Il est immédiatement soumis à l'examen de la commission chargée des finances de la chambre des représentants.

Cette dernière dispose de 30 jours suivant la date de son dépôt pour se prononcer sur le projet de la loi, avant de le passer à la chambre des conseillers qui dispose à son tour de 22 jours suivant sa saisine.

²⁹⁸Oujemaa Said, op-cit, p 33

²⁹⁹Article 48 de Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances

Il est à signaler à cet égard que l'initiative du parlement en matière financière se traduit par son pouvoir d'exercer un droit d'amendement au projet de la loi des finances.

Toutefois, ce pouvoir se trouve limité. Etant donné que *«Le gouvernement peut opposer à toute proposition ou amendement formulés par les membres du parlement lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi des finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique³⁰⁰»*. Cette limitation au droit d'amendement conféré aux parlementaires répond à une nécessité de sauvegarder les équilibres financiers de l'Etat. Cette disposition implique un examen attentif du projet de loi des finances par le parlement dont les propositions d'amendements doivent être équilibrées.

Il est à rappeler que l'efficacité d'un débat budgétaire est conditionnée par deux principaux volets complémentaires :

- D'abord, le volet politique qui fait souvent une critique forte dans la mesure où l'examen de la loi de finances est devenu un acte politique par excellence. A cet effet, le débat budgétaire se déroule dans un contexte marqué par des rapports de force qui va au contre d'une discussion budgétaire efficace ;
- Le second volet porte sur l'expertise. Ceci est d'autant vrai, puisque l'examen d'une loi de finances suppose des ressources humaines ayant des qualifications spécifiques, capables de maîtriser et d'analyser le coté technique de la loi de finances.

A ces limites, s'ajoute également l'absentéisme qui compte parmi les graves carences caractérisant le corps parlementaire.

3.2. La loi de finances rectificative.

En plus du contrôle a priori, le parlement a également un pouvoir de contrôle en cours d'exécution budgétaire, lors de la présentation du projet de la loi de finances rectificative par le gouvernement en cas de modification des prévisions initiales.

³⁰⁰ Art77, constitution 2011

A cet effet, le gouvernement est tenu de respecter toutes les dispositions adoptées par le parlement dans le cadre de la loi de finances de l'année. Cette dernière bâtit sur des hypothèses fondées, à leurs tour sur des prévisions, sont difficilement maîtrisables, surtout dans un contexte perturbé et en plein mutation.

D'où l'intérêt d'une loi de finances rectificative du moment où les prévisions de la loi des finances initiale sont à réviser, suite à l'évolution de la conjoncture économique et financière. Seules les lois des finances rectificatives peuvent en cours d'année modifier les dispositions de la loi de finances de l'année³⁰¹.

Ce projet de loi rectificative est voté par le parlement dans un délai n'excédant pas 15 jours, après son dépôt par le gouvernement sur le bureau de la chambre des représentants, qui doit se prononcer sur ledit projet dans un délai de 8 jours suivant la date de son dépôt. Après son vote où l'expiration du délai prévu, le gouvernement saisi la chambre des conseillers qui doit se prononcer sur le projet dans un délai de 4 jours. Finalement, la chambre des représentants examine en dernier ressort les amendements votés par la chambre des conseillers et adopte le projet de la loi rectificative dans un délai n'excédant pas trois jours.

En réalité ce type de contrôle demeure sans portée réelle puisqu'il est rare que le gouvernement présente une loi rectificative³⁰².

3.3. La loi de règlement.

Le contrôle à posteriori de l'exécution de la loi de finances est exercé par le parlement à travers le vote de la loi de règlement.

Cette loi constate et arrête le montant définitif des recettes encaissées, les dépenses dont les ordonnancements sont visés, se rapportant à une même année budgétaire, et arrête le compte de résultat de l'année.

³⁰¹ Ibidem. Article 4 de la LOLF.

³⁰² Les dernières LF rectificatives datent de 1984 (prélude au programme d'ajustement structurel) et de 1990 (Institution du système d'acompte prévisionnel).

La loi de règlement approuve le compte de résultat de l'exercice de l'année concernée, établi à partir des recettes et dépenses constatées. Elle affecte au bilan le résultat comptable de l'exercice³⁰³.

C'est un support de contrôle mis à la disposition des députés, afin de vérifier le respect des autorisations budgétaires votées lors de la loi de finances annuelle.

La loi de règlement constitue un document budgétaire qui dresse le bilan gouvernemental en matière d'exécution réelle du budget par rapport aux prévisions adoptées dans la loi de finances initiale.

C'est un moyen de contrôle constitutionnel³⁰⁴, permettant au pouvoir législatif d'exercer son contrôle et son suivi de l'exécutif.

Quant à la préparation de la loi de règlement, elle relève des attributions de l'exécutif à l'initiative du ministère des finances.

Selon l'article 127 du règlement général de la comptabilité publique : « *Au vu des comptes administratifs des ordonnateurs et des comptes de gestion des comptables, le ministre des finances établit le compte général du Royaume. Ce compte fait ressortir les prévisions définitives des recettes et des dépenses et l'exécution qui leur a été donnée par les ordonnateurs que par les comptables. Ce compte est adressé au juge des comptes avec le projet annuel de loi de règlement* ».

Et conformément aux nouveaux apports de la L.O.L.F suite à l'article 66 : « Le projet de loi de règlement de la loi des finances est accompagné :

- Du compte général de l'Etat appuyé du bilan et des autres états financiers ainsi que d'une évaluation des engagements hors bilan ;
- D'une annexe relative aux crédits supplémentaires ouverts, accompagnée de tous les justificatifs nécessaires, le cas échéant ;

³⁰³ Ibidem. Article 64 de la LOLF

³⁰⁴ Article 76 de la constitution de 2011.

- 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 ;
- Du rapport sur les ressources affectées aux collectivités territoriales ;
- Et du rapport d'audit de performance.

Le rapport sur l'exécution de la loi des finances et la déclaration générale de conformité entre les comptes individuels des comptables et le compte général du Royaume sont communiqués par la cour des comptes au parlement. Copie en est transmise au gouvernement ».

Dans le cadre de l'assistance que la cour des comptes prête au parlement en matière de contrôle des finances publiques en vertu de l'article 148 de la loi fondamentale, La cour des comptes sur la base des informations communiquées par le ministère chargé des finances dans le cadre du projet de loi de règlement et le rapport accompagnant ledit projet, analyse les conditions d'exécution de la loi de finances, établit un rapport sur l'exécution de cette dernière, ainsi qu'une déclaration générale de conformité.

De ce qui précède, on constate que le projet de loi de règlement passe par plusieurs stades avant d'atterrir sur le bureau de la chambre des représentants. Il s'agit d'un processus complexe faisant intervenir plusieurs acteurs dont le ministère chargé des finances est l'acteur principal.

Cela peut d'une grande part expliquer le retard caractérisant le vote de la loi de règlement (voir le tableau ci-dessous), à cause de la production tardive des comptes, et en l'absence d'un système d'information pertinent permettant de se disposer de l'information utile au moment opportun.

Tableau n°5: Date de dépôt, d'approbation et de publication des lois de règlement au Maroc

Année de LFR	Date de dépôt	Date d'approbation	Date de publication B.O	Retard au-delà des 2 ans réguliers
2004	30/12/2008	30/12/2009	11/03/2010	> 3 ans
2005	30/12/2008	30/12/2009	15/03/2010	> 2 ans
2006	30/12/2008	30/12/2009	22/03/2010	> 1 an
2007	02/12/2009	27/01/2010	06/09/2010	>9 mois
2008	12/03/2010	12/07/2010	24/03/2011	>3 mois
2009	19/06/2012	13/11/2012	24/12/2012	> 2 ans
2010	23/07/2013	10/12/2013	23/01/2014	> 1 an
2011	20/01/2014	23/12/2014	05/02/2015	> 1 an
2012	03/06/2015	21/07/2015	27/08/2015	> 1 an
2013	23/12/2015	31/05/2016	22/12/2016	> 1 an
2014	28/12/2016	04/07/2017	22/01/2018	> 1 an
2015	18/09/2017	06/02/2018	30/08/2018	> 1an

Source : Elaboré par nos soins³⁰⁵

D'après le tableau ci-dessus, il paraît clairement que la disposition du respect du délai réglementaire du vote de la loi de règlement n'est pas tenue, puisqu'il dépasse souvent le délai légal.

Certes, ce délai a connu une certaine amélioration au fil de temps pour atteindre une année voire deux ans de retard au lieu de trois ou quatre ans de retard, alors qu'elle est censée être déposée la deuxième année qui suit celle de l'exécution de la loi de finances concernée sur le bureau de la chambre des représentants, plus précisément le premier trimestre.

Ce retard s'explique par les difficultés rencontrées lors de l'élaboration de ladite loi. Ces difficultés résident essentiellement dans les discordances relevées entre les comptes administratifs des ordonnateurs et les situations du ministère des finances, le

³⁰⁵ Depuis des informations collectées du site internet du parlement, du ministère des finances et du secrétariat général du gouvernement (Bulletin officiel)

retard dans la production des comptes, ainsi que la centralisation et la validation de ces informations³⁰⁶.

Le parlement n'est pas doté des mécanismes qui lui permettent de contrôler l'exécution de ses autorisations budgétaires. De ce fait, la loi de règlement n'est pas seulement un document comptable, c'est plutôt une opportunité judicieuse pour dresser le bilan des réalisations, d'analyser les retombées, et d'en tirer les leçons qui serviront de bases à l'orientation de la politique économique et financière du gouvernement, traduite dans une nouvelle loi de finances, vers plus d'efficacité.

Toutefois, cette loi a toujours passé dans l'indifférence des parlementaires et même de l'opinion publique, elle ne suscite pas le même intérêt que celui la loi de finances annuelle.

Cette question de désintérêt, peut être expliqué par le fait que la loi de règlement n'aura pas un impact futur, par contre la loi de finances annuelle comprend souvent des nouvelles dispositions ayant une influence considérable sur le quotidien du citoyen.

De même, l'ignorance prouvée par la plupart des députés trouve ses origines dans le vote tardif de cette loi. Puisque l'intervalle du temps entre une loi de finances et sa loi de règlement peut dépasser parfois quatre ou cinq ans, et dans ce cas le vote devient une simple formalité juridique à remplir par une nouvelle configuration parlementaire et gouvernementale autre que celle concernée par lesdites lois.

Il est à signaler à cet effet, qu'à l'occasion du vote de la dernière loi de règlement de 2014, qui a été adoptée en séance plénière le 4 juillet 2017, sur un total de 242 parlementaires, il a été enregistré l'absence de 30 parlementaires³⁰⁷. Toutefois, lors du vote de la loi de règlement de 2015, adoptée en février 2018, aucun cas d'absentéisme n'a été enregistré³⁰⁸.

³⁰⁶ Abdellah Serhane, "Budgeting and Budgetary Oversight in the PUIC Countries and EU Member States: Parliaments and Supreme Audit Institutions/Courts of Accounts", 23-25 September 2010.

³⁰⁷ <http://www.chambredesrepresentants.ma/fr>

³⁰⁸ <http://www.chambredesrepresentants.ma/fr/>

Cette situation de non absentéisme, si elle devient régulière, on peut parler dans ce cas d'une prise de conscience de la part des parlementaires de l'importance de cet outil de contrôle.

Il est à rappeler que dans les démocraties modernes, la France à titre d'exemple, le délai de dépôt de la loi de règlement de l'exercice N est le 1^{er} juin N+1. Selon le principe du « chaînage vertueux » inscrit à l'article 41 de la L.O.L.F³⁰⁹, le projet de loi des finances de N+2 ne peut être mis en discussion avant le vote du projet de la loi de règlement N.

Ce chaînage est dit vertueux, dans la mesure où il permet aux parlementaires et aux responsables de programme de se renseigner sur la dernière exécution budgétaire, et d'en tirer les conséquences pour l'examen de la nouvelle loi de finances, en créant ainsi un véritable cycle de performance.

Pour s'aligner aux normes et meilleures pratiques internationales en matière de gestion des finances publiques, le Maroc s'est engagé depuis des années dans un ambitieux programme de réformes.

Il s'agit notamment des réformes visant la modernisation de son administration en général et son système de gestion et de contrôle des finances publiques en particulier à savoir la réforme budgétaire, la réforme du contrôle de la dépense publique, la réforme comptable de l'Etat, la mise en place des nouveaux systèmes d'information notamment GID (la gestion intégrée de la dépense) et GIR (la gestion intégrée de la recette), PCE (Plan Comptable de l'Etat), les apports de la constitution 2011 ainsi que la nouvelle constitution financière.

Ce sont des réformes parmi d'autres qui vont permettre sans doute d'apporter une solution à ces dysfonctionnements, et qui auront un impact positif quant à l'amélioration des délais de la production de la loi de règlement.

³⁰⁹ <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/volet-performance-budget-etat/approfondir/fondamentaux/budget-etat-chainage-vertueux-lolf#>

Il est temps de revaloriser cet outil de contrôle, et de rendre le moment de son examen un rendez-vous privilégié et non pas un rendez-vous manqué³¹⁰ qui permettra aux parlementaires d'apprécier la qualité de la gestion publique.

4. Le contrôle juridictionnel

Le contrôle juridictionnel est exercé par une juridiction, qui jouit de l'indépendance vis-à-vis du pouvoir exécutif chargé de l'exécution de la loi de finances.

Il a pour objectif d'assurer le contrôle des comptes avec objectivité et impartialité, et sanctionner toute sorte d'irrégularité commise par les intervenants dans le processus d'exécution de la loi de finances, et dont la responsabilité se trouve mise en jeu.

Il est à rappeler que le contrôle exercé à posteriori par une institution supérieure, permet de souligner la responsabilité des parties en cause, d'obtenir réparation pour les préjudices subis, et d'empêcher les infractions commises. Cette institution est chargée en plus d'un contrôle traditionnel de régularité, d'un autre type de contrôle d'égale importance visant à mesurer la performance de l'administration publique³¹¹.

Au Maroc, le contrôle juridictionnel inspiré du modèle français est exercé par les juridictions financières conformément aux dispositions de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

L'efficacité de son intervention à posteriori du circuit de l'exécution de la loi des finances, se présente dans la menace permanente de la mise en jeu de la responsabilité de chaque intervenant dans ce circuit de maniement des deniers publics³¹².

4.1. Evolution historique du contrôle juridictionnel

Avant le protectorat, le contrôle des fonds publics était confié au corps des Oumanas. Ces derniers étaient placés sous l'autorité directe de l'Amine des Oumanas qui coiffait tous les services financiers, et agissait comme ministre des finances.

³¹⁰François Bonneville, «Quel Avenir pour la loi de règlement ?», *Billet «Idées» FONDAFIP*, 15 Juillet 2015
Lien : [http://www.fondafip.org/c3218/Manifestation14691Billet Quel avenir pour la loi de règlements.html](http://www.fondafip.org/c3218/Manifestation14691Billet%20Quel%20avenir%20pour%20la%20loi%20de%20r%C3%A8glement%20.html)

³¹¹ INTOSAI, La Déclaration de Lima, ISSAI 100. http://fr.issai.org/media/13589/issai_1f.pdf.

³¹²Said Oujemaa, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », *op.cit*, p111.

Durant la période de protectorat (1912-1955), le corps des Oumanas a été remplacé par un système financier moderne, afin de permettre à l'administration coloniale, présentée par le résident général et ses services, la gestion et le contrôle des finances publiques marocaine.

La plupart des contrôles financiers était assurés par les corps de contrôle de la métropole³¹³. Et afin d'adapter le système financier à celui de la puissance coloniale, plusieurs textes ont été promulgués. Parmi eux on cite notamment :

- Le Dahir du 20 décembre instituant le contrôle des engagements des dépenses ;
- Le Dahir du 20 juillet 1932 instituant la commission locale Marocaine des comptes, chargée d'apurer seulement les comptes secondaires, puisque les comptes principaux relèvent de la compétence de la cour des comptes française;
- Le Dahir du 2 Avril 1955 sur la responsabilité des comptables publics.

Depuis son indépendance en 1956, le Maroc s'est trouvé avec le départ de la France devant un vide juridique qu'il devait y combler, en adoptant et développant les structures existantes à sa nouvelle situation de souveraineté.

Cet héritage colonial a exercé une influence considérable, puisqu'il a contribué à la modernisation du système de gestion et de contrôle des finances publiques. Il a instauré les bases d'une organisation financière moderne, que le législateur marocain a choisi de développer en s'inspirant du modèle français en tant que modèle de référence.

C'est dans cette logique de continuité que la commission nationale des comptes a été instituée en 1960. Elle avait pour mission l'apurement des comptes des comptables publics dont la mission était confiée auparavant à la cour des comptes française.

Cette commission était chargée de vérifier la régularité et la légalité des opérations reprises dans ces comptes. Elle devait produire au parlement un rapport sur l'exécution de la loi des finances en annexe de la loi de règlement.

³¹³Said Oujemaa, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », op.cit, p27.

Elle était composée d'un président nommé par dahir sur proposition du ministre de la justice, et d'inspecteurs des finances désignés par le ministre des finances.

Cette commission n'a pas jouée pleinement son rôle. Son contrôle était limité à cause du manque des moyens humains et matériels, et également du fait qu'elle dépendait étroitement du ministère sur lequel elle exerçait la majorité de ses contrôles. Elle était conçue en tant qu'un service de contrôle comptable et non plus en tant qu'un contrôle juridictionnel.

Vu ces limites, le Maroc s'est doté en 1979 d'une juridiction financière en tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publiques. La cour des comptes a été instituée en vertu de la loi 12-79, elle a été chargée de :

- Assurer le contrôle de la régularité des opérations des recettes et des dépenses des organismes soumis à son contrôle, et le cas échéant réprimer les manquements aux règles desdites opérations ;
- Contrôler et apprécier la gestion des organismes soumis à son contrôle ;
- Rendre compte à sa Majesté le Roi de l'ensemble de ses activités.

Par ailleurs, la saine gestion des fonds publics implique l'existence d'une institution supérieure de contrôle indépendante. Cette dernière doit pouvoir jouir de l'indépendance fonctionnelle et organisationnelle nécessaire à l'accomplissement de leurs tâches d'une manière objective et efficace³¹⁴.

Cette indépendance doit être expressément garantie par la constitution. C'est ainsi que le Maroc a érigé la cour des comptes en institution constitutionnelle³¹⁵. Et dans le cadre de la promotion d'une politique de décentralisation, la constitution de 1996 a prévu dans son article 98 l'institution des cours régionales des comptes et de la gestion des collectivités locales et de leurs groupements.

³¹⁴ La Déclaration de Lima, op.cit.

³¹⁵ Art 96, de la constitution 1996.

4.2. Présentation générale des juridictions financières

Le système de contrôle supérieur des finances publiques au Maroc se compose de la cour des comptes et des cours régionales des comptes, qui constituent ensemble des juridictions financières.

L'application des dispositions constitutionnelles s'est concrétisée par la promulgation de la loi 62-99 formant code des juridictions financières³¹⁶. Cette dernière a traduit une nouvelle vision globale et intégrée du système national de contrôle supérieur des finances publiques³¹⁷.

Les missions dévolues aux juridictions financières, ont été définies dans le cadre d'une approche visant l'appréciation des résultats ainsi que la rationalisation de la gestion des deniers publics.

La Cour des comptes est chargée d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution des lois des finances. Elle s'assure de la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à son contrôle en vertu de la loi, et en apprécie la gestion. Elle sanctionne, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations.

Conscient du rôle important qu'occupe la cour des comptes, dans la préservation, et l'optimisation de la gestion des finances publiques, le législateur marocain a introduit des innovations majeures avec l'adoption de la nouvelle constitution de 2011. Cette dernière a consolidé le rang de la cour des comptes en tant qu'institution supérieure des finances publiques indépendante³¹⁸.

La constitution a réconfortée le positionnement institutionnel de la cour des comptes en lui attribuant la mission de la consolidation et la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics.

³¹⁶Ce code composé de trois livres, a explicitement traduit les dispositions de titre X de la constitution 1996, en fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la cour des comptes (Livre I), des cours régionales des comptes (Livre II), ainsi que le statut particulier de ces juridictions (Livre III).

³¹⁷ La cour des comptes, « Rapport d'activité 2003-2004 », Maroc. p14.

³¹⁸ Art 147 de la constitution 2011.

Elle lui a confiée de nouvelles missions, portant sur le contrôle et le suivi des déclarations du patrimoine, l'audit des comptes des partis politiques et la vérification de la régularité des dépenses des opérations électorales dans le cadre de la moralisation de la vie publique.

De plus la réforme constitutionnelle de 2011, a élargi son champ de compétence en matière d'assistance en incluant outre le parlement et le gouvernement, les instances judiciaires³¹⁹. La cour des comptes est également tenue de publier en plus du rapport annuel, des rapports particuliers et des décisions juridictionnelles. Ses activités doivent faire l'objet d'un exposé présenté par son premier président devant le parlement qui sera suivi par un débat.

Le rapport annuel publié n'est pas un simple document à communiquer, c'est un moment attendu par l'ensemble des parties prenantes puisqu'il permet de mettre à leur disposition des informations fiables sur l'état de la gouvernance des finances publiques.

Ce rapport doit rendre compte de l'ensemble des activités de la cour. Il doit être présenté au Roi par le premier président avant la fin de l'année budgétaire qui suit celle à laquelle il se rapporte.

Il est à signaler que dans le cadre des apports de la constitution de 2011, une nouvelle loi n°55.16 amendant et complétant la loi n°62.99 formant code des juridictions financières a été adoptée en août 2016³²⁰. Cette nouvelle loi met à jour l'actuel code à l'instar des nouvelles missions attribuées à la cour des comptes, en l'attente d'une révision globale dudit code, afin de le conformer aux apports de la nouvelle L.O.L.F.

Par ailleurs, et en vue de promouvoir la politique de décentralisation, la constitution a institué des cours régionales des comptes qu'elle a investies des missions du contrôle des comptes et de la gestion des collectivités locales et de leurs groupements. En vertu de l'article 149 de la constitution, les cours régionales des comptes(CRC) sont

³¹⁹ Art 148 de la constitution 2011.

³²⁰ <http://www.chambrederespresentants.ma>

chargées d'assurer le contrôle des comptes et de la gestion des régions et des autres collectivités territoriales et de leurs groupements.

Les missions des cours régionales des comptes au niveau local sont le prolongement de celles de la cour des comptes au niveau national. Leurs attributions sont similaires à celle de la cour des comptes, et portent sur le jugement des comptes, la gestion de fait et la discipline budgétaire et financière.

Les jugements définitifs rendus par les cours régionales des comptes peuvent être portés en appel devant la chambre d'appel relevant de la cour des comptes.

En plus de ces missions, les CRC contrôlent les actes budgétaires des collectivités locales et de leurs groupements par l'émission d'avis sur les conditions d'adoption et de mise en œuvre de leurs budgets.

Ils contrôlent également la gestion des entreprises concessionnaires ou gérantes d'un service public local et des sociétés et entreprises dans lesquelles des collectivités locales, des groupements, des établissements publics relevant de la tutelle de ces collectivités et groupements possèdent, séparément ou conjointement, directement ou indirectement, une participation majoritaire au capital ou un pouvoir prépondérant de décision.

Les CRC contrôlent aussi l'emploi des fonds publics reçus par les associations, ou tout autre organisme bénéficiant d'apports au capital de la part d'une collectivité locale, ou de tout organisme soumis au contrôle de la Cour régionale des comptes.

Elles sont compétentes en matière de contrôle des déclarations obligatoires de patrimoine de certains élus de conseils locaux et des chambres professionnelles, ainsi que les fonctionnaires et agents publics exerçant leurs responsabilités dans la limite du ressort territorial de la cour régionale des comptes compétente.

La cour des comptes entretient avec les CRC des relations à la fois organique et fonctionnelle :

- Des relations organiques puisque les magistrats de la cour des comptes et des cours régionales des comptes forment un corps unique régi par le statut particulier des magistrats, et les magistrats qui exercent dans les CRC sont nommés sur proposition du premier président de la cour des comptes après avis conforme du conseil de la magistrature des juridictions financières ;
- Des relations fonctionnelles dans la mesure où la cour des comptes (Chambre d'appel) constitue une juridiction d'appel contre les jugements rendus par les cours régionales des comptes en matière de jugement des comptes et de discipline budgétaire et financière. Elles transmettent à la cour des comptes les rapports qu'elles établissent en matière de contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds publics en vue d'une insertion éventuelle des observations relevées par les CRC dans le rapport annuel.

La cour des comptes coordonne les travaux des cours régionales des comptes, et gère leur personnel. Elle exerce également envers les CRC une mission d'inspection et de contrôle.

III. Le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc, un système spécifique

La cour des comptes et les cours régionales des comptes forment ensemble un ordre de juridictions financières, dont la cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques du royaume. C'est une adaptation du modèle collégiale latin, sur lequel nous nous sommes interrogés sur la place qu'occupe cette institution dans le processus de construction de la bonne gouvernance financière du pays, ainsi que la spécificité institutionnelle, organisationnelle et fonctionnelle de ce modèle marocain.

1. La cour des comptes et les exigences d'une nouvelle gestion publique

Vu la place privilégiée dans l'architecture du système de contrôle des finances publiques, ainsi que le champ d'intervention étendu à l'ensemble des acteurs de gestion des finances publiques, la cour des comptes est appelée à jouer un rôle incontournable dans la dynamique des réformes entreprises par le Maroc.

Il est à rappeler à cet égard que les réformes entreprises par le Maroc, afin de moderniser sa gestion des finances publiques sont nombreuses. Ces réformes sont interdépendantes et globales. Elles ont été mises en œuvre avec un rythme progressive afin de renforcer la coordination et l'intégration des différentes politiques publiques³²¹, et de favoriser l'ancrage progressive d'une culture de performance dans le champ de la gestion publique.

1.1. Les réformes des finances publiques au Maroc, une approche spécifique

A l'instar des démocraties modernes, le Maroc a lancé une série de réformes accompagnant le processus de modernisation de son système de gestion publique.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que la démarche de performance sur laquelle est basée la gouvernance des finances publiques, s'est traduite par différentes mesures adoptées par chaque pays selon ses spécificités. Nous en présentons en guise d'exemples certaines expériences.

En fait, cette démarche s'est concrétisée :

- **En Nouvelle-Zélande**, par l'adoption de la loi sur la responsabilité budgétaire et la programmation pluriannuelle stratégique et l'adoption des pratiques comptables du secteur privé ;
- **Au Canada**, par le lancement de l'examen des programmes visant une meilleure allocation des ressources ;
- **Aux Etats-Unis**, par l'adoption du « Government Performance and Results-Act » en s'engageant dans un processus de budgétisation axée sur les performances ;
- **Au Royaume-Uni**, par la mise en place du « Resources Accounting and Budgeting », basée sur la fixation des objectifs et des résultats à atteindre, ainsi que le passage vers une comptabilité des droits constatés ;
- **Et en France** par l'institution de la budgétisation axée sur les résultats encadrée par la refonte de la constitution financière.

³²¹M.Harakat, «Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et la performance », op.cit, p191.

A l'instar de toutes ces expériences, au Maroc, la réforme a été amorcée selon une optique qui prend en compte les particularités de son système de gestion.

Elle a été mise en place selon une vision globale et intégrée, couvrant l'ensemble des acteurs intervenant dans le processus d'exécution de la dépense, en adoptant une approche pragmatique, progressive et participative³²², basée sur le volontariat des différents départements ministériels.

Le caractère pragmatique et progressif s'est manifesté par le lancement des expériences pilotes au niveau des départements ministériels, en tenant compte de la spécificité du système budgétaire marocain, des enseignements tirés des expériences étrangères, de la capacité de gestion des départements ministériels, des changements organisationnels et des modes de gestion qu'elles impliquent.

La progressivité d'adhésion audit dispositif de réforme avait pour principale avantage l'échange mutuel de savoir et de savoir-faire émanant des expériences réussies.

Cette approche sur laquelle la réforme a été reposée, a permis la capitalisation des acquis et la mise à niveau de la capacité de gestion des ministères, avant de procéder à l'actualisation du dispositif juridique régissant les finances publiques pour l'adapter aux exigences de la bonne gouvernance financière.

La réforme a été opérée à constitution et législation constante, sans apporter aucune modification à celles-ci, et les changements ont été réalisés par voie réglementaire.

Contrairement à la France, pour laquelle la réforme a été mise en œuvre après la refonte du cadre législative, le Maroc l'a entreprise selon une législation constante favorisant l'appropriation des différents acteurs afin de faciliter leur intégration.

Par ailleurs, la programmation pluriannuelle adoptée par la Nouvelle-Zélande et le Canada, a été mis en œuvre par le Maroc à travers le cadre de dépense à moyen terme, qui vient remplacer un outil déjà existant, celui du plan de développement économique

³²²Brahim Arjda, " L'expérience marocaine en matière de réforme budgétaire », International Symposium :The Changing Role of Parliaments in the Budget Process: Experiences of PUIC Countries and EU Member States, AnemonHotel, Afyonkarahisar, 23-25 September 2010.

et social. Quant à l'adoption de la démarche de performance, elle s'est traduite par la mise en œuvre de la gestion axée sur les résultats.

En ce qui concerne la réforme comptable, le Maroc n'a pas pu passer entièrement vers la comptabilité des droits constatés au même titre que son homologue britannique, vu la spécificité du système comptable en vigueur à base de caisse. Il a plutôt complété sa comptabilité budgétaire par une comptabilité générale fondée sur une approche patrimoniale et une comptabilité d'analyse des coûts pour des besoins d'évaluation.

Et finalement, ces réformes ont été couronnées par la refonte de la loi organique de la loi de finances afin d'assurer la pérennisation de cette dynamique de modernisation.

Certes chaque expérience présente ses propres caractéristiques, mais elles partagent toutes les mêmes objectifs. Ces derniers visent le renforcement de l'efficacité des dépenses, la consolidation de la transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.

1.2. De la réforme budgétaire à la réforme de la LOLF

Le processus de réforme de la gestion des finances publiques au Maroc initié depuis les années 2000, s'est décliné en un certain nombre de chantiers de grande importance. Il s'agit, selon l'ordre chronologique, de la réforme budgétaire, la réforme du système de contrôle de la dépense, la réforme comptable, la réforme constitutionnelle et la réforme de la loi organique de la loi de finances.

A cet effet, la réforme budgétaire s'est articulée autour de certains axes fondamentaux :

- La mise en œuvre d'une gestion budgétaire axée sur les résultats ;
- La mise en place du cadre budgétaire de dépense à moyen terme (CDMT) ;
- La consolidation de la déconcentration budgétaire, la promotion des relations de partenariat entre les services extérieurs des ministères et les opérateurs locaux ;
- Le déploiement d'un système d'information pour la gestion intégrée de la dépense et de la recette, permettant de mettre à la disposition des acteurs concernés un même référentiel de procédures normalisées et automatisées.

En parallèle de ces grands chantiers visant la modernisation de la gestion publique, la réforme du système de contrôle de la dépense publique³²³ a constitué une réflexion à la nécessité d'adaptation dudit système à une nouvelle logique. Cette dernière va dans le sens de l'allègement progressif du contrôle à priori et le renforcement du contrôle à posteriori.

Il est à préciser que cette réforme de contrôle s'est axée autour de deux points fondamentaux :

- D'une part, le renforcement de la capacité des services gestionnaires, qui sont appelés à instaurer les dispositifs de contrôle et d'audit internes, leur permettant d'obtenir un niveau de sécurité financière pour se prémunir contre les risques inhérents à l'exécution des dépenses, et d'avoir plus d'autonomie dans la gestion. ;
- D'autre part, la refonte du système de contrôle à priori et l'assouplissement de ses procédures en mettant en place un contrôle modulé de la dépense (CMD), introduisant l'internalisation et la modulation des contrôles en fonction de la capacité de gestion des ordonnateurs. Cette internalisation du contrôle implique un transfert progressif de la responsabilité des gestionnaires en fonction de leur degré de maturité dans la gestion³²⁴.

Concernant le système comptable de l'Etat qualifié de comptabilité de caisse, il ne permettait de suivre que les mouvements liés aux encaissements et aux décaissements,

³²³ Cette réforme a marquée profondément le dispositif structurel et organisationnel du contrôle de la dépense publique, qui s'est traduite dans un premier temps par la fusion de la trésorerie général du royaume (TGR) et le contrôle général des engagements des dépenses (CGED). Ce rapprochement entre ces deux entités avait pour objectif non pas la suppression du contrôle à priori, mais plutôt, générer des synergies et réduire le coût de contrôle, l'optimiser et l'hierarchiser en fonction de la maturité des services gestionnaires, et le rendre plus souple et efficace. Il a permis l'institution d'un pôle de compétences de contrôle de l'exécution de la dépense, comme interlocuteur unique pour les services ordonnateurs. Il s'est concrétisé par la création des trésoreries ministérielles auprès des services ordonnateurs, et la restructuration des trésoreries préfectorales et provinciales pour les services sous-ordonnateurs.

³²⁴ Les ordonnateurs et les sous-ordonnateurs sont évalués sur leur capacité de gestion dans le cadre d'un audit réalisé par l'inspection générale des finances, par la trésorerie générale du royaume ou par tout autre organisme de contrôle accrédité, sur la base d'un référentiel d'audit approuvé par le ministre chargé des finances. Cette évaluation porte sur la capacité, de gestion financière, de l'exécution de la dépense, de contrôle interne et de gestion de l'information. Cette évaluation donne lieu à une qualification à l'un des niveaux de capacité de gestion qui est prononcée par voie d'arrêté du ministre chargé des finances.

et ne prenait pas en compte la dimension patrimoniale. Cette optique réductrice ne favorisait ni l'appréciation des résultats, ni la mesure des performances, d'où la nécessité de moderniser le système comptable de l'Etat.

De ce fait, la réforme du système comptable de l'Etat³²⁵ compte parmi les leviers fondamentaux de modernisation du mode de gestion des finances publiques. Il s'agit d'une réforme progressive dans le temps qui a commencé depuis 2008 et qui s'est couronnée par l'adoption de la nouvelle L.O.L.F.

Force est de constater, que les perspectives d'évolution du système de gouvernance financière publique au Maroc ne se limitaient pas aux seules réformes budgétaires entreprises, elles sont en outre solidement attachées à la démocratie.

C'est dans ce sens, que la promulgation du texte constitutionnel de 2011 a constitué un tournant historique dans ce processus d'édification de l'Etat de droit en général, et de la consécration des principes de bonne gouvernance dans sa partie de gestion publique en particulier.

Par ailleurs, des nouveaux principes constitutionnels encadrant les finances publiques se sont introduits avec l'adoption de la nouvelle loi fondamentale (constitution), ils s'articulent notamment autour de :

- Renforcement du pouvoir financier du parlement dans sa mission d'examen, de vote, de contrôle et de suivi de l'exécution des prévisions budgétaire (Art 75) ;
- Préservation de l'équilibre des finances de l'Etat (Art 77) ;
- Introduction de la pluri-annualité budgétaire (Art 75);
- Constitutionnalisation de la loi de règlement (Art 76) ;
- Renforcement et l'élargissement des compétences de la cour des comptes, notamment en matière de consolidation et de protection des principes et valeurs

³²⁵La réforme de la comptabilité de l'Etat est menée en convergence avec les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS : International public sector accounting standards) et avec celui du secteur privé (IFRS : International financial reporting standards) tout en prenant en considération les spécificités du système du pays. Cette harmonisation avec les normes internationales a pour objectif de renforcer l'attractivité financière du pays en satisfaisant aux exigences liées à la comparabilité et à la lecture des informations financières par l'ensemble des acteurs nationaux et internationaux notamment les investisseurs et les bailleurs des fonds et les agences de notation.

de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics (Art 147);

- Constitutionnalisation des infractions relatives au conflit d'intérêt, au délit d'initié, et toutes infractions d'ordre financier (art. 36) ;
- Un titre entier dédié à la bonne gouvernance (Titre XII, Art154-171).

Avec ces apports, la nouvelle constitution a posé les jalons d'une nouvelle organisation du mode de gestion des affaires publiques, ainsi que la consécration des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.

Ces principes se sont déclinés au niveau de la constitution financière³²⁶ (L.O.L.F notamment dans son chapitre VI), qui a introduit le principe de constatation des droits et obligations sur lequel doit être fondée la comptabilité générale de l'Etat, le principe de sincérité et d'image fidèle, la certification des comptes, et la comptabilité d'analyse des coûts.

En introduisant une comptabilité d'exercice, la comptabilité générale prendra en compte les richesses patrimoniales de l'Etat, les dettes et les engagements qu'il doit honorer, ce qui permettra d'asseoir une culture d'évaluation. Cette culture peut être confortée à travers la mise en place d'une comptabilité analytique visant l'évaluation des coûts et de la performance des services publics.

Par ailleurs, la réforme de la constitution financière est devenue³²⁷ au fil du temps une obligation et non pas un choix à faire. Ceci est dû à plusieurs facteurs, notamment :

- L'environnement international à haut risque marqué par la crise ;
- Le mouvement de réformes des finances publiques partout dans le monde notamment dans les démocraties modernes ;
- La situation déficitaire des finances publiques ;
- La vague des réformes budgétaires axées sur les résultats lancées depuis 2001 ;

³²⁶ La loi organique N°130-13 relative à la loi de finances. Promulguée par le Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane (2 juin 2015).

³²⁷ Largement inspirée de l'ordonnance française de 1959, le texte de la loi organique relative à la loi de finances (L.O.L.F) de 1998 est devenu inadapté aux exigences de la nouvelle gestion basée sur les principes de la bonne gouvernance financière

- L'Adoption du plan des stratégies sectorielles, la réforme de la régionalisation avancée.

A cet égard, la nouvelle loi organique de la loi des finances, qui couronne le processus des réformes entrepris dans le cadre de la gestion des finances publiques, répond à trois principaux objectifs :

- Le renforcement de la performance de la gestion publique ;
- L'édiction des principes financiers concernant l'équilibre financier de l'Etat, 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.

Au terme de cet aperçu sur les principales réformes entreprises, il est à rappeler que le succès de ces actions dépend de la consolidation des efforts, et la forte implication des différents acteurs, chacun dans son domaine de compétence.

Devant de cet état de fait, la cour des comptes en tant qu'acteur principal dans le dispositif de contrôle des finances publiques, se trouve devant un ensemble des défis issus des exigences de ce nouveau mode de gestion publique.

1.3. Les enjeux de la cour des comptes à la lumière des réformes des finances publiques.

En vertu des principaux apports des réformes qu'a connu le Maroc, particulièrement celles en relation avec les finances publiques, la cour des comptes s'est vu attribuée un rôle cruciale dans la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence, de responsabilité et reddition des comptes.

En tant qu'ISC, la cour des comptes est, dés-lors, appelée à adapter sa vision stratégique à son environnement en perpétuel changement, afin qu'elle puisse accomplir son mandat en toute efficacité. Ceci, à travers le renforcement des capacités de gestion de cette instance.

Il est à rappeler à cet égard qu'une planification stratégique a pour but l'orientation et la rationalisation dans l'utilisation des ressources limitées, afin de pouvoir atteindre des objectifs prédéfinis sur le LT.

Il est à préciser que ce nouveau contexte au sein duquel opère cette instance supérieure de contrôle des finances publiques se caractérise par :

- La montée en puissance d'une culture de performance ;
- Le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats ;
- L'allègement du contrôle à priori et le renforcement du contrôle à posteriori ;
- La budgétisation par programme ;
- La responsabilisation des gestionnaires ;
- La consécration des principes de l'évaluation et de la reddition des comptes à travers l'élaboration des projets et des rapports de performance comparant les résultats avec les prévisions du projet de performance ;
- La consolidation des rapports de performance au niveau du rapport annuel de performance élaboré par l'inspection générale des finances, et sa présentation au parlement à l'occasion de l'examen du projet de loi de règlement.

Ce contexte constitue un cadre idéal à la pratique du contrôle de la performance des organismes publics. Etant donné que, pour chaque programme des objectifs auxquels sont associés un certain nombre d'indicateurs, seront clairement définis.

De ce fait, la cour des comptes est appelée à développer davantage ses méthodes de contrôle afin de s'assurer que les gestionnaires publics mesurent effectivement leurs résultats, et que les outils qu'ils utilisent permettent de quantifier ou de qualifier la performance d'une manière objective et pertinente. Pour se faire, la cour des comptes cherche à développer ses capacités, en matière d'audit et de contrôle, en coopérant dans le cadre des alliances stratégiques avec des partenaires bilatéraux, régionaux et multilatéraux opérant dans le domaine de contrôle des finances publiques.

Sur un autre volet, en relation avec la qualité de l'information financière produite par les instances gouvernementales, la certification des comptes relève désormais de l'apanage exclusive de la cour des comptes. Ceci est parmi les principaux apports de la LOLF. En tant que certificateur des comptes publics, la cour des comptes exprimera son opinion sur la qualité des comptes, le patrimoine du pays, la situation financière, et sur les risques auxquels il est exposé.

L'enjeu de la certification des comptes, qui tend à fiabiliser les comptes publics en donnant une assurance raisonnable sur leur sincérité, est lié à la qualité des comptes à certifier. A cet effet, la cour des comptes doit se mobiliser pour développer une nouvelle approche de contrôle de régularité autre que celle du jugement des comptes. Ceci, afin de pouvoir contribuer à travers cette mission de certification à l'amélioration de la qualité et la fiabilité des comptes.

Par ailleurs, il a été constaté, d'après l'analyse du système de gestion et de contrôle des finances publiques, que la cour des comptes a toujours opéré dans un contexte marqué par une logique traditionnelle basée sur des moyens. Ceci a fait de son contrôle, un travail en premier lieu de régularité et de conformité, au détriment d'une logique de résultat et de performance.

Devant ce nouveau contexte, imprégné par une logique de performance issue des exigences de la nouvelle gestion publique, la cour des comptes se trouve dans l'obligation du changement.

Un changement qui n'est pas aussi facile, puisqu'il s'agit avant tout d'un changement de culture qui nécessite le passage d'une logique de réflexion et de travail basée seulement sur le souci du respect de la règle, vers une culture plus ouverte et flexible dépassant cette logique de conformité à la règle vers la recherche de la performance.

Le changement n'est pas facile également dans la mesure qu'il ne se limite pas seulement aux auditeurs de la cour des comptes, mais il s'agit d'une culture inculquée dans l'esprit des gestionnaires publics, qui cherchent à satisfaire le respect de la loi au détriment de la performance.

De ce fait, la cour des comptes doit investir davantage dans le développement de ses capacités d'audit que ce soit l'audit de performance ou l'audit financier, qui constituent pour elle un domaine récent. Elle est appelée aussi à sensibiliser, autant que possible, ses partenaires à l'importance de cette logique de résultat en tant que facteur indispensable pour améliorer la qualité de la gestion publique.

L'ensemble des éléments précités requiert la nécessité d'une approche stratégique solide et d'un processus de planification stratégique amélioré. A cet égard, la cour des comptes pourraient considérer les recommandations suivantes³²⁸ :

- Etablir un processus de planification systématique afin de parvenir à un consensus sur les résultats attendus et rester réactive face à un environnement changeant ;
- Optimiser les arrangements et processus internes afin d'harmoniser les objectifs stratégiques avec la gestion des ressources ;
- Examiner les mécanismes permettant de suivre et d'évaluer la performance organisationnelle ;
- Lier la stratégie et les activités de la cour des comptes aux objectifs nationaux, aux risques et tendances émergentes, ainsi qu'aux normes internationales ;
- Placer davantage l'accent sur l'identification systématique et routinière des besoins des utilisateurs clés puis sur l'optimisation des processus ;
- Renforcer sa stratégie de coordination et de communication avec les entités d'audit interne, et d'autres parties prenantes externes, afin de promouvoir la cohérence des initiatives d'intégrité dans le secteur public.

Pour mettre en œuvre cette vision stratégique, la cour des comptes peut agir sur certains domaines d'opérations clés, pour optimiser au maximum ses processus de fonctionnement interne. Il s'agit notamment de la planification d'audit basée sur les risques, la gestion de la qualité et la conduite d'audit de performance³²⁹.

³²⁸ OCDE, « Institution Supérieure De Contrôle Du Royaume Du Maroc ; Une Etude D'Apprentissage Conjointe Pour L'Amélioration De La Gouvernance Au Moyen D'Un Contrôle Externe », 2017

³²⁹ Ibidem, op-cit, p47.

A cet égard, pour une allocation optimale des ressources limitées, la cour des comptes peut incorporer des méthodes de gestion des risques dans la conception et la gestion de son porte feuille d'audit. Ceci, à travers le développement d'une approche cohérente et harmonisée de la planification d'audit basée sur les risques, notamment les risques institutionnels ainsi que les risques les plus élevés du gouvernement³³⁰.

De plus, la cour des comptes se trouve face à un défi majeur consistant à produire des travaux de haute qualité. Cette dernière affecte la réputation, la crédibilité et la capacité de la cour à remplir son mandat et s'adapter aux différentes circonstances. Pour réussir à lever ce défi, la cour des comptes pourrait renforcer la fonction de gestion de la qualité, responsable de développer les normes et outils pour le contrôle de la qualité et d'instiller une culture de la qualité et de l'intégrité dans l'organisation³³¹.

Par ailleurs, la performance dans la gestion des fonds publics constitue un autre défi d'égale importance, notamment avec les marges de manœuvre budgétaires limitées, ainsi que la pression croissante des demandes de renforcement des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. Etant donné que l'audit de performance contribue de manière pratique à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de l'administration publique, la cour des comptes pourrait contribuer à une meilleure conception et utilisation des systèmes de budgétisation et de gestion liés à la performance et d'améliorer la reddition des comptes dans le secteur public³³². Ce faisant, la cour des comptes pourrait renforcer son approche actuelle des audits de performance en normalisant davantage ses processus et en renforçant sa capacité de travail interne³³³.

³³⁰ OCDE, « Institution Supérieure De Contrôle Du Royaume Du Maroc; Une Etude d'apprentissage... », op-cit, p 48.

³³¹ Ibidem, op-cit, p54

³³² Ibidem, p 61.

³³³ Ibidem

2. Le modèle marocain du contrôle supérieur des finances publiques.

La cour des comptes est organisée en une véritable juridiction financière spécialisée sans relever de l'ordre judiciaire du royaume. Le caractère juridictionnel de la cour des comptes peut être affirmé selon trois critères essentiels³³⁴, notamment les critères organiques, formels et matériels qui recourent l'organisation, la procédure d'instruction et de jugement, et la nature des actes émis.

La cour des comptes est investie des compétences juridictionnelle, administrative et consultative. Ceci, lui revêt plusieurs particularités d'ordre institutionnel, organisationnel, fonctionnel et technique.

2.1. Capacités institutionnelle, organisationnelle, fonctionnelle et technique de la cour des comptes.

Pour mieux cerner les caractères spécifiques à la cour des comptes, nous allons présenter d'une manière succincte les particularités relatives au positionnement institutionnel, à l'organisation, au mode de fonctionnement, à la méthodologie de travail adoptée ainsi qu'à la politique de recrutement et de formation de cette institution supérieure de contrôle.

2.1.1. La cour des comptes : Un positionnement institutionnel renforcé

Après avoir été un mécanisme d'audit dirigé par le ministère des finances, sous forme de la commission nationale des comptes depuis 1960, la cour des comptes est reconnue aujourd'hui comme institution supérieure de contrôle indépendante au Maroc. Le positionnement institutionnel de cet organisme s'est considérablement renforcé au cours de ces dernières années, notamment avec les réformes constitutionnelles consécutives de 1996 et 2011, ainsi que la promulgation du code des juridictions financières.

Il est à préciser à cet égard que le cadre institutionnel actuel de la cour des comptes offre les conditions de base pour satisfaire aux exigences d'un contrôle efficace, tels

³³⁴Harakat Mohamed, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », op.cit, p342.

qu'ils sont stipulés par la déclaration de LIMA sous forme des huit principes relatifs à l'indépendance des ISC. Ces derniers sont énumérés ci-dessous :

Principe n°1: L'existence d'un cadre constitutionnel / législatif /juridique approprié et efficace, et l'application de facto des dispositions de ce cadre.

La cour des comptes, l'institution supérieure de contrôle des finances publiques au Maroc, jouit d'une position statutaire unique en tant que juridiction financière spécialisée investie d'une double autorité judiciaire et administrative.

Elle a, également, de fortes garanties constitutionnelles (Constitution 2011), lui permettant de garantir son indépendance vis-à-vis des pouvoirs législatifs, exécutifs et judiciaires.

L'indépendance de la cour des comptes se manifeste, aussi, par l'inamovibilité de ses membres magistrats ainsi que l'ensemble des garanties stipulé par le statut des magistrats des juridictions financières.

Le mandat des juridictions financières est encadré par la législation. Ainsi, la loi 62-99 formant code des juridictions financières, fixe les attributions, l'organisation et les modalités de fonctionnement de la cour des comptes et des cours régionales des comptes, ainsi que le statut particulier des magistrats des juridictions financières.

Principe n°2 : L'indépendance des dirigeants des ISC et de ses membres, y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions.

La nomination et la révocation du premier président de la cour des comptes relève de la prérogative exclusive de Sa Majesté le Roi en tant que chef d'Etat.

Les magistrats des juridictions financières jouissent de l'inamovibilité³³⁵, à l'instar de leurs homologues des cours et tribunaux de l'ordre judiciaire, qui garantit leur indépendance et les met à l'abri de toutes pressions politiques³³⁶. Ils sont tenus d'observer en toutes circonstances, la réserve, l'intégrité et la dignité que requiert la

³³⁵ Article 165 du code des juridictions financières

³³⁶ Said Oujemaa, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », op.cit, p103.

nature de leurs fonctions³³⁷, et ils sont tenus par leurs serments de garder le secret professionnel.

La nomination des magistrats et leur révocation sont entourées de garanties légales. Ils sont nommés jusqu'à l'atteinte de l'âge de la retraite. L'Etat protège les magistrats contre toute menace, outrage, injure et diffamation en vertu des dispositions du code pénal et des lois en vigueur³³⁸

L'application du statut régissant les magistrats de la cour des comptes est assurée par le conseil de la magistrature, qui veille à l'application et au respect de ses dispositions sous la présidence du premier président.

Principe n°3 : Un mandat suffisamment large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions de l'ISC.

Le champ de contrôle de la cour des comptes s'étend à l'ensemble des intervenants dans le processus d'exécution des opérations de recettes et de dépenses publiques de l'Etat, des collectivités territoriales, des entreprises et des établissements publics³³⁹.

Principe n°4 : Accès sans restriction à l'information.

La cour des comptes jouit d'un droit d'accès à l'information. Elle est habilitée à se faire communiquer toutes informations utiles dans la conduite de ses missions³⁴⁰. En cas de refus de répondre aux demandes de la cour, une sanction allant de 500 Dhs à 2000 Dhs peut être prononcée³⁴¹.

Principe n°5 : Le droit et l'obligation de faire rapport sur leurs travaux.

La cour des comptes publie un rapport annuel, qui rend compte de l'ensemble de ses travaux, fait la synthèse des observations qu'elle a relevées, de ses propositions d'amélioration de la gestion des finances publiques et de celle des services et

³³⁷ Art 180, du code des juridictions financières

³³⁸ Ibidem. Art 189

³³⁹ Ibidem. Art 25-41-51-52-76-118.

³⁴⁰ Ibidem. Art 59-79-98-145-151-156.

³⁴¹ Ibidem. Art 69

organismes publics ayant fait l'objet de contrôle, reprend les commentaires des autorités gouvernementales et des responsables des institutions et organismes concernés et donne un résumé du rapport de la cour sur l'exécution de la loi des finances³⁴².

Elle est également tenue de publier, en plus du rapport annuel, des rapports particuliers et des décisions juridictionnelles. Ses activités doivent faire l'objet d'un exposé présenté par son premier président devant le parlement qui sera suivi d'un débat³⁴³.

Principe n°6 : La liberté de décider du contenu et de la date de leurs rapports de contrôle, de les publier et de les diffuser.

Il n'existe aucune disposition qui limite la liberté de la cour des comptes de décider le contenu de ses travaux. De même, elle peut diffuser ses rapports à la date qui lui semble convenable et opportune. Exception faite pour le rapport annuel qui doit être publié régulièrement au plus tard la fin de l'année budgétaire qui suit celle à laquelle elle se rapporte.

Principe 7 : L'existence de mécanismes efficaces de suivi de recommandations des ISC.

Le suivi des recommandations est un indicateur essentiel de l'efficacité du contrôle de la cour des comptes, lui permettant la consolidation de ses contrôles ainsi que l'évaluation de ses propres résultats.

La loi des juridictions financières (62-99) ne donne pas la compétence formelle d'effectuer le suivi des recommandations à l'exception des référés, pour lesquels la loi prévoit l'existence dans chaque ministère, un haut fonctionnaire ayant au moins le rang de directeur d'administration centrale, chargé de veiller à la suite donnée aux référés du premier président³⁴⁴. Le suivi se limite juste aux référés et ne concerne pas les recommandations des rapports de contrôle de la gestion.

³⁴² Art 100 du code des juridictions financières.

³⁴³ Art 148 de la constitution 2011

³⁴⁴ Art 11 du code des juridictions financières.

Malgré l'inexistence d'une disposition légale préconisant la mise en œuvre des procédures de suivi des recommandations, la cour des comptes a mis en place en 2009, un dispositif dédié à cet effet. Ceci constitue une bonne pratique visant à améliorer le rendement de ces organismes et à assurer un suivi des interventions de la cour des comptes en matière de contrôle de la gestion.

Principe 8 : L'autonomie financière et de gestion/d'administration et l'accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées.

Le budget des juridictions financières est inscrit au budget général de l'Etat. Il est approuvé selon les procédures budgétaires ordinaires dans le cadre d'une loi des finances. Son exécution relève de la responsabilité du premier président de la cour des comptes.

En tant qu'ordonnateur, le premier président de la cour des comptes peut déléguer sa signature au secrétaire général de la cour et instituer sous-ordonnateurs les présidents des cours régionales³⁴⁵.

Afin de garantir davantage d'autonomie dans la gestion des ressources financières des juridictions financières, l'exécution du budget n'est plus soumis à un contrôle à priori. A cet effet, un comptable public est détaché auprès de la cour des comptes pour exercer les autres attributions dévolues aux comptables publics, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur³⁴⁶

D'après ce qui précède, on peut conclure que la cour des comptes dispose d'un cadre juridique, réglementaire et organisationnel qui favorise son indépendance.

2.1.2. Particularités organisationnelle et fonctionnelle de la cour des comptes.

La cour des comptes, juridiction financière chargé du contrôle supérieur des finances publiques, comprend un pôle magistrats³⁴⁷ régi par un statut particulier prévu au livre III du code des juridictions financières. Ce pôle est composé du premier

³⁴⁵ Ibidem, Art9

³⁴⁶ Ibidem, Art 112

³⁴⁷ Art 4 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

président, du procureur général du Roi et des chambres permanentes. Il est appuyé par des services administratifs coiffés par un secrétaire général.

Il est à signaler qu'afin de s'adapter aux exigences des nouvelles réformes entreprises (notamment la régionalisation et la LOLF), l'organigramme de la cour des comptes a connu récemment plusieurs modifications, notamment l'institution de nouvelles cours régionales des comptes et la création de la chambre de vérification et jugement des comptes. De même, une unité de la qualité et des normes, et une unité de coordination entre les CRC qui sont rattaché directement au premier président, a été créée. Ainsi, l'unité de renforcement des capacités, a été remplacée dans l'organigramme actuel par le centre de formation des juridictions financières. (**Figure n° 3**).

Dans cette architecture organisationnelle, le premier président de la cour des comptes détient un pouvoir considérable et dominant. Il assure la direction générale et l'organisation des travaux de la cour. Il contrôle les travaux et les activités des magistrats. Il assure la gestion administrative des magistrats et du personnel administratif des juridictions financières.

Concernant le ministère public, il est exercé par le procureur général du Roi (PGR), par le dépôt de conclusions ou de réquisitions dans toutes les matières juridictionnelles de la cour. Le PGR reçoit communication des rapports relatifs aux attributions juridictionnelles de la cour. Il défère à la cour des comptes des opérations de nature à constituer des gestions de fait.

Quant au secrétariat général, directement rattaché au premier président, il veille à ce que les comptes, pièces et documents soient produits par les personnes concernées dans les délais impartis, et avise le procureur général du Roi en cas de retard. Il assiste également le premier président dans la coordination des travaux de la cour et les cours régionales des comptes, comme il assure sous son autorité le fonctionnement des services administratifs de la cour et du greffe.

Et finalement, Le greffe est chargé d'enregistrement des comptes et des autres documents comptables produits à la cour, et en assure la distribution selon le

programme des travaux de la cour. Il procède à l'archivage desdits comptes et documents. Il notifie les arrêts et actes de la cour et certifie les copies et extrait de ses actes juridictionnels. Les greffiers doivent prêter serment avant leurs entrée en fonction, et leurs présence est obligatoire dans chaque formation.

La cour des comptes peut désigner des fonctionnaires, en vue de participer à des missions de contrôle dans le cadre des attributions de la cour et des cours régionales³⁴⁸. Comme elle peut se faire assister par des experts du secteur public ou privé pour les enquêtes à caractère technique³⁴⁹. Ces fonctionnaires et experts sont assujettis à l'obligation du secret professionnel³⁵⁰.

Par ailleurs, la cour des comptes délibère ses décisions d'une manière collégiale par des formations³⁵¹. Ces dernières sont au nombre de sept :

- ***L'audience solennelle*** : La cour siège en audience solennelle, à laquelle assistent le premier président, le procureur général du Roi et l'ensemble des magistrats pour procéder à l'installation des magistrats et recevoir leurs serments.
- ***La formation toutes chambres réunies*** : Elle se forme en toutes chambres réunies à la demande du premier président, soit sur réquisition du ministère public ou sur renvoi après cassation d'un arrêt rendu par la cour.
- ***La formation inter-chambres*** : La formation inter-chambres statue sur les appels formés contre les arrêts rendus définitivement par les chambres ou les sections de chambres de la cour en matière de jugement des comptes et de discipline budgétaire et financière.
- ***La chambre du conseil*** : La chambre du conseil approuve le rapport annuel de la cour, le rapport sur l'exécution de la loi des finances et la déclaration générale de conformité.
- ***Les chambres et les sections de chambres*** : La cour des comptes comprend sept chambres, l'une des chambres exerce les compétences de la cour en

³⁴⁸ Art 5 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières

³⁴⁹ Ibidem, Art 6

³⁵⁰ Ibidem, Art 7

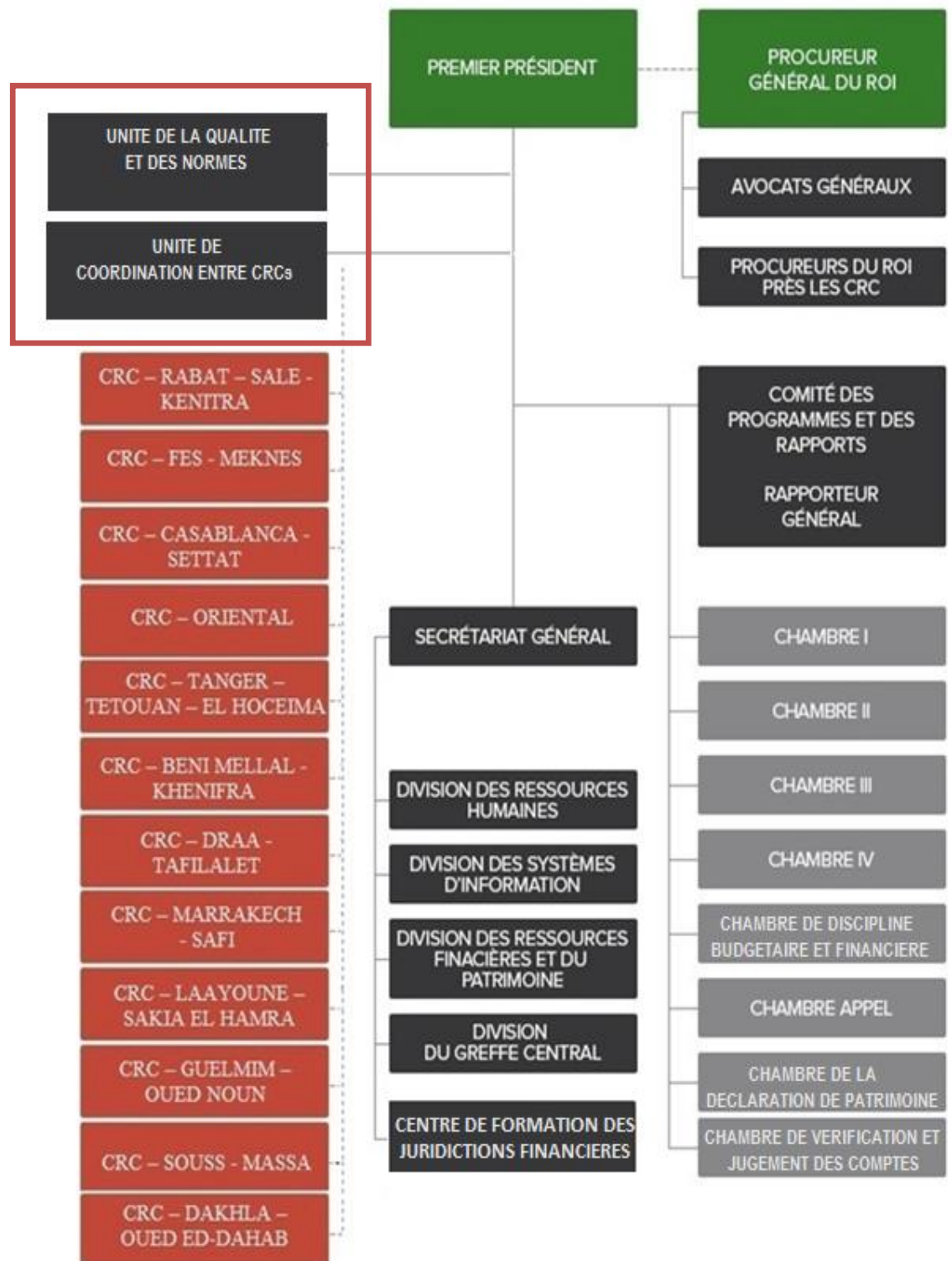
³⁵¹ Ibidem. Art 17.

matière de discipline budgétaire et financière, une deuxième statue sur les appels formés contre les jugements définitifs rendus par les cours régionales des comptes, une troisième concernant la déclaration obligatoire du patrimoine, une quatrième chambre créée suite au renouvellement de son organigramme en 2014 dédié au vérification et au jugement des comptes produites par les comptables publics des services de l'Etat³⁵². Quant aux quatre autres chambres, leurs compétences sont réparties entre elles sur une base sectorielle puisque chaque chambre exerce l'ensemble des compétences dévolues à la cour à l'égard d'un certain nombre de départements ministériels et sur les organismes publics qui en dépendent.

- ***Le comité des programmes et des rapports*** : Il est chargé de la préparation du programme annuel des travaux de la cour et des rapports produits par cette dernière.

³⁵² La création d'une chambre dédiée au vérification et jugement des comptes s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle intégré de l'exécution des opérations financières par l'adoption d'une approche qui vise à identifier les risques sous-jacents aux lacunes au niveau des systèmes de contrôle interne adoptés par les services de l'Etat, selon le rapport annuel de 2014.

Figure n°3 : Organigramme actuel de la cour des comptes



Source : site Web de la cour des comptes

2.1.3. Méthodologie de conduite des missions : Vers un développement des capacités managérielles

Vu la diversité des missions dévolues aux juridictions financières, l'adoption d'une méthodologie appropriée et le développement des capacités managériales et professionnelles des magistrats, en conformité avec les normes et standards internationaux en la matière, est devenue une nécessité impérieuse. A cet effet, les auditeurs disposent d'une variété d'outils et de méthodes pour mener leurs différentes missions.

Il y a lieu de rappeler d'abord, que le contrôle des juridictions financières au Maroc se base sur les principes d'indépendance, d'impartialité, d'objectivité, de contradiction et de la collégialité.

Par ailleurs, la cour et les cours régionales des comptes interviennent selon une démarche intégrée qui s'étend à tous les intervenants et tous les aspects de la gestion. Cette démarche de contrôle intégré représente deux principales caractéristiques à savoir :

- ***Le caractère préventif et pédagogique*** : Les juridictions financières attirent l'attention sur les différents dysfonctionnements au niveau de la gestion qui pourraient entacher l'organisation et les activités de l'organisme contrôlé, et en mettant en garde les gestionnaires contre les différentes zones de risques, tout en émettant des recommandations permettant de dépasser lesdites dysfonctionnements.
- ***Le caractère répressif*** : Le contrôle des juridictions financières peut déboucher sur la répression des actes constitutifs d'infractions, mettant en jeu la responsabilité des gestionnaires publics dans le cadre des attributions juridictionnelles de la cour.

En matière juridictionnelle, notamment la vérification et jugement des comptes ainsi que la discipline budgétaire et financière, les procédures sont encadrées par le

code des juridictions financières. Toutefois, les dispositions dudit code demeurent ambiguës en matière de gestion de fait, ouvrant la voie à la jurisprudence.

Concernant le contrôle de la gestion et l'emploi des fonds, les procédures sont édictées également par le code des juridictions financières. Les missions de la cour des comptes et les CRC se déroulent selon une méthodologie inspirée des normes et standards internationaux principalement ceux de l'INTOSAI³⁵³. Cette approche se décline comme suit³⁵⁴ :

- **Phase de planification et de prise de connaissance :**
 - Collecte d'informations spécifiques à l'organisme ;
 - Exploitation des documents et supports comptables et financiers ;
 - Détermination des zones à risques et analyse approfondie des axes de contrôle retenus.
- **Phase de contrôle :**
 - Examen de documents complémentaires demandés lors de l'ouverture du contrôle ;
 - Entretiens avec les responsables des organismes concernés ;
 - Appréciation et évaluation du système de contrôle interne ;
 - Analyse des documents comptables et financiers ;
 - Contrôle de la matérialité des opérations.
- **Phase de rédaction des rapports et recommandations**
 - Rédaction des observations et des rapports ;
 - Communication des observations et rapports aux organismes contrôlés en application de la procédure contradictoire.

Afin de formaliser ses méthodes de travail, la Cour des comptes a élaboré des guides et des manuels de vérification qui ont porté sur les domaines les plus importants de l'intervention des juridictions financières, notamment: les comptes des services de l'Etat, les collectivités locales et de leurs groupements, les concessions et gestions

³⁵³ La cour des comptes du Maroc, «Rapport d'activité 2005 », p38

³⁵⁴ Ibidem, p105

déléguées, les établissements publics à caractère administratif, les établissements publics à caractère industriel et commercial, l'emploi des fonds publics et la vérification des comptabilités spéciales (Recettes de l'Enregistrement et du Timbre, Conservations Foncières, Recettes des Douanes et Impôts Indirects, Recettes des Postes et Télécommunications, Greffes des Tribunaux).

Elle a procédé, également, à la publication d'un recueil des modèles de travail relatifs au contrôle de la gestion (audit de performance), audit financier et audit de conformité³⁵⁵. Et En Avril 2015, la charte déontologique des magistrats des juridictions financières a été publiée.

Dans le cadre du renforcement de ses capacités managérielles, la cour des comptes s'est orientée vers la mise aux normes de ses activités par rapport aux normes internationales (ISSAI)³⁵⁶. Elle a constitué des équipes ayant pour but d'évaluer le degré de conformité de la cour des comptes aux normes de l'INTOSAI dans les trois types d'audit. Elle s'est engagée dans la poursuite des efforts visant la mise aux normes de ses activités en lien avec l'INTOSAI, en parallèle avec le deuxième projet de jumelage qui doit déboucher à l'élaboration des guides d'audit financier et de performance conformes aux normes et meilleures pratiques internationales et adaptés au contexte marocain. De même, une cellule de contrôle qualité a été créée afin d'implanter un système d'assurance qualité couvrant l'ensemble des activités de la cour.

Dans la mesure où les méthodes de contrôle doivent toujours tenir compte de l'évolution des sciences et des techniques ayant trait à la gestion financière³⁵⁷, la cour des comptes a accordé une importance accrue à la fonction informatique en tant qu'outil indispensable à la modernisation de ses méthodes de contrôle et

³⁵⁵ Programme de coopération Maroc-Union Européenne « HAKAMA » (Gouvernance publique), Fiche de projet de jumelage, « Renforcement des capacités institutionnelles, professionnelles et techniques de la cour des comptes du Maroc », p16

³⁵⁶ En 2015, trois équipes de travail de trois magistrats ont participé à des formations organisées par INTOSAI Development Initiative's (IDI), afin de pouvoir utiliser Issai Compliance Assessment Tool (iCAT). Cet outil qui permettra d'évaluer le degré de conformité par rapport aux normes, a révélé des écarts aux niveaux 2, 3 et 4.

³⁵⁷ Déclaration de LIMA, section 13 « méthodes et procédés de contrôle »

d'investigations. A cet égard, la cour des comptes a adopté en 2004 un schéma directeur informatique (SDI), traduisant les nouvelles orientations stratégiques de la cour, visant à piloter la fonction informatique au niveau des juridictions financières et d'en faire un levier de développement de leurs missions constitutionnelles³⁵⁸.

Les réalisations en la matière portent essentiellement sur la mise en interconnexion les juridictions financières, l'acquisition des équipements visant le renforcement du parc informatique de la cour ainsi que la sécurité de son réseau local, le développement de quelques applications métiers et la mise en place d'un processus de formation de mise à niveau de l'ensemble du personnel dans le domaine informatique³⁵⁹.

La mise en œuvre total du SDI qui n'a pas pu se concrétiser, ainsi que l'état actuel du système informatique qui ne couvre pas la totalité du périmètre d'action des juridictions financières, notamment avec les nouveaux apports de la constitution et la LOLF, ont incité la cour des comptes à adopter un nouveau SDI³⁶⁰ (2016-2018), à mettre en œuvre sur une durée de 3ans qui prend en compte les nouvelles missions.

Ce schéma permettra de contribuer à la mise au point d'un système d'information au profit de la cour, afin d'être en interaction avec les principaux producteurs d'information comptable (TGR, DGI, ADII, DEPF, HCP, BAM, office des changes.), de faciliter l'accès aux bases de données et à l'ensemble des informations jugées utiles pour la cour au moment opportun.

Force est de constater que la modernisation de la gestion publique, caractérisée par l'informatisation des systèmes administratifs, financiers et comptables, place en priorité des besoins exprimés par les magistrats pour le renforcement de leurs compétences informatiques sous ses trois formes à savoir : la compréhension des systèmes, l'audit des systèmes et l'audit informatisé.

³⁵⁸ La cour des comptes du Maroc, «Rapport d'activité 2003 », p 78

³⁵⁹ La cour des comptes du Maroc, «Rapport d'activité 2003et Rapport d'activité 2005 », p79 et p51

³⁶⁰ La cour des comptes du Maroc, «Rapport annuel 2015 », p 474. (Version arabe).

C'est dans ce sens que s'est inscrit le premier jumelage qui visait dans son volet informatique, le renforcement des connaissances des magistrats dans le domaine de l'informatique à travers les deux actions suivantes :

- Apporter aux magistrats ayant des difficultés dans ce domaine, les clés leur permettant la compréhension et la pénétration des systèmes d'informatiques de toutes natures (comptabilité, base de données, systèmes d'infos...).
- Fournir les bases et la pratique nécessaires à l'audit des systèmes informatisés, afin de pouvoir apprécier la pertinence, la sincérité et la fiabilité des systèmes informatiques utilisés par les gestionnaires contrôlés.

Toujours dans la continuité du processus du renforcement des capacités dans le domaine informatique, des activités ayant pour objectif de mettre à la disposition de la cour un système d'information adapté aux besoins et aux exigences pratiques de ses utilisateurs, ont été menées dans le cadre d'un 2ème jumelage.

2.1.4. La politique de recrutement et de formation

Les membres et les agents de contrôle des ISC doivent posséder la compétence et la probité requises pour bien accomplir les missions qui leurs sont confiés. Ils doivent posséder des connaissances et des capacités au-dessus de la moyenne ainsi qu'une expérience satisfaisante lors du recrutement³⁶¹.

En effet, la cour des comptes marocaine adopte une politique de recrutement très sélective sur concours³⁶². D'ailleurs, les différents appels à candidature montrent clairement le souci de l'institution d'embaucher des profils pluridisciplinaire et hautement qualifiés.

A cet effet, Les magistrats sont choisis parmi les auditeurs qui sont recrutés par voie de concours. Leur statut particulier prévoit également le recrutement sur titre parmi les hauts cadres de l'Etat. Ces candidats recrutés par ordonnance du premier président en

³⁶¹ Section 14, déclaration de LIMA

³⁶² <http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-42/actualites/avis-de-recrutement/avis-de-concours-pour-le-recrutement-de-quarante-40-auditeurs-des-juridictions-financieres/44-88/>

qualité d'auditeurs, effectuent un stage de deux ans ou d'une année s'il s'agit des auditeurs recrutés sur titre.

A l'issue du stage, les auditeurs subissent un examen de capacité professionnelle. S'ils sont admis, ils seront titularisés et nommés sur proposition du conseil de la magistrature des juridictions financières « magistrats de deuxième grade ». Sinon, ils sont admis soit à prolonger le stage une dernière année, soit réintégrés dans leur cadre d'origine, soit licenciés.

Par ailleurs, la cour s'est engagée à promouvoir l'élément humain en tant que moyen privilégié pour atteindre ses objectifs à travers notamment le recrutement et la formation. A cet effet, Il a été constaté, suite à l'analyse du budget de la cour des comptes, que le budget d'exploitation occupe **89%** du budget total en 2015. Ce budget, consacré aux dépenses du personnel, accapare la grande part comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau n°6 : Evolution de la part des dépenses du personnel dans le budget d'exploitation (En million de Dhs)

Budget	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Personnel	64,936	67,057	70,536	71,536	135,600	164,333	204,173
Budget Exploitation (BE)	89,245	103,366	108,845	109,845	173,874	214,607	244,173
Part du Personnel dans BE	73%	65%	65%	65%	78%	77%	84%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports annuels

On constate que les dépenses du personnel ont connu une évolution considérable pendant la période 2009-2015 en passant de **64,936** à **204,173** Millions de dirhams soit une augmentation de **314%**. Cette forte augmentation peut s'expliquer par l'attention accordée aux ressources humaines notamment en 2015 puisque ces dépenses ont représenté 84% du total du budget d'exploitation.

Ce constat peut être confirmé également par l'analyse de l'évolution des dépenses relatives aux stages et formations qui ont passé de **1,2M** en 2009 à **2,7M** en 2015 soit une augmentation de **125%**.

Cet effort financier s'est concrétisé aussi par un renforcement des effectifs des juridictions financières (voir tableau ci-dessous), qui est passé de **367 en 2004 à 541 magistrats en 2015**, soit une augmentation de **47.5 %** en 11 ans. Celui des magistrats a en revanche connu une nette amélioration passant de 209 en 2014 à 339 en 2015, soit une augmentation de 62 %.

Tableau n°7 : Evolution de l'effectif du personnel des juridictions financières

Eléments	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Magistrats	209	209	218	260	259	303	303	328	363	353	345	339
Cadres / Agents	158	154	157	173	173	184	184	198	193	187	211	202
Total	367	363	375	433	432	487	487	526	556	540	556	541

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports annuels

Force est de constater que la cour des comptes déploie des efforts substantiels en matière de recrutement et de formation, en vue d'améliorer le professionnalisme des magistrats et cadres administratifs et techniques.

Dans ce cadre, les magistrats de la cour des comptes suivent une formation qui portent sur les différents aspects des contrôles exercés par les juridictions financières ayant pour objectif de³⁶³ :

- Mettre à niveau les connaissances des magistrats et leur permettre d'acquérir une formation spécialisée axée sur des connaissances techniques et juridiques appropriées dans les différentes disciplines ;
- Adopter les outils et les procédures aux nouvelles orientations assignées au contrôle des juridictions financières, notamment l'adoption des pratiques d'audit moderne ;

³⁶³ Rapport 2003 p79

- Hisser les magistrats des juridictions financières au niveau professionnalisme requis par les pratiques internationales édifiantes ;
- Prendre en considération les exigences et les contraintes des assujettis au contrôle des juridictions financières, notamment leurs spécificités et leur environnement propres.

La Cour considère la formation et le perfectionnement des ressources humaines comme un objectif stratégique pour le renforcement des capacités professionnelles de ses magistrats et de son personnel administratif.

A ce propos, la Cour s'est efforcé d'assurer à ses ressources humaines une formation spécifique portant aussi bien sur les aspects juridiques, financiers et comptables que sur les matières d'audit, les instruments d'analyse, d'évaluation et de contrôle de performance.

Dans ce cadre, un plan de formation est élaboré par un comité de formation de façon à s'intégrer aux orientations stratégiques de la cour, et cela en tenant compte des besoins réels exprimés par les magistrats³⁶⁴.

Il est à rappeler que ce comité de formation, institué par le premier président de la cour, a pour mission principale l'élaboration et la mise en œuvre des programmes de formation, ainsi que l'évaluation de leurs résultats.

Par ailleurs, la formation dispensée revêt à la fois l'aspect d'une formation de base et d'une formation continue.

La formation de base est articulée autour de deux axes essentiels : une formation théorique et une formation pratique, sanctionnée au terme de 24 mois d'un examen de capacité professionnelle :

- *La formation théorique* : vise à renforcer et à développer les compétences de base des futurs magistrats, et à homogénéiser leur niveau de connaissances³⁶⁵.

³⁶⁴ La cour des comptes, «Rapport d'activité 2005 », p50

- *La formation pratique* : vise à faire connaître aux auditeurs l'organisation de la cour, s'imprégner des modes de fonctionnement et de la réalité du terrain et les conditions pratiques dans l'exercice du métier de magistrat des juridictions financières³⁶⁶.

La formation continue, elle vise à perfectionner et actualiser les connaissances des magistrats et personnels des juridictions financières dans les différents domaines en liens avec leurs attributions.

Dans ce sens, la cour des comptes organise des rencontres et séminaires sur des thèmes spécifiques animés par des praticiens experts nationaux et internationaux dans le domaine. Elle veille à l'organisation régulière des cours de langue et de d'informatique.

De même, la cour organise conjointement avec des écoles supérieures des formations diplômantes³⁶⁷, et offre aux magistrats des stages de perfectionnement et des visites auprès des ISC dans le cadre de son partenariat et son ouverture sur son environnement.

Il est à signaler qu'un centre de formation dédié à la formation continue des magistrats a été crée en octobre 2015. Il y a lieu de citer à titre d'information aussi, que le comité des programmes a adopté un plan de formation continue s'étalant sur 3ans (2016 à 2018). Et que sur un effectif de 340 magistrats, 200 magistrats ont bénéficié d'un programme de formation³⁶⁸

³⁶⁵ Cette formation englobe entre 10 et 13 modules regroupant plusieurs matières: droit, statistiques, finances et comptabilité publique, comptabilité privée, techniques d'audit, analyse et gestion des projets, marchés financiers, informatique, rédaction des arrêts et des rapports, techniques de communication, langues.... Chacune des matières est sanctionnée par une évaluation.

³⁶⁶ Cette session pratique qui dure environ 10 mois, est constituée de stages pratiques dans les différentes structures de la cour des comptes, des cours régionales des comptes ainsi que les organismes publics (Douane, Trésorerie générale du Royaume), les entreprises publiques (ONE, ONEP, CDG) ou certains cabinets d'audit(KPMG, MAZARD....). A la fin de ces tournées, et à partir d'une grille multicritères, une note est attribuée à l'auditeur de la part des présidents des chambres et des Cours régionales des comptes visitées.

³⁶⁷ La cour a organisé deux formations diplômantes conjointement avec l'ISCAE, il s'agit de Master sur le droit des affaires et le contrôle de la gestion . Voir rapport 2010, p594

³⁶⁸ Il s'agit de deux programmes trimestriels (4ème trimestre 2015 et 1er trimestre 2016) comportant 9 séminaires (Management stratégique, certification et audit financier, audit informatique, normes IFRS, qualité et audit de performance, techniques de contrôle de la matérialité des marchés publics, développement personnel et communication interpersonnelle, crimes financiers et rédaction des textes juridiques).

Par ailleurs, la cour des comptes est tenue d'apporter une attention particulière au perfectionnement théorique de ses membres. Ce perfectionnement professionnel doit déborder le cadre traditionnel des connaissances en droit, en économie et en comptabilité ainsi que les techniques de gestion y compris l'informatique³⁶⁹.

Consciente de cette exigence, la cour a intensifié ses efforts en matière de modernisation de sa politique de gestion des ressources humaines.

Dans ce sens, un premier jumelage léger³⁷⁰ a eu lieu entre la Cour des comptes marocaine et la cour des comptes française, relatif au renforcement des capacités professionnelles des magistrats des juridictions financières en matière d'audit et de contrôle supérieur des finances publiques. Il a contribué à la formation de 213 magistrats des juridictions financières du Maroc avec la participation de 32 experts français et six experts marocains.

L'exécution de ce programme a permis d'enrichir les compétences professionnelles des magistrats des juridictions financières, tout en améliorant la qualité et l'effectivité de leurs travaux, dans le respect des normes internationales d'audit appliquées aujourd'hui par les institutions supérieures de contrôle³⁷¹. Il s'est concrétisé par la mise en œuvre des activités suivantes³⁷² :

- L'enrichissement des contrôles effectués par les CRC dans les domaines de la gestion déléguée, du contrôle des recettes, de la gestion du patrimoine, des choix de projets et de l'urbanisme;
- L'utilisation de l'informatique pour les contrôles et l'audit des systèmes informatiques;
- La mise en pratique de ces connaissances au cours d'un stage pratique au niveau de la Cour centrale et les Chambres régionales des comptes françaises.

³⁶⁹ Déclaration lima, section 14 personnel de contrôle

³⁷⁰ Ce mini-jumelage a eu lieu d'Aout 2012 à Mars 2103. Il a duré 8 mois. Il a été financé par l'UE et il avait pour objectif de contribuer à la bonne gouvernance par le biais du renforcement du système général de contrôle des finances publiques, en accord avec les normes internationales et les meilleures pratiques européennes, et plus particulièrement en matière de contrôle de la gestion et des fonds publics

³⁷¹ La cour des comptes, «Rapport d'activité 2012 », p399-400

³⁷² La cour des comptes, «Rapport d'activité 2013 ». p344-345

Vu les exigences issues du contexte des finances publiques, qui est en plein mutation, le besoin de la cour des comptes de mettre en place une démarche méthodologique et de disposer des outils appropriés dans ce domaine de contrôle ne cesse d'accroître³⁷³.

Pour répondre à ce besoin, un autre projet de jumelage de grande envergure³⁷⁴ a été mis en place visant d'atteindre trois principaux résultats :

- D'abord, la capacité de la cour des comptes d'auditer les comptes de l'Etat en vue de leur certification, selon la chronologie prévue par la LOLF et son décret d'application, conformément aux normes et aux meilleures pratiques internationales ;
- Ensuite, la capacité de la cour d'assurer la veille de la loi des finances, aux différentes phases du cycle budgétaire, de façon à apporter en temps utile ses avis et ses commentaires, et à les rendre publics selon les meilleures pratiques observées dans ce domaine ;
- Et finalement, la maîtrise des juridictions financières des meilleures pratiques d'audit de performance et d'évaluation des programmes et des politiques publics.

2.2. Attributions de la cour des comptes : De la supervision au conseil

Depuis sa création en 1979, la cour des comptes exerçait trois principales attributions: le jugement des comptes, la discipline budgétaire et financière, et le contrôle de la gestion.

En 2002, la loi 62-99 formant code des juridictions financières a introduit des nouvelles dispositions. Outre les trois missions classiques, la cour s'est vue attribuée, une mission permanente de coordination et d'inspection vis-à-vis des cours régionales

³⁷³ Programme de coopération Maroc-Union Européenne « HAKAMA » (Gouvernance publique), Fiche de projet de jumelage, « Renforcement des capacités institutionnelles, professionnelles et techniques de la cour des comptes du Maroc ». p10

³⁷⁴ Le budget de ce projet de jumelage est de 1 200 000,00 euros. Ce projet s'étale sur une durée de 24 mois. Ce projet a un double objectif visant à contribuer à la bonne gouvernance des finances publiques, en renforçant le rôle de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques au Maroc, et consolider les capacités de la cour des comptes à répondre à ses obligations découlant de la législation et des grandes réformes nationales, en s'inspirant des meilleures pratiques européennes et des normes internationales en la matière.

des comptes, ainsi que le contrôle de l'emploi des fonds publics et des fonds collectés par appel à la générosité publique.

Par la suite et dans le cadre des apports de la constitution de 2011, la cour des comptes est chargée du contrôle et du suivi des déclarations du patrimoine, l'audit des comptes des partis politiques et la vérification de la régularité des dépenses électorales.

A ces différentes missions, vient s'ajouter récemment une compétence exclusive à la cour des comptes, celle de la certification des comptes suite aux dispositions de nouvelle L.O.L.F, qui tend vers le renforcement de la transparence de l'information financière.

De même, la cour des comptes est appelée à apporter son assistance au parlement, au gouvernement, et aussi aux instances judiciaires.

L'ensemble de ces missions peuvent être regroupées en deux principaux types, à savoir, des attributions juridictionnelles et extra-juridictionnelles.

Ces attributions constituent le pouvoir de contrôle de la cour des comptes³⁷⁵ :

- Un pouvoir de sanction, concrétisé par les décisions juridictionnelles prises par le juge des comptes suite aux manquements aux réglementations en vigueur.
- Un pouvoir de suivi et de contrôle de la gestion des deniers publics, concrétisé par des recommandations émises par la cour des comptes dans une optique d'amélioration de la performance de la gestion publique.

2.2.1. Attributions juridictionnelles : Mission traditionnelle de la supervision

La cour des comptes vérifie et juge les comptes présentés par les comptables publics. Elle exerce également une fonction juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière, et elle statue sur les appels formés contre les jugements prononcés à titre définitif par les cours régionales.

³⁷⁵S.Oujemaa, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », op.cit, p110.

Le juge des comptes détient des pouvoirs élargis vis-à-vis des comptables publics, des contrôleurs et des ordonnateurs. Il exerce ses pouvoirs à travers des procédures spécifiques, qui varient selon la nature de la mission, et qui lui permet de remettre en cause la responsabilité de ces acteurs dans le cas de constatation d'une irrégularité.

2.2.1.1. Vérification et jugement des comptes.

Le contrôle des comptes est la mission classique attribuée aux institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

Chaque comptable public est tenu de produire annuellement à la cour, les comptes des services d'Etat³⁷⁶ dont il est responsable, ou des situations comptables retraçant les opérations des dépenses, des recettes et de trésorerie exécutées par leur soin, dans les formes prévues par les dispositions réglementaires en vigueur.

La cour vérifie les comptes des services de l'Etat ainsi que ceux des établissements publics et des entreprises dont le capital est souscrit exclusivement par l'Etat ou des établissements publics ou conjointement par l'Etat, des établissements publics et des collectivités locales, lorsque ces organismes sont dotés d'un comptable public.

Selon le programme annuel du jugement des comptes fixé par ordonnance du président de la cour des comptes, chaque président de chambre procède à la répartition des comptes et des situations comptables reçues entre les conseillers rapporteurs pour instruction et vérification³⁷⁷.

Le conseiller rapporteur peut être assisté par d'autres magistrats et vérificateurs. Il dispose de larges pouvoirs d'investigations, et il peut exiger de tous les intervenants dans le circuit de l'exécution des dépenses et des recettes la communication de toutes informations utiles dans la limite de compétences de chacun.

³⁷⁶Ces comptes sont constitués de pièces générales et de pièces justificatives des recettes et des dépenses. Ces dernières sont déterminées par les lois et réglementations, et par des nomenclatures établies par le ministre des finances. Pour les services de l'Etat, les pièces justificatives sont adressées trimestriellement à la cour, alors qu'elles peuvent être vérifiées sur place pour les autres organismes publics.

³⁷⁷Art 30 de la loi 62-99.

Et selon le cas, il leur communique ses observations auxquels ils doivent répondre dans un délai de deux (2) mois, sauf prorogation exceptionnelle accordée par le président de la chambre compétente.

A l'issue de vérification, le conseiller rapporteur établit deux (2) types de rapports³⁷⁸ :

- **Le premier rapport** : il présente les résultats de l'instruction du compte ou de la situation comptable présenté par le comptable public, et relève s'il y a lieu les observations sur les faits de nature à mettre en jeu la responsabilité de l'ordonnateur, du contrôleur ou du comptable public dans les matières juridictionnelles de la cour chacun dans la limite des compétences qui lui sont dévolues.
- **Le deuxième rapport** : le conseiller rapporteur reprend les observations relatives à la gestion du service, de l'établissement ou de l'entreprise publics concerné et qui relève des compétences de la cour en matière de contrôle de la gestion.

La procédure de vérification et de jugement des comptes présente des caractéristiques qui lui confèrent une certaine originalité par rapport aux autres procédures en matière de contrôle.

Il s'agit d'une procédure **inquisitoire, écrite et contradictoire** :

- Elle est inquisitoire puisque la cour est saisie d'office, sans qu'il n'y ait une instance demandeur car il s'agit d'un contrôle d'ordre public. A l'échéance des délais réglementaires, les comptes des comptables publics sont rendus automatiquement à la cour des comptes pour vérification. Le non respect de cette obligation de production des comptes de gestion, des situations comptables et des pièces justificatives dans les délais prescrits, fait encourir aux comptables publics une amende prononcée par le premier président de la cour sur réquisition du procureur général dont le montant peut atteindre au maximum mille (1000) dirhams, et une astreinte de cinq cents (500) dirhams pour chaque mois de retard ;

³⁷⁸ Art 32 de la loi 62-99.

- Elle est écrite parce que l’instruction se fait par écrit, à travers des notes d’observations communiquées aux acteurs concernés, qui doivent répondre dans un délai de deux (2) mois. Passant ce délai, le conseiller rapporteur établit les deux rapports déjà cités ci-dessus ;
- Elle est contradictoire dans la mesure où après avoir remettre les rapports, le premier faisant l’objet des résultats de l’instruction est remis avec les pièces justificatives à un conseiller contre-rapporteur désigné par le président de la chambre parmi les magistrats du même grade ou d’un grade supérieur³⁷⁹, sur lequel il doit émettre son avis dans un délai d’un (1) mois.

Après le dossier comprenant le rapport du conseiller rapporteur, l’avis du conseiller contre-rapporteur et les pièces justificatives, est transmis au procureur général du Roi pour déposer ses conclusions dans un délai d’un (1) mois à compter de la date de sa saisine³⁸⁰, avant de le faire retourner au président de la chambre pour inscription au rôle des audiences.

Après avoir examiné le dossier et les réponses de tous intervenants impliqués dans ce processus, ainsi que les conclusions du ministère public, l’affaire est mise en délibéré.

La formation de jugement statue sur pièces et à huis clos. Elle est composée de cinq magistrats, dont le président. Et elle se prononce à la majorité des voix.

A l’issue de cette procédure, deux situations peuvent se présenter, soit : La cour statue par un arrêt définitif³⁸¹ sur le compte ou la situation comptable lorsqu’elle ne retient aucune irrégularité, soit elle procède à travers un double arrêt³⁸², lorsqu’elle retient des irrégularités.

Dans ce deuxième cas, la cour enjoint au comptable public par un arrêt provisoire de produire par écrit ses justifications, ou à défaut de reverser les sommes qu’elle déclare étant dues à l’organisme public concerné dans un délai qui ne peut être inférieur à trois (3) mois à compter de la date de notification de l’arrêt provisoire.

³⁷⁹ Art 33 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

³⁸⁰ Ibidem, Art 34

³⁸¹ Ibidem, Art 37

³⁸² Ibidem.

Dans un délai maximum d'un an à compter de la date de ce dernier, la cour se prononce par un arrêt définitif, selon lequel le comptable public est soit³⁸³ :

- **Quitte** : L'arrêt emporte la décharge définitive du comptable ;
- **En avance** : L'arrêt lui permet de demander le remboursement des sommes déjà versées pour combler un déficit présumé ;
- **En débet** : L'arrêt déclare le comptable public débiteur suite à un déficit dans sa caisse. Il fixe le montant du débet exigible dès sa notification.

Lorsque le comptable est déclaré débiteur, c'est sa responsabilité personnelle et pécuniaire qui est mise en jeu.

Il s'agit d'une lourde responsabilité, puisque le jugement des comptes est subjectif et ne tient pas à l'examen des raisons de ce déficit. Ces derniers sont laissés à l'appréciation du ministre des finances en tant que supérieur hiérarchique, ayant le pouvoir d'atténuer la responsabilité du comptable soit en lui déchargeant de sa responsabilité, soit en lui faisant bénéficier d'une remise gracieuse.

2.2.1.2. La gestion de fait.

Les opérations de nature à constituer des gestions de fait, sont déferées à la cour des comptes par le procureur général du Roi près de la cour. Ce dernier agit soit de sa propre initiative, soit à la demande du ministère des finances, des ministères intéressés, du trésorier général du royaume ou des comptables publics.

En plus, la Cour peut se saisir elle-même et d'office au vu des constatations faites à l'occasion de la vérification des comptes³⁸⁴.

La cour juge les comptes du comptable du fait au même titre que le comptable patent puisqu'il est soumis aux mêmes obligations. Il est à préciser à cet égard, qu'un comptable de fait est toute personne qui effectue sans y être habilitée par l'autorité compétente, des opérations de recettes, de dépenses, de détention et de maniement de fonds ou de valeur appartenant à l'un des organismes publics soumis au contrôle de la

³⁸³ Art 40 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

³⁸⁴ Art 42 de la loi 62-99.

cour, ou qui, sans avoir la qualité du comptable public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas auxdits organismes, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu des lois et règlements en vigueur.

Lorsque la cour déclare une personne comptable de fait, elle lui enjoint par le même arrêt de produire son compte dans un délai qui ne peut être inférieur à deux mois. Elle peut lui condamner à une amende qui est calculée suivant l'importance et la durée de la détention ou du maniement des fonds et valeurs, sans que le montant de l'amende dépasse le total des sommes indûment détenues ou maniées. Ce qui constitue une sorte de protection des deniers publics contre toute forme de gestion illégale.

2.2.1.3. La discipline budgétaire et financière.

La cour des comptes exerce une fonction juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière à l'égard de tout responsable, de tout fonctionnaire ou agent de l'un des organismes soumis au contrôle de la cour³⁸⁵, qui commet l'une des infractions prévues par le code des juridictions financières.

Toutefois, il est à signaler qu'il est exclu de ce champ de contrôle, les membres du gouvernement et les membres de la chambre des représentants et de la chambre des conseillers, lorsqu'ils agissent es-qualité.

Le code des juridictions financières a énuméré l'ensemble des infractions mettant en jeu la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics. Toutefois, le comptable public mis en débet, ne peut pour les mêmes motifs, être poursuivi en matière de discipline budgétaire et financière.

La procédure de discipline budgétaire et financière présente certaines *spécificités* par rapport à celle de jugement des comptes.

³⁸⁵ Les organismes soumis au contrôle de la cour sont : les services de l'Etat, les établissements publics, Les sociétés ou entreprises dans lesquelles l'Etat ou des établissements publics détiennent séparément ou conjointement, directement ou indirectement, une participation majoritaire, ou un pouvoir prépondérant de décision, Les sociétés ou entreprises dans lesquelles l'Etat ou des établissements publics détiennent conjointement avec des collectivités locales, une participation majoritaire au capital ou un pouvoir prépondérant de décision.

Contrairement à la procédure du jugement des comptes, la cour n'est pas saisie d'office, elle est saisie par l'intermédiaire du procureur général du Roi³⁸⁶, soit de sa propre initiative, soit à la demande du premier président ou d'une formation de la cour en cas de découverte d'infractions qui relèvent du champ de compétence de la cour en matière de discipline budgétaire et financière.

Elle est saisie également par le chef de gouvernement, le président des chambres de représentants ou des conseillers, le ministre des finances et les ministres concernés, et ce par l'intermédiaire du procureur général du Roi sur la base des rapports de contrôle ou d'inspections appuyés des pièces justificatives.

Une autre spécificité fondamentale, réside dans le fonctionnement de la cour en matière de discipline budgétaire et financière, comme une cour de justice ordinaire avec tout ce que cela exige comme garanties des droits de la défense.

Les personnes faisant l'objet de poursuites, sont autorisées à se faire assister par un avocat agréé près de la cour suprême³⁸⁷.

Le procureur général du Roi (PGR) peut décider sur la base des documents et informations reçues soit la poursuite, soit le classement de l'affaire.

En cas de poursuite, le PGR qui joue un rôle primordial dans cette procédure, sollicite du premier président la désignation d'un conseiller rapporteur chargé de l'instruction du dossier et en avise les personnes concernées. Une fois nommé, le conseiller rapporteur procède à toute enquête et investigation auprès de tous les organismes publics ou privés. Il dispose de larges pouvoirs, il a la qualité de se faire communiquer tous les documents et entendre toutes les personnes dont la responsabilité paraîtrait engagée, ou tous témoins après qu'ils aient prêté serment.

L'instruction en matière de discipline budgétaire et financière est secrète. A cet effet, le conseiller rapporteur est seulement tenu d'informer le PGR sur son déroulement. Il lui communique au terme de sa mission d'instruction le dossier accompagné de son

³⁸⁶ Art 57 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

³⁸⁷ Art 58 de la loi 62-99.

rapport, pour déposer ses réquisitions dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception³⁸⁸.

La personne concernée est informée par le PGR, qu'elle peut, dans les quinze (15) jours suivant la date de notification, prendre connaissance sur place au greffe de la cour, soit par elle-même, soit par l'intermédiaire de son avocat. Elle dispose de trente (30) jours après la consultation du dossier s'il veut produire un mémoire écrit³⁸⁹.

Après examen du dossier, le premier président ordonne que l'affaire soit portée au rôle des audiences de la chambre compétente. La formation du jugement est composée de cinq (5) magistrats dont le conseiller rapporteur avec une voix délibérative, contrairement à la procédure de jugement des comptes dont la voix du conseiller rapporteur et contre-rapporteur est consultative. Et en cas de partage de voix, celle du président est prépondérante.

L'arrêt est rendu par la cour dans un délai maximum de deux (2) mois à compter de la date de la mise en délibéré de l'affaire. Il est notifié dans les deux (2) mois suivant son prononcé, à la personne concernée, au ministre chargé des finances, au ministre intéressé, au PGR, à la partie qui a saisi la cour et aux représentants légaux des organismes concernés.

Au terme de cette procédure, la cour prononce à l'encontre des personnes ayant commis l'une ou plusieurs des infractions déjà citées, une amende dont le montant calculé selon la gravité et le caractère répétitif de l'infraction, ne peut être inférieur à mille (1000) dirhams par infraction, sans que le montant de l'amende par infraction ne puisse dépasser la rémunération nette annuelle que la personne concernée a perçue à la date de l'infraction. Toutefois, le montant cumulé des amendes précitées ne peut dépasser quatre (4) fois le montant annuelle de la dite rémunération³⁹⁰.

Si la cour établit que les infractions commises ont causé une perte à l'un des organismes soumis à son contrôle, elle ordonne à l'intéressé le remboursement à cet organisme des sommes correspondantes en principal et en intérêts.

³⁸⁸ Art 60 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

³⁸⁹ Ibidem, Art 61

³⁹⁰ Ibidem, Art 66

La personne concernée et les témoins qui ne répondent pas aux demandes de communication d'informations ou aux convocations qui leur sont adressés par la cour dans les délais impartis, ou refusent de prêter serment ou de témoigner, peuvent être condamnées par ordonnance du premier président à une amende de cinq cents (500) à deux mille (2000) dirhams.

Au cas où la cour relève des faits de nature à justifier une action disciplinaire, le PGR signale ces faits à l'autorité ayant pouvoir disciplinaire à l'égard de l'intéressé, laquelle fait connaître à la cour dans un délai de six (6) mois les mesures qu'elle a prises.

Si la cour relève des faits de nature à justifier une sanction pénale, le PGR de sa propre initiative ou à la demande du premier président, saisit la justice en vue de prendre les mesures qu'il juge appropriées et en avise l'autorité dont relève l'intéressé. De son côté, la justice fait connaître à la cour les mesures qu'il a prises³⁹¹.

2.2.2. Attributions extra-juridictionnelle : Mission de conseil et d'assistance.

En plus des attributions juridictionnelles, la cour des comptes exerce des attributions administratives, des attributions consultatives au profit du parlement, du gouvernement et des instances judiciaires, ainsi que les attributions moralisatrices.

2.2.2.1. Le contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds.

La sécurité financière assurée par le contrôle classique des finances publiques ne correspond pas aux objectifs de la nouvelle gestion publique axée sur une logique de résultat et de performance.

A cet égard, l'approche moderne du contrôle exige son orientation vers le maximum d'efficacité, d'où l'importance cruciale de l'institution d'un contrôle de la gestion en

³⁹¹ Art 111 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

tant que véritable moyen permettant aux administrateurs et services publics d'éviter les gaspillages des deniers publics³⁹².

La cour des comptes contrôle la gestion des services, des entreprises et des organismes publics qui entrent dans la sphère de ses compétences, afin d'en apprécier la qualité et de formuler des suggestions sur les moyens susceptibles d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité et le rendement.

Son contrôle porte sur tous les aspects de la gestion. Elle apprécie la réalisation des objectifs, les résultats obtenus ainsi que le coût et les conditions d'acquisitions et d'utilisation des moyens mis en œuvre.

Ce contrôle porte également sur la régularité des prestations fournies, des fournitures livrées et des travaux effectués.

La cour s'assure que les systèmes et procédures mis en place dans les organismes soumis à son contrôle garantissent la gestion optimale de leurs ressources et de leurs emplois, la protection de leur patrimoine, et l'enregistrement de toutes les opérations réalisées.

Elle peut effectuer des missions d'évaluation des projets publics afin d'apprécier les réalisations par rapport aux objectifs et moyens mis en œuvre pour chaque projet.

Concernant la procédure poursuivie, le président de la chambre désigne les conseillers qui seront chargés du contrôle de la gestion des organismes inscrits au programme des travaux de la cour.

Ces conseillers sont habilités à se faire communiquer toutes informations utiles à leurs missions, et à procéder à l'audition des personnes dont ils estiment le témoignage nécessaire³⁹³. Ils portent à la connaissance des responsables des organismes contrôlés les observations relevées afin qu'ils produisent leurs réponses dans un délai de deux (2) mois. Passé ce délai, les conseillers établissent des rapports qu'ils transmettent au président de la chambre.

³⁹²S.Oujemaa, " Le contrôle des finances publiques au Maroc", op.cit, p 118.

³⁹³ Art 79 de la loi 62-99.

Ces rapports transmis sont délibérés en présence de cinq membres dont le président de chambre et le conseiller rapporteur.

La chambre peut entendre tout responsable, agent ou contrôleur de l'organisme concerné. Elle peut aussi ordonner des investigations complémentaires. Elle décide des observations qui peuvent faire l'objet de lettres du président de la chambre aux responsables des organismes concernés. Les décisions de la chambre sont prises à la majorité des voix.

Sur la base des délibérations de la chambre, et s'il y a lieu, des résultats des investigations complémentaires et des réponses des responsables des organismes concernés, le conseiller rapporteur prépare un projet de rapport particulier.

Ce dernier est soumis à la délibération de la chambre avant d'être adressé par le premier président au chef du gouvernement, au ministre chargé des finances et au ministre de tutelle, lesquels peuvent formuler leurs observations et exprimer leurs avis dans un délai fixé par le premier président et qui ne peut être inférieur à un mois.

Ces rapports particuliers accompagnés des avis et commentaires reçus, sont ensuite transmis au comité des programmes et des rapports, en vue de leur insertion au rapport annuel de la Cour et au rapport sur l'exécution de la loi de Finances.

La cour exerce également un autre type de contrôle qui vise à s'assurer que l'emploi des fonds publics reçus par les entreprises³⁹⁴, ou par les associations, ou tous autres organismes bénéficiant d'une participation au capital ou d'un concours, quelque soit sa forme de la part de l'Etat, d'un établissement public ou de l'un des autres organismes soumis au contrôle de la cour, est conforme aux objectifs visés par la participation ou le concours³⁹⁵.

Ces organismes sont tenus de produire à la cour, les comptes d'emploi des fonds et autres concours publics reçus.

³⁹⁴ Les entreprises autres que celles soumis au champ de contrôle de la cour des comptes en matière de contrôle de la gestion.

³⁹⁵ Art 86 de la loi 62-99.

Les associations faisant appel à la générosité publique, sont aussi soumises au champ du contrôle de la cour qui porte sur les comptes relatifs à l'emploi desdites ressources suite à la requête du chef du gouvernement³⁹⁶.

2.2.2.2. L'assistance des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire

En vertu de l'article 148 de la constitution de 2011, la cour des comptes apporte son assistance au parlement dans le domaine de contrôle des finances publiques, aux instances judiciaires, et au gouvernement dans les domaines relevant de ses compétences en vertu de la loi.

A l'égard du gouvernement, la cour peut inscrire à ses programmes, à la demande du chef du gouvernement, des missions d'évaluation de projets publics et de contrôle de la gestion de l'un des organismes soumis à son contrôle.

A l'égard du parlement, la cour peut répondre aux demandes de précisions que les présidents des deux chambres du parlement peuvent lui soumettre, à l'occasion de l'examen du rapport sur l'exécution de la loi de finances³⁹⁷, et de la déclaration générale de conformité communiqués par la cour à l'occasion de dépôt de loi de règlement au plus-tard, à la fin du premier trimestre du deuxième exercice qui suit celui de l'exécution de la loi des finances concernée selon les apports de la nouvelle loi organique relative à la loi de finances³⁹⁸.

L'assistance apportée par la cour au parlement dans sa nouvelle mission constitutionnelle d'évaluateur des politiques publiques³⁹⁹ est d'importance cruciale, puisque l'évaluation des politiques publiques est devenue une exigence démocratique qui répond au besoin de rationalité et de transparence et qui justifie ses fondements dans la consécration d'un Etat moderne et par conséquent de la bonne gouvernance⁴⁰⁰. Toutefois, la cour des comptes ne peut intervenir que si elle est sollicitée par le

³⁹⁶ Art 89 de la loi 62-99.

³⁹⁷ Selon les dispositions de l'article 95 de la loi 62-99, la cour reçoit un ensemble de documents et informations servant à l'élaboration du rapport sur l'exécution de la loi de finances au plus tard six mois avant l'expiration du délai légal du dépôt de la loi de règlement.

³⁹⁸ Art 65 de la loi organique n°130-13 relative à la loi des finances.

³⁹⁹ Selon l'article 70 de la constitution 2011, « Le parlement exerce le pouvoir législatif. Il vote les lois, contrôle l'action du gouvernement et évalue les politiques publiques ».

⁴⁰⁰ M. Harakat, « Gouvernance, gestion publique et corruption », op.cit, p90

pouvoir législatif ou exécutif, ce qui stipule l'existence d'une forte volonté politique incarnée dans un parlement innovateur⁴⁰¹.

Quant aux instances judiciaires, les relations avec la cour des comptes et la justice est marquée par certains conflits de saisine et de collaboration, faute de détermination d'un cadre régissant cette relation d'assistance mutuelle.

2.2.2.3. Le contrôle et le suivi des déclarations du patrimoine

La Cour des comptes est chargée de recevoir et de contrôler les déclarations des biens faites par les différents responsables et gestionnaires publics.

En vertu de l'article de 158 de la constitution, « *Toute personne, élue ou désignée, assumant une charge publique doit faire, conformément aux modalités fixées par la loi, une déclaration écrite des biens et actifs détenus par elle, directement ou indirectement, dès la prise de fonctions, en cours d'activité et à la cessation de celle-ci* ».

Cette obligation de déclaration de patrimoine s'inscrit dans le cadre de renforcement de la transparence et de la moralisation de la vie publique ainsi que la lutte contre les manipulations frauduleuses et la dilapidation des deniers publics.

Après l'entrée en vigueur du dispositif juridique de la déclaration obligatoire du patrimoine en 2010, plusieurs personnes sont devenues assujetties à cette obligation :

- Assujettis exerçant des fonctions gouvernementales et assimilés, à savoir le Chef du Gouvernement, les ministres, les ministres délégués et les secrétaires d'Etat le cas échéant, les personnalités assimilées aux membres du gouvernement pour leur situation administrative et les chefs de cabinet des membres du gouvernement. ;
- Membres du Conseil constitutionnel ;
- Représentants et conseillers du Parlement ;
- Magistrats des tribunaux du Royaume ;
- Magistrats des juridictions financières ;

⁴⁰¹ M. Harakat, « Gouvernance, gestion publique et corruption », op.cit, p94

- Membres du Conseil supérieur de la communication audiovisuelle ;
- Certains élus des conseils locaux et des chambres professionnelles ;
- Certains fonctionnaires ou agents publics.

Vu le nombre élevé des assujettis, la cour s'est trouvée devant l'obligation d'adapter sa structure organisationnelle afin qu'elle puisse exercer ses nouvelles missions. À cette fin, la Cour des comptes a procédé à la réorganisation de ses services centraux en créant une chambre dédiée à cette nouvelle attribution de contrôle et de suivi des déclarations de patrimoine.

Les déclarations obligatoires de patrimoine, se répartissent en quatre types :

- Déclaration préliminaire lors de la nomination ou élection à des fonctions assujettissant à la déclaration de patrimoine ;
- Déclaration complémentaire en cas de modifications intervenues dans le patrimoine pour certaines catégories d'assujettis (magistrats de l'ordre judiciaire, magistrats des juridictions financières, certains élus et certains fonctionnaires et agents de l'Etat) ;
- Renouvellement de la déclaration obligatoire qui survient tous les trois ans, ou deux ans selon la catégorie d'assujettis, au mois de février ;
- Déclaration de cessation de fonction ou de mandat pour toute autre cause que le décès.

L'obligation de la déclaration du patrimoine vise la consolidation des principes de transparence, de reddition des comptes et d'intégrité.

De ce fait, Le non respect de l'obligation de dépôt de la déclaration, de celui des délais de dépôt ainsi que celui des prescriptions du dispositif juridique régissant cette procédure, expose les acteurs concernés aux sanctions prévues par la réglementation en vigueur.

2.2.2.4. Le contrôle des comptes des partis politiques

La cour des comptes est chargée du contrôle des dépenses des partis politiques, au titre du soutien annuel accordé par l'Etat pour la couverture de leurs frais de fonctionnement, ainsi que le contrôle de leurs comptes annuels.

A cet effet, tous les partis politiques doivent produire à la cour des comptes, leurs comptes annuels, au plus tard le 31 mars de chaque année, certifiés par un expert comptable inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables, et doivent justifier que les montants reçus par eux ont été utilisés, aux fins pour lesquelles ils ont été accordés.

La cour est chargée également du contrôle de l'emploi des fonds reçus par les partis politiques pour le financement de leurs campagnes électorales. Ces derniers sont tenus de produire à la cour les pièces justificatives des dépenses y afférentes, afin de justifier que les montants reçus ont été utilisés dans les délais et selon les formes fixées par voie réglementaire, aux fins pour lesquelles ils ont été accordés.

A défaut de production ou de manque de pièces justificatives, le premier président adresse une mise en demeure au responsable national du parti, aux fins de restitution du montant en question au trésor ou de régularisation de la situation.

Les résultats des travaux en matière de contrôle et de vérification des comptes des partis politiques sont ensuite insérés dans le rapport annuel de la cour des comptes pour publication.

Conclusion

L'introduction d'une nouvelle gestion budgétaire axée sur les résultats a impliqué la réorientation de la fonction du contrôle en passant d'un contrôle de régularité vers un contrôle de performance.

Cela ne veut absolument pas dire la suppression du contrôle de régularité, puisque ce dernier joue un rôle préventif et permet d'assurer le respect de la légalité, et de l'autorisation budgétaire accordée par le parlement.

Ce nouveau contexte nécessite l'adaptation du cadre institutionnel régissant les organes de contrôle, d'inspection et d'évaluation pour pouvoir assumer les nouvelles fonctions liées au contrôle de la performance.

Nous avons déjà présenté dans la première partie un modèle théorique de la nouvelle gestion publique (NGP = CI+A+I), qui propose une doctrine globale pour le management de l'administration publique, sous ses aspects financiers et non financiers et qui décrit les principes d'un système complet de contrôle public moderne et valable pour tout Etat.

D'après l'analyse de la structure institutionnelle du système de contrôle au Maroc, il s'avère que son architecture a connu une véritable transformation malgré les limites qui handicapent son bon fonctionnement. Ce système repose sur des systèmes de contrôle interne financiers et non financiers implantés dans chaque unité de gestion par les gestionnaires eux-mêmes et sous leur responsabilité.

Certes le bilan est positif et présente des résultats perceptibles, mais il existe toujours des pistes d'améliorations pour une exploitation optimale des potentialités existantes.

Le système de contrôle des finances publiques marocain est un système complexe, composé de plusieurs acteurs, accomplissant diverses missions allant du contrôle de régularité au contrôle de performance. Les composantes de ce système ont connu une forte évolution suite à la dynamique des réformes qu'a connues la sphère de la gestion publique.

Les contrôles inter-administratifs s'opèrent à priori et à postérieur de l'exécution des opérations. Ils s'exercent soit par le comptable public soit par des corps spéciaux d'inspections (DAI, IGM, IGF, IGAT).

Pour rendre le système de contrôle plus efficace, il fallait l'adapter avec la nouvelle logique de performance, en s'orientant vers l'allègement du contrôle à priori, et le renforçant du contrôle à posteriori par l'attribution de nouvelles missions d'audit et d'évaluation de l'action publique. Toutefois, en l'absence de véritables mécanismes garantissant l'indépendance des organes exerçant les différentes natures de contrôle inter-administratifs, les contrôles externes menés par le parlement et les juridictions financières permettent de combler d'une manière relative cette défaillance. Ces deux types de contrôles forment ensemble une certaine complémentarité.

De même, les contrôles externes avec les nouvelles réformes, occupent une place privilégiée dans le système politico-administratif et jouissent d'une plus grande indépendance, condition indispensable pour un système de contrôle efficace.

Dans ce sens, le Maroc a entrepris en parallèle plusieurs réformes visant à améliorer son système de contrôle qui a porté sur l'ensemble de ses composantes.

Parmi ces différentes composantes du système de contrôle, le contrôle juridictionnel exercé par la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publiques revêt une importance toute particulière.

Le modèle marocain du contrôle supérieur des finances publiques constitue, dès lors, une adaptation du modèle collégial juridictionnel latin du contrôle externe.

Il a évolué progressivement en s'orientant vers le contrôle de performance afin de répondre aux exigences constitutionnelles relatives aux enjeux de la transparence, de la reddition des comptes et de la protection des principes de la bonne gouvernance.

Dans ce contexte, nous nous sommes interrogés si le contrôle exercé par la cour des comptes a pu atteindre effectivement ses objectifs ? A travers le chapitre qui suit, nous allons essayer d'en apporter quelques éléments de réponse.

Chapitre 3 : La contribution du contrôle supérieur des finances publiques à la bonne gouvernance financière publique : quel apport ?

Le contrôle de la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publiques a connu une forte évolution visant la modernisation du contrôle public, en favorisant davantage le contrôle de la performance au lieu du seul aspect de régularité.

Le sens de cette évolution tend à aligner les pratiques du modèle juridictionnel et collégial de la cour des comptes vers le modèle anglo-saxon du contrôle des finances publiques.

L'influence des pratiques anglo-saxonnes se caractérise au niveau de la cour des comptes par le développement des audits. Il s'agit notamment de l'audit de performance dans le cadre des missions du contrôle de la gestion, et l'audit financier et comptable dans le cadre de la nouvelle mission introduite par les apports de la LOLF.

A cet effet, après avoir présenté dans le chapitre précédent les spécificités du contrôle supérieur des finances publiques marocain, nous allons aborder dans ce présent chapitre les pratiques réelles du contrôle des finances publiques à travers l'étude de la contribution de la cour des comptes au renforcement des principes de bonne gouvernance financière.

Pour ce faire, nous allons expliquer dans un premier temps notre démarche méthodologique, notre fil conducteur tout au long des étapes de notre recherche, avant de procéder à l'analyse des informations, et la présentation des résultats de notre étude.

I. Positionnement épistémologique et méthodologique de la recherche

La recherche scientifique repose sur une certaine vision du monde, utilise une méthodologie pour atteindre des résultats visant à prédire, prescrire, comprendre ou expliquer. Ceci permet de contrôler la démarche de la recherche et d'accroître la validité de la connaissance.

Tout chercheur souhaitant asseoir la légitimité de ses énoncés doit s'interroger sur sa démarche de recherche à travers les trois questions suivantes : quelle est la nature de la connaissance produite ? Comment la connaissance est-elle engendrée ? Et quels sont la valeur et le statut de ces connaissances ?

Pour apporter une réponse à ces questions, le chercheur peut s'inspirer des trois grands paradigmes épistémologiques usuellement identifiés en sciences de l'organisation, à savoir : le paradigme positiviste, le paradigme interprétativiste et le paradigme constructiviste⁴⁰².

1. Paradigme épistémologique retenu

L'épistémologie est l'étude de la constitution des connaissances valables. Elle s'intéresse principalement aux trois questions suivantes : Qu'est-ce que la connaissance ? Comment est-elle élaborée ? Comment justifier le caractère valable d'une connaissance ?

En effet, dans la mesure où la finalité d'une recherche est d'élaborer des connaissances, il est crucial pour un chercheur de s'interroger sur ce qu'est pour lui la connaissance, les hypothèses fondatrices sur lesquelles sa conception de la connaissance repose et la manière de justifier la validité des connaissances qu'il élabore⁴⁰³. Ces éléments lui sont indispensables pour réfléchir à la pertinence et à la validité du processus d'élaboration des connaissances mis en œuvre au regard de l'objectif poursuivi, c'est-à-dire à ce qui est couramment appelé la méthodologie de recherche.

A cet effet, le positivisme revendique un positionnement réaliste. Il a pour objet l'explication de la réalité. Alors que l'interprétativisme, défendant la particularité des sciences humaines en général et des sciences de l'organisation en particulier, s'oppose traditionnellement au positivisme puisqu'il cherche à comprendre la réalité.

⁴⁰² R.A Thiétart, « Méthodes de recherche en management », Dunod, Paris 2014, p13

⁴⁰³ Marie-Laure Gavard-Perret, David Gotteland, Christophe Haon, Alain Jolibert, « Méthodologie de la recherche en sciences de gestion », Pearson France 2012, p13

Concernant le paradigme du constructivisme, il partage avec le courant interprétativiste un certain nombre d'hypothèses relativistes. Il a des conceptions particulières par rapport à l'interprétativisme quant au processus de création de la connaissance et aux critères de validité de la recherche, mais il a pour objet de comprendre la réalité⁴⁰⁴.

Dans ce sens, nous avons choisi de fonder notre recherche sur une approche positiviste. Ce choix est motivé par le fait que le positivisme en tant que paradigme le plus dominant, revendique un positionnement réaliste. Cela répond à la nature de notre thème de recherche où le contrôle des finances publiques est une réalité qui existe à travers les pratiques des institutions chargées de contrôle.

Pour le positivisme, des critères précis permettent de distinguer clairement les connaissances scientifiques à savoir : la vérifiabilité, la confirmabilité et la réfutabilité⁴⁰⁵. Pour respecter ces critères, le positivisme ne reconnaît comme scientifique qu'une méthode reposant sur le respect de la logique déductive. Il refuse d'attribuer à la logique inductive un caractère scientifique, affirmant que la seule logique qui permette d'avoir une reproduction objective de la réalité est la logique déductive.

De ce fait, notre positionnement épistémologique s'inscrit dans un paradigme positiviste, avec une démarche hypothético-déductive.

Ce mode de raisonnement déductif consiste à élaborer des hypothèses et à les confronter à une réalité, afin de déduire des conséquences observables permettant d'en déterminer la validité⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ R.A Thiétart, op.cit, p14.

⁴⁰⁵ Ibidem, p 27

⁴⁰⁶ Ibidem, p61.

2. La méthodologie de recherche

La méthodologie étant généralement définie comme l'étude des méthodes destinées à élaborer des connaissances. Elle apparaît comme l'un des volets de l'épistémologie. Toutefois, l'épistémologie ne se réduit pourtant pas à la méthodologie. La méthodologie permet au chercheur d'avoir un fil conducteur et une approche harmonieuse entre les différentes étapes de la recherche.

Ainsi, notre travail s'est articulé autour des étapes suivantes, en l'occurrence:

- Le choix du postulat de départ ;
- La revue de littérature ;
- La formulation de la problématique ;
- L'élaboration d'un modèle conceptuel d'analyse ;
- L'étude et la vérification du modèle à travers une démarche bien définie ;
- L'analyse des données ;
- Présentation des résultats et conclusions de la recherche.

2.1. Formulation de la problématique

Le postulat de départ de notre recherche est énoncé à travers la question suivante :

Dans le cadre de la nouvelle gestion publique, et ses nouvelles exigences, nous nous sommes interrogés sur l'efficacité du contrôle des finances publiques au Maroc dans le renforcement de la bonne gouvernance financière publique?

Cette question nous a amené à effectuer des recherches documentaires et la consultation des différents écrits traitant à la fois de la thématique du contrôle et celle de la gestion des finances publiques.

La littérature consultée nous a permis de constater qu'au sein des différentes démocraties, il existe toujours une institution supérieure de contrôle des finances publiques qui opère à travers deux grandes missions :

- Le contrôle traditionnel de la conformité aux lois et règlements en vigueur ;
- Le contrôle de performance (*au Maroc appelé contrôle de la Gestion*) qui apprécie *l'efficience, l'efficacité et l'économie* de l'administration publique.

Par ailleurs, il en ressort de notre consultation littéraire que le contrôle supérieur des finances publiques constitue une composante indispensable à la bonne gouvernance.

Au Maroc, malgré les réformes engagées par les responsables pour la modernisation de la gestion publique, les différents rapports publiés sur les finances publiques témoignent de la persistance d'une véritable crise de gouvernance financière.

Ce constat, nous amène à s'interroger sur l'efficacité et la pertinence du système de contrôle des finances publiques. Ce qui rend encore plus délicat notre questionnement, c'est que le système de contrôle au Maroc reste complexe, diversifié et couvre l'intégralité du processus de la gestion financière publique.

La constitution de 2011 dans son article 147 place la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle chargée de la consolidation et la protection des principes de la bonne gouvernance.

A travers cette position privilégiée, la cour des comptes entretient également des relations avec l'ensemble des acteurs en charge de la gestion et du contrôle des finances publiques (voir annexe n°6)

En se référant de ce qui précède, notre **problématique** s'énonce comme suit :

Dans quelles mesures les pratiques du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc contribuent-elles réellement au renforcement de la bonne gouvernance financière publique ?

Pour nous permettre de répondre à la problématique posée, nous nous sommes basés sur un certain nombre d'hypothèses en guise de fil conducteur dans notre processus de recherche.

Pour établir le lien entre le contrôle supérieur des finances publiques et les principes de la bonne gouvernance financière, nous nous sommes basés sur les hypothèses suivantes :

H1 : La supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité.

H2 : Les pratiques de contrôle exercé par l'ISC renforcent la transparence en assurant l'accès des parties prenantes à l'information, et en dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière.

H3 : Le contrôle de la gestion exercé par l'ISC contribue à l'amélioration de la gestion des entités publiques à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

H4 : L'impact du contrôle dépend du degré de la mise en application et de suivi des recommandations émises

2.2. Modèle conceptuel de la recherche

Pour infirmer ou confirmer les hypothèses formulées dans le cadre de notre problématique, il est nécessaire de faire appel à des indicateurs de vérification permettant d'avoir les données nécessaires.

Hypothèse 1

La supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité.

Explication:

La cour des comptes exerce le contrôle supérieur des finances publiques, ainsi chaque comptable public est tenu de produire annuellement à la cour, les comptes des

services d'Etat⁴⁰⁷ dont il est responsable, ou des situations comptables retraçant les opérations des dépenses, des recettes et de trésorerie exécutées par leur soin. Ainsi, elle est chargée dans le cadre de son contrôle juridictionnel de vérifier le respect des règles de la gestion financière et budgétaire.

Nous cherchons à travers cette hypothèse à analyser l'impact du contrôle juridictionnel de la cour des comptes sur les pratiques des gestionnaires publics.

Indicateurs de vérification:

- Production des comptes
- Nature des infractions relevées en matière de gestion budgétaire et financière
- Application des mesures répressives et nature de sanction

Hypothèse 2

Les pratiques de contrôle exercé par l'ISC renforcent la transparence en assurant l'accès des parties prenantes à l'information, et en dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière.

Explication:

La cour des comptes en tant qu'ISC est tenue par l'obligation de publier l'ensemble de ses travaux.

A travers cette hypothèse, nous cherchons à savoir si la cour des comptes communique régulièrement et met à la disposition des parties prenantes des informations pertinentes au moment opportun, leur permettant ainsi de réduire le manque de transparence et assurer une meilleure visibilité.

⁴⁰⁷Ces comptes sont constitués de pièces générales et de pièces justificatives des recettes et des dépenses. Ces dernières sont déterminées par les lois et réglementations, et par des nomenclatures établies par le ministre des finances. Pour les services de l'Etat, les pièces justificatives sont adressées trimestriellement à la cour, alors qu'elles peuvent être vérifiées sur place pour les autres organismes publics.

Indicateurs de vérification:

- Nombre et nature des travaux publiés ;
- Périodicité et délai de publication ;
- Accessibilité des parties prenantes aux travaux ;
- Exhaustivité des travaux ;
- Stratégie de communication de la cour des comptes

Hypothèse 3

Le contrôle de la gestion exercé par l'ISC contribue à l'amélioration de la gestion des entités publiques à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

Explication:

La cour des comptes contrôle la gestion des services, des entreprises et des organismes publics qui entrent dans la sphère de ses compétences, afin d'en apprécier la qualité et de formuler des suggestions sur les moyens susceptibles d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité et le rendement. Son contrôle porte sur tous les aspects de la gestion.

Nous cherchons à savoir si le contrôle de la gestion contribue réellement à l'examen des systèmes de contrôle interne des organismes audités, et à le renforcer à travers les recommandations émises.

Indicateurs de vérification

- Vérification de l'existence du système de contrôle interne ;
- Evaluation dans la pratique le respect des principes de contrôle interne ;
- Identification des domaines critiques de l'activité examinée ;
- Emission des recommandations ayant pour objectif de corriger les dysfonctionnements relevés.

Hypothèse 4

L'impact du contrôle dépend du degré de la mise en application et de suivi des recommandations émises.

Explication:

La mise en application des recommandations émises à l'occasion des missions de contrôle, ainsi que l'approche de suivi et d'évaluation de celles-ci, reflètent le degré d'efficacité du contrôle exercé.

Nous cherchons à travers cette hypothèse à analyser l'impact de la mise en application des recommandations sur les résultats de contrôle.

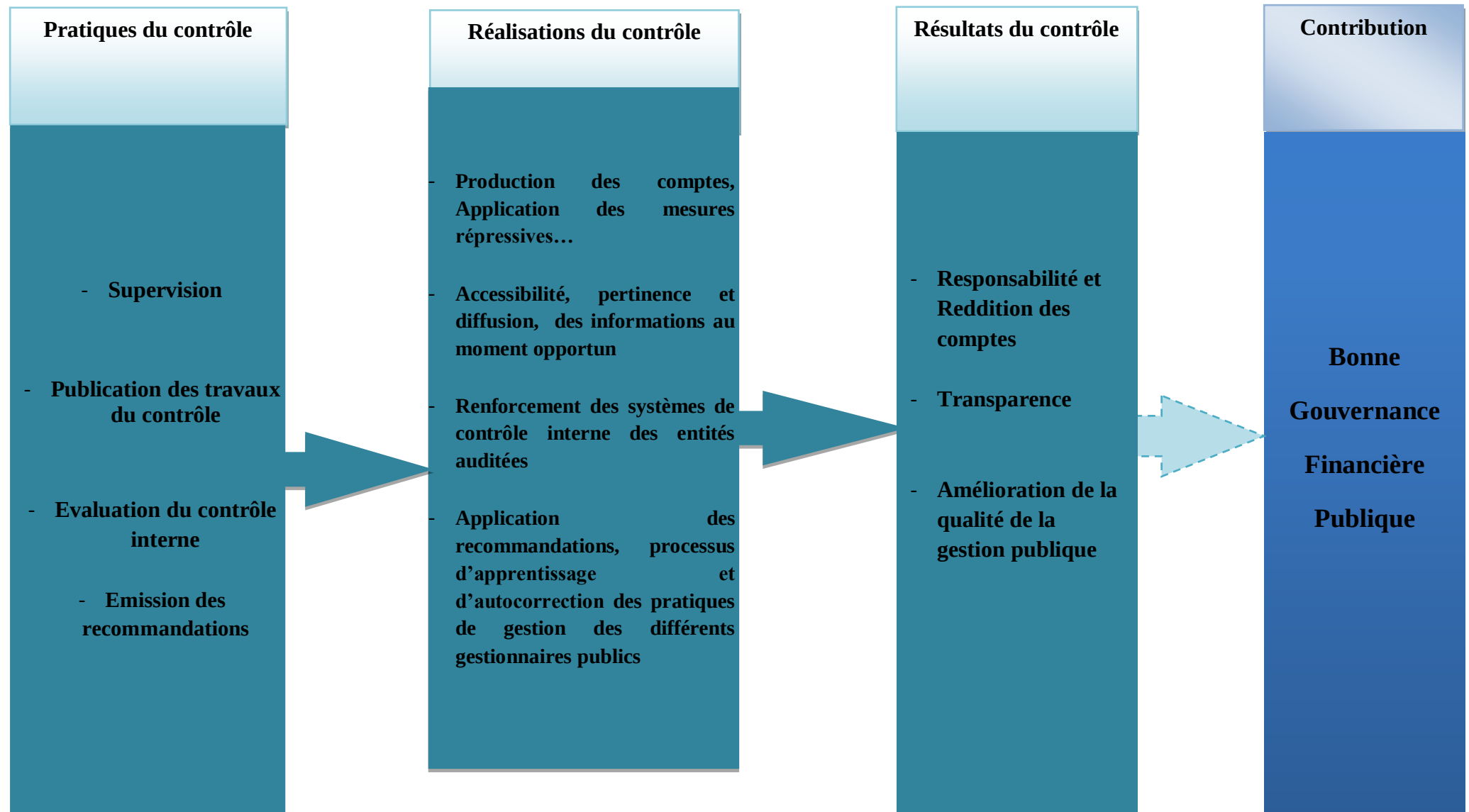
Indicateurs de vérification :

- Le suivi des recommandations
- Le taux d'application des recommandations
- Nature des recommandations (centrée sur la conformité ou sur l'économie, l'efficience et l'efficacité).
- Fréquence de répétition des dysfonctionnements (pour des raisons pratiques, seul le cas du secteur de la santé a été pris en compte).

Dans ce qui-suit, nous présentons notre modèle conceptuel de recherche (*Figure n°4*), avant d'aborder la méthode de recueil des données, en mesure de nous permettre de mener à bien l'analyse de notre problématique, ainsi que de vérifier le postulat de nos hypothèses.

Figure n°4

Modèle conceptuel d'analyse



2.3. Collecte des données

Pour la collecte de données, nous avons privilégié la méthode documentaire, dite « **méthode non structurée** ».

Ainsi, plusieurs sources ont été identifiées et empruntées dans notre approche de sourcing documentaire, il s'agit notamment :

- Des rapports de la cour des comptes qui ont constitués notre principale source de recueil des données ;
- Des normes internationales en matière de contrôle ;
- Des études d'évaluation du système de contrôle de la cour des comptes menées par les institutions internationales⁴⁰⁸ ;
- Des sites officiels spécialisés dans le domaine du contrôle qui n'ont pas été écartés du panel de nos sources d'information vu leur potentiel d'apport très important pour notre recherche.

Notre démarche de collecte de données a été consolidée par des entretiens auprès de certains responsables dans l'objectif d'apporter des éclaircissements sur certains points dont l'information n'a pas été assez suffisante pour disposer de réponses concluantes.

Par ailleurs, Il est à signaler que tous les rapports consultés ont vigoureusement été dépouillés, analysés et interprétés, et ce en fonction des objectifs préalablement attendus et fixés. Toutefois, force est de constater que dans l'analyse des rapports, et pour des raisons pratiques et d'efficacité, nous avons fait le choix d'un échantillon sélectionné selon les objectifs de la recherche et selon la nature des missions comme le montre le tableau ci-dessous :

⁴⁰⁸ Enquête sur le budget ouvert 2017 (International Budget Partnership); Etude sur le système national d'intégrité 2014 (Transparency Maroc) ; Étude d'évaluation de la gestion des systèmes de finances Publiques 2007 (Banque mondiale), Etude D'apprentissage conjointe pour l'amélioration de la gouvernance au moyen d'un contrôle externe (OCDE)

Tableau n° 8: Motivations des choix des rapports de contrôle de la cour des comptes

Nature de mission	Rapport	Motif de choix
Contrôle juridictionnel	Rapports annuels de 2003-2015	Analyser les données relatives aux missions du jugement des comptes pour tracer l'évolution de production des comptes de gestion publics
	Recueil des arrêts rendus par la Chambre de discipline budgétaire et financière 2016 et 2018	Evaluer le respect par les gestionnaires publics des règles de la gestion budgétaire et financière publique, ainsi que l'application des sanctions en cas de responsabilité engagée des acteurs concernés
Contrôle de la gestion (CG)	Référés et rapports thématiques	Vu leur nombre limité, ils seront intégralement mis en examen afin de pouvoir analyser la logique de choix de ces thématiques et leur pertinence.
	Rapports particuliers : INSEA, ENA, OMPIC, OCE	Le choix de ces rapports particuliers a pour objectif d'examiner si la cour des comptes vérifie lors de ses missions de contrôle les systèmes de contrôle interne des organismes audités, identifie les domaines critiques et cherche à corriger les dysfonctionnements à travers des recommandations.
	Rapports particuliers : Santé : Centres hospitaliers	L'objectif est de se focaliser sur la nature et la fréquence des recommandations. Nous cherchons à savoir si les missions de CG débouchent sur un processus d'autocorrection, par lequel les gestionnaires publics améliorent leur mode d'organisation et de gestion pour plus de performance, ou bien ce sont les mêmes observations qui ressortent (ce qui dénote un manque de capitalisation de bonnes pratiques recommandées).Ce choix est motivé par l'existence de plusieurs missions menées auprès des organismes similaires relevant du même secteur.
	Rapports particuliers : Education : Académies régionales	L'objectif est de se focaliser sur le sort des recommandations. Ce choix est motivé par la disponibilité d'information suite aux multiples enquêtes sectorielles menées par la cour des comptes dans le cadre de suivi de ses recommandations.

2.4. Approche de vérification des hypothèses

Deux approches différentes et complémentaires ont été empruntées pour analyser les informations et données collectées. Il s'agit de **l'approche quantitative** et **l'approche qualitative**.

2.4.1. Approche quantitative

Afin de mesurer la contribution de la cour des comptes à la mise à disposition au public des informations budgétaires et leurs exhaustivités, l'efficacité de son contrôle ainsi que les opportunités offertes par la cour des comptes pour la participation du public dans ses travaux, nous avons opté pour la méthodologie de l'Enquête sur le Budget Ouvert (**EBO**) dans sa partie consacrée au contrôle budgétaire exercé par la cour des comptes.

Cette méthodologie de l'EBO servira d'outil méthodologique pour mener notre étude sur le contrôle de la cour des comptes.

Avant d'expliquer comment notre étude (basée sur l'EBO) sera menée, nous allons tout d'abord présenté le cadre méthodologique de l'enquête sur le budget ouvert.

Ensuite nous allons expliquer comment nous allons adapter cet outil méthodologique aux besoins de notre recherche, tout en exposant les résultats de l'EBO pour le cas du Maroc.

Au terme de notre étude, nous allons expliquer les écarts obtenus entre les résultats de notre étude et celles obtenus par l'EBO.

2.4.1.1. La démarche de l'EBO

L'enquête sur le budget ouvert est un processus de recherche collaboratif dans lequel **International Budget Partnership (IBP)** travaille avec les partenaires de la société civile de plusieurs pays englobant toutes les régions du monde.

L'IBP en tant qu'organisme reconnu d'intérêt public, collabore avec la société civile du monde entier pour promouvoir un environnement favorisant des processus budgétaires transparents en tant que moyen d'amélioration de la gouvernance.

L'IBP considère que la responsabilité dans les finances publiques s'articule autour de trois piliers fondamentaux à savoir **la transparence**, **la participation** et **la redevabilité**.

Cette approche préconise la transparence en tant que condition indispensable permettant d'assurer un débat budgétaire exhaustif et une surveillance budgétaire appropriée.

Pourtant, cette condition de transparence n'est pas suffisante à elle seule pour créer un environnement en vertu duquel les gouvernements soient en permanence tenus responsables d'une gestion efficiente et efficace des finances publiques. Cela exige également la création des opportunités de participation des citoyens au processus budgétaire, ainsi que l'existence d'une surveillance formelle étroite des gouvernements par le législatif et l'ISC.

Selon l'IBP, la transparence budgétaire, la participation du public dans le processus budgétaire, et la redevabilité, agissent ensemble pour créer un écosystème de responsabilité budgétaire robuste.

Il estime que le manquement à ces trois éléments, aura pour conséquence:

- ***En l'absence d'informations budgétaires complètes*** : Les institutions officielles de contrôle et la société civile ne peuvent pas surveiller la conception et la mise en œuvre des politiques budgétaires. ;
- ***En l'absence d'un accès adéquat aux espaces formels et informels permettant d'influencer le budget*** : Le grand public n'a pas le pouvoir d'exposer les décideurs gouvernementaux à une diversité de points de vue pour contribuer à assurer que les politiques budgétaires sont fondées sur des informations complètes et reflètent les priorités nationales ;

- Enfin, en *l'absence d'autorité, de portée et de ressources appropriées* : Les institutions formelles de surveillance ne peuvent pas s'acquitter de leurs devoirs avec efficacité et assurer que les fonds publics sont perçus et dépensés de la manière qui a été prévue.

Force est de constater de ce qui précède que l'absence ou l'insuffisance de l'un de ces trois éléments fondamentaux sape le fonctionnement de la totalité du système de responsabilité, en rendant :

- ✓ Moins probable le fait que les politiques budgétaires reflètent les besoins et les priorités d'une nation ;
- ✓ Et plus probable l'existence de la corruption et de la mauvaise gestion des fonds publics.

2.4.1.2. La méthodologie de travail de l'EBO

Selon l'approche préconisée par l'IBP, un cycle budgétaire comporte quatre étapes à savoir : La formulation, l'approbation, l'exécution et l'audit.

Durant ce cycle, huit documents budgétaires clés doivent être accessibles (**voir annexe 3**). Il s'agit notamment des rapports suivants:

- Rapport préalable au budget ;
- Rapport de budget de l'exécutif ;
- Budget approuvé ;
- Rapports en cours d'année ;
- Rapports en milieu d'année ;
- Rapport de fin d'année ;
- Rapport d'audit ;
- Budget du citoyen.

A cet effet, l'EBO évalue la disponibilité auprès du public et l'exhaustivité de chacun de ces documents.

Cette enquête est la seule mesure indépendante et comparative de la transparence, la participation et la responsabilité budgétaires dans le monde⁴⁰⁹. C'est la plus grande évaluation comparative des trois composantes d'un écosystème de responsabilité budgétaire qui fonctionne bien.

L'Enquête sur le budget ouvert 2017 est la sixième édition de ce rapport. Les enquêtes précédentes ont été publiées en 2006, 2008, 2010 et 2012 et 2015.

Les questions incluses dans l'EBO sont basées sur les bonnes pratiques généralement acceptées de la gestion des finances publiques. La majorité des questions de l'enquête se penchent sur les pratiques actuelles plutôt que sur les exigences pouvant être imposées par la loi.

Ces questions s'inspirent des critères élaborés par des organisations internationales, tels que :

- ✓ Le Code de bonnes pratiques sur la transparence des finances publiques du Fonds monétaire international (FMI) ;
- ✓ le Programme de dépenses publiques et de responsabilité financière (dont le secrétariat est hébergé par la Banque mondiale), la Transparence budgétaire ;
- ✓ Les meilleures pratiques de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ;
- ✓ La déclaration de Lima des directives sur les principes du contrôle de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle.

⁴⁰⁹ IBP, Enquête sur le budget ouvert 2017, p2

a. Le questionnaire de l'EBO 2017

Le questionnaire de l'EBO de l'édition 2017 comprend 228 questions réparties comme-suit :

- 145 questions notées ;
- 83 questions non notées.

Les résultats obtenus dans l'édition de l'EBO 2017 sont principalement basés sur les réponses afférentes au questionnaire composé de **145** questions notées à choix multiples. Ce dernier comprend :

- **109** questions qui évaluent la disponibilité publique des informations budgétaires, (**Transparence**) ;
- **18** questions qui évaluent les opportunités pour le public de participer au processus budgétaire, (**Participation**) ;
- et **18** questions qui évaluent le rôle et l'efficacité du pouvoir législatif et de l'institution supérieure de contrôle. (**Contrôle**)

En ce qui concerne les questions non notées, le questionnaire comprend **83 questions** supplémentaires qui ne sont pas utilisées pour calculer les scores individuels, mais contribuent à compléter la recherche de l'EBO en recueillant des informations générales sur les documents budgétaires clés et en explorant différentes caractéristiques de la gestion des finances publiques d'un pays.

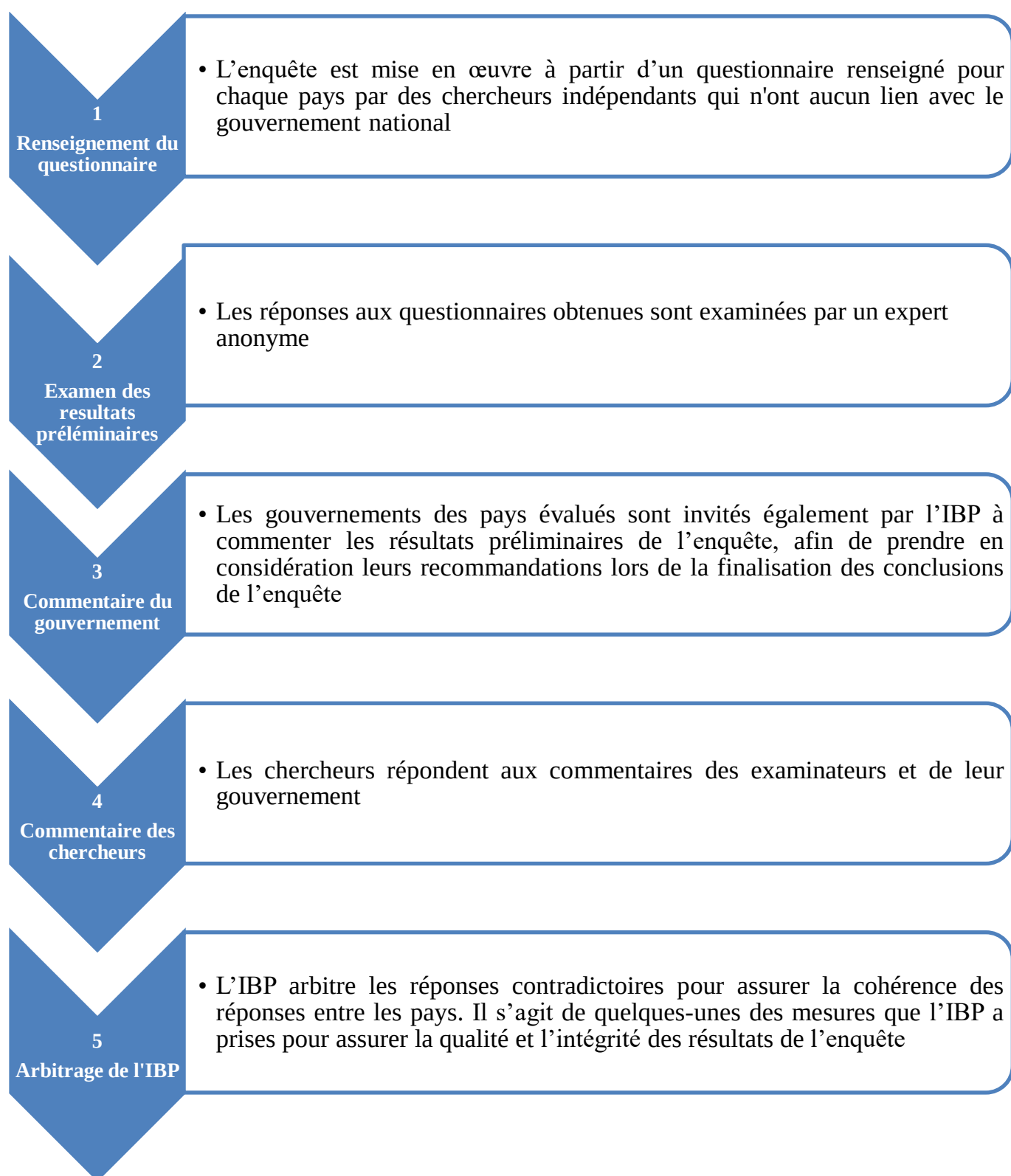
Une fois complétée, les réponses sont quantifiées et des scores pour chaque indicateur de mesure sont attribués aux pays évalués.

b. Le processus de recherche de l'EBO.

Pour renseigner ledit questionnaire, l'IBP adopte une démarche bien déterminée pour assurer un maximum de qualité et d'intégrité des résultats.

L'EBO 2017, ayant couvert 115 pays, a été mis en œuvre selon la démarche suivante :

Figure n°5: Le processus de recherche de l'EBO



Source : Elaborée par nos soins sur la base de la méthodologie de l'EBO⁴¹⁰

⁴¹⁰ IBP, Enquête sur le budget ouvert 2017, p49

Il est à signaler que les réponses de l'enquête sont généralement étayées par des citations et des commentaires. Il peut s'agir de références à un document public, d'une déclaration publique du gouvernement ou de commentaires issus d'un entretien en face-à-face avec un représentant du gouvernement ou toute autre partie bien informée

c. Calcul des scores

L'EBO attribue des scores allant de 0 à 100 en fonction de la moyenne des réponses obtenues. A chaque question, il y en a celles requérant 5 options de réponse, alors que d'autres n'en requièrent que 3. (Voir tableaux ci-dessous)

Tableau n°9 : Quantification des réponses à cinq options

Réponse	Description	Résultat numérique (%)
A	Norme pleinement respectée	100
B	Eléments fondamentaux de la norme sont respectés	67
C	Efforts minimaux pour satisfaire la norme	33
D	Norme n'est pas respectée	0
E	Norme ne s'applique pas	N/A

Tableau n° 10 : Quantification des réponses à trois options

Réponse	Description	Résultat numérique(%)
A	Norme pleinement respectée	100
B	Norme n'est pas respectée	0
C	Norme ne s'applique pas	N/A

En fonction des réponses obtenues, des scores moyens sont calculés pour chaque indicateur de mesure. Il s'agit principalement, comme indiqué dans les deux tableaux ci-dessous, des indicateurs de mesure relatifs à :

- la diffusion en temps opportun de l'information au public tout au long du processus budgétaire pour chaque document budgétaires (**Transparence**) ;
- L'évaluation des acteurs et des pratiques de surveillance (**Redevabilité et participation**).

Tableau n°11 : Mesure de la diffusion en temps opportun de l'information au public tout au long du processus budgétaire

Document budgétaire	Dates limites de publication des documents « mis à la disposition du public »*	Question de l'EBO 2017	Nombre de questions par document dans l'IBO
Rapport préalable au budget	Il doit être communiqué au public au moins un mois avant la présentation du Projet de budget de l'exécutif devant l'Assemblée législative.	54-58, PBS-2	6
Projet de budget de l'exécutif et documents justificatifs pour le Projet de budget de l'exécutif	Ils doivent être publiés pendant son examen par le pouvoir législatif et avant son adoption. Un Projet de budget publié après son approbation par la législature ne sera en aucun cas considéré comme étant « accessible au public »	1-53, EBP-2	54
Budget approuvé	Il doit être publié dans les trois mois suivant l'adoption du budget par la législature.	59-63, EB-2	6
Budget des citoyens	Il doit être publié en même temps que le document connexe, soit le Projet de budget de l'exécutif ou le Budget approuvé. Par exemple, un Budget des citoyens relatif au Projet de budget de l'exécutif doit être publié pendant que la législature examine le Projet de budget de l'exécutif et avant son approbation.	64-67	4
Rapports en cours d'année	Ils doivent être publiés dans les trois mois suivant la période couverte dans ce rapport.	68-75, IYR-2	9
Revue de milieu d'année	Elle doit être publiée dans les trois mois suivant la période couverte dans ce rapport.	76-83, MYR-2	9
Rapport de fin d'année	Il doit être publié au plus tard dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal auquel il se rapporte (la période de déclaration).	84-96, YER-2	14
Rapport d'audit	Il doit être publié au plus tard dans les 18 mois suivant la fin de l'exercice fiscal auquel il se rapporte (la période de déclaration).	97-102, AR-2	7
TOTAL			109

Source: International Budget Partnership, EBO 2017, p49

Tableau n°12 : Evaluation des acteurs et des pratiques de surveillance

Indicateur mesuré	Numéros des questions de l'EBO 2017	Nombre de questions par indicateur
La participation du public dans le processus budgétaire	125-142	18
Rôle des Institutions financières indépendantes	103-106	4
Le rôle de l'Assemblée législative	107-117	11
Le rôle de l'Institution supérieure de contrôle	118-124	7

Source: International Budget Partnership, EBO 2017, p50

2.4.1.3. Méthodologie de notre Etude

A l'issue de cette présentation globale de l'enquête sur le budget ouvert, on constate clairement que l'EBO constitue un outil méthodologique permettant de mesurer le degré de transparence, de participation et de redevabilité des processus budgétaires dans un pays donné, ainsi que la contribution de chaque acteurs dans ce processus.

A cet effet, et vu notre intérêt porté sur le contrôle exercé par la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publique au Maroc, nous avons estimé pertinent le recours à cet outil méthodologique pour pouvoir mesurer la contribution de la cour des comptes au renforcement de la transparence, la redevabilité et la participation. Ces principes constituent des éléments fondamentaux parmi d'autres permettant une bonne gouvernance financière publique.

Notre idée principale est de calculer des scores permettant de mesurer la contribution de la cour des comptes à la transparence, l'efficacité du contrôle budgétaire et la participation.

Pour ce faire, nous avons donc sélectionné et regroupé uniquement les questions afférentes à l'objet et au besoin de notre recherche.

A cet égard, il est à rappeler que l'enquête sur le budget ouvert (**EBO**) comporte plusieurs questions ne concernant pas l'objet (**le contrôle**) de notre recherche, se trouvant ainsi hors champ de notre étude.

Il est à préciser que le panel des questions figurant dans l'enquête sur le budget ouvert, concernant l'ISC est composé de 27 questions (Annexe 4).

Par ailleurs, seules 17 questions parmi les 27 sont notées et donc seront prises en considération dans le calcul des scores. Ces questions seront regroupées par catégorie d'indicateur selon la méthodologie adoptée par l'enquête.

Pour les 10 questions restantes, qui ne seront pas prises en compte dans le calcul des scores, elles représentent des compléments d'informations sur le rapport annuel de l'audit de la cour des comptes.

Ainsi, pour mesurer la contribution de la cour des comptes à chaque domaine, les réponses aux questions qui s'y rapportent seront par la suite pondérées. Dès lors, chaque domaine obtiendra un score distinct.

Tableau n° 13 : Les questions par catégorie d'indicateur mesuré

Indicateur mesuré	Numéro de question	Nombre de questions par indicateur
Mesure de la diffusion en temps opportun de l'information au public par la cour des comptes	RA2, Q97-102	7
Rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire	Q118-Q124	7
La participation du public dans les travaux de la cour des comptes	Q142-143	3

Source : Adapté par nos soins sur la base de la méthodologie de l'IBP

Pourquoi mener notre propre étude alors que les résultats de l'EBO 2017 sont disponibles ?

Il est à rappeler que le Maroc est parmi les pays couverts par l'enquête sur le budget ouvert.

Pour apporter les réponses nécessaires au questionnaire de l'enquête, l'IBP a confié celui-ci à **Transparency-Maroc** en tant que chercheur indépendant appartenant à la société civile.

Une fois le questionnaire est servi par les chercheurs de **Transparency-Maroc**, les réponses ont été examinées par un évaluateur anonyme spécialisé dans la matière.

L'IBP a également invité le gouvernement marocain (notamment le ministère des finances) à fournir ses commentaires sur les résultats préliminaires de l'enquête.

Au terme de ce processus de recherche de l'enquête, l'IBP a arbitré toutes les réponses contradictoires fournies par les chercheurs, l'évaluateur anonyme et le gouvernement. En conséquence, l'équipe des chercheurs de **Transparency Maroc**⁴¹¹ n'étaient pas d'accord avec les réponses définitives pour près de 20 des 228 indicateurs dans le questionnaire du Maroc (*Informations confirmées suite à un entretien avec Mer Azzedine Akesbi, membre de Transparency Maroc, chargé de l'étude*).

Il est à signaler également que l'EBO de l'édition de 2017 a porté sur le rapport d'audit de l'année budgétaire 2014, ainsi que les événements et les activités qui se sont produits jusqu'au 31 décembre 2016.

Par ailleurs, les raisons pour lesquelles nous avons mené notre étude sont les suivantes :

- Pour se conformer aux exigences de rigueur scientifique de la recherche, notamment en matière de la fiabilité de l'information, nous avons estimé

⁴¹¹ Les travaux de recherche ont été menés par par Azeddine Akesbi et Mohamed Boussetta, chercheurs et membres de Transparency Maroc.

opportun et pertinent de mener notre propre étude en apportant par nos soins les réponses nécessaires pour renseigner le questionnaire.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que le résultat final de l'EBO comprend plusieurs réponses contradictoires, et que la majorité de ces réponses sont issues d'une étude documentaire. Ceci nous a poussés, en plus de l'étude documentaire, à chercher directement quelques informations sur le terrain auprès des parties concernées, soit à travers des entretiens organisés, soit des conversations téléphoniques (avec des *responsable dans la direction du budget et des parlementaires*) dans certains cas.

- D'après notre lecture des résultats de l'EBO, nous n'étions pas en parfaite concordance avec certaines réponses.
- Et finalement, notre étude portera sur le rapport d'audit relatif à l'année budgétaire 2015, et à toutes les activités et événements qui datent jusqu'à 31-12-2017. Ceci, nous permettra de retracer s'il y a, ou non, une évolution dans le temps dans le travail de la cour des comptes (par rapport au résultat de l'EBO ayant porté sur l'année budgétaire 2014 et les événements arrêtés au 31-12-2016).

2.4.2. Approche qualitative : Etude analytique

Pour compléter et enrichir notre étude quantitative, nous avons procédé, via une analyse documentaire à l'étude de contenu des rapports publiés par la cour des comptes. L'objectif est d'apprécier l'apport des pratiques du contrôle juridictionnel et administratif au renforcement des principes de la bonne gouvernance financière.

Force est de rappeler à cet effet, que la bonne gouvernance financière publique peut être appréhendée à travers un certain nombre de principes et critères d'appréciation.

Pour des raisons pratiques et méthodologiques, nous avons fait choix d'agréger les différents indicateurs de vérification énoncés dans les hypothèses.

Ainsi, pour chaque principe de bonne gouvernance, nous avons analysé l'apport de la cour des comptes à travers les critères d'appréciation ci-dessous:

- **Transparence** : Mise à disposition du public des travaux de la cour des comptes (Rapports annuels, thématiques, référés, publication des règles dégagées en matière de gestion financière publique ...), modalité d'accès aux informations, et la prise en considération lors de la programmation du contrôle de l'environnement évolutif et des risques émergents ;
- **Reddition des comptes et responsabilité**: Production des comptes, respect des règles de la gestion financière et budgétaire, et application des mesures répressives;
- **Bonne gestion publique** : Evaluation du système du contrôle interne et la fréquence des dysfonctionnements dans un même secteur, taux d'application des recommandations, et approche de suivi des recommandations.

II. Evaluation du rôle du contrôle supérieur des finances publiques : Etude quantitative

Un cycle budgétaire se compose de quatre étapes clés, à savoir : la formulation, l'approbation, l'exécution et l'audit. A chacune de ces étapes, des documents budgétaires doivent être publiés afin que ce cycle fonctionne efficacement.

A cet effet, nous nous sommes intéressés dans cette partie au rôle de la cour des comptes (en tant qu'institution supérieure de contrôle) qui intervient dans le cycle budgétaire, notamment dans sa phase d'audit à travers son rapport d'audit.

A cet égard, nous avons procédé à l'évaluation du rôle de la cour des comptes relatif à la mesure des indicateurs ci-après (cités en référence au niveau de la méthodologie), à savoir :

- La mise à disposition des informations exhaustives au moment opportun ;
- L'efficacité du contrôle budgétaire exercé par la cour des comptes ;
- Les opportunités offertes au public de participer aux travaux de la cour des comptes.

1. Présentation des résultats de l'étude

Dans l'objectif final d'un rapprochement des résultats de l'enquête de l'EBO (de 2014), à ceux de notre étude relatif au contrôle d'ISC, nous restituons ci-dessous notre évaluation sous-forme de réponses aux questions retenues.

Il est à préciser que les réponses nécessitant d'être détaillées, ont été appuyées par des commentaires d'appoints pour avoir le maximum d'information.

Pour des besoins méthodologiques, nous avons fait le choix de maintenir la même numérotation des questions de l'enquête de l'EBO.

RA-1. Quel est l'exercice fiscal évalué dans le Rapport d'Audit (RA) de ce questionnaire de l'enquête sur le budget ouvert ?

Réponse: Année 2015

Source : Site web de la cour des comptes. www.courdescomptes.ma

RA-2. À quel moment le Rapport d'audit est-il mis à la disposition du public ?

- a. Six mois ou moins suivant la fin de l'année budgétaire
- b. 12 mois ou moins, mais plus de six mois suivant la fin de l'année budgétaire
- c. Plus de 12 mois, mais dans les 18 mois, suivant la fin de l'année budgétaire
- d. N'est pas communiqué au public ou est publié plus de 18 mois suivant la fin de l'année budgétaire

Réponse : c (33%)

Source : site de la cour des comptes et le bulletin officiel

Les documents budgétaires mis à la disposition du public sont définis comme étant des documents publiés sur le site web de l'autorité qui publie le document dans les délais précisés par la méthodologie de l'EBO que tout citoyen peut obtenir gratuitement. Pour que le rapport d'audit soit considéré comme étant mis à la disposition du public, il doit être communiqué au public au plus tard le 18^{ème} mois après la fin de la période à laquelle il correspond.

Selon la législation marocaine, ce rapport qui rend compte de l'ensemble des activités de l'ISC, est présenté au Roi en tant que chef d'Etat par le premier président de la cour des comptes avant la fin de l'année budgétaire qui suit celle à laquelle il se rapporte (au plus tard 12 mois).

On constate d'après le tableau ci-dessous le retard enregistré dans la publication des rapports qui varie entre 1 mois et 4 mois. La publication du rapport varie entre 13 et 16 mois suivant la fin de l'année budgétaire à laquelle elle se rapporte.

Tableau n°14 : Retard de publication des rapports annuels de la cour des comptes

Année budgétaire	Date de publication	Date limite	Retard
2015	Avril 2017	Décembre 2016	4 Mois
2014	Mars 2016	Décembre 2015	3 Mois
2013	Avril 2015	Décembre 2014	4 Mois
2012	Février 2014	Décembre 2013	2 Mois
2011	Janvier 2013	Décembre 2012	1 Mois
2010	Avril 2012	Décembre 2011	4 Mois

Source : Elaboré par nos soins sur la base de la date de publication au site

La publication plus tôt des rapports, en respect des délais réglementaires de publication de la cour, aurait été un facteur d'impact sur l'efficacité de communication des informations budgétaires. Ceci lui aurait permis de contribuer à la mise à disposition des informations au public dans les meilleurs délais et aurait pu provoquer une revue à la hausse de sa notation.

RA-3. Si le RA est publié, quelle est la date de publication du RA ?

Réponse : 24Avril 2017

Source : site de la cour des comptes

RA-3b. Veuillez expliquer comment vous avez déterminé la date de publication du RA.

Réponse : Consultation du site de la cour des comptes.

RA-4. Si le RA est publié, quelle est l'URL ou quel est le lien électronique du RA ?

Réponse : Site de la cour des comptes. www.courdescomptes.ma.

RA-5 Si le RA est publié, certaines données numériques contenues dans le RA sont-elles disponibles dans un format lisible par machine ?

- a. Oui, toutes les données numériques sont disponibles dans un format lisible par machine
- b. Oui, certaines données numériques sont disponibles dans un format lisible par machine
- c. Non
- d. Non applicable

Réponse : c (0%)

L'ensemble des rapports de la cour des comptes sont publiés sous format PDF. Ces données ne sont pas facilement exploitables par ordinateur.

RA-6a. Si le RA n'est pas mis à la disposition du public, est-il produit ?

- a. Produit mais *mis en ligne* trop tard pour consultation par le public (publié après le délai acceptable)
- b. Produit, mais disponible uniquement en version papier ou électronique (n'est pas disponible en ligne)
- c. Produit à des fins / pour une utilisation interne(s) uniquement
- d. Pas du tout produit
- e. Non applicable (le document est mis à la disposition du public)

Réponse : (e) N/A

L'ensemble des rapports sont produits et mis à la disposition du public.

RA-6b. Si vous avez sélectionné la réponse « c » ou « d » à la question RA-6a ci-dessus, veuillez préciser comment vous avez déterminé que le RA était produit à des fins internes uniquement par rapport à sa non publication.

Lorsque l'une des réponses suivantes « a », « b » ou « e » a été sélectionnée à la question RA-6a, le chercheur doit répondre « n/a » à la question.

Réponse : NA

RA-7. Si le Rapport d'audit est produit, veuillez écrire le titre entier du RA.

Réponse : Rapport de la cour des comptes pour l'année 2015

RA-8. Existe-t-il une « version pour les citoyens » du rapport d'audit ?

- a. Oui
- b. Non

Réponse : b (0%)

A part la synthèse, aucune version pour les citoyens du rapport d'audit n'est publiée par la cour des comptes.

97. Quel type d'audit (conformité, financier ou de performance) l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a-t-elle réalisé et rendu public ?

- a. L'ISC a effectué les trois types d'audit (conformité, financier ou de performance) et les a mis à la disposition du public.
- b. L'ISC a effectué deux des trois types d'audit et les a mis à la disposition du public.
- c. L'ISC a effectué un seul des trois types d'audit et les a mis à la disposition du public.
- d. L'ISC n'a effectué aucun des trois types d'audit ou ne les a pas mis à la disposition du public.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : b (66%)

Source : Publication sur le site de la cour des comptes

Commentaire : Audit de conformité (jugement des comptes et discipline budgétaire et financière, déclaration générale de conformité, et rapport sur l'exécution de la loi des finances) et audit de performance (contrôle de la gestion). Concernant l'audit financier, il s'agit d'une nouvelle mission, dans le cadre de certification des comptes, attribuée à la cour des comptes à partir de 2020.

98. Quel pourcentage des dépenses dépendant de la mission de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a été audité ?

- a. L'ensemble des dépenses dépendant de la mission de l'ISC ont été auditées.
- b. Les dépenses dépendant de la mission de l'ISC et représentant au moins deux tiers des dépenses (pas toutes) ont été auditées.
- c. Les dépenses dépendant de la mission de l'ISC et représentant moins des deux tiers des dépenses ont été auditées.
- d. Aucune dépense n'a été auditée.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : a (100%)

Source : Rapport annuel sur l'exécution de la loi des finances de 2015

La cour des comptes est chargée de contrôler l'exécution de la loi des finances. Elle contrôle les opérations de recettes et de dépenses du budget de l'Etat.

99. Quel pourcentage des fonds extrabudgétaires dépendant de la mission de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a été audité ?

- a. L'ensemble des fonds extrabudgétaires dépendant de la mission de l'ISC a été audité.
- b. Les fonds extrabudgétaires représentant au moins deux tiers de toutes les dépenses (pas toutes) associées aux fonds extrabudgétaires dépendant de la mission de l'ISC ont été audités.

- c. Les fonds extrabudgétaires représentant moins des deux tiers de toutes les dépenses associées aux fonds extrabudgétaires dépendant de la mission de l'ISC ont été audités.
- d. Aucun fonds extrabudgétaire n'a été audité.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : a (100%)

Source : Rapport annuel de la cour des comptes et les rapports des cours régionales des comptes.

La cour vérifie les comptes des services de l'Etat ainsi que ceux des établissements publics et des entreprises dont le capital est souscrit exclusivement par l'Etat ou des établissements publics ou conjointement par l'Etat, des établissements publics et des collectivités locales, lorsque ces organismes sont dotés d'un comptable public.

100. Le ou les Rapports d'audit annuels préparés par l'Institution supérieure de contrôle comprennent-ils un résumé cadre ?

- a. Oui, le ou les rapports d'audit comprennent un ou plusieurs résumés cadres qui synthétisent le contenu du rapport.
- b. Non, le ou les rapports d'audit ne comprennent aucun résumé cadre.
- c. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : a (100%)

Source : le site de la cour des comptes.

http://www.courdescomptes.ma/upload/_ftp/documents/Faits%20saillants_2015_FR

Chaque année la cour des comptes publie un rapport des faits saillant représentant une synthèse des rapports qu'elle met à la disposition du public.

101. L'exécutif rend-il accessible au public un rapport sur les mesures qu'il a prises pour donner suite aux recommandations ou aux résultats d'audit qui préconisent des mesures correctives ?

- a. Oui, l'exécutif rend accessible au public un rapport sur les mesures qu'il a prises pour donner suite aux résultats d'audit.
- b. Oui, l'exécutif publie la plupart des résultats d'audit.
- c. Oui, l'exécutif publie certains résultats d'audit.
- d. Non, l'exécutif ne publie pas les mesures qu'il a prises pour répondre aux résultats d'audit.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : d (0%)

Aucun rapport n'est publié par l'exécutif concernant le suivi des recommandations émises par la cour des comptes lors de ses missions de contrôle.

102. L'Institution supérieure de contrôle (ISC) ou la législature publient-ils un rapport qui assure le suivi des actions prises par l'exécutif pour donner suite aux recommandations de l'audit ?

- a. Oui, l'ISC ou la législature publie un rapport sur les mesures prises par l'exécutif pour donner suite aux recommandations de l'audit.
- b. Oui, l'ISC ou la législature rendent publiques la plupart des recommandations d'audit.
- c. Oui, l'ISC ou la législature rendent publiques certaines recommandations d'audit.
- d. Non, ni l'ISC ni la législature ne publient de rapport sur les mesures prises par l'exécutif pour donner suite aux recommandations de l'audit.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : c (33%)

La cour des comptes publie à l'année N dans son rapport annuel une section réservée à la suite des recommandations émises à l'année N-2.

Toutefois, depuis le rapport annuel de 2015, aucun rapport concernant la suite des recommandations n'a été publié sous prétexte que la cour des comptes est en phase de préparer un rapport entier dédié à cela.

Concernant la législature, la chambre des représentants à travers sa commission du contrôle des finances publiques, assure le suivi des recommandations de la cour des comptes. Cette commission publie, mais pas d'une manière régulière, la suite des recommandations émises de certaines missions de contrôle⁴¹².

118. Une commission de l'assemblée législative a-t-elle examiné le rapport d'audit sur le budget annuel produit par l'Institution Supérieure de Contrôle (ISC) ?

- a. Oui, une commission a examiné le Rapport d'audit sur le budget annuel dans les trois mois suivant sa mise à disposition, et a publié un rapport présentant des conclusions et des recommandations.
- b. Oui, une commission a examiné le Rapport d'audit sur le budget annuel dans les six mois (mais plus de trois mois) suivant sa mise à disposition, et a publié un rapport présentant des conclusions et des recommandations.
- c. Oui, une commission a examiné le Rapport d'audit sur le budget annuel, mais ne l'a fait qu'au bout de six mois suivant la publication du rapport ou elle n'a publié aucun rapport présentant des conclusions et des recommandations.
- d. Non, une commission n'a pas examiné le Rapport d'audit sur le budget annuel.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse: c (33%)

⁴¹²<http://www.chambredesrepresentants.ma/fr/actualites/adoption-en-commission-de-23-recommandations-relatives-levaluation-et-la-gestion-du-fonds?sref=item1479-64662>

Depuis 2014, le parlement programme chaque année des auditions suite à la présentation faite par le président de la cour des comptes⁴¹³ (presque trois mois après la présentation du président). Le parlement interpelle le ministre des finances et les autres ministres concernés pour débattre sur le contenu des rapports. Le PV de l'audition est rendu public.

Concernant l'examen du rapport de la cour des comptes sur le budget annuel, il y a lieu de signaler qu'à l'occasion de la présentation de la loi de règlement, la cour des comptes prépare le rapport sur l'exécution de la loi des finances et la déclaration générale de la conformité entre les comptes individuels des comptables et le compte général du Royaume, qui doivent être déposés à la chambre des représentants auprès du parlement pour examen.

Certes ces rapports sont examinés par une commission parlementaire dans le cadre de l'examen de la loi de règlement, mais aucun rapport présentant des conclusions et recommandations n'a été publié.

119. Le processus de nomination (ou de reconduction) du directeur / de la directrice actuel(le) de l'ISC a-t-il été effectué de manière à assurer son indépendance ?

- a. Oui, le ou la responsable de l'ISC ne peut être nommé que par le corps législatif ou la justice, ou le corps législatif ou la justice doivent donner leur consentement final avant que la nomination prend effet.
- b. Non, l'exécutif peut nommer le ou la responsable de l'ISC sans le consentement final du corps législatif ou de la justice
- c. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : c (NA)

⁴¹³<http://www.chambredesrepresentants.ma/ar/للحسابات-الأعلى-المجلس-أعمال-تقديم-جلسات>

La procédure de nomination du dirigeant de l'ISC est parmi les conditions déterminantes permettant d'assurer son indépendance.

Il est à rappeler à cet égard que parmi les huit principes exigés par la déclaration de LIMA, le principe n°2 exige « *l'indépendance des dirigeants des ISC et de ses membres, y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions* ». Les lignes directrices issues de ce principe impliquent que la nomination des dirigeants et la conduite de leurs fonctions doivent être menées dans le cadre d'un processus garantissant leur indépendance à l'égard des pouvoirs exécutifs.

La revue des expériences étrangères nous permet de relever différentes pratiques en la matière. Il y a lieu de citer à titre d'exemple les cas suivants :

- Aux Etats-Unis, le président du GAO est nommé par le président de la république avec l'accord du sénat, et il ne peut être destitué que par résolution conjointe des deux chambres. ;
- Au Canada, le vérificateur général du BVG est un haut fonctionnaire du parlement qui est nommé par le gouverneur en conseil à titre inamovible, sauf révocation motivée. Il ne peut être révoqué par le gouverneur général que sur résolution des deux chambres du parlement.
- Au Royaume-Uni, le contrôleur auditeur général du NAO est nommé par la reine sur proposition du premier ministre avec consultation de la chambre des communes.
- En France, le premier président de la cour des comptes est nommé par le président de la république par un décret pris en conseil des ministres sans consultation du parlement.

Les modalités de nomination diffèrent selon la spécificité de chaque pays. De plus l'analyse des pratiques exemplaires⁴¹⁴ a permis de relever des cas pour lesquels le dirigeant de l'ISC est nommé soit par :

⁴¹⁴ ISSAI 11, « Lignes directrices de l'INTOSAI et pratiques exemplaires liées à l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques », I N T O S A I, p 4

- Le parlement ;
- Le gouverneur en conseil, sur la recommandation et non l'approbation des représentants ;
- Le chef d'Etat avec l'approbation du parlement ;
- Le gouvernement et non pas le parlement ni le chef de l'Etat. Et pour garantir davantage d'indépendance vis-à-vis du pouvoir exécutif, un comité consultatif est établi ;
- Le chef d'Etat, qui n'est pas un chef de gouvernement et qui est élu à la majorité par les citoyens ;
- Le président de la république après avoir reçu la proposition de candidature du président du conseil des ministres.

Au Maroc, la nomination et la révocation du président de la cour des comptes incombe au Roi en tant que chef d'Etat. C'est la seule autorité chargée de nomination et de révocation du président de la cour des comptes indépendamment des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire. D'ailleurs la constitution de 2011 a stipulé expressément l'indépendance de la cour des comptes de ces trois pouvoirs.

D'après les différentes expériences, on constate que l'indépendance du dirigeant de l'ISC ne se limite pas au fait que la nomination du dirigeant soit menée par le parlement ou la justice. Au contraire, ce qui compte c'est que la procédure mise en place, dépendante de la spécificité de chaque pays, doit permettre d'assurer le maximum d'indépendance et de limiter toute influence vis-à-vis du pouvoir exécutif.

En ce qui concerne la durée de nomination, certes elle constitue une ligne directrice permettant aux dirigeants des ISC de remplir leur mandat sans craintes de représailles, mais la non application de cette directive ne peut être aussi considérée comme une atteinte au principe d'indépendance puisque la pratique a démontré que les présidents de la cour des comptes occupent leurs postes pour une durée relativement longue.

A cet effet, la durée de nomination du président de la cour des comptes marocaine n'est pas déterminée par la loi, mais il faut signaler que les dirigeants ayant été nommé

en tant que président, ont exercé leurs missions pendant plusieurs années avant d’être remplacé.

Il est à rappeler à cet égard que la cour des comptes a été présidée pendant plus de 26 ans par Abdessadek Glaoui. En 2003, précisément après la promulgation de la nouvelle loi des juridictions financières, le président de la cour a été remplacé par Ahmed Midaoui qui a exercé pendant presque dix ans, avant d’être remplacé par Driss Jettou en 2012, qui exerce ses fonctions jusqu’aujourd’hui.

D’ailleurs, le Maroc ne fait pas l’exception étant donné qu’il y a des ISC pour lesquelles la durée du mandat n’est pas précisée, notamment la France et le Royaume-Uni.

120. Une branche du gouvernement autre que l'exécutif (comme le corps législatif ou judiciaire) doit-elle donner son consentement définitif avant que le chef d'une Institution supérieure de contrôle (ISC) ne soit démis de ses fonctions ?

- a.** Oui, le ou la responsable de l’ISC ne peut être démis/e de ses fonctions que par le corps législatif ou la justice, ou le corps législatif ou la justice doivent donner leur consentement final avant qu’il ou elle ne soit démis/e de ses fonctions.
- b.** Non, l’exécutif peut démettre de ses fonctions le ou la responsable de l’ISC sans le consentement final du corps législatif ou de la justice
- c.** Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : c (NA)

Nous avons déjà expliqué au niveau de l’analyse de la question précédente (119), relative à l’indépendance du dirigeant, que la révocation du président de la cour des comptes de ses missions ne relève ni des compétences législative, ni judiciaire, ni exécutive. La cour des comptes est dès lors une institution indépendante des trois pouvoirs.

La révocation du président de la cour des comptes relève de la compétence exclusive du Roi en tant que chef de l'Etat.

121. Qui définit le budget de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) ?

- a. L'ISC détermine son propre budget (à savoir, le soumet à l'exécutif, qui l'accepte avec peu ou pas de modifications ou le soumet directement à l'Assemblée législative) ou le budget de l'ISC est déterminé par le pouvoir législatif ou judiciaire (ou un organisme indépendant), et les fonds qui lui sont accordés sont largement suffisants par rapport aux ressources nécessaires pour accomplir sa mission.
- b. Le budget de l'ISC est déterminé par le pouvoir exécutif et les fonds qui lui sont accordés sont suffisants par rapport aux ressources nécessaires pour accomplir sa mission.
- c. Le budget de l'ISC est déterminé par le pouvoir législatif ou judiciaire (ou un organisme indépendant), et les fonds qui lui sont accordés ne sont pas suffisants par rapport aux ressources nécessaires pour accomplir sa mission.
- d. Le budget de l'ISC est déterminé par le pouvoir exécutif et les fonds qui lui sont accordés ne sont pas suffisants par rapport aux ressources nécessaires pour accomplir sa mission.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : b (66%)

Source : Code des juridictions financières.

Le budget des juridictions financières est préparé par le président de la cour des comptes dont-il est ordonnateur. Ce budget est inscrit au budget général de l'Etat et son exécution relève de la responsabilité du premier président de la cour des comptes.

Le projet du budget de l'ISC est soumis, à l'instar des autres départements, au ministère des finances pour examen et arbitrage, le cas échéant.

Par ailleurs, Il est à signaler qu'aucune disposition législative n'interdit la modification de la proposition de l'ISC par l'exécutif.

Ainsi, afin de garantir davantage d'autonomie dans la gestion des ressources financières des juridictions financières, l'exécution de son budget n'est plus soumis à un contrôle a priori. Pour ce faire un comptable public est détaché auprès de la cour des comptes pour exercer les autres attributions dévolues aux comptables publics, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur⁴¹⁵.

En tant qu'ordonnateur, le premier président de la cour des comptes peut déléguer sa signature au secrétaire général de la cour et instituer sous-ordonnateurs les présidents des cours régionales⁴¹⁶.

Quant à la suffisance ou non des ressources, en l'absence des missions d'évaluation des travaux de la cour des comptes ainsi que ses rapports de performance, tout jugement nous semble difficile.

Par ailleurs, il est à signaler qu'avant le rapport publié en 2010 (relatif à l'année budgétaire 2008), la cour des comptes n'a cessé de déclarer le manque des moyens humains et matériels, et de mettre la lumière sur le déséquilibre entre les besoins réels des juridictions financières et le nombre effectif des magistrats nécessaires pour pouvoir s'acquitter de leurs missions dans des conditions optimales⁴¹⁷.

Depuis, aucune indication de la part de la cour des comptes n'a été mentionnée quant à l'insuffisance des moyens humains et matériels. Au contraire, la cour, sous la nouvelle présidence, ne cesse d'apprécier les efforts consentis par l'Etat visant le renforcement des capacités professionnelles des juridictions financières. De même, un responsable⁴¹⁸ a déclaré, que pour assurer une certaine adaptabilité aux mutations de l'environnement économique, financier et social, la capacité de gestion des ressources des juridictions financières a été optimisée.

⁴¹⁵ Art 112 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières.

⁴¹⁶ Art 9 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières

⁴¹⁷ La cour des comptes, « Rapport d'activité 2008 », p61

⁴¹⁸ Mohammed KAMAL DAOUDI, président de la quatrième chambre de la cour des comptes, Lors d'une émission télévisée « **FI ASSAMIM** ». Sur la chaîne ALAOULA

122. Est-ce que l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a le pouvoir discrétionnaire de procéder à ces vérifications, comme elle le désire?

- a. L'ISC dispose d'un pouvoir discrétionnaire total pour décider des types d'audits qu'elle souhaite effectuer.
- b. L'ISC dispose d'un pouvoir discrétionnaire important, même si certaines limites s'imposent.
- c. L'ISC dispose d'un certain pouvoir discrétionnaire avec des limites importantes.
- d. L'ISC ne dispose pas de pouvoir discrétionnaire pour décider des types d'audits qu'elle souhaite effectuer.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser)

Réponse : b (66%)

Source : Constitution 2011(Art 147) et code des juridictions financières (62-99)

La Cour des comptes est chargée d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances, elle s'assure de la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à son contrôle en vertu de la loi, et en apprécie la gestion. Elle sanctionne, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations.

Conscient du rôle important qu'occupe la cour des comptes dans la préservation, et l'optimisation de la gestion des finances publiques, le législateur marocain a introduit des innovations majeures avec l'adoption de la nouvelle constitution de 2011. Cette dernière a consolidé le rang de la cour des comptes en tant qu'institution supérieure des finances publiques indépendante⁴¹⁹.

⁴¹⁹ Art 147 de la constitution 2011.

Elle a réconfortée son positionnement institutionnel en lui attribuant la mission de la consolidation et la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics.

La constitution a par ailleurs confié à la cour de nouvelles missions, portant sur le contrôle et le suivi des déclarations du patrimoine, l'audit des comptes des partis politiques et la vérification de la régularité des dépenses des opérations électorales dans le cadre de la moralisation de la vie publique.

Toutefois, la revue de l'ensemble des travaux de la cour des comptes, nous a permis de constater que certains domaines et certains organismes n'ont jamais fait l'objet du contrôle de la cour. C'est la raison pour laquelle nous avons opté pour la réponse **b.** nous estimons que la cour des comptes jouit d'un pouvoir discrétionnaire qui n'est pas absolu.

123. Les processus d'audit de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) sont-ils examinés par une agence indépendante ?

- a.** Oui, un organisme indépendant réalise et publie un examen des processus d'audit de l'ISC sur une base annuelle.
- b.** Oui, un organisme indépendant a réalisé et publié un examen des processus d'audit de l'ISC au moins une fois au cours des cinq dernières années, mais ne le fait pas chaque année.
- c.** Non, mais une unité au sein de l'ISC effectue un examen des processus d'audit de l'ISC sur une base régulière.
- d.** Non, les processus d'audit de l'ISC ne sont pas examinés par une agence indépendante ni par une unité appartenant à l'ISC.
- e.** Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : d (0%)

Aucun rapport examinant les processus d'audit de la cour des comptes par une agence indépendante n'a été publié.

Toutefois, il y a lieu de signaler qu'une cellule de contrôle qualité a été créée en 2016, afin d'implanter un système d'assurance qualité couvrant l'ensemble des activités de la cour. En 2017, cette cellule a procédé à l'encadrement et la coordination de l'élaboration du plan stratégique des juridictions financières

La cour des comptes s'est orientée vers la mise aux normes de ses activités par rapport aux normes internationales (ISSAI), en constituant des équipes ayant pour but d'évaluer le degré de conformité des processus d'audit de la cour aux normes de l'INTOSAI dans les trois types d'audit.

Il est à rappeler aussi qu'à l'occasion des projets de jumelages menés avec la cour des comptes, dans le cadre du programme de coopération entre le Maroc et l'union européenne, des états des lieux sont effectués avant la mise en œuvre dudit projet.

Malgré les efforts fournis, on attribue **un score de 0**, puisqu'il ne s'agit pas encore d'une évaluation des processus d'audit menés sur une base régulière.

124. Au cours des 12 derniers mois, à quelle fréquence le/la responsable ou un membre de l'équipe de direction de l'Institution financière indépendante a-t-il/elle participé aux, ou témoigné pendant, les audiences d'une commission de l'Assemblée législative ?

- a. Fréquemment (c'est-à-dire, cinq fois ou plus).
- b. Parfois (c'est-à-dire, trois fois ou plus, mais moins de cinq fois).
- c. Rarement (c'est-à-dire, une ou deux fois).
- d. Jamais.
- e. Non applicable/autre (veuillez préciser).

Réponse : b (66%)

Source : Site de la cour des comptes

La cour des comptes s'est présentée quatre fois devant le parlement pendant l'année 2017.

Le Premier président de la cour des comptes a présenté, le 23 janvier 2017, un exposé sur le rapport relatif à la caisse marocaine de retraite devant une réunion inter-commissions présidée par le président de la chambre des conseillers et qui a regroupé la commission des finances et du développement économique, la commission de justice, de législation et de droits de l'homme et la commission de l'enseignement, de la culture et de la communication⁴²⁰.

La Cour des comptes a élaboré ce rapport suite à une demande de la chambre des représentants dans le cadre de l'assistance au parlement conformément aux dispositions de l'article 148 de la constitution.

Le 23 mai 2017, le Premier président de la cour des comptes a présenté un exposé sur le rapport relatif au fond d'équipement communal (FEC) devant la commission de contrôle des finances publiques de la chambre des représentants. La Cour des comptes a élaboré ce rapport dans le cadre de l'assistance que prête la cour au parlement conformément aux dispositions de l'article 148 de la constitution⁴²¹

En juillet 2017, le premier président de la cour des comptes, a présenté un exposé sur les activités des juridictions financières devant les deux chambres du parlement réunies en séance plénière⁴²²

Il s'est présenté également le 18 juillet 2017, pour un exposé sur le rapport relatif au fonds de développement rural et des zones de montagnes, devant les membres de la commission de contrôle des finances publiques au sein de la Chambre des représentants. La cour des comptes a élaboré ce rapport suite à une demande de la

⁴²⁰<http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-42/actualites/actualites/expose-du-premier-president-sur-le-rapport-relatif-au-systeme-de-retraite-au-maroc/6-150/>

⁴²¹<http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-42/actualites/actualites/expose-du-premier-president-sur-le-rapport-relatif-au-fond-dequipement-communal/6-178/>

⁴²²<http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-42/actualites/avis/expose-de-monsieur-le-premier-president-devant-le-parlement--juillet-2017/15-183/>

chambre des représentants dans le cadre de l'assistance au parlement conformément aux dispositions de l'article 148 de la constitution⁴²³.

140. L'institution supérieure de contrôle (ISC) maintient-elle des mécanismes formels grâce auxquels le public peut proposer des questions / des thèmes à inclure dans le programme d'audit de l'ISC (par exemple, en identifiant les agences, les programmes ou les projets qui doivent être audités) ?

- a. Oui, l'ISC a mis en place des mécanismes accessibles à la participation du public à travers lesquels le public peut proposer des questions / thèmes à inclure dans son programme d'audit.
- b. Les exigences permettant d'obtenir le score « a » ou plus ne sont pas remplies.
- c. Non applicable (veuillez préciser).

Réponse : a (100%)

Sur son site internet, la cour des comptes offre la possibilité aux différentes parties prenantes chacun selon son profil (comptable public, fonctionnaire, universitaire, élu, et autres) de le contacter⁴²⁴. (Voir *annexe 5*).

Pour ce faire, il suffit de remplir le formulaire de renseignement ad hoc et de l'envoyer. Ce formulaire doit indiquer avec précision les informations personnelles du demandeur (nom, prénom, profil, et email), le département à contacter (Documentation, ressources humaines et métiers des juridictions financières), et le message à transférer.

141. L'Institution supérieure de contrôle (ISC) fournit-elle au public une rétro information sur la manière dont ses contributions ont été utilisées pour élaborer son programme ?

⁴²³ <http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-42/actualites/actualites/expose-du-premier-president-sur-le-rapport-relatif-a-levaluation-de-la-gestion-du-fonds-de-developpement-rural-et-des-zones-de-montagnes/6-189/>

⁴²⁴ <http://www.courdescomptes.ma/fr/Page-43/nous-contacter>

- a. Oui, l'ISC produit un document écrit qui comprend *à la fois* la liste des contributions reçues *et un rapport détaillé* sur la façon dont ces contributions ont été utilisées pour déterminer son programme d'audit.
- b. Oui, l'ISC produit un document écrit qui comprend *à la fois* la liste des contributions reçues et un *résumé* de la façon dont ces contributions ont été utilisées pour déterminer son programme d'audit.
- c. Oui, l'ISC produit un document écrit qui comprend *soit* la liste des contributions reçues *ou* un rapport ou un résumé sur la façon dont ces contributions ont été utilisées.
- d. Les exigences permettant d'obtenir le score « c » ou plus ne sont pas remplies.
- e. Non applicable (veuillez préciser).

Réponse : d (0%)

Commentaire : Aucun document fournissant une rétro information sur le sort de la contribution du public n'a été publié.

142. L'institution supérieure de contrôle (ISC) maintient-elle des mécanismes formels grâce auxquels le public peut participer aux investigations de l'audit (en qualité de répondants, de témoins, etc.) ?

- a. Oui, l'ISC a mis en place des mécanismes officiels à travers lesquels le public peut participer aux investigations de l'audit.
- b. Les exigences permettant d'obtenir le score « a » ou plus ne sont pas remplies.
- c. Non applicable (veuillez préciser)

Réponse : b (0%)

Aucun mécanisme officiel permettant la participation du public aux investigations de l'audit n'est maintenu par la cour des comptes.

Au terme de cette présentation des résultats de notre étude, nous récapitulons dans le tableau ci-dessous l'ensemble des réponses obtenues, qui serviront par la suite au calcul des scores moyens pour les trois indicateurs de mesure.

Nous complétons ainsi ce tableau par les résultats obtenus précédemment par l'EBO à titre de comparaison.

Tableau n°15 : Tableau récapitulatif des réponses relatives à celle de l'EBO et de notre Etude

Question	Désignation	EBO	Notre Etude
RRA2	Publication rapport	33%	33%
Q97	Type d'Audit	100%	66%
Q98	% dépenses budgétaires audités	100%	100%
Q99	% fonds extrabudgétaires audités	100%	100%
Q100	Résumé du rapport	100%	100%
Q101	Rapport de suivi / l'exécutif	0	0
Q102	Rapport de suivi / ISC ou législatif	0	33%
Q118	Examen Rapport/ le budget annuel	0	33%
Q119	Processus de nomination - chef ISC	0	NA
Q120	Processus de révocation - chef ISC	0	NA
Q121	Budget de l'ISC	0	66%
Q122	Pouvoir discrétionnaire de l'ISC	100%	66%
Q123	Examen de l'ISC par les pairs ou autre	0	0
Q124	Fréquence de participation-chef ISC-	66%	66%
Q140	Mécanisme de proposition –public-	0	100%
Q141	Rétro information-contribution publique-	0	0
Q142	Mécanisme de participation –public-	0	0

Source : Elaboré par nos soins à partir des résultats de notre étude

La restitution des réponses a permis de relever des écarts considérables entre notre étude et celle menée par l'EBO. Ces écarts seront justifiés en détail dans le paragraphe suivant.

2. Calcul des scores et discussions des résultats

Dans le cadre de notre démarche méthodologique adoptée, nous avons apporté des éléments de réponses détaillés à l'ensemble des questions touchant le volet du contrôle de la cour des comptes.

A cet effet, le rapprochement des résultats de notre étude a révélé des écarts significatifs avec ceux obtenus par l'EBO.

Ces différences entre les résultats ont in fine impacté à la hausse le résultat des scores moyens obtenus par l'EBO.

Pour analyser les écarts entre notre étude à ceux de l'enquête, nous avons récapitulé les scores afférents à l'ensemble des questions dans les tableaux n°17, 18 et 19 présentés ci-dessous et ce pour les trois indicateurs de mesure énoncés lors de notre méthodologie.

Il s'agit notamment :

- Du rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire (Q118-124) ;
- De la mise à disposition de l'information (RA2, RA5, RA8, Q97-102);
- De la participation du public dans les travaux de la cour des comptes (Q140-142)

Sur la base des réponses obtenues, et en fonction des trois indicateurs de mesure précités, des scores moyens ont été calculés.

Par ailleurs, avant de procéder au calcul des indicateurs relatifs à notre étude, nous avons estimé primordiale de rappeler les résultats de l'EBO 2017 présentés comme suit :

Tableau n°16 : Les scores de l'EBO 2017 par catégorie d'indicateur mesuré

Indicateur mesuré	Numéro de question	Score moyen
Mesure de la diffusion en temps opportun de l'information publié par la cour des comptes	RA2, Q97-102	62%
le rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire	Q118-Q124	23%
La participation du public dans les travaux de la cour des comptes	Q142-143	0%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des résultats de l'EBO 2017

D'après les résultats obtenus, la cour des comptes s'est vu attribué un score de 62% concernant la diffusion des informations au moment opportun. A cet effet, les informations fournies par cette institution sont significatives.

Toutefois, l'EBO a qualifié le contrôle exercé par la cour des comptes de faible avec un score de 23%.

De même pour les opportunités offertes par la cour des comptes, l'EBO estime que la cour des comptes ne maintient aucun mécanisme permettant d'impliquer le public dans son processus de contrôle.

Selon l'EBO, la cour des comptes dispose, en vertu de la loi, de toute la latitude pour procéder à des audits comme elle l'entend. Alors que le contrôle exercé par cette institution est un contrôle faible.

Ceci s'explique par le fait que le responsable de l'ISC n'est pas désigné par le corps législatif ou par le système judiciaire et peut être démis de ses fonctions sans l'approbation du corps législatif ou par le système judiciaire, ce qui remet en question son indépendance.

Il a été relevé également par l'EBO que la cour des comptes est dotée de ressources insuffisantes pour remplir son mandat, et ses processus d'audit ne sont pas évalués par une agence indépendante.

2.1. Le rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire

Ci-dessous les scores moyens obtenus relatifs au rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire.

Tableau n°17 : Le score moyen relatif au rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire

N° QUESTION	Désignation	EBO	Notre Etude
Q118	Examen Rap. sur le budget annuel	0	33
Q119	Processus de nomination - chef ISC	0	NA
Q120	Révocation du chef de l'ISC	0	NA
Q121	Budget de l'ISC	0	66
Q122	Pouvoir discrétionnaire de l'ISC	100	66
Q123	Examen de l'ISC par les pairs ou autre	0	0
Q124	Fréquence de participation-chef ISC-	66	66
Total des Scores		166	231
Total des Questions		7	5
SCORE MOYEN		23%	46%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des résultats de l'EBO 2017 et de notre étude.

NB : la base de calcul de la moyenne, pour l'EBO, est de 7 car toutes les questions ont été scorées alors qu'elle n'est de 5 pour notre étude. Ceci est expliqué par le fait que deux questions sont évaluées NA, donc non pris en compte.

Il y a lieu de signaler que l'interprétation des scores s'effectue selon l'échelle ci-dessous :

- Entre [0-40] le contrôle est faible
- Entre [41-60] le contrôle est limité
- Entre [61-100] le contrôle est approprié

Le score moyen obtenu par notre étude révèle un écart significatif de celui obtenu par l'EBO.

En effet, l'EBO a attribué un score moyen à la cour des comptes de 23%, le qualifiant ainsi de contrôle faible, alors qu'il est de 46% selon les résultats de notre étude, ce qui le situe dans l'intervalle du contrôle limité.

Cet écart entre les résultats s'explique principalement au niveau des questions n°118-119-120, 121, et 122 pour lesquelles les réponses apportées par nos soins ont été différent de celle de l'EBO

Question 118 : L'EBO considère que le rapport du budget annuel de la cour des comptes n'est pas examiné par une commission parlementaire.

A ce propos, il a été précisé auparavant (au niveau du commentaire de la question 118 que le rapport sur l'exécution de loi des finances et la déclaration générale de conformité sont bel et bien examinés par une commission parlementaire (Commission des finances publiques) dans le cadre de l'examen de la loi de règlement. Toutefois, aucun rapport officiel comportant les conclusions et les recommandations de ladite commission parlementaire n'a été publié, raison pour laquelle nous avons attribué un score de 33.

Questions 119,120 et 121 : Sur ces questions portant sur le volet de l'indépendance, l'EBO considère que la cour des comptes ne jouit pas de l'indépendance nécessaire à un contrôle efficace. Le manque d'indépendance s'explique selon les résultats de l'EBO par le fait que l'exécutif peut nommer ou démettre de ses fonctions le responsable de l'ISC sans le consentement final du corps législatif ou de la justice.

L'EBO estime également que le budget de l'ISC est déterminé par le pouvoir exécutif et ne permet pas à la cour des comptes d'avoir les ressources nécessaires pour accomplir sa mission. Pour justifier cette insuffisance de ressources, les enquêteurs (EBO) ont fait référence à la loi des finances de 2016 dans son tableau B, article 46, titre 1 de la page 65.

Pour notre part, nous avons considéré que les arguments de l'EBO, selon lesquels la cour des comptes n'est pas indépendante et ne dispose pas des ressources nécessaires, restent peu convaincants.

A cet effet, nous avons passé en revue l'ensemble des normes d'indépendance qui nous ont révélé que la cour des comptes répond presque à la majorité des principes édictés par les normes internationales.

D'après notre analyse, nous estimons que les conditions de nomination et de révocation du dirigeant de la cour des comptes par le chef d'Etat qui n'est pas un chef de gouvernement, n'atteignent pas l'indépendance de l'institution. Au contraire, cette procédure met la cour des comptes en abri de toute influence ou représailles pouvant émaner des trois pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire. D'ailleurs, notre revue des expériences étrangères en la matière, nous a révélé la diversité des modalités de nomination et de révocation qui varient selon la spécificité de chaque pays et qui n'incombe pas toujours au parlement ou la justice.

De plus, le non détermination de la durée de nomination ne peut être aussi considéré comme une atteinte au principe d'indépendance puisque les pratiques ont démontré que les présidents occupent leurs postes pour une durée relativement longue.

Par ailleurs, l'étalonnage effectué avec les autres expériences internationales a montré qu'à l'instar du Maroc, il y a des ISC pour lesquelles la durée du mandat n'est pas précisée à savoir la France et le Royaume-Uni. En revanche, dans d'autres expériences les dirigeants des ISC sont nommés pour une période bien déterminée notamment le GAO, le BVG et la cour fédérale allemande.

Concernant la question des ressources, la seule loi des finances ne peut pas être considérée comme un argument justifiant l'insuffisance des ressources nécessaires au bon fonctionnement de la cour des comptes. D'ailleurs, nous avons constaté d'après notre étude l'évolution régulière des moyens humains, financiers et techniques de la cour des comptes. En plus, la cour ne cesse d'apprécier les efforts consentis par l'Etat visant le renforcement de ses capacités professionnelles, sans toutefois réclamer des besoins en termes de ressources.

Question 122 : L'EBO a attribué un score de 100, en considérant que la cour des comptes jouit d'un pouvoir discrétionnaire total pour décider les types d'audits qu'elle souhaite effectuer.

Toutefois, on estime que la cour des comptes jouit d'un pouvoir discrétionnaire important et non pas total, puisqu'il y a certains domaines qui n'ont jamais fait l'objet

de contrôle à cause de certaines limites. C'est la raison pour laquelle nous avons attribué un score de 66.

De ce qui précède on peut, dès lors, confirmer que la cour des comptes exerce un contrôle limité.

2.2. L'exhaustivité de la mise à disposition de l'information

Concernant le deuxième indicateur de mesure relatif à la diffusion et à l'exhaustivité de l'information, le tableau ci-dessous représente les scores moyens obtenus par l'EBO et par notre étude.

Tableau n°18 : Score moyen relatif à la diffusion et à l'exhaustivité de l'information

N° Question	Désignation	EBO	Notre Etude
RRA2	Publication rapport	33	33
Q97	Type d'Audit	100	66
Q98	% dépenses budgétaires audités	100	100
Q99	% fonds extrabudgétaires audités	100	100
Q100	Résumé du rapport	100	100
Q101	Rap. de suivi par l'exécutif	0	0
Q102	Rap. de suivi par ISC ou législatif	0	33
TOTAL		433	433
Nombre de Questions		7	7
Score Moyen		62%	62%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des résultats de l'EBO 2017 et de notre étude.

L'interprétation des scores obtenus relatifs à l'information fournie s'effectue selon l'échelle suivante : l'information fournie est qualifiée de :

- **Faible**, entre [0-20]
- **Minimale**, entre [21-40]
- **Limitée**, entre [41-60]
- **Significative**, entre [61-80]
- **Extensive**, entre [81-100]

Selon les résultats obtenus, il est à noter qu’aussi bien pour l’EBO, que pour notre étude, un score de 62% a été attribué. A cet effet, la cour des comptes fournit des informations significatives.

Certes le score est le même, toutefois, il y a une différence de réponse au niveau des deux questions n° 97 et 102.

A propos de la question 97, l’EBO a attribué un score de 100% en considérant que la cour des comptes mène les trois types d’audit. A ce niveau, nous n’étions pas toute à fait d’accord, puisqu’on estime que la cour des comptes à travers ses missions de supervision actuelles exerce juste un audit de conformité et non pas financier. Ce dernier sera exercé par la cour en 2020 dans le cadre des nouveaux apports de la LOLF ayant attribuée la nouvelle mission de la certification des comptes à la cour des comptes.

La deuxième différence entre les deux résultats, s’explique également par la notation de la question 102 qui porte sur le suivi des recommandations. Le score de la question 102 (**soit de 33%**) s’explique par le fait que la cour des comptes et la législature publient le suivi de certaines recommandations émises à l’occasion des missions de contrôle.

La cour des comptes aurait pu avoir un score de 100% au lieu de 33% s’il publiait dans ses rapports annuels de 2016 et 2017 le chapitre réservé au suivi des recommandations. Il y a lieu de signaler à cet effet, que la dernière publication concernant le suivi des recommandations s’est effectuée dans le rapport annuel de 2015 (portant sur l’année budgétaire de 2013). Depuis, ce chapitre ne fait plus partie du rapport annuel publié, et ceci sous prétexte que la cour est en phase de préparer un rapport entier dédié au suivi des recommandations.

Quant à la législature, la chambre des représentants à travers la commission du contrôle des finances publiques, chargée d’assurer le suivi des recommandations de la

cour des comptes, publie, mais pas d'une manière régulière, la suite des recommandations émises de certaines missions de contrôle thématiques⁴²⁵.

2.3. L'opportunité de participation du public aux travaux de la cour des comptes

A propos de la participation du public, la cour des comptes ne maintient pas, selon les résultats de l'EBO, des mécanismes permettant d'impliquer le public dans son processus de contrôle.

Ci-dessous le tableau relevant les différences de scores enregistrées entre notre étude et ceux de l'EBO :

Tableau n°19 : Score moyen relatif à la participation du public dans les travaux de la cour des comptes

N° Question	Désignation	EBO	Notre Etude
Q140	Mécanisme de proposition –public-	0	100
Q141	Rétro information-contribution publique-	0	0
Q142	Mécanisme de participation –public-	0	0
TOTAL		0	0
Nombre de Questions		3	3
Score Moyen		0%	33%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des résultats de l'EBO 2017 et de notre étude.

L'interprétation des scores obtenus relatifs à la participation du public s'effectue selon l'échelle suivante

- **Faible**, entre [0-40]
- **Limitée**, entre [41-60]
- **suffisante** entre [61-100]

La différence entre les deux résultats s'explique par la question 140, à laquelle un score de 100 a été attribué par notre étude.

⁴²⁵<http://www.chambredesrepresentants.ma/fr/actualites/adoption-en-commission-de-23-recommandations-relatives-levaluation-et-la-gestion-du-fonds?sref=item1479-64662>

Concernant cette question, relative à l'existence des mécanismes de participation du public à travers des propositions, nous avons relevé la possibilité offerte par la cour des comptes au public de la contacter via son site internet.

En termes de cette analyse des résultats, nous récapitulons dans le tableau ci-dessous les scores obtenus par notre étude.

Tableau n°20: Récapitulatif des scores obtenus par notre Etude par catégorie d'indicateur mesuré

Indicateur mesuré	Numéro de question	Score moyen
Mesure de la diffusion en temps opportun de l'information publié par la cour des comptes	RA2, Q97-102	62%
le rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire	Q118-Q124	46%
La participation du public dans les travaux de la cour des comptes	Q142-143	33%
Score moyen		47%

Source : Elaboré par nos soins sur la base des résultats de notre étude.

D'après notre étude, le score attribué par notre estimation, relatif à l'aspect de la mise à disposition des informations au public, a qualifié l'information fournie de significative avec un score final de **62%**. Ce score peut être amélioré pour atteindre le score permettant de fournir au public des informations extensives.

Il y a lieu de rappeler également que le contrôle supérieur exercé par la cour des comptes est qualifié comme limité et ce avec un score final de **46%**. Ce score peut être consolidé par l'amélioration de certains aspects du contrôle exercé pour atteindre le stade d'un contrôle approprié.

Concernant le dernier indicateur relatif aux opportunités de participation offertes au public par la cour des comptes (à travers ses trois aspects), le score mesuré par notre étude est de **33%**, le caractérisant comme faible. Ce score doit être encore amélioré

pour atteindre des stades avancés permettant d'assurer un niveau de participation adéquat. Cette amélioration reste tributaire du développement considérable des mécanismes et mesures de la participation offertes par la cour des comptes.

En revanche, tous les scores obtenus représentant une moyenne de **47%**, peuvent être revalorisés à la hausse si la cour des comptes ainsi que les autres acteurs concernés prennent en considération l'amélioration des aspects contrecarrant l'efficacité du contrôle. Pour chaque indicateur de mesure, il s'agit notamment des limites suivantes :

Tableau n°21: Limites afférentes à l'exercice du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc

Efficacité du contrôle budgétaire	Mise à la disposition des informations au public	Participation du public
• La non publication par la commission parlementaire chargée de l'examen du budget annuel de l'audit, d'un rapport présentant ses conclusions et ses recommandations • la non publication par l'exécutif d'un rapport sur les mesures qu'il a prises pour donner suite aux recommandations ou aux résultats d'audit qui préconisent des mesures correctives. De plus aucune information n'existe sur le sort des dossiers transmis par la cour des comptes à la justice • la publication irrégulière et non exhaustive des recommandations d'audit par l'ISC et par la législature • Absence d'examen de processus d'audit • Absence d'une procédure particulière de préparation du budget de l'ISC garantissant davantage d'indépendance	• Le non-respect de délai de publication du rapport annuel • La fréquence (limitée ou modeste) de participation des responsables de la cour des comptes aux audiences des commissions parlementaires	• Faible mécanisme pour la participation du public à travers des propositions • Absence de mécanisme formel pour la participation aux travaux d'audit • Absence de retro-information sur la contribution du public

III. Evaluation du contrôle supérieur des finances publiques : Etude analytique.

En vue d'apprécier la contribution des travaux de la cour des comptes au renforcement de la promotion de la transparence, de la responsabilité et la reddition des comptes ainsi que l'amélioration de la qualité de la gestion publique, nous allons procéder dans cette partie à l'analyse des rapports de la cour des comptes en fonction des objectifs fixés auparavant au niveau de notre méthodologie de recherche.

1. Le contrôle supérieur des finances publiques pour le renforcement de la transparence

La transparence en tant que principe de la bonne gouvernance financière suppose d'abord que l'ISC respecte un ensemble de principes de transparence et de responsabilité en matière de programmation et de conduite d'activité pour donner l'exemple d'une institution crédible d'une part, et de développer la responsabilité et la transparence dans la gestion publique d'autre part.

1.1.Stratégie de programmation des contrôles : vers une approche basée sur les risques.

La planification annuelle des travaux est parmi les axes stratégiques de la cour, qui doit aboutir à une programmation judicieuse et équilibrée par rapport à l'ensemble de ses attributions.

Il s'agit d'une étape stratégique dans le processus du contrôle, vu la diversité du champ de contrôle, et les différentes approches de conduite des missions en matière de contrôle de la gestion.

C'est un acte de gestion permettant de refléter des choix susceptibles de contribuer au succès et à l'efficacité du contrôle de la cour des comptes.

Selon les normes internationales, les ISC effectuent leurs contrôles conformément aux programmes qu'elles établissent-elles mêmes⁴²⁶. Au niveau de la cour des comptes cette mission relève des attributions du comité du programme, chargé de la préparation du programme annuel des travaux⁴²⁷. Ce comité est composé du premier président, des présidents de chambres et du secrétaire général de la cour.

Le programme annuel des travaux approuvé par le président de la cour, est préparé et arrêté par le comité des programmes et des rapports, et ce en coordination avec le procureur général du Roi en ce qui concerne les affaires relevant des attributions juridictionnelles de la cour⁴²⁸.

L'approche de la cour des comptes en matière de programmation des audits consiste en un mélange de contribution de bas-en-haut et de haut-en-bas provenant d'une multitude de sources⁴²⁹. Cette autonomie en matière de programmation constitue un point fort permettant le renforcement de l'indépendance de la cour des comptes.

Par ailleurs, les principes de transparence stipulent que l'ISC communique sur les méthodes qu'elles appliquent pour l'évaluation des risques et pour la programmation⁴³⁰.

Il y a lieu de signaler que la loi n'a pas fixé des critères présidant les choix en matière de contrôle de la gestion. Ces derniers, dépendent de la stratégie adoptée par la cour des comptes ainsi que sa capacité de tenir compte des enjeux financiers, économiques et techniques.

La stratégie de programmation développée par la cour des comptes favoriserait l'appréciation logique des tâches, la définition d'objectifs clairs, la fixation des priorités et la coordination des travaux à réaliser.

⁴²⁶ Déclaration de Lima, section 13. <http://www.intosai.org/fr/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1-the-lima-declaration.html>

⁴²⁷ ART 24 de la loi 62-99

⁴²⁸ Art 8 de la loi 62-99

⁴²⁹ OCDE, « Institution supérieure de contrôle du royaume du Maroc : une étude... » ; op-cit, p48

⁴³⁰ INTOSAI, « Principes de transparence et de responsabilité », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 20), www.issai.org

Cette stratégie tient compte d'un certain nombre de critères notamment:

- L'identification des enjeux majeurs au niveau de l'affectation et de l'utilisation des deniers publics ;
- Le ciblage des zones de risques au niveau des finances publiques ;
- Le dosage entre les services centralisés et décentralisés ;
- La nature juridique des organismes visés et leur appartenance sectorielle ;
- La qualité des intervenants dans les processus de gestion et de décision,
- La périodicité des actions menées par la cour au niveau du contrôle de la gestion.

Lors de l'étape de programmation des contrôles de la gestion, la cour des comptes adopte une approche mixte, à la fois quantitative et qualitative dans la mesure où le champ de contrôle s'étend à l'ensemble des intervenants dans le périmètre de la gestion des finances publiques.

C'est dans ce sens que la cour des comptes cherche à réaliser un certain équilibre dans ses programmes annuels.

Cet équilibre lui garantit l'exercice des différentes attributions⁴³¹, en mobilisant ses ressources humaines et matérielles pour étendre autant que possible le contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds publics à un nombre maximum d'organismes publics, et ceci, afin que les gestionnaires aient conscience à ce qu'ils puissent être soumis au contrôle à n'importe quel moment.

Dans cette perspective visant à inculquer la culture de reddition des comptes chez l'ensemble des acteurs publics, la cour des comptes essaie de cibler dans ses programmes de contrôle non seulement les organismes de grande taille ou dotés de budgets conséquents, mais également de nombreuses communes gérantes de budgets limités⁴³².

⁴³¹ La cour des comptes du Maroc, «Rapport d'activité2013 », p7-8.

⁴³²La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2012 », p7.

La cour des comptes adopte une démarche basée sur les risques, en veillant à ce que l'équilibre entre les différentes compétences soit assuré. Ce critère d'équilibre est un facteur déterminant lors de la phase programmation de ses contrôles, tout en privilégiant une nouvelle orientation vers les missions d'évaluation thématique.

Ces interventions thématiques visent le renforcement du rôle de la cour des comptes dans sa mission d'assistance apportée au parlement et au gouvernement, en se focalisant sur des missions d'évaluation des projets, des programmes et des politiques publiques, ce qui fait d'elle un acteur actif dans l'instauration des bases de la bonne gouvernance.

La cour des comptes se focalise de plus en plus sur des problématiques transversales de portée économique et sociale, afin d'évaluer les missions communes aux différents organismes⁴³³. Elle développe dans ce sens un partenariat avec les cours régionales des comptes en matière de programmation des missions de contrôle. Ce partenariat permettra aux cours régionales des comptes de se familiariser avec le contrôle de certains organismes.

Certes la cour des comptes adopte un processus de programmation des audits impliquant l'examen des risques dans l'univers d'audit, mais il a été constaté que la cour des comptes ne dispose pas de processus formels et systématiques pour une planification d'audits basée sur les risques, et qu'il s'agit des pratiques hétérogènes au sein des unités d'audit⁴³⁴.

Il est à rappeler à cet égard, qu'une planification d'audits basée sur les risques repose principalement sur une bonne compréhension préalable de l'univers d'audit, afin d'optimiser la valeur et l'impact de ses audits, l'utilisation de ses ressources disponibles limitées, et de s'attaquer aux risques les plus élevés de l'univers d'audit.

A cet effet, la cour des comptes a pris des mesures pour établir sa propre approche de planification basée sur les risques. Ceci, s'est traduit, entre autres, par le

⁴³³ La cour des comptes du Maroc, «Rapport d'activité 2014 », p6.

⁴³⁴ Ibidem, p49

développement par la cour des comptes des cartes de risques personnalisées contenant des informations pertinentes sur des risques relatifs à certaines entités auditées devant faire l'objet d'une réévaluation périodique. De même, elle a dressée comme-précité un ensemble de critères de sélection des risques qualifié comme pertinent pour prioriser ses audits. Cependant cette approche pourrait être encore développée par la cour des comptes, pour concevoir une approche plus formelle et systématique prenant en considération les risques institutionnels et aussi nationaux.

Pour développer une approche cohérente et harmonisée de planification basée sur les risques, certaines actions pourrait être mises en place⁴³⁵ :

- Centraliser et harmoniser les processus de planification d'audits parmi les unités d'audit ;
- Fournir des instructions de gestion et une méthodologie claires pour l'identification et l'évaluation des risques (à l'échelle institutionnel et national) pouvant être utilisés au sein des unités d'audit ;
- Développer des cartes des risques personnalisés et un aperçu de tous les risques pertinents dans l'univers d'audit, et assurer un suivi et une réévaluation permanente ;
- Renforcer la collecte de données et le processus de maintenance afin d'obtenir un aperçu fiable des domaines de risque dans l'univers d'audit.
- Organiser des formations sur la planification basée sur les risques afin d'insuffler une meilleure compréhension et d'assurer une mise en œuvre cohérente.
- Assurer un suivi adéquat du programme d'audit ;
- Assurer des réunions de coordination entre les unités d'audit pour une éventuelle mise-à-jour des cartes des risques, pouvant modifier le plan d'audit;
- Documenter et noter l'appréciation des risques, afin de communiquer efficacement sur le motif de choix d'audit.

⁴³⁵ OCDE, « Institution supérieure de contrôle du royaume du Maroc : une étude... » ; op-cit, p52-53

1.2. Exhaustivité des missions et la publication de leurs résultats

Le renforcement de la transparence par la cour des comptes est tributaire de sa capacité à mener ses missions conformément à leurs mandats, et à rendre compte publiquement les résultats et les conclusions d’audit tout en assurant un accès facile du public aux informations.

1.2.1. Typologie des missions accomplies

D’après une revue de l’ensemble des travaux effectués et publiés par la cour des comptes, nous avons constaté que cette dernière remplit l’ensemble des missions qui lui sont dévolues comme le montre le tableau ci-dessous.

Elle publie chaque année un rapport annuel qui informe sur l’ensemble de ses activités. En plus de ce rapport publié régulièrement, la cour des comptes publie des rapports particuliers, des rapports thématiques, des référés et des décisions juridictionnelles.

Tableau n°22: Bilan des missions de la cour des comptes de 2006 au 2015

Rapport annuel	Missions	Rapport annuel	Missions
2006	- J.C +DBF+CG - Contrôle de financement des partis politiques - Rapport/Exécution de la loi des finances (LF) 2001et 2002 - Audit des projets financés/Organisations des nations unis	2011	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2009 - Suivi des recommandations - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine (DOP)
2007	- J.C +DBF+CG - Contrôle de financement des partis politiques - Rapport/Exécution LF 2003et 2004 - Audit des projets financés/Organisations des nations unis	2012	- J.C +DBF+CG - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine (DOP)
2008	- J.C +DBF+CG - Contrôle de financement des partis politiques - Rapport/Exécution LF 2005et 2006 - Audit des projets financés/Organisations des nations unis - Déclaration Obligatoire du Patrimoine	2013	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2010 - Suivi des recommandations - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine (DOP)
2009	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2007 - Suivi des recommandations 2006 et 2007	2014	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2011 et 2012 et déclaration de conformité - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine (DOP) - Audit des projets financés/Organisations des nations unis
2010	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2008 - Suivi des recommandations - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine	2015	- J.C +DBF+CG - Rapport/Exécution LF 2013 - Vérification des comptes des partis politiques - Déclaration Obligatoire du Patrimoine - Audit des projets financés/Organisations des nations unis

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports de la cour des comptes (2006-2015)

JC : Jugement des compte ; DBF : Discipline Budgétaire et financière ; CG : Contrôle de la Gestion

1.2.2. Pertinence des choix des rapports thématiques

Pour apprécier la pertinence du choix des différentes thématiques par la cour des comptes et examiner si ces dernières répondent aux exigences y afférentes, nous avons passé en revue de façon séquentielle des différentes thématiques abordées par la cour. Notre objectif étant de mettre en exergue la pertinence du choix de ces thématiques.

1.2.2.1. Référés : Thématiques à caractère urgent

S'agissant **des référés**, c'est une procédure exceptionnelle, selon laquelle, la cour des comptes s'adresse aux autorités gouvernementales pour attirer leur attention sur le cas urgent d'une situation.

D'après le tableau ci-dessous, qui regroupe l'ensemble des référés émis par la cour des comptes, on constate une augmentation dans le nombre des référés publiés au cours de l'année 2017.

Tableau n°23 : Référés publiés par la cour des comptes entre 2006 et 2017

Année de Publication	Référés	Autorité gouvernementale compétente
2008	- Cumul de la pension de retraite et d'une rémunération au titre d'une activité professionnelle	Premier Ministre
2009	- Titrisation de créances	Ministre de l'Economie et des Finances
2009	- Les insuffisances en matière des marchés publics	Premier Ministre
2016	- La gestion du matériel didactique et des produits chimiques par certaines Académies Régionales de l'Education et de la Formation	Ministre de l'éducation nationale et de la formation professionnelle
2017	- Les insuffisances relevées dans la passation et l'exécution des marchés conclus, par certaines délégations provinciales du Ministère de la santé, avec des centres d'hémodialyse	Ministre de la santé
2017	- Les conditions de préparation et de gestion de la rentrée scolaire 2016-2017	Ministre de l'Education nationale, de la formation professionnelle, de l'enseignement supérieur
2017	- La gestion des abattoirs	Ministre de l'intérieur et Ministre de l'agriculture et de la pêche

Source : Elaboré par nos soins sur la base des référés publiés par la cour des comptes (2006-2017)

Depuis 2008 jusqu'à 2017, la cour a publié sept référés. Parmi ces référés, la cour en a produit deux relatifs aux marchés publics, le premier ayant un caractère général adressé au premier ministre en 2009 et le second ayant revêtu un caractère spécifique a été adressé au ministre de la santé en 2017.

L'intérêt porté à la gestion de la commande publique s'explique selon la cour des comptes par son enjeu économique et financier et son importance stratégique pour soutenir la croissance.

Cette problématique a été évoquée dans le référé adressé en 2016 au ministre de l'éducation quant à la gestion du matériel didactique et des produits chimiques.

Les missions de vérification des comptes ainsi que les missions de contrôle de la gestion de l'ensemble des organismes publics, ont permis à la cour des comptes de relever des insuffisances et des irrégularités répétitives en matière de passation et d'exécution des marchés.

Ces insuffisances consistent principalement en l'absence de la concurrence réelle.

Une telle situation, constitue une atteinte aux règles de bonne gouvernance et comporte des risques majeurs notamment en termes d'économie dans l'utilisation des fonds publics et de qualité de prestation.

Selon la cour des comptes, ce mode de gestion des marchés publics caractérisé par la faiblesse voire parfois l'absence du suivi et du contrôle d'exécution de la commande publique, prive l'organisme concerné de bénéficier des prix concurrentiels et de prestations de bonne qualité, ainsi qu'il ouvre la voie aux détournements importants des fonds publics aux profits des titulaires desdits marchés.

Sur une autre problématique touchant la scolarisation au Maroc, la cour des comptes a publié un référé dans lequel il a dressé un constat sur les multiples failles du système éducatif notamment les handicaps qui entravent un apprentissage de qualité.

L'intérêt de la cour des comptes à cette question s'explique par l'attention particulière qu'a retenue la rentrée scolaire 2016-2017, ainsi que les critiques formulés à son égard

par l'opinion publique, en relation avec les insuffisances ayant compromis les conditions normales de la scolarisation. Ces défaillances enregistrées dans le secteur de l'éducation s'expliquent par la non maîtrise du processus de planification et de gestion des déterminants du secteur à savoir les élèves, les enseignants, les infrastructures et l'appui social. Ces dysfonctionnements ont été déjà évoqués dans des rapports précédents, mais ils n'ont pas été corrigés. Ceci remet en question le rôle des gestionnaires dans ce processus d'autocorrection en tant que responsables du secteur.

1.2.2.2. Rapports thématique : Problématiques à caractère transversale

S'agissant **des missions thématiques**, la cour s'est orientée depuis 2012 vers des missions à caractère transversale, en se focalisant sur des missions d'évaluation des projets et des politiques⁴³⁶. L'objectif est d'accroître son rôle en matière d'assistance au gouvernement et au parlement.

Ces missions d'évaluation sont programmées en réponse aux environnements évolutifs de la sphère économique et financière. Le choix des sujets des rapports thématiques est basé principalement sur son impact sur la vie des citoyens et en relation avec les centres d'intérêts des pouvoirs publics⁴³⁷.

Tableau n°24: Liste des rapports thématiques de 2013-2017

Rapports thématiques	Date de publication	Rapports thématiques	Date de publication
Rapport sur les stocks	10/01/ 2017	Système de compensation	01/01/ 2015
Le secteur des établissements publics au Maroc	22/07/2016	La gestion déléguée des services publics locaux	01/10/ 2014
Catastrophe naturelle	16/05/ 2016	Evaluation de la stratégie numérique 2013	03/02/ 2014
Evaluation de la gestion du contentieux de l'Etat	18 /12/2015	Système de retraite	01/07/ 2013
Evaluation de la fiscalité locale	01/05/ 2015	Gestion de la dette publique	2013

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports annuels

⁴³⁶ Rapport annuel de cour des comptes 2013, p8

⁴³⁷ Conférence régionale pour les institutions supérieures de contrôle de la région du voisinage européen du sud, « Profil de l'ISC Maroc, Cour Des Comptes Maroc », SIGMA ? Initiative Conjointe de l'OCDE et de l'UE, financée principalement par l'UE, OCDE ;

Le premier rapport thématique relatif à l'évaluation de **la situation des régimes de retraite**, a été publié dans un moment où le pays a déclenché le processus de réflexion sur cette problématique qui a occupé le devant de la scène politique et social. C'est une thématique qui revêt un caractère particulier dans la mesure où la crise que connaissait ce système aurait des conséquences graves et dangereuses sur la stabilité et la paix sociale.

Dans son rapport, la cour a constaté à travers son diagnostic que, les fragilités et les déséquilibres financiers menacent la pérennité et la soutenabilité dudit système, en signalant la nécessité d'une urgence réforme profonde. La cour des comptes après avoir dressé un état des lieux, a proposé un schéma des réformes dont l'effet combiné permettra d'augmenter la viabilité du régime et réduire la dette implicite.

En 2014, la cour des comptes a procédé à la publication d'un rapport sur la **stratégie Maroc Numérique 2013**, l'une des stratégies sectorielles visant le développement et restructuration de la société de l'information et de l'économie numérique à l'horizon 2013.

Cette stratégie nationale a été lancée en 2009 dans le but de positionner le Maroc parmi les pays émergents dynamiques dans les technologies de l'information et de faire des technologies de l'information un vecteur de développement socio-économique.

Le diagnostic effectué pour la première fois par la cour des comptes, a mis en relief les insuffisances et les dysfonctionnements touchant la préparation, la gouvernance et la hiérarchisation des priorités de cette stratégie qualifiée de « Stratégie sommaire ».

Cette qualification s'explique par la cour par le fait que les programmes numériques déclinés en priorités et actions n'ont pas été complété par des canevas sectoriels définissant le contenu détaillé des projets et actions ainsi que le processus pour l'atteinte des objectifs fixés.

L'évaluation de cette stratégie qui n'a pas pu atteindre ses objectifs, a donnée naissance à une dizaine de recommandations engageant toutes les autorités gouvernementales chargées de la mise en œuvre de ladite stratégie.

Toujours en 2014, plus précisément 10 ans après la rentrée en vigueur de la loi n°54-05 relative à **la gestion déléguée des services publics locaux**, et après avoir mené des missions de contrôle de la gestion auprès de certaines sociétés délégataires des services publics, la cour des comptes a publié un rapport thématique sur la gestion déléguée couvrant les principaux secteurs d'eau, d'électricité, d'assainissement, de propreté, et de transport urbain.

Cette thématique fait partie des préoccupations du citoyen, dans la mesure où l'évolution socio-économique au Maroc marquée par l'accélération de l'urbanisation a engendré des besoins croissants en infrastructures, équipements collectifs et en services publics de base.

Pour relever ces défis, le partenariat public-privé ⁴³⁸ (cadre juridique des PPP, la loi 86-12) dans le cadre de la délégation des services publics constitue le seul mode de gestion pouvant contribuer à une grande efficacité socio-économique, au renforcement des territoires notamment avec la réforme de la régionalisation ainsi que l'amélioration du bien-être social des populations.

La délégation des services publics induisant un partenariat avec le secteur privé, constitue le seul mode de gestion pouvant contribuer à une grande efficacité socio-économique, au renforcement des territoires notamment avec la réforme de la régionalisation ainsi que l'amélioration du bien-être social des populations.

D'où l'importance d'évaluer ce mode de gestion en termes d'efficacité socio-économique pour le citoyen, de qualité de service pour l'utilisateur et d'efficience de choix publics pour le contribuable.

⁴³⁸Un partenariat public-privé (PPP) est un contrat à long terme, par lequel une commune associe une entreprise du secteur privé, à la conception, la réalisation et l'exploitation de projets de l'administration publique; qui établit un partage des responsabilités, des risques et des bénéfices entre les partenaires privés et public; et stipule des résultats à atteindre pour améliorer une prestation de service aux citoyens.

Dans ce sens, la cour des comptes a établi un diagnostic de ce mode de gestion (déléguée), dans lequel elle a relevé les points de progrès, les dysfonctionnements, et a tiré des enseignements d'ordres stratégiques et opérationnelles. Ces derniers servent d'orientations fondamentales permettant de contribuer à la réforme du mode de la gestion déléguée des services publics locaux.

Quant au **système de compensation**, la cour des comptes a été saisie par le président de la chambre des représentants en vue de réaliser une mission d'évaluation des composantes dudit système. Cette thématique est d'une importance cruciale puisqu'elle a un véritable impact économique et financier⁴³⁹.

Il est à rappeler que la compensation est un système administré par l'Etat pour la maîtrise de l'inflation, le soutien des entreprises, la préservation du pouvoir d'achat des citoyens et la stimulation de la demande, et par conséquent la croissance économique. Toutefois, ce système jugé par la cour ayant dévié de sa vocation originale, est devenu un véritable fardeau pour l'Etat dans la mesure où la charge de compensation a aggravé le déficit budgétaire ainsi que celui de la balance commerciale ce qui a accentué la vulnérabilité macro-économique du pays.

En procédant à l'évaluation dudit système, la cour des comptes a présenté un diagnostic mettant en relief les principaux dysfonctionnements, et a formulé un ensemble de recommandations servant de feuille de route pour la réforme.

En 2016, un rapport thématique relatif à ***l'évaluation de la gestion des catastrophes naturelles*** a été publié par la cour des comptes.

Cette thématique est d'une haute importance, puisqu'elle s'inscrit dans un contexte où le pays a connu plusieurs catastrophes naturelles ayant été à l'origine de pertes de vies humaines, de dégâts matériels et de déficits importants sur les plans économique, social et environnemental⁴⁴⁰.

⁴³⁹ Rapport Annuel de la cour des comptes 2013, « Système de la compensation au Maroc : Diagnostic et propositions de réforme ».

⁴⁴⁰ Les sinistres majeurs ont été multipliés quasiment par quatre entre 1980 et 2000 et presque vingt-deux fois sur la période 2000-2014. Durant les dernières décennies, notre pays a subi différentes catastrophes: les tremblements de terre d'Agadir et d'Al Hoceima, les invasions acridiennes, les sécheresses, et principalement les inondations.

Cette situation a mis à découvert plusieurs faiblesses liées à la vulnérabilité du tissu socio-économique et des infrastructures de base, ainsi que les insuffisances sur le plan institutionnel, technique, et organisationnel de la gestion des catastrophes.

En examinant ce type de thématique auxquels s'intéressent la communauté nationale et internationales⁴⁴¹, et d'autres thématiques d'égale importance tels que la gestion des stocks de sécurité à titre d'exemple, la cour contribue à la sauvegarde de l'intérêt national en dévoilant les risques potentiels touchant à la vie économique et sociale et aux intérêts du pays.

1.2.2.3. Rapports sur les finances publiques : Veille à la viabilité des finances publiques

Toujours dans le cadre des risques pouvant atteindre la soutenabilité des finances publiques, la cour des comptes exerce une mission de veille sur les finances publiques à travers l'établissement de la déclaration générale de conformité et le rapport sur l'exécution de la loi des finances devant accompagner la loi de règlement.

Le premier président de la cour ***se présente chaque année devant le parlement*** pour exposer la synthèse des activités de la cour, ainsi que les principales tendances de l'évolution des finances publiques, en dressant un état des lieux de la situation financière et économique du pays.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que la nouvelle loi organique de la loi des finances (LOLF), stipule qu'à partir du 1er janvier 2020, la cour des comptes aura la ***mission de certification*** des comptes de l'Etat conformément aux règles et normes en vigueur. La certification permettra une amélioration de la qualité de l'information financière à travers le renforcement de la sincérité, la fiabilité et la transparence des comptes de l'Etat.

⁴⁴¹Parmi ces organismes on note l'ONG allemande Germanwatch qui a publié un rapport sur le climat à l'occasion de la COP21 en soulignant que le Maroc se trouve parmi les pays les plus exposés aux catastrophes naturelles. Même constat fait par la banque mondiale qui a indiqué dans son rapport le Maroc connaît de très gros risques liés aux tremblements de terre, aux inondations, à la sécheresse et même au tsunami.

L'analyse des conditions de l'exécution de la loi des finances faite par la cour, à l'occasion de son passage devant le parlement, permet d'enrichir les débats à l'occasion de préparation des futures lois des finances.

La cour des comptes accorde une importance accrue aux problématiques ayant un impact considérable sur la stabilité financière et économique du pays notamment pour les thématiques relatives **au régime de la retraite** et de celle de **la dette publique**.

En effet, l'étude des rapports relatifs au régime de la retraite, nous a permis de constater que la cour des comptes suit avec précaution son évolution de sa situation financière, et actualise chaque année ses données en fonction de l'état des recommandations mises en œuvre ainsi que les améliorations enregistrées.

Concernant la dette publique, la cour des comptes insiste sur la nécessité d'assurer une veille et une vigilance accrues à l'égard de la tendance haussière que connaît la dette publique (81% du PIB en 2014 contre 76% en 2013), qu'il s'agit de la dette directe du trésor, de la dette du secteur public ou de la dette garantie par le trésor.

Pour sa part, la cour assure un suivi régulier voir annuel de cette problématique de la dette, vu le risque majeur qu'il représente sur l'équilibre des finances publiques.

Lors de son analyse de l'évolution du déficit budgétaire, la cour des comptes considère qu'il est nécessaire de réviser la méthodologie adoptée par le gouvernement pour le calcul de cet indicateur macroéconomique, et ce en conformité avec le principe de sincérité introduit par la nouvelle loi organique relative à la loi de finances.

Selon la cour, l'approche adoptée par les responsables publics ne prend pas en considération les dettes dues par l'Etat au profit des entreprises au titre du crédit TVA, les dettes générées par l'excédent des paiements au titre de l'IS, ainsi que les dettes nées des transactions commerciales réalisées mais non encore payées par l'Etat.

Cette approche d'évaluation ne favorise pas une vision fiable de la réalité budgétaire ce qui risque de fausser les anticipations économiques et financières du pays, et induire

en erreur les décideurs ainsi que l'ensemble des parties prenantes notamment les chercheurs (hypothèses biaisées).

A cet effet, la cour des comptes recommande plus de clarté par tous les acteurs en charge de produire l'information financière et ce pour une meilleure lisibilité des indicateurs afférents aux finances publiques.

Pour pallier cette problématique de la fiabilité des informations communiquées, la cour des comptes produit ses propres rapports en mesure de réduire le manque de transparence dans la gestion des finances publiques. Cette mission de veille exercée par la cour permet d'améliorer de manière conséquente la qualité de l'information financière produite en identifiant les risques systématiques.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que la cour des comptes, dans sa mission de veille, s'intéresse à tous les aspects relatifs aux équilibres extérieurs, notamment :

- Le déficit du compte courant de la balance des paiements
- Le déficit de la balance commerciale
- Les recettes de voyage et des transferts des marocains résidents à l'étranger

Pour améliorer leur efficacité, la cour n'hésite pas à proposer des recommandations en mesure d'améliorer la gestion des finances extérieures, il s'agit notamment

- De mobilisation de toutes les ressources pour faire bénéficier le pays des opportunités offertes par le développement et la diversification de l'offre exportable et touristique ;
- D'augmentation des taux d'intégration industrielle et de la valeur locale des exportations
- De maîtrise des importations en accordant un plus grand intérêt au marché intérieur
- De revoir les mesures incitatives en faveur des entreprises, notamment des petites et moyennes entreprises
- D'adaptation et l'actualisation des stratégies sectorielles mises en place par les autorités publiques.

1.3. Accessibilité et gratuité de l'information

Les rapports rendus publics révèlent que la cour des comptes rend périodiquement aux autorités législatives et gouvernementales, ainsi qu'au grand public, des informations sur l'état de la gouvernance des finances publiques.

A cet effet, force est de constater que l'accès aux différents rapports publiés par la cour des comptes est gratuit et direct, notamment à travers son site internet.

Ces rapports publiés constituent dès lors une source précieuse d'information gratuitement mise à la disposition du public, notamment les médias et la presse, leur permettant d'enrichir le débat sur la gestion des finances publiques.

Par ailleurs, il est à préciser que la cour des comptes a pu promouvoir la transparence de ses travaux grâce aux opportunités offertes par les technologies de l'information et de la communication. Ces dernières ont facilité une mise à disposition permanente des résultats de leur contrôle au grand public, lui permettant d'être régulièrement informé sur la manière avec laquelle les fonds publics sont utilisés.

A cet égard, la cour des comptes a développé ces dernières années son site Internet sur lequel elle a pu offrir toute une série d'informations notamment sur l'institution, ses activités, ses missions, son organisation, ses publications, ses relations interne et externe ainsi que son actualité. Cette source d'information offerte au large public est régulièrement mise à jour, ce qui témoigne de l'intérêt que porte la cour à la valeur et la qualité de l'information communiquée.

La cour des comptes se sert également d'un autre outil de communication externe permettant d'annoncer des faits nouveaux à savoir le communiqué de presse, à travers lequel la cour informe les journalistes sur les actualités conséquentes.

Le nombre des communiqués est certes très réduit, toutefois, cela reste innovant et s'explique par le recours récent à cet outil de communication.

D'autres pratiques récentes visant à informer son environnement externe ont été adoptées par la cour. Il s'agit de la publication sur son site Internet des press-books, qui constituent un recueil d'articles parus dans la presse au sujet des différents rapports publiés, des principales activités et événements.

L'importance de cet outil de communication, est la valorisation des actualités de la cour des comptes et ses efforts de communication. C'est un outil de communication très important qui permet de refléter la couverture presse obtenue suite à la publication d'un rapport ou un événement relatif à la cour des comptes. Il est proposé gratuitement sous format électronique ou « PDF » sur son site web.

En synthèse de ces analyses, on peut déduire que la cour des comptes procède selon une démarche basée sur les risques. Elle réalise des missions portant sur des thématiques ayant un impact considérable sur la viabilité des finances publiques à savoir la dette publique, le système de retraite, système de compensation, stocks de sécurité, les catastrophes naturelles, la fiscalité locale...

C'est dans ce sens que la cour a adopté une approche de veille sur les risques majeurs menaçant la soutenabilité des finances publiques, notamment, la dette publique et l'équilibre des régimes de retraite. Elle a, par la suite, assuré un suivi régulier de la mise en œuvre des recommandations tout en actualisant ses analyses en fonction de l'évolution de la conjoncture économique et financière.

En dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière, et en évaluant la pertinence des informations communiquées par l'exécutif, la cour des comptes contribue à réduire le manque de transparence et met en évidence les lacunes dans les normes et les pratiques d'information budgétaire.

Pour consolider sa démarche et valoriser les résultats de ses missions, la cour des comptes a récemment développé une stratégie de communication basée sur de

nouveaux outils de communication, et ce, grâce aux NTIC. Par ce dispositif, elle assure un accès facile et gratuit à l'ensemble des travaux publiés.

2. Le contrôle juridictionnel pour une corrélation de la responsabilité et la reddition des comptes

La reddition des comptes est l'obligation, pour toutes personnes en position de pouvoir, de rendre compte de leurs actions. C'est une relation fondée sur l'obligation de faire la preuve du rendement, de l'examiner et d'en assumer la responsabilité.

Ainsi, toute reddition des comptes comporte trois éléments essentiels, à savoir l'attribution des responsabilités, le devoir de déclarer le rendement, et la surveillance du rendement par un tiers.

C'est dans le cadre de surveillance que s'inscrit la contribution de la cour des comptes au renforcement de la responsabilité et de la reddition des comptes à travers ses missions en matière du contrôle juridictionnel notamment le jugement des comptes et la discipline budgétaire et financière.

2.1. L'instauration d'une culture de reddition des comptes auprès des gestionnaires publics

Dans le cadre de ses attributions juridictionnelles, la cour des comptes s'est fixée comme objectif la généralisation du principe de la reddition des comptes à travers la sensibilisation de l'ensemble des gestionnaires publics à l'obligation d'application dudit principe⁴⁴².

A cet effet, les gestionnaires publics sont tenus par l'obligation de produire leurs comptes de gestion à la cour des comptes en tant qu'institution supérieure chargée du contrôle de l'exécution de la loi des finances.

⁴⁴²Rapport annuel de la cour des comptes de 2005 Page 7

En premier lieu et en vue de délimiter de façon claire son champ de compétence, la cour des comptes a procédé à l'identification des assujettis soumis à son contrôle aussi bien en matière juridictionnelle qu'en matière du contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds publics.

Cette opération a consisté en la collecte des données et informations sur les organismes concernés notamment celles d'ordre juridique, financier et comptable.

A cet effet, la cour des comptes a classé les assujettis en trois catégories :

- **1ère catégorie** : les assujettis soumis au contrôle intégré de la Cour visant à la fois le jugement des comptes et le contrôle de la gestion ;
- **2ème catégorie** : ceux soumis uniquement au contrôle de la gestion ;
- **3ème catégorie** : ceux soumis au contrôle de l'emploi des fonds publics.

Sur la base de cette opération de recensement et dans le cadre de la mise en application du principe de la reddition des comptes, la cour a adressé des écrits aux organismes soumis à son contrôle pour produire les documents comptables et financiers prévus par la réglementation en vigueur.

En effet, le Premier Président auprès des juridictions financières est habilité à prononcer des amendes et des astreintes à l'encontre des personnes responsables du retard dans la production des documents comptables. Faut-il rappeler à cet égard que la reddition des comptes constitue un principe fondamental de la bonne gouvernance et une condition sine qua non de la transparence dans la gestion des deniers publics et de la responsabilité qui en découle.

Hormis les efforts fournis par la cour, il y a lieu de constater que jusqu'à 2006, la production des comptes accusait toujours des retards par rapport aux délais réglementaires. A cet effet, la cour a recensé 3082comptes de service de l'Etat non produits pour les exercices de 2003 à 2006. A cela, s'ajoute le fait que certains

organismes publics, pour des raisons inexplicées, n'ont jamais produit leurs comptes⁴⁴³.

La cour des comptes a estimé que cette situation de retard va à l'encontre du principe de la reddition des comptes. Devant cet état de fait, des lettres de rappel ont été adressées aux organismes publics concernés afin de les inviter à se conformer à la réglementation en vigueur.

Toutefois, ces actions entreprises sont restées néanmoins sans véritables effets vu le nombre élevé et persistant des comptes non produits d'un exercice à l'autre.

Face à cette situation de non-respect de l'obligation de reddition des comptes par les assujettis, qui s'est manifestée à travers un faible taux de production des comptes malgré des actions de sensibilisation menées dans ce sens, le recours aux mesures répressives prévues par loi (amendes et astreintes) s'est avéré nécessaire pour faire respecter le principe de la reddition des comptes, et pour mettre fin à cette indifférence des gestionnaires publics.

Les mesures répressives initiées se sont avérées efficace puisque, le parquet général n'a été avisé par le secrétaire général de la cour, (Rapport annuel de 2015 publié en 2017), d'aucun cas de défaut ou de retard dans la production des comptes, des situations comptables ou des pièces justificatives par les comptables publics.

De ce fait, aucune réquisition n'a été adressée au premier président aux fins d'appliquer l'amende ou l'astreinte prévues par l'article 29 du Code des Juridictions Financières⁴⁴⁴.

Cela signifie que tous les assujettis au contrôle de la cour ont produit leurs comptes de gestion dans les délais fixés. Ceci dénote une prise de conscience de la part des gestionnaires de l'importance du respect de l'obligation redditionnelle, ce qui constitue

⁴⁴³ Rapport annuel de la cour des comptes de 2006, p295

⁴⁴⁴ Rapport sur les activités juridictionnelles 2015

un succès dans le rôle joué par la cour des comptes qui s'est fixée comme objectif de faire régner la culture de reddition des comptes.

2.2. L'instauration des règles de la bonne gestion budgétaire et financière dans le secteur public.

Outre la compétence de contrôle en la vérification et le jugement des comptes produits par les comptables publics, la cour des comptes est investie d'une deuxième compétence juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière.

Celle-ci consiste en la sanction de tout responsable ou agent de l'un des organismes soumis à son contrôle ayant commis l'une des infractions prévues par le code des juridictions financières.

Il s'agit d'une compétence qui revêt un caractère répressif et réparateur. Cette approche concorde parfaitement avec les directives liées aux principes de contrôle édictées par l'INTOSAI et qui stipulent que, le contrôle exercé par les institutions supérieures de contrôle a pour but de *« signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficience, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre les mesures adéquates pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature »*.

L'analyse des arrêts en matière de DBF, a permis de relever des cas pour lesquels des personnes poursuivies sont acquittées, d'autres sont sanctionnées par des amendes déterminées en fonction des circonstances liées aux infractions commises, et pour la première fois des personnes condamnées au remboursement des sommes correspondant à la perte causée à l'organisme public.

Il est à noter que, pour les personnes sanctionnées, la fixation du montant de l'amende dépend des circonstances atténuantes ou aggravantes.

2.2.1. Aperçu sur les principales infractions

Les arrêts rendus public concernent des services de l'Etat, des établissements et des entreprises publics opérant dans les domaines, administratif, commercial et industriel.

Les principales infractions engageant la responsabilité des gestionnaires publics s'articulent autour d'un certains nombres d'axes, notamment le domaine des ressources humaines, la gestion du patrimoine, le recouvrement des créances publiques, les règles de la comptabilité publique et surtout la réglementation relative à la commande publique ayant connu le plus grand nombre d'infraction.

Nous avons récapitulés ci-dessus les principales infractions ayant été commises par les gestionnaires publics dans les différents domaines.

2.2.1.1. Commande publique

La commande publique est le domaine ayant connu le plus grand nombre d'infractions commises par les gestionnaires publics. Le non-respect de la réglementation relative aux marchés publics est due aux raisons diverses, lesquelles raisons constituent des facteurs pouvant atténuer ou aggraver la responsabilité des gestionnaires.

Ces infractions relevées constituent des points de dysfonctionnements communs à un ensemble des organismes publics. Il s'agit des règles relatives aux infractions entachant l'intégralité des procédures relatives aux marchés publics depuis les appels d'offre jusqu'aux règlements des décomptes.

A cet effet, nombreuses sont les infractions aux règles d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des dépenses publiques, à la réglementation relative aux marchés publics, ainsi que la production de pièces inexactes, qui ont été relevées par la cour des comptes dans le domaine de la commande publique.

Ces infractions ayant un caractère récurrent peuvent être résumés comme-suit :

- ***l'exécution des marchés*** avant leur ***soumission au visa*** du contrôleur des engagements de dépenses et à l'approbation de l'autorité de tutelle. La cour des comptes rappelle à cet égard que si un établissement public fait référence aux textes réglementaires applicables aux marchés publics de l'Etat, il est tenu de se conformer aux règles qui en découlent ;
- ***l'émission de l'ordre de commencement*** de l'exécution d'un marché public et la certification des décomptes y afférents, avant son visa et son approbation par les autorités compétentes ;
- ***la certification du service fait*** en l'absence de la réalisation effective des prestations. Il est à rappeler que la certification du service fait exige que les prestations objet du marché ne puissent être réceptionnées qu'après avoir subi les contrôles de conformité avec l'ensemble des obligations du marché, d'autant plus que cette conformité constitue un élément de la justification du service fait et une condition sine qua non de la validité de l'opération de liquidation ;
- ***La mise en cause de la responsabilité du chef hiérarchique en matière de certification du service fait.*** La cour des comptes a rappelé que cette responsabilité ne peut être dérogée même si la réception des produits est attestée par les agents subordonnés. Toutefois, il ***ne peut être tenu responsable***, sur le plan technique, de la conformité des travaux réalisés, aux normes architecturales relatives aux constructions, étant donné que cette obligation

incombe à l'entrepreneur, à l'architecte, au bureau d'étude et au bureau de contrôle, en vertu des contrats conclus avec ces parties ;

- ***La signature des décomptes*** de marchés et l'émission des ordres de paiement y afférents ***avant la réception*** de la totalité des quantités contractuelles, ainsi que le fait de ne pas avoir été diligent en indiquant dans les décomptes les travaux réellement exécutés ;
- ***La préparation et la signature de documents comptables contenant des travaux autres que ceux réellement exécutés.*** Cette pratique ne permet pas de s'assurer que les montants payés correspondent bien à la valeur des travaux exécutés. Elle comporte également des risques quant aux paiements libératoires des dépenses effectuées au regard des dettes de l'organisme concerné ;
- ***La non-indication de la date d'achèvement de l'exécution des prestations*** objet d'un marché public dans le procès-verbal de la réception provisoire.

N'ayant pas indiqué cette date, la commission de la réception provisoire aura établi une pièce incomplète car ne comportant pas toutes les données nécessaires pour la certification du service fait. Etabli de la sorte, ce document (procès-verbal) ne permet pas de s'assurer du respect du délai d'exécution, afin de pouvoir arrêter, avec exactitude, le montant de la dette ;

- ***Le recours excessif au bon de commande***, soit par l'émission, au cours de la même année, de bons de commande pour des prestations de même nature dont le montant cumulé dépasse le seuil autorisé, soit par le recours, par bon de commande, à un fournisseur pour une prestation ne relevant pas de son domaine d'activité ;
- ***La passation des marchés en vue de régulariser des dettes antérieures ;***

- Dans certains cas la cour identifie certaines infractions relatives à ***la méconnaissance du gestionnaire des procédures juridiques en relation avec l'exercice de ses attributions et les domaines d'intervention de l'établissement qu'il gère***. Ce manque de diligences ne saurait dégager sa responsabilité en matière de DBF, étant donné que le responsable doit procéder aux consultations nécessaires avant de prendre des décisions engageant l'établissement.

2.2.1.2. Gestion du patrimoine

Parmi les infractions commises en matière de gestion du patrimoine, La cour des comptes a soulevé des infractions relatives à ***la signature des contrats de vente de lots de terrains***, par le directeur général d'une société, ***en l'absence de l'approbation du comité*** directeur quant à leur réaffectation. Ceci constitue une infraction aux règles de gestion du patrimoine, étant donné qu'en vertu d'une décision du conseil d'administration, ce comité est le seul organe compétent pour l'approbation définitive de l'affectation desdits lots.

Est regardée comme infraction aux règles de gestion du patrimoine et une ***procuration d'un avantage indu*** au cocontractant, le fait pour une société nationale d'honorer ses engagements, au titre d'une convention, sans contraindre la partie cocontractante à honorer les siens. Il constitue aussi une procuration d'un avantage injustifié en espèce, le non recouvrement des pénalités pour désistement aux lots de terrain cédés antérieurement en infraction aux procédures de commercialisation et d'octroi des lots de terrains.

Il a été relevé également ***la signature de compromis de vente de lot de terrain à un prix préférentiel***, avec des personnes ***ne figurant pas*** sur les listes des personnes pouvant bénéficier de ce prix préférentiel.

Il est à rappeler que pour le cas des sociétés d'Etat, les règles de gestion du patrimoine exigent la signature de compromis de vente à des prix préférentiels avec les bénéficiaires figurant sur des listes arrêtées et approuvées par le directeur général de la

société. Cette exigence a pour objectif de garantir, d'une part, l'atteinte des objectifs sociaux des projets réalisés, à travers, notamment, l'encouragement de l'accès des catégories sociales cibles aux produits de la société et, d'autre part, permettre à cette dernière d'honorer ses engagements contractuels vis-à-vis de ses différents partenaires.

Enfin d'autres pratiques courantes, même à impact limité, constituent aussi des infractions à la gestion du patrimoine, notamment l'occupation de logements administratifs après cessation de toute activité professionnelle, ainsi que toutes les pratiques liées au prêt et récupération du matériel appartenant à l'administration.

2.2.1.3. Domaine des ressources humaines

En matière des règles relatives à la gestion des Ressources Humaines, les principales infractions constatées par la cour des comptes **s'articulent autour de l'octroi des avantages en espèces, souvent injustifié.**

Divers cas se sont illustrés à cet égard, notamment :

- Bénéficier de dépenses publiques dans le cadre d'une mission à l'étranger, en l'absence de tout ordre de mission à cet effet ;
- Verser à soi-même, par un administrateur délégué, d'indemnités forfaitaire sachant que cette attribution relève de la compétence exclusive du conseil d'administration ou de son président ;
- Recruter à nouveau un agent qui avait démissionné de son poste. Sa réintégration et la prise en compte, dans son ancienneté, des années hors activités statutaire ;
- L'avancement de grade d'un agent d'une société d'Etat en infraction aux stipulations du statut du personnel de cette société.

Concernant le recrutement, la cour des comptes a soulevé le cas du **recrutement d'agents en dépassement du nombre de postes autorisé** par la loi-cadre d'un établissement public. La cour a affirmé à cet effet, que la responsabilité de la personne

ayant émis ces actes de recrutement ne saurait dégager malgré le visa du contrôleur financier.

La cour des comptes considère comme pièces inexactes produites, *l'établissement, a posteriori, d'un ordre de mission de régularisation* comportant des informations inexactes et la certification d'un état de sommes dues ne reflétant pas la bonne période objet dudit ordre de mission.

2.2.1.4. Recouvrement des créances publiques

Parmi les principales infractions relatives aux règles de recouvrement des créances publiques, il y a lieu de citer :

- Le non accomplissement par l'autorité compétente des diligences nécessaires pour le recouvrement des amendes;
- Le prélèvement par la partie habilitée à recouvrer des taxes légales, en l'absence de dispositions légales expresses, sur les recettes recouvrées, d'un montant à titre de commission ou autre, en contre partie de ses services.

En synthèse de ce qui précède, il y a lieu de rappeler qu'à travers ce survol sur l'ensemble des arrêts publiés en matière de DBF, nous avons présenté, par ordre d'importance, les principales infractions ayant porté atteinte aux règles régissant la gestion financière publique.

Ces infractions se rapportent principalement à l'inobservation des textes juridiques applicables aux différentes phases d'exécution des opérations de recettes et de dépenses publiques.

2.2.2. Consolidation du principe de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes

Ces dernières années, la Chambre de Discipline budgétaire et financière de la Cour des comptes, a constaté la multiplication des infractions liées à la mauvaise gestion, en raison de l'accroissement du nombre d'affaires relatives aux établissements, aux entreprises et aux sociétés publiques dont la Cour a été saisie.

L'analyse des arrêts permet de constater que la responsabilité de la plupart des gestionnaires a été engagée pour les mêmes natures d'infractions, notamment celles relatives à la commande publique qui représente la part prépondérante dans la liste des infractions commises.

D'après l'examen des arrêts invoqués auparavant, nous estimons que cela peut s'expliquer par plusieurs raisons notamment, l'inobservation, la non compréhension ou la méconnaissance de certaines règles de la gestion financière publique.

Il y a lieu de remarquer que, la publication desdits arrêts revêt une importance cruciale, vu la multiplication des infractions liées à la mauvaise gestion.

Cette publication vise à sensibiliser les gestionnaires sur les principaux dysfonctionnements en matière de la gestion financière publique, et les assister à travers des règles ayant pour but de remédier à ces dysfonctionnements.

Sur les affaires de la discipline budgétaire et financière, la Cour des comptes prononce et rend des arrêts par lesquels les personnes poursuivies sont relaxées, condamnées à des amendes ou, le cas échéant, contraints au remboursement du montant correspondant à la perte causée à l'organisme concerné.

Pour les condamnations pécuniaires, les montants fixés par la loi sont plus ou moins importants, tels qu'ils ressortent des arrêts. Ils varient entre 2 000 Dhs⁴⁴⁵ et 65 000 Dhs⁴⁴⁶ selon la gravité de l'infraction ainsi que les circonstances desdites infractions⁴⁴⁷.

Concernant le remboursement des sommes correspondant aux pertes causées aux organismes assujettis à la cour en matière de DBF, deux principaux cas ont été soulevés pour lesquels les personnes poursuivies ont été condamnées à rembourser respectivement les montants de 29 454,17Dhs⁴⁴⁸ et 538 549,23Dhs⁴⁴⁹.

Les arrêts de la cour ont été publiés pour la première fois en 2016⁴⁵⁰. Cette initiative ambitionne d'ancrer une jurisprudence dans le domaine de la responsabilité des gestionnaires publics, et de consolider la mise en œuvre du principe constitutionnel de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes.

A travers la publication de ces arrêts, la cour met en évidence le caractère répressif de sa compétence juridictionnelle en matière de DBF, et informe sur les éléments et les circonstances qui président à la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics.

Outre la dimension répressive, la cour contribue à l'instauration des règles de la bonne gestion financière dans le secteur public. A cet égard, la cour informe les gestionnaires sur les lacunes et insuffisances au niveau de la gestion publique dans la perspective de

⁴⁴⁵ Arrêt n° 22/2015/ Ch DBF du 18 septembre 2015, Affaire n° 101/2014/ Ch DBF relative à la gestion financière de la Maison de l'Artisan. P157-167

⁴⁴⁶ Arrêt n° 18/2015/ ChDBFdu 18 septembre 2015. Affaire n° 101/2014/ Ch DBF relative à la gestion financière de la Maison de l'Artisan, p112-124

⁴⁴⁷ La cour des comptes. *Jurisprudence de la Cour des comptes du Royaume du Maroc. Recueil de règles dégagées des arrêts rendus par la chambre de discipline budgétaire et financière*. Février 2018. P35-37

⁴⁴⁸ Arrêt n° 35/2013/Ch DBF du 3 décembre 2013. Affaire n° 101/2011/Ch DBF relative à la gestion financière de la Société Nationale de Transport et de Logistique

⁴⁴⁹ Arrêt n° 43/2013/Ch DBF du 19 décembre 2013. Affaire n° 101/2009/Ch DBF relative à la gestion financière de la Marocaine des Jeux et des Sports. P 38-53

⁴⁵⁰ en application des dispositions de l'article 148 de la Constitution et de la procédure prévue par l'article 113 du CJF, et après avis de la formation toutes chambres réunies du 18 mai 2015, le Premier Président de la Cour des comptes a pris un arrêté portant publication, en partie, d'un certain nombre d'arrêts en matière de DBF

les surmonter, plus particulièrement pour les cas où ces infractions sont relatives aux mauvaises pratiques récurrentes.

Ces arrêts comportent des règles qui peuvent être capitalisées par les gestionnaires d'autres organismes publics présentant des similitudes de mode de management, de gestion, ou de règles de fonctionnement.

La publication des arrêts présente également une opportunité offerte aux chercheurs, spécialistes et toute personne intéressée ainsi que l'opinion publique, pour enrichir le débat autour des problématiques de la gestion publique et des moyens pouvant permettre de surmonter les difficultés y afférentes.

3. Le contrôle de la gestion pour une amélioration de la gestion publique

Le contrôle de la gestion exercé par la cour des comptes tel qu'il est défini par le code des juridictions financières, est une définition de contrôle de performance large et complète, c'est un contrôle intégré qui couvre tous les aspects de la gestion et correspond aux normes internationales les plus exigeantes.

Le contrôle de la gestion marqué par l'extrême diversité de son contenu ainsi que son caractère pragmatique en l'absence d'un cadre prédéfini, se distingue du contrôle juridictionnel par l'existence d'un cadre préétabli pour lequel il s'agit de vérifier la régularité et la conformité des opérations par rapport aux règles en vigueur.

Il est très difficile de trouver une méthode bien précise ou des repères permettant une exploitation fructueuse des différents rapports. En effet, le contrôle s'adapte en fonction de l'objet, de l'étendue de l'intervention et de l'objectif du contrôle.

La diversité du contenu du contrôle de la gestion s'explique par des observations de nature juridique, organisationnelle ou économique dans la mesure où il vérifie non seulement la régularité de la gestion mais aussi la sécurité dans la gestion des ressources et leurs emplois ainsi que l'économie, l'efficacité et l'efficacité.

3.1. Types d'intervention de la cour des comptes

Les types d'intervention de la cour des comptes sont diversifiés dans le contrôle de la gestion. Ce dernier se compose de types de vérifications de conceptions différentes et spécifiques les unes des autres.

La revue de l'ensemble des rapports de la cour des comptes en matière de contrôle de la gestion permet de distinguer trois types d'intervention. Il s'agit :

- Du contrôle organique et sectoriel ;
- De l'évaluation des projets, programmes et des politiques publiques ;
- Des missions d'évaluation communes à différents organismes.

3.1.1. Le contrôle de la gestion sectoriel

Le contrôle de la gestion sectoriel est le type d'intervention le plus courant de la cour des comptes. Cette classification émane de l'organisation de la cour en un certain nombre de chambres qui se sont attribué des secteurs précis en fonction des compétences ministérielles.

Pour chaque chambre, les compétences sont réparties sur une base sectorielle afin d'exercer l'ensemble des missions dévolues à la cour à l'égard des départements ministériels et des organismes publics qui en dépendent.

Nous avons passé en revue en guise d'exemple illustratif le cas de certaines chambres.

Prenant l'exemple de la première chambre chargée des départements de la primature, la justice, l'intérieur, la défense, alors que pour la deuxième chambre s'est vu confié d'autres départements, des finances, de l'agriculture, de l'équipement, ..., de même pour les autres chambres.

Il s'agit d'un contrôle organique ayant pour objectif la vérification de la gestion d'un organisme simultanément avec l'exercice du contrôle juridictionnel de jugement des comptes dudit organisme.

Le contrôle porte généralement sur l'évaluation de la structure organisationnelle de l'organisme ou des services concernés, de son activité ainsi que la gestion de ses ressources humains, financiers et techniques.

A cet effet, la cour a mené plus de 130 missions de contrôle de la gestion sectoriel et ce entre 2007 et 2015.

Parmi les contrôles organiques effectués par la cour des comptes, on peut citer à titre non exhaustif :Le Ministère de la culture, la Direction Générale des Impôts, l'Administration des Douanes et Impôts Indirects, la Royal Air Maroc, l'Office National de l'Eau potable, l'Office National des Aéroports, l'Agence National de la Conservation Foncière, les Centres Régionaux et provinciaux relevant du ministère de la Santé, les Centres Régionaux d'Investissements, l'Agence Nationale pour le Développement des Energies Renouvelables et l'efficacité énergétique, l'Office National des Chemins de Fer, les Académies Régionales, les Facultés, les Universités (Hassan II, Med V, Cadi Ayad), les écoles, l'Office de Changes...

3.1.2. L'évaluation des projets, programmes et politiques publiques

Cette mission de la cour diffère des contrôles organiques préalablement examinés, dans la mesure où il ne s'agit pas de contrôler un organisme mais plutôt de mener des investigations préalablement élaborées sur une thématique bien déterminée.

En guise d'exemple, nous avons choisi de citer les domaines ci-après ayant fait l'objet d'évaluation de projets. Il s'agit de: la gestion des projets de constructions, d'extension et d'aménagement des formations sanitaires, la gestion du secteur de l'eau, rapports du département de la jeunesse avec les associations, recouvrement des amendes, condamnations pécuniaires et frais de justice, maîtrise et sécurisation du domaine privé de l'Etat, opération de partenariat public-privé autour des terres agricoles du domaine privé de l'Etat, Evaluation de la promotion du paysage audio-visuel national,

3.1.3. Les missions d'évaluation transversale

Pour conforter son dispositif de contrôle, la cour prévoit des missions d'évaluation communes aux différents organismes auxquels elle s'intéresse.

En effet, il s'agit de missions d'évaluation thématique transversale de grande envergure, touchant plusieurs organismes, et menés en association avec l'ensemble des chambres de la cour.

Ce type d'intervention nécessite une méthodologie de travail appropriée de telles sortes que la collaboration entre les chambres soit efficace et plus facile à mener.

L'objectif étant que le résultat des contrôles effectués soit pertinent et rationalisé.

A cet égard, nous pouvons citer quelques exemples, notamment la fiscalité locale, la gestion du contentieux judiciaire de l'Etat, les catastrophes naturelles, le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc, le stock de sécurité au Maroc, la gestion déléguée des services publics locaux, le système de retraite au Maroc, le système de compensation au Maroc... .

Ce type de missions s'intéresse à l'examen des problématiques communes qui relèvent des dimensions économiques, financières ou encore sociales. Le rapport qui en découle s'avère d'une grande importance dans la mesure où il dresse un diagnostic, propose des solutions en mesure de corriger les dysfonctionnements, et met à la disposition des décideurs une information pertinente leur permettant la prise de décision.

3.2. Evaluation des pratiques du système du contrôle interne

L'appréciation et l'évaluation du système de contrôle interne, fait partie de l'approche adoptée par la cour des comptes dans sa méthodologie de conduite des missions inspirée des normes et standards internationaux notamment ceux de l'INTOSAI⁴⁵¹.

La cour des comptes procède en permanence à l'évaluation des systèmes de contrôle interne lors de ses missions de contrôle de la gestion. Elle vérifie la fiabilité des systèmes de contrôle interne et leur capacité de garantir une gestion optimale des ressources et des emplois et de protéger le patrimoine.

⁴⁵¹ Rapport annuel de la cour des comptes 2005. P106

En examinant la mise en place des systèmes de contrôle interne, la cour des comptes identifie les pratiques des organisations publiques en la matière.

En effet, dans son 1^{er} rapport de contrôle de la gestion publié en 2005, l'examen de la cour des comptes du système de contrôle interne a révélé de sérieuses faiblesses dans les divers domaines liés au contrôle. Il s'agit en l'occurrence de :

- l'absence de définition des tâches et de manuels de procédures formalisés ;
- l'absence de structures chargées d'audit interne et de contrôle de gestion ;
- le non suivi des recommandations des audits externes ;
- l'absence de systèmes d'identification et d'évaluation des risques.

L'examen des procédures de contrôle est parmi les axes pour lesquels la cour des comptes accorde une importance accrue.

Le dispositif du contrôle interne examiné par la cour des comptes, lors de sa mission de contrôle de la gestion de l'INSEA, a permis de relever plusieurs défaillances, notamment le non-respect du principe de la séparation des tâches, l'absence de manuel de procédures, et des insuffisances dans la gestion du personnel.

En effet, à l'issue de l'évaluation du dispositif de contrôle interne, certaines défaillances pointées du doigt par la cour ont concerné le service de la scolarité et celui du responsable magasinier. Il s'agit principalement de l'incompatibilité de certaines tâches effectuées par le même acteur.

En effet, pour le service de la scolarité, il a été constaté que la même personne reçoit les dossiers de candidature des concours, les étudie et décide de leur sort.

Pour l'agent responsable du magasin, même anomalie soulevé. C'est ce dernier qui assure la tenue de l'inventaire du stock, enregistre les flux (entrées et les sorties), participe aux commissions d'ouverture des plis, procède à la saisie des données relatives aux marchés et bons de commande et atteste à lui seul le service fait.

Les défaillances soulevées par la cour des comptes dans les deux cas de figure lui ont permis de conclure que l'organisme évalué présente une atteinte au principe de séparation de pouvoirs nécessaire à toute bonne pratique et de la bonne gestion permettant d'éviter tout erreur, gaspillage ou malversation.

De ce fait, elle a recommandé à l'INSEA de renforcer son système de contrôle interne pour plus d'efficacité et d'efficience dans le cadre de l'exercice de ses activités.

Le contrôle de la cour a également relevé l'absence d'un manuel de procédures permettant de formaliser les opérations exécutées, de décrire de manière précise et détaillée les circuits de flux de documents et d'informations, et de délimiter les responsabilités de chacun des intervenants.

Il a été recommandé à cet effet à l'INSEA d'accélérer le processus de mise en place de son manuel de procédures.

Quant à la gestion du personnel administratif, il a été constaté une répartition inadéquate aux postes de travail, des insuffisances dans le taux d'encadrement (27,8%), en plus des carences en matière de la formation continue de ce personnel, telle que dans le domaine de la comptabilité, la gestion des marchés publics.

Pour pallier à ces insuffisances et améliorer la gestion de son personnel administratif, la cour des comptes recommande de prendre les mesures nécessaires permettant l'amélioration du taux d'encadrement, de procéder au redéploiement des effectifs en vue de doter les services de l'institut de moyens humains nécessaires à l'accomplissement de leurs tâches et d'élaborer un plan de formation continue permettant de répondre aux besoins spécifiques de cette catégorie du personnel.

Le contrôle de la cour a abordé un élément de contrôle interne aussi important, celui de la communication. Cette dernière demeure indispensable pour la valorisation du savoir faire de l'institut dans les domaines qui lui sont dévolus passe, afin de le faire connaître davantage dans son environnement et aussi de faire connaître les différents aspects scientifiques et techniques, sur lesquels il peut éventuellement intervenir.

Le contrôle a permis de constater que l'établissement d'une stratégie de communication et le développement de la communication institutionnelle a été parmi les actions inscrites dans le plan stratégique de 2008-2012, et n'ont pas pu être réalisées. De ce fait, la cour des comptes a recommandé à l'INSEA de mettre en place un plan de communication selon une démarche marketing permettant de faire connaître son potentiel.

Pour conforter nos conclusions, nous avons examiné un autre établissement relevant du domaine de l'enseignement (ENA) qui a également fait l'objet de contrôle de la gestion par la cour. Il en ressort pratiquement les mêmes dysfonctionnements entachant le système de contrôle interne de l'INSEA.

L'évaluation des procédures de gestion interne de l'ENA n' a pas permis selon la cour d'avoir une idée précise sur les conditions d'exécution de la gestion quotidienne de l'école.

Cette évaluation a fait ressortir plusieurs limites qui présentent une atteinte aux principes de base de contrôle interne. En effet, il a été constaté :

- L'absence de structuration des tâches et des missions dévolues au niveau de l'organisation administrative et financière de l'ENA ;
- L'absence d'un organigramme officiel fixant les différentes entités avec la répartition des tâches et des fonctions propres à chacune d'elles, le non fonctionnement des organes internes de l'ENA ;
- L'absence d'un manuel des procédures définissant les normes de gestion et les procédures régissant aussi bien les aspects pédagogiques que logistiques de l'école ;
- La faiblesse du système d'information qui ne permet pas la production d'une information fiable et pertinente indispensable au suivi de l'activité de l'école.

Devant cette situation, la cour des comptes a recommandé à l'ENA d'adapter son système de contrôle interne en respectant le principe de séparation des tâches dans l'exercice des responsabilités, et en instaurant des outils permettant un management efficace, en termes de manuel de procédures, d'organigramme et de tableaux de bord englobant les indicateurs de performances en matière pédagogiques et des bonnes pratiques de gestion, en vue d'optimiser son système d'information.

Lors de sa mission de contrôle de la gestion ayant porté sur les colonies de vacances, la cour des comptes a constaté l'absence d'un système de contrôle interne efficace, capable de garantir l'un des principaux objectifs généraux d'un système de contrôle interne, celui de la sincérité des opérations financières et comptables réalisées par les services du Secrétariat d'Etat à la Jeunesse, et la protection de ces opérations de toutes les dérives et les pratiques qui enfreignent les règles d'exécution des dépenses publiques.

Il a été aussi constaté l'absence de procédures d'archivage des documents comptables et de tenue de registres permettant le suivi des ordres d'arrêt et de reprise de service, ainsi que le manque de mécanismes de suivi des achats à travers des registres-fournisseurs servis d'une manière régulière et précise, sans que ces pratiques soient dénoncées par les inspecteurs de l'administration centrale. Cela reflète l'incapacité des politiques et procédures mises en place de maîtriser ces dérives qui enfreignent la loi.

Lors de sa mission de contrôle de la gestion de l'OMPIC, l'examen des dossiers relatifs aux commandes publiques a fait apparaître des faiblesses dans le système de contrôle interne, notamment la prédominance d'une société dans les commandes de travaux, des lacunes dans la procédure de passation des marchés, en particulier au niveau de la spécification des besoins et des critères de sélection et des marchés d'un montant supérieur à 5 MDH qui ne sont pas systématiquement audités. Suite à ce contrôle, la cour invite l'OMPIC de revoir son système de contrôle interne notamment le processus de passation de la commande publique, en vue d'assurer une meilleure concurrence et transparence, et procéder à l'audit des marchés prévu par la réglementation

Au titre de l'année 2014, la Cour des comptes a inscrit l'Office de Commercialisation et d'Exportation (OCE) dans son programme, cette mission avait comme objectif majeur outre l'appréciation de la qualité de la gestion de l'OCE, de déterminer dans quelle mesure cet établissement exerce-t-il toujours sa mission légale pour laquelle il a été créé et dans quelles conditions d'efficacité, d'efficience et d'économie. La cour des comptes a apprécié le système de contrôle interne à travers l'analyse de quelques éléments indispensable à son fonctionnement efficace.

Il a été constaté que le degré d'implication du conseil d'administration est insuffisant dans ce domaine, vu l'absence d'un comité d'audit ou d'une structure chargée de la surveillance régulière du dispositif de contrôle interne que le conseil d'administration, en tant qu'organe de gouvernance, est appelé à créer.

D'un autre côté, le comité de direction ne tient pas ses réunions malgré le rôle qu'il est appelé à jouer aussi dans la surveillance du système de contrôle interne, en s'assurant de l'existence d'un environnement positif dans lequel évolue l'organisme. L'examen de l'organigramme de l'OCE a permis de relever que l'organigramme n'est toujours pas approuvé par le ministère des finances malgré les rappels de l'OCE. Cet organigramme compte plusieurs postes de responsabilité vacants (notamment, directeur marketing et commercial, chef de département pilotage et contrôle...), ce qui est de nature à influencer négativement sur le bon fonctionnement de l'office.

La cour a constaté que toutes les décisions concernant la gestion de l'office sont concentrées entre les mains du directeur général. Ainsi, il a souligner l'absence au sein de l'OCE d'un véritable système de délégation de pouvoir qui permet de s'assurer que toutes les opérations et transactions sont autorisées et exécutées par les personnes qui y sont spécialement habilitées.

Sur ces insuffisances soulevées réduisant l'efficacité du système du contrôle interne, la cour des comptes a invité le Conseil d'administration à user de ses pouvoirs pour mettre en place les outils et mécanismes permettant de surveiller le bon fonctionnement du contrôle interne et envisager l'utilité de l'institution d'un comité d'audit.

Elle a recommandé à l'OCE de revoir son organigramme pour être en mesure de s'acquitter efficacement de ses missions. Toutefois, sur cette question de délégation d'une partie de ses pouvoirs, l'OCE a expliqué cette situation par la difficulté de déléguer des pouvoirs et des responsabilités à des cadres supérieures dont la moyenne de présence varie entre 6 et 9 mois à cause des démissions fréquentes et très rapprochés.

La commission de contrôle a relevé la difficulté éprouvée par l'OCE pour produire les documents demandés, particulièrement ceux afférents aux marchés publics. Elle a été recommandée à l'OCE de mettre en place un dispositif d'archivage efficace structuré suivant les règles et normes reconnues dans ce domaine afin de mieux conserver et classer les documents comptables et administratifs et faciliter ainsi leur utilisation future.

3.3. Les limites du contrôle de la gestion

Pour pouvoir apprécier l'impact des contrôles menés par la cour des comptes en matière de contrôle de la gestion, nous nous sommes interrogés sur le sort des recommandations émises. Pour ce faire, nous nous sommes fixés comme objectif de répondre aux questions suivantes :

- Est-ce que les recommandations émises par la cour des comptes suite à une mission de contrôle sont appliquées. Si non, pourquoi ? Si oui, quel est l'impact de ses recommandations ?
- Est-ce que les missions de contrôle de la gestion débouchent sur un processus d'autocorrection par lequel les gestionnaires publics modifient leur mode d'organisation et de gestion pour plus de performance, ou bien ce sont les mêmes observations qui ressortent ?

3.3.1. Difficulté dans la lecture des rapports

Après une première lecture de l'ensemble des rapports annuels nous avons été confronté à un problème de classification des rapports, puisque les missions réalisées

ne sont classées ni par domaine, ni par thématique ce qui rend difficile le regroupement des rapports touchant le même domaine.

A ce niveau, il faut signaler que jusqu'au rapport annuel de 2011 il y avait une classification des missions par secteurs économiques et financiers, et par secteurs administratifs et sociaux. A partir du rapport 2012 aucune classification n'est opérée. Ce qui rend toute opportunité d'exploitation ardue.

En effet, cette présentation ne permet pas de donner une visibilité claire au lecteur sur les domaines couverts par le contrôle de la cour qu'il soit un simple citoyen non initié dans le domaine, ou même un spécialiste ou chercheur.

En cherchant à effectuer une approche comparative, il y a lieu de signaler qu'en France le contenu des rapports annuels est présenté par thématique, cela permet à titre d'exemple d'avoir rapidement dès la consultation du sommaire quels sont les missions ayant affecté le domaine des finances publiques, la gestion publique et les politiques publiques. En revanche, par le manque de clarté dans les rapports annuels de la cour, toute tentative d'examen de ces derniers risque de tourner à une confusion ou désorientation pour le lecteur.

En effet, Le dépouillement des rapports a relevé l'absence d'un cadre standard d'analyse, puisque pour chaque cas de contrôle, des axes d'analyses différents en genre et en nombre ont été retenus.

Prenant à titre d'exemple le cas des centres hospitaliers qui sont des organismes similaires relevant du même secteur à savoir la santé.

Le tableau ci-dessous récapitule les disparités et divergences quant aux aspects contrôlés par site hospitalier :

Tableau n°25: Aspects contrôlés pour chaque centre hospitalier

CH-FES	CHP de Khemissat	CH IbnSina
le contrôle a porté sur trois axes d'analyses notamment les activités de soins, les activités de gestion et les activités de soutien	le contrôle s'est articulé autour de 13 axes à savoir la gouvernance, l'accueil, admission et système d'information, ressources humaines, état des locaux...	le contrôle s'est focalisé sur les résultats et les performances, les performances en termes de réalisations des projets, la gestion des médicaments, les ressources humaines et le patrimoine.

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports particuliers de la cour

Certes l'analyse des rapports relatifs aux missions de contrôle de la gestion des centres hospitaliers nous permet de relever des aspects de contrôle communs entre lesdites centres, mais ils ne sont pas tous retenus dans les missions de contrôles.

A cet effet, malgré l'existence des points d'analyse communs entre ces contrôles, il s'avère difficile de trouver des repères entre les différents rapports. Cela dénote l'absence d'une méthodologie rédactionnelle appropriée des rapports de contrôle de la gestion en général, et pour des organismes similaires en particulier.

Toujours dans le cadre de la présentation des rapports, il a été relevé que plusieurs rapports ne sont pas signés. Ce qui ne répond pas aux normes de présentation des rapports émanant d'une institution supérieure de contrôle.

3.3.2. Le suivi des recommandations : approche quantitative ou qualitative ?

Depuis 2009, un dispositif dédié au suivi des recommandations émises aux organismes contrôlés a été mis en place par la cour. Il vise à améliorer le rendement de ces organismes et à assurer un suivi des interventions de la cour des comptes en matière de contrôle de la gestion. A travers ce dispositif, la cour examine si, et dans quelle mesure, ses recommandations ont été appliquées.

En effet, la cour des comptes adresse par voie de correspondance des situations de suivi de leurs recommandations aux organismes contrôlés, et procède à des enquêtes de suivi de certaines entités particulièrement ceux n'ayant pas produit les pièces justificatives de l'application des recommandations. Ces enquêtes ont pour objectif de s'assurer de la fiabilité des informations communiquées à la cour.

Ce dispositif de suivi vise, également, à s'assurer que l'organisme contrôlé a pris les mesures correctives, le cas échéant expliquer les raisons de non application. En outre, l'instauration de ce dialogue permet à la cour des comptes d'accompagner les gestionnaires dans leurs processus de réformes et d'autocorrection tels qu'il ressort des témoignages des différents responsables.

Concernant le nombre des recommandations appliqués, nous avons tracé, dans le tableau qui suit, un état récapitulatif de l'ensemble des recommandations ayant été émises par la cour des comptes de la période allant de 2006 à 2011.

Tableau n°26: Evolution du nombre des recommandations (REC) émises au terme des missions du contrôle de la gestion

Eléments	REC Réalisée		REC Encours		REC Non Réalisée		Total REC
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre
2006	72	53%	56	41%	7	5%	135
2007	281	55%	122	24%	107	21%	510
2008	114	35%	127	40%	81	25%	322
2009	276	48%	222	39%	74	13%	572
2010	194	48%	170	42%	41	10%	405
2011	203	60%	91	27%	42	13%	336
Total	1140	50%	788	35%	352	15%	2280

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports de la cour (2006-2011)

En effet, la cour des comptes a émis **2280** recommandations, de la période allant de 2006 à 2011, suite à des missions de contrôle de la gestion. Selon la situation

du suivi, **50%** des recommandations ont été **réalisées**, ce taux de réalisation a connu une variation significative au cours de ces années.

Quant aux recommandations encours de réalisation, leurs taux a connu une baisse significative en passant de **41%** en 2006 au **27%** en 2011. Alors que les recommandations qui n'ont pas été mises en œuvre évolue dans une fourchette de 5 à 25%.

A signaler, que depuis 2013 aucune situation de suivi des recommandations, n'a été publiée, cela s'explique par l'intention de la cour de publier un rapport spécial. Or, jusqu'à 2017, aucun rapport n'a encore pas été publié.

Par ailleurs, la cour des comptes programme des enquêtes de suivi auprès de certaines entités contrôlées en particulier ceux n'ayant pas produit les pièces justifiant l'application des recommandations, et fournit le cas échéant des explications sur les raisons ayant empêché leurs mise en œuvre.

L'approche de suivi retenu par la cour des comptes est la quantification des recommandations mises en œuvre deux ans après avoir été émises, sans toutefois déterminer l'impact de ces mesures correctives sur la performance de l'entité concernée.

Certes l'adoption d'une approche de suivi a permis l'instauration d'un dialogue avec les responsables publics en encourageant l'apprentissage et le développement, et elle a permis également à la cour d'accompagner de nombreuses réformes entamées dans le secteur public. Ceci confirme son rôle d'accompagnement dans l'amélioration de la gestion publique, mais la seule application des recommandations ne peut être qualifiée comme un indicateur d'efficacité.

Il est indispensable de s'interroger sur la nature des recommandations et leurs impacts en termes de performance.

3.3.3. Dysfonctionnements récurrents et degré d'application des recommandations

Le secteur de la santé est parmi les secteurs ayant fait l'objet de plusieurs missions de contrôle notamment les centres hospitaliers.

Pendant une durée allant de 2007 à 2015, et sur un total de 187 missions de contrôle de la gestion, la cour des comptes a mené 15 missions de contrôle de la gestion touchant ce secteur, soit **8%** du total des missions.

Ces contrôles sont focalisés sur des organismes plus que des projets et des programmes, puisque 80% des missions menées concernent des centres hospitaliers.

L'intérêt accordé par la cour au secteur de la santé s'explique par la défaillance structurelle que connaît ce secteur, et ce, de l'avis même des professionnels, experts nationaux et internationaux et surtout les citoyens⁴⁵².

À l'issue de ses missions, la cour des comptes a émis en totalité 236 recommandations visant le redressement du secteur de la santé. Exception faite des recommandations qui n'ont pas fait l'objet de suivi, sur un total de 111 recommandations, juste 32 recommandations ont été mises en application soit 29% du total des recommandations.

La cour des comptes a examiné au cours de la période 2007-2015 la gestion de 12 centres hospitaliers.

Cet examen avait pour objectif d'évaluer les résultats et les performances des centres hospitaliers, de s'assurer de l'utilisation optimale des moyens, d'apprécier l'efficience

⁴⁵²Selon une étude réalisée par la revue médicale britannique, The Lancet, Le Maroc est classé sur 195 pays évalués par l'étude, à la 133e place. Dans ce classement, le Maroc est devancé par des pays comme la Corée du Nord, l'Algérie (130e.), la Tunisie (89e) ou la Libye (90e). Le ministre de la Santé reconnaît aussi que le secteur de la santé au Maroc souffre toujours de nombreux dysfonctionnements, que ce soit au niveau des services de santé, des conditions de travail des médecins, de l'insuffisance de la capacité d'accueil des centres hospitaliers, du manque de personnel qualifié et de matériel médical, etc. www.pharmapresse.net/content/sant%C3%A9-le-maroc-class%C3%A9-%C3%A0-la-133e-place-mondiale, consulté le 04- 04- 2018

de la prise en charge des patients et des soins. Il a été également question d'apprécier la qualité des services rendus ainsi que la sécurité des patients.

L'étude a fait ressortir des dysfonctionnements ayant un caractère répétitif, notamment ceux relatifs aux aspects ci-après :

- Fonctionnement du service d'accueil et d'admission
- Long délais de rendez-vous ;
- Mauvaises conditions de prise en charge des patients
- Etat des locaux déplorables
- Non-respect des dispositions réglementaires relatives au marché public
- Faible productivité
- système d'information ;
- Système archaïque de décontamination et de stérilisation du matériel
- insuffisance de capacité litière ; et
- insuffisance du personnel médical et paramédical

Ceci reflète une véritable crise structurelle de gouvernance dans le secteur de la santé, caractérisée par une gestion entachée de tous les types de dysfonctionnements, et mettant en péril le bien-être des citoyens.

L'intérêt visé à travers la publication des résultats du contrôle, est d'inciter les gestionnaires, ayant les mêmes problèmes à les surmonter.

La capitalisation des enseignements des différentes missions est possible à travers l'apprentissage des expériences déjà soumises au contrôle. Ceci permet d'éviter les répétitions des mauvaises pratiques.

Toutefois, la fréquence élevée de répétition des dysfonctionnements remet en question l'efficacité du contrôle en tant qu'un élément d'autocorrection et d'apprentissage pour les gestionnaires publics.

Ceci est d'autant vrai, puisque les CH n'ont pas tiré réellement profit des observations relevées et recommandations émises à l'occasion des missions de contrôle effectuées

dans des organismes ayant des activités, des objectifs, et une autorité de tutelle similaires.

Cela nous amène à s'interroger sur la pratique de la responsabilité au sein de ces organismes, qui favorise le plus souvent une certaine indifférence chez les responsables et les gestionnaires publics. Ce laxisme se trouve généralement à l'origine des dilapidations, gaspillages de fonds publics, et développe par conséquent un fort sentiment d'impunité chez les citoyens.

3.3.4. Contrôle de la gestion : approche limitée

En se référant toujours au secteur de la santé, il y a lieu de noter que la cour des comptes a émis **165** recommandations adressées aux différents centres hospitaliers (CH).

Plusieurs recommandations de la cour des comptes appellent les CH au respect de la réglementation en général et à la réglementation relative aux aspects de l'organisation hospitalière en particulier

Les recommandations ont également porté sur plusieurs autres aspects relatifs à la conformité aux normes techniques, sanitaires, sécuritaires et environnementales, au renforcement du contrôle interne, au respect des principes d'économie et d'efficience dans l'utilisation des ressources techniques, humaines et financières.

Il y a lieu de signaler que, les recommandations émises par la cour, ont pour objectif de maximiser la productivité, assurer plus d'efficacité, et de procéder à l'actualisation de certains textes réglementaires.

L'analyse des recommandations a permis de les classer selon deux principales natures :

- Des recommandations touchant le volet de conformité avec les règles, les normes et les bonnes pratiques en vigueur,

- Des recommandations s'articulant autour du respect du principe d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Ainsi, sur les **165** recommandations de la cour, les deux tiers des recommandations (*soit 65% voire 107 recommandations*) concernent le rappel au respect de la réglementation et la conformité aux lignes directrices et aux pratiques de la bonne gestion. Le tiers des recommandations restant (35% soit 58 recommandations) a porté sur le respect du principe d'économie, d'efficience et d'efficacité visant la rationalisation dans l'utilisation des fonds publics.

De ce qui précède, on constate que ces missions de contrôle sont dominées par une logique de conformité plutôt qu'une logique de performance.

Par ailleurs, l'orientation stratégique de la cour des comptes vers le développement des audits de performance pose une problématique dans le cadre de sa mission de contrôle de la gestion, nécessitant une définition claire d'une méthodologie de contrôle.

Le contrôle de la gestion est un contrôle intégré qui couvre tous les aspects de la gestion. En effet, cette terminologie de contrôle de la gestion pose des difficultés d'approches dans la mesure où il est difficile de cerner les concepts qui s'y rapportent et de situer la frontière entre les notions de contrôle de conformité, performance et d'évaluation.

3.3.5. Difficulté de mise en application des recommandations: cas de secteur de l'éducation.

Pour examiner le sort des recommandations émises par la cour des comptes, nous avons fait le choix d'analyser des rapports relatifs au secteur de l'éducation.

Ce choix est principalement motivé par la disponibilité des informations sur l'application des recommandations, suite à des enquêtes sectorielles menées dans le cadre de suivi des recommandations.

En effet, de 2007 à 2015, la cour des comptes a mené 27 missions de contrôle de la gestion relatives au secteur de l'éducation, soit 14% du total des missions. La majorité des missions portent sur des organismes (Universités, facultés, écoles, instituts, académies, cités universitaires).

La cour des comptes a procédé à des enquêtes sectorielles de l'ensemble des académies régionales ayant fait l'objet de contrôle de la gestion pendant la durée de 2008-2012. L'objectif étant de s'assurer de l'effectivité de mises en œuvre des recommandations déjà émises.

Elle a mis sous examen six académies régionales ayant donné lieu à des centaines de recommandations comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau n°27: Recommandations émises par axe de gestion au titre des missions de contrôle de la gestion des académies régionales

Axes /Académie	RSZZ	GCBH	TT	CO	FB	DA	TOTAL
Gouvernance et organisation	12	9	5	5	4	6	41
Activité scolaire	18	13	13	11	8	3	66
Encadrement scolaire	3	2	2	3	3	1	14
Gestion des ressources	33	28	14	12	4	17	108
Total REC	66	52	34	31	19	27	229

Source : Elaboré par nos soins sur la base des rapports de la cour des comptes

RSZZ:Rabat-Salé-Zemmour- Zaers

GCBH: Gharb-Chérarda-BniHssen

TT: Tanger-Tetouan

CO: Chaouia-Ouardigha

FB: Fès-Boulemane

DA: Doukkala-Abda

L'analyse de la typologie des recommandations a révélé ce qui suit :

- Presque la moitié des recommandations (47%) a pour objectif de remédier aux défaillances constatées dans la gestion des ressources financières, humaines et patrimoniales ;

- 29% des recommandations ont pour but de pallier aux insuffisances liées à l'activité scolaire en termes d'infrastructure d'accueil, des équipements des établissements scolaires et des conditions de scolarité ;
- Concernant la gouvernance des académies, elle représente 18% des recommandations émises ;
- Et finalement, l'encadrement des enseignants et des élèves représente 6% du total des recommandations.

L'analyse de la mise en œuvre des recommandations de l'ensemble des académies régionales s'est articulée autour de quatre principaux axes, à savoir :

- La Gouvernance ;
- Les activités scolaires ;
- L'encadrement ;
- La gestion des ressources.

Cela facilite l'analyse des observations et des recommandations en fonction de leurs natures, et donne plus de visibilité sur les faiblesses et les dysfonctionnements communes à ces organismes, en précisant le domaine de gestion représentant le plus de défaillances.

Il s'agit dans ce cas de la gestion de ressources humaines, matérielles et financières des académies régionale

Toutefois, il faut signaler que les rapports particuliers concernant ces académies régionales n'ont pas été présentés selon les quatre axes précédemment énumérés, mais plutôt des axes différents (plus détaillés). Cela pose encore une fois la question de méthodologie de travail de contrôle des organismes de même nature.

L'appréciation des suites réservées à ces recommandations a permis de constater que sur ces 229 recommandations, 15% sont complètement mises en œuvre, 64% sont en cours de mise en œuvre et 21% ne sont pas encore mises en œuvre.

Les responsables des académies ont expliqué la non mise en œuvre des recommandations de la cour des comptes par plusieurs raisons notamment :

- La non adhésion de toutes les parties prenantes aux différentes actions engagées par les académies,
- L'insuffisance des ressources budgétaires et humaines,
- La non adoption des textes réglementaires d'application, et
- La multiplicité en matière de l'offre scolaire.

De ce fait, les recommandations préconisées par la cour représentent un appel pour le respect de la réglementation régissant le secteur, la réglementation des marchés publics, la conformité avec les principes de bonne gestion basée sur l'économie, l'efficacité et l'efficacité, et la gestion optimale et rationnelle des ressources.

Ces recommandations constituent une feuille de route pour les responsables leur permettant de corriger ces dysfonctionnements et d'améliorer la qualité de l'offre scolaire.

La cour des comptes résume les raisons invoquées par les différents organismes, pour justifier la non réalisation des recommandations, dans le fait que leur mise en œuvre ⁴⁵³:

- dépend de la volonté de la tutelle ;
- requiert des moyens financiers et humains importants ;
- nécessite des délais plus ou moins longs ;
- exige la coordination avec d'autres intervenants ;
- requiert l'amendement ou l'adoption de textes législatifs ou réglementaires.

La cour des comptes estime que la non satisfaction de l'ensemble des recommandations risque d'aggraver les dysfonctionnements constatés, et par conséquent rend difficile l'amélioration de la qualité de la gestion des académies.

⁴⁵³ Rapport annuel 2010. P 563

IV. Résultat et vérification des hypothèses de recherche

Après avoir présenté d'une manière détaillée les résultats de notre recherche, une vérification des hypothèses énoncées a été effectuée.

Avant de récapituler les principaux résultats et analyses, servant d'argument pour confirmation ou infirmation desdites hypothèses, un rappel de notre problématique ainsi que des hypothèses de travail s'avère opportun.

En effet, la problématique énoncée se présente comme suite :

Dans quelles mesures les pratiques du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc contribuent-elles réellement au renforcement de la bonne gouvernance financière publique?

Par ailleurs, pour pouvoir établir le lien entre le contrôle supérieur des finances publiques et les principes de la bonne gouvernance financière, notre travail de recherche a préconisé les hypothèses ci-après :

H1 : La supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité.

H2 : Les pratiques de contrôle exercé par l'ISC renforcent la transparence en assurant l'accès des parties prenantes à l'information, et en dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière.

H3 : Le contrôle de la gestion exercé par l'ISC contribue à l'amélioration de la gestion des entités publiques à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

H4 : L'impact du contrôle dépend du degré de la mise en application et de suivi des recommandations émises

L'analyse des résultats de notre étude, a fait **ressortir les constats suivants** :

- Le contrôle supérieur des finances publiques exercé par la cour des comptes est qualifié comme **limité** et ce avec un score final de **46%**;
- Pour l'aspect relatif à la mise à disposition des informations au public, le score attribué par notre estimation a qualifié l'information fournie de **significative** avec un score final de **62%**;
- Concernant le dernier indicateur relatif aux opportunités de participation offertes au public par la cour des comptes (à travers ses trois aspects), le score mesuré par notre étude est de **33%**, le caractérisant comme **faible**.

En revanche, il ressort de cette étude que l'efficacité du contrôle de la cour des comptes se trouve limitée pour plusieurs raisons. Celles-ci peuvent être récapitulées comme-suit :

- La non publication par **la commission parlementaire** chargée de l'examen du budget annuel de l'audit, d'un rapport présentant ses conclusions et ses recommandations ;
- La non publication par **l'exécutif** d'un rapport sur les mesures qu'il a prises pour donner suite aux recommandations ou aux résultats d'audit qui préconisent des mesures correctives. De plus, aucune information n'existe sur le sort des dossiers transmis par la cour des comptes à **la justice** ;
- La publication irrégulière par l'ISC et la législature des recommandations d'audit ;
- Le non-respect de délai de publication du rapport annuel d'audit de la cour des comptes ;
- L'absence de rétro-information sur la contribution du public.
- La fréquence limitée de participation des responsables de la cour des comptes aux audiences des commissions parlementaires ;

- L'absence d'examen des processus d'audit de l'ISC par une agence indépendante ;
- La faiblesse des mécanismes formels permettant la participation du public aux travaux d'audit.

De plus, notre étude qualitative menée à travers l'analyse documentaire des rapports de la cour des comptes, nous a permis de nous renseigner profondément sur la contribution du contrôle au renforcement des principes de la bonne gouvernance financière.

Cette analyse des rapports s'est effectuée en fonction d'un certain nombre d'objectifs et d'indicateurs fixés auparavant au niveau de notre méthodologie de recherche. Elle s'est articulée autour de trois axes :

- La contribution du contrôle supérieur des finances publiques au renforcement de la transparence
- La contribution du contrôle juridictionnel au renforcement de la responsabilité et de la reddition des comptes.
- La contribution du contrôle de la gestion à l'amélioration de la gestion publique

L'appréciation de la contribution du contrôle de la cour des comptes en tant qu'ISC au renforcement de la transparence a été effectuée en fonction d'un certain nombre d'indicateurs notamment, la programmation des contrôles, l'exhaustivité des missions, la mise à disposition de leurs résultats auprès du public et l'accessibilité et gratuité de l'information.

Il a été constaté à cet effet que, la cour des comptes adopte une stratégie de programmation qui tient compte d'un certain nombre de critères. Elle s'est orientée vers l'examen des problématiques transversales de portée économique, financière et sociale.

Par ailleurs, la cour adopte une approche de veille sur les risques majeurs menaçant la soutenabilité des finances publiques. Toutefois, cette approche nécessite d'être développé davantage pour une allocation optimale des ressources de cette institution de contrôle.

Pour consolider sa démarche et valoriser les résultats de ses missions, la cour des comptes a développé une stratégie de communication basée sur de nouveaux outils de communication, et ce, grâce aux NTIC. Par ce dispositif, elle escompte un accès facile et gratuit à l'ensemble des travaux publiés.

Pour le 2ème axe d'analyse concernant le contrôle juridictionnel de la cour et sa contribution à la consolidation des principes de la responsabilité et la reddition des comptes, il a été constaté ce qui-suit :

La cour des comptes, à travers son rôle de supervision, a réussi à instaurer la culture de reddition des comptes auprès des gestionnaires publics qui deviennent désormais conscients de leur obligation redditionnelle.

Il est également à signaler que la responsabilité de la plupart des gestionnaires, a été engagée par la cour des comptes pour les mêmes natures d'infractions.

A cet effet, la Cour des comptes prononce et rend des arrêts par lesquels les personnes poursuivies sont relaxées, condamnées à des amendes ou, le cas échéant, contraints au remboursement du montant correspondant à la perte causée à l'organisme concerné.

Les condamnations pécuniaires sont déterminées selon la gravité de l'infraction ainsi que les circonstances desdites infractions.

Par ailleurs, la publication des arrêts, permet de mettre en évidence le caractère répressif de la compétence juridictionnelle de la cour, et informe sur les éléments et les circonstances qui président à la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics.

Elle vise à sensibiliser les gestionnaires sur les principaux dysfonctionnements en matière de la gestion financière publique, les assiste à travers les règles mises en exergue, permettant de remédier auxdits dysfonctionnements.

De ce qui précède, on déduit que le contrôle juridictionnel contribue à consolidation de la mise en œuvre du principe constitutionnel de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes.

Le dernier volet de notre analyse concerne le contrôle de la gestion de la cour des comptes et sa capacité à améliorer la gestion publique.

A cet égard, il a été constaté d'abord que le contrôle de la gestion pose des difficultés d'approches dans la mesure où, il est difficile de cerner les concepts qui se rapportent à cette terminologie. De même la diversité des méthodologies de travail, qui varie d'un contrôle à un autre, rend difficile la lecture et l'exploitation des rapports.

Il est à rappeler que notre examen des rapports de contrôle de la gestion a permis de constater que les contrôles internes appliqués à l'administration publique n'ont pas atteint un niveau satisfaisant et ne sont pas encore efficaces.

C'est dans ce cadre que la cour des comptes à travers ses interventions vise à s'assurer de l'existence du système de contrôle interne, évalue dans la pratique ce système, identifie les domaines critiques de l'activité examinée, et encourage l'amélioration du système du contrôle interne en émettant des recommandations et en assurant leur suivi.

Concernant le suivi des recommandations, la cour des comptes a mis en place un dispositif de suivi basé sur une approche de quantification.

Ce dernier a révélé un faible taux d'application des recommandations qui s'articule autour de 50%. La non application des recommandations s'explique par plusieurs raisons qui dépassent dans la plupart du temps la capacité des gestionnaires publics.

Cette situation risque d'aggraver les dysfonctionnements constatés, et par conséquent rend difficile l'amélioration de la qualité de la gestion des organismes contrôlés.

Toutefois, il est important de signaler que la seule application des recommandations ne peut être qualifiée comme un indicateur d'efficacité du contrôle, étant donné que l'impact de ces mesures correctives sur la performance de l'entité concernée n'est pas évalué.

D'ailleurs, l'analyse des rapports a permis de relever la fréquence élevée des dysfonctionnements, malgré les missions de contrôle menées auprès de plusieurs organismes relevant d'un même secteur (secteur de la santé).

A cet effet, la publication des résultats des contrôles, visant d'inciter les gestionnaires ayant les mêmes problèmes à les surmonter, n'a pas été un facteur de capitalisation des enseignements à travers l'apprentissage. Ceci remet en question l'efficacité du contrôle en tant qu'un élément d'autocorrection et d'apprentissage pour les gestionnaires publics.

A cela s'ajoute que les deux tiers des recommandations émises par la cour des comptes constituent un appel au respect de la conformité, le tiers restant s'articule autour de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité. Cette prépondérance de ce type de recommandation reflète le non respect des gestionnaires publics des règles de fonctionnement.

A travers ces différents axes d'analyses, nous avons exposé les principaux apports du contrôle supérieur des finances publiques à la consolidation de chacun des principes de la bonne gouvernance financière, ainsi que les limites y afférentes. Ces éléments constituent des arguments servant à la vérification de nos hypothèses.

H1 : la supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité.

La cour des comptes exerce le contrôle supérieur des finances publiques. A cet effet, chaque comptable public est tenu de produire annuellement à la cour, les comptes des services d'Etat dont il est responsable, ou des situations comptables retraçant les opérations des dépenses, des recettes et de trésorerie exécutées par leur

soin. Ainsi, elle est chargée dans le cadre de son contrôle juridictionnel de vérifier le respect des règles de la gestion financière et budgétaire.

Nous cherchons à travers cette hypothèse à analyser l'impact du contrôle juridictionnel de la cour des comptes sur les pratiques des gestionnaires publics.

Pour ce faire, nous avons déterminé trois indicateurs de vérification à savoir :

- Production des comptes ;
- Nature des infractions en matière de gestion budgétaire et financière ;
- Application des mesures répressives et nature de sanction.

Notre analyse des cas étudiés a permis de constater qu'aucun défaut de retard dans la production des comptes des organismes soumis au contrôle de la cour n'a été relevé, au moment où certains responsables ne produisaient jamais leur compte de gestion dans le passé. Ceci dénote une prise de conscience de la part des gestionnaires de l'importance du respect de l'obligation redditionnelle.

De même, nous avons constaté que la responsabilité de plusieurs gestionnaires publics a été engagée et ceci dans la plupart des cas pour les mêmes natures d'infractions.

A cet effet, la cour des comptes sensibilise les gestionnaires sur les principaux dysfonctionnements en matière de la gestion financière publique, à travers la publication des arrêts. Ceci permet à la cour de mettre en évidence le caractère répressif de sa compétence juridictionnelle, et informe sur les éléments et les circonstances qui président à la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics.

Par conséquent, la cour des comptes prononce et rend des arrêts par lesquels les personnes poursuivies sont relaxées, condamnées à des amendes ou, le cas échéant, contraints au remboursement du montant correspondant à la perte causée à l'organisme concerné.

Pour les condamnations pécuniaires, l'analyse des arrêts rendus publics a fait ressortir des amendes, selon la gravité de l'infraction ainsi que les circonstances desdites

infractions. S'ajoute également le remboursement des sommes correspondant aux pertes causées aux organismes assujettis au contrôle de la cour.

Tous ces éléments d'analyse constituent des points de confirmation de notre hypothèse cherchant à vérifier l'impact favorable de la supervision exercé par l'ISC sur la culture de reddition des comptes et de la responsabilité. Toutefois, notre hypothèse ne peut être totalement confirmée, puisque certains acteurs, ayant un rôle considérable dans la gestion des finances publiques, sont exclus du régime de responsabilité en matière de discipline budgétaire et financière.

H2 : Les pratiques de contrôle exercé par l'ISC renforcent la transparence en assurant l'accès des parties prenantes à l'information, et en dévoilant les risques susceptibles de porter atteinte à la soutenabilité financière

La cour des comptes, en tant qu'ISC, est tenue par l'obligation de publier l'ensemble de ses travaux. Ces derniers sont censés répondre aux attentes de l'ensemble des parties prenantes.

A travers notre hypothèse, nous cherchons à savoir si la cour des comptes communique régulièrement et met à la disposition des parties prenantes des informations pertinentes au moment opportun, leur permettant ainsi de réduire le manque de transparence et assurer une meilleure visibilité.

Pour ce faire, des indicateurs de vérification ont été identifiés :

- Exhaustivité des travaux ;
- Nombre et nature des travaux publiés
- Accessibilité des parties prenantes aux travaux
- Accessibilité des parties prenantes aux travaux
- Stratégie de communication de la cour des comptes

Notre étude a permis d'accorder le score de 62%, selon lequel la cour des comptes fournit des informations significatives.

A cet effet, il faut signaler que la cour des comptes remplit l'ensemble des missions qui lui sont dévolues, en se focalisant de plus en plus sur des problématiques transversales de portée économique, financière et sociale.

A cet égard, la cour des comptes adopte une approche de veille sur les risques majeurs menaçant la soutenabilité des finances publiques à travers le suivi de certaines thématiques notamment la dette publique et l'équilibre des régimes de retraite.

La cour rend compte publiquement les résultats de ses contrôles, en assurant un accès facile et gratuit à l'ensemble des travaux publiés, à travers son site internet.

De même, la cour a récemment développé sa stratégie de communication basée sur de nouveaux outils de communication (press-books, communiqué de presse, développement de son site Internet), et ce, grâce aux NTIC.

Malgré ces avancées considérables en matière de transparence, la cour des comptes accuse toujours un retard dans la publication de son rapport annuel.

Vu l'importance de la publication de l'information à son moment opportun, on ne peut confirmer notre hypothèse que partiellement.

H 3 : Le contrôle de la gestion exercé par l'ISC contribue à l'amélioration de la gestion des entités publiques à travers l'évaluation du système de contrôle interne

La cour des comptes est chargée dans le cadre de sa mission de contrôle de la gestion à apprécier la qualité de la gestion, et de formuler des suggestions sur les moyens susceptibles d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité et le rendement.

Nous cherchons à savoir si le contrôle de la gestion contribue réellement à l'examen des systèmes de contrôle interne des organismes audités, et à le renforcer à travers les recommandations émises.

Pour ce faire, nous avons identifiés les indicateurs de vérification suivants :

- Vérification par la cour de l'existence du système de contrôle interne

- Evaluation par la cour du respect des principes de contrôle interne
- Emission par la cour des recommandations

Nos études de cas nous ont permis de constater que l'évaluation du système de contrôle interne, fait partie de l'approche adoptée par la cour des comptes dans sa méthodologie de conduite des missions. A cet effet, le contrôle de la gestion mené par la cour des comptes, relève souvent l'inefficacité des systèmes de contrôles internes appliqués aux entités publiques. L'évaluation des dispositifs du contrôle interne par la cour des comptes, a fait ressortir plusieurs limites présentant une atteinte aux principes de base de contrôle interne. Pour améliorer le système de contrôle interne de l'organisme audité, la cour des comptes émet plusieurs recommandations ayant pour objectif de corriger les dysfonctionnements relevés et en assurant le suivi desdits recommandations.

De ce fait, Ces constats nous permettent de confirmer notre hypothèse quant à la contribution de l'ISC à l'amélioration de la gestion publique à travers l'évaluation des systèmes de contrôle interne des organismes audités.

H4 : L'impact du contrôle dépend du degré de la mise en application et de suivi des recommandations émises

L'application des recommandations et l'approche de suivi mise en œuvre par l'ISC constituent des facteurs clés pour l'efficacité du contrôle.

A travers cette hypothèse, nous cherchons à vérifier l'impact de la mise en application des recommandations sur les résultats de contrôle.

Pour ce faire, nous avons identifiés quatre indicateurs de vérification :

- Suivi des recommandations ;
- Taux d'application des recommandations ;
- Nature des recommandations ;
- Fréquence de répétition des dysfonctionnements.

Notre analyse a fait ressortir d'abord que la publication du rapport sur le suivi des recommandations n'est pas régulière.

Nous avons également relevé l'adoption par la cour des comptes d'une approche de suivi des recommandations basée sur la quantification des recommandations. Cette approche ne permet pas de déterminer l'impact de ces mesures correctives sur la performance des entités concernées. Par conséquent et en l'absence d'une évaluation d'impact, il est même difficile d'évaluer la qualité et la pertinence de ces recommandations émises par la cour des comptes.

A cela s'ajoute le taux d'application de ces recommandations qui demeure modeste, puisque durant la période allant 2006 jusqu'à 2011, juste 50% des recommandations ont été mises en œuvre. Ceci s'explique principalement par le fait que l'application des recommandations dépend de plusieurs facteurs (Ressources, autorité de tutelle, amendement des lois...).

Concernant la nature des recommandations, notre analyse nous a permis de constater que la prépondérance des recommandations touchant le volet de conformité, est beaucoup plus que celles qui s'articulent autour de l'économie, l'efficience et l'efficacité.

Ces limites entachant l'efficacité de la mise en application des recommandations, se sont reflétées dans la fréquence élevée de répétition des dysfonctionnements (cas du secteur de la santé) malgré les missions de contrôle menées par la cour auprès du même secteur. Ceci impacte négativement le processus d'apprentissage et d'autocorrection des gestionnaires publics, ce qui confirme notre hypothèse de recherche

Conclusion

Tout au long de ce chapitre nous avons cherché à apprécier la réalité de la contribution du contrôle supérieur des finances publiques au renforcement des principes de la bonne gouvernance financière.

Pour ce faire, nous avons fait le choix d'y procéder selon une approche mixte pour l'analyse des informations et données collectées.

A cet égard, deux principales approches ont été exposées. Il s'agit notamment de l'approche quantitative et analytique

Cette démarche de recherche nous a permis de développer l'argumentaire servant pour confirmation ou infirmation de nos hypothèses.

A travers notre étude, nous avons exposé les principaux apports du contrôle supérieur des finances publiques à la consolidation de chacun des principes de la bonne gouvernance financière, ainsi que les limites y afférentes.

Notre première hypothèse selon laquelle ***la supervision exercée par l'ISC contribue au renforcement de la culture de reddition des comptes et de la responsabilité***, a été partiellement confirmée.

Il est à préciser à cet effet que les responsables sont devenus de plus en plus conscients de leurs obligations redditionnelles, en témoigne d'ailleurs le respect de la majorité des gestionnaires de l'obligation de production des comptes.

De même, à travers ce rôle de supervision, les gestionnaires sont sanctionnés par des amendes en cas de non respect des règles de gestion budgétaire et financière.

Toutefois, il est à signaler qu'une catégorie des responsables (notamment les ministres) est exclue du champ de la responsabilité budgétaire et financière sous prétexte qu'ils assument une responsabilité politique. Ceci constitue une atteinte à la mise en œuvre du principe de corrélation entre responsabilité et reddition des comptes.

Il est à signaler à cet égard, qu'en 2017 et en 2018, les rapports de la cour des comptes ont été, et pour la première fois, à l'origine d'une vague de limogeage et de dégradation de plusieurs responsables politiques et gestionnaires publics.

Il s'agit d'une nouvelle approche de sanction des gestionnaires publics y compris les ministres pour les défaillances de la gestion publique autre que celle relevant de la discipline budgétaire et financière, et qui s'est étendue vers la performance de la gestion publique.

Egalement notre deuxième hypothèse sur ***la contribution des pratiques de contrôle de l'ISC au renforcement de transparence***, à été partiellement confirmée.

D'ailleurs, il a été constaté que l'ISC fournit des informations significatives. Toutefois, il a été relevé l'existence de plusieurs potentialités inexploitées, que l'ISC est appelée à les tenir en considération pour gagner davantage en transparence.

La troisième et la quatrième hypothèse portant sur ***la contribution du contrôle à l'amélioration de la qualité de la gestion publique***, ont-elles, été confirmées.

L'ISC évalue effectivement les systèmes de contrôle interne des organismes audités et émet des recommandations afin de corriger les dysfonctionnements relevés. Toutefois, cette contribution se trouve limitée vu les difficultés de mise en application des recommandations ainsi que l'approche de suivi de celles-ci.

Conclusion Générale

Lors de notre étude, nous avons fait le choix d'appréhender le degré de contribution du système de contrôle supérieur des finances publiques au renforcement de la gouvernance financière publique. Notre problématique centrale a été construite en référence à d'autres aspects relevant du même champ de recherche.

Pour répondre à cette problématique, nous avons fait le choix d'étudier l'évolution des approches de contrôle des finances publiques à la lumière des exigences de la nouvelle gestion publique, ainsi que le rôle de ces nouvelles approches dans le renforcement et la consolidation des principes de la bonne gouvernance financière publique.

La revue de littérature, nous a permis de relever que la finalité du contrôle, n'a cessé d'évoluer avec les exigences de la nouvelle gestion publique. Ceci s'est traduit par le passage d'une approche traditionnelle basée sur la régularité, à une conception moderne axée sur les résultats et s'étendant à d'autre volet de contrôle. En outre, nous avons relevé également l'importance cruciale d'un système de contrôle financier complet (Contrôle interne, Audit, Inspection), dont la mise en place permettra de sécuriser et rationaliser la gestion des finances publiques d'un pays.

Par ailleurs, la revue de quelques expériences étrangères en matière de gestion et de contrôle des finances publiques, a relevé la diversité de leurs systèmes. Il s'agit bien d'un cycle budgétaire à plusieurs étapes, et faisant intervenir différents acteurs chacun selon ses prérogatives durant ce chaînage budgétaire. Dès-lors, il revient à chaque pays de mettre en place le système de gestion et de contrôle qui correspond mieux aux spécificités de son contexte de gestion budgétaire.

Au Maroc, d'après l'analyse du dispositif de gestion et de contrôle des finances publiques, nous avons relevé que la mise en place de ce cycle est caractérisée par plusieurs limites qui atténuent son efficacité.

Il a été constaté que la diversité du système général de contrôle (contrôle comptable, IGF, IGM, IGAT...) n'a pas été un facteur d'efficacité dans la gestion publique pour différentes raisons, notamment le manque d'indépendance, insuffisance des ressources, persistance d'une culture des moyens, prédominance de la logique de régularité au détriment de la performance, et la faible coordination entre les instances de contrôle.

Nous avons également montré dans notre travail l'importance d'une institution supérieure de contrôle des finances publiques au sein de chaque démocratie.

Cette instance de contrôle est censée combler les limites émanant des différents types de contrôles internes à l'administration et renforcer le contrôle politique, en lui apportant l'assistance nécessaire dans son domaine de compétences en matière de contrôle des finances publiques.

Vu la place privilégiée de ce type de contrôle, qui diffère d'un pays à un autre, notre étude s'est focalisée sur le rôle du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc (la cour des comptes), ainsi que sa réelle contribution au renforcement des principes de la bonne gouvernance financière publique.

A cet effet, il a été relevé que le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc prend, de plus en plus, de l'ampleur, notamment avec les apports de la constitution de 2011, qui a confié à cette instance le rôle de garant des principes de transparence, de responsabilité et reddition des comptes, et de la bonne gouvernance.

Devant ce contexte en constante évolution, les réformes récentes ayant confié un mandat élargi à la cour des comptes, ont poussé cette ISC à développer son approche en termes de planification stratégique. Ceci à travers des mesures ayant pour objectif la modernisation de ses processus internes et le renforcement de sa capacité de gestion.

Le renforcement des capacités de gestion de la cour des comptes s'inscrit dans le cadre d'une approche globale mettant l'accent à la fois sur son développement institutionnel, ainsi qu'organisationnel et professionnel. Ce développement des capacités de gestion, bien qu'il nécessite d'être davantage consolidé et amélioré, permet à la cour des

comptes d'avoir les conditions préalables de base pour accomplir efficacement ce mandat ambitieux de protection des principes d'une bonne gouvernance des finances publiques.

A cet effet, il a été relevé également que la cour des comptes répond favorablement aux principes d'indépendance permettant à cette institution de remplir efficacement ses attributions en l'absence de toutes représailles externes.

Par ailleurs, il y a lieu de constater qu'à l'instar des autres modèles étrangers, le rôle traditionnel de supervision de la cour des comptes reste bien ancré en tant que fonction permettant de renforcer la transparence et de veiller à la reddition des comptes.

D'ailleurs la cour des comptes a bien réussi à instaurer cette culture de reddition des comptes dans le périmètre des gestionnaires publics. Ce rôle de supervision est d'une importance cruciale dans la mesure où il contribue à assurer l'intégrité du secteur et d'instaurer un climat de confiance.

Ce constat est encore confirmé par son rôle incontournable en matière de production et de la mise à disposition des informations significatives auprès des différentes parties prenantes, et par conséquent sa contribution au renforcement de la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes.

Ne se limitant plus qu'à cette fonction traditionnelle, le contrôle supérieur des finances publiques s'étend également à d'autres missions visant le renforcement de la gestion publique.

Il s'agit, ainsi, d'une nouvelle conception de contrôle qui n'est pas parfaitement claire vu qu'il s'agit d'une nouvelle culture de performance qui s'installe dans un contexte cantonné par la seule logique de régularité. Ce qui dénote un saut qualitatif dans les travaux de la cour des comptes.

À cet égard, force est de constater que l'apport de ce contrôle supérieur reste indéniable, bien qu'il demeure limité en l'absence de consolidation des efforts de l'ensemble des intervenants dans le circuit budgétaire.

Les différentes limites relevées tout au long de notre étude, notamment pour le cas du contrôle exercé par la cour des comptes, ont reflété l'existence de plusieurs potentialités inexploitées.

Ainsi, pour pallier ces limites, et assurer un contrôle efficace, plusieurs actions propres à la cour des comptes et aux autres intervenants peuvent être mise en place.

A cet effet, la cour des comptes en tant qu'institution supérieure de contrôle est appelée, plus que jamais, à contribuer davantage au renforcement de la transparence, par le développement de sa politique de communication pour être un modèle de référence à tous les autres organismes publics.

Pour ce faire, et à l'instar des bonnes pratiques caractérisant plusieurs ISC, certaines recommandations ont été formulées à l'égard de la cour des comptes au Maroc, il s'agit notamment de :

- Publier sa vision stratégique;
- Publier ses méthodes et normes de travail ;
- Publier son projet et rapport de performance annuel ;
- Offrir davantage d'opportunités de participation au public, notamment les chercheurs (Organisation des journées porte-ouverte, séminaires, ...) ;
- Renforcer sa présence sur la scène publique pour une meilleure implication et sensibilisation du public, et une valorisation de ses travaux ;
- Développer davantage sa stratégie de communication (Site internet : Nombre de visiteurs, nombre de fois de téléchargement de rapport...), pour évaluer le degré d'intérêt des citoyens vis-à-vis de ses travaux.

La cour des comptes peut, par ailleurs, créer un service dédié à la réception des suggestions et des plaintes en provenance du public via son site internet, ainsi que la mise en place d'un service d'assistance téléphonique.

Concernant l'efficacité du contrôle supérieur exercé par la cour des comptes, nous considérons qu'il est opportun de:

- Optimiser l'allocation des ressources disponibles à travers le développement d'une stratégie de planification basée sur les risques.
- Appliquer une méthodologie de travail uniforme notamment en matière de rédaction des rapports ;
- Améliorer la présentation de ses rapports (les rendre facile à lire, chiffres clés, photos) ;
- Renforcer sa stratégie de coopération, de coordination et de communication avec les différentes parties prenantes
- Respecter les délais de publication du rapport annuel d'audit;
- Publier régulièrement par la cour des comptes des rapports sur le suivi des recommandations ;
- Adopter une approche de suivi des recommandations se focalisant non seulement sur l'aspect quantitative de la mise en application des recommandations, mais également sur leur valeur qualitative notamment leur impact sur la performance de l'entité ou la thématique examinée ;
- A l'instar des bonnes pratiques de certaines ISC, mesurer le rendement financier (Exp : retour sur investissement par chaque DH investi) et non financier (bénéfices ne pouvant pas être mesuré en DH, et qui peuvent être sous forme d'une législation ou amélioration des services public offerts) des activités de contrôle, afin d'évaluer et d'optimiser la valeur de la cour des comptes ;
- Examiner les processus d'audit de la cour des comptes par un organisme externe (examen par les pairs), pour évaluer la qualité des travaux réalisés.

Eu égard des recommandations formulées par nos soins pour rendre le contrôle de la cour de comptes plus performant, le contrôle supérieur des finances publiques reste également tributaire de l'intervention d'autres acteurs. A cet effet, il est indispensable, dans le cadre de continuité des efforts et afin d'atteindre les résultats escomptés du contrôle, de :

- Publier régulièrement par l'exécutif les rapports sur les mesures correctives prises par les gestionnaires publics pour donner suite aux recommandations ou aux résultats d'audit de la cour des comptes;
- Examiner et publier régulièrement, par une **commission parlementaire** chargée de l'examen du budget annuel et des missions d'audit, le rapport présentant ses conclusions et ses recommandations ;
- Capitaliser les enseignements issus des résultats du contrôle de la cour des comptes par les différentes parties prenantes concernées puisqu'ils constituent une source d'information précieuse.

Il est à remarquer que notre champ de recherche s'est limité à l'étude approfondie de la contribution du contrôle supérieur représenté par la cour des comptes dans le renforcement de la bonne gouvernance financière. Toutefois, il y a lieu de préciser que les cours régionales des comptes (CRC), qui constituent une extension territoriale du contrôle supérieur des finances publiques, n'ont pas été abordées dans notre étude. Ce choix se trouve justifié par le nombre élevé des rapports disponibles.

Ainsi, nous avons jugé pertinent de se focaliser sur les travaux de la cour des comptes en tant qu'ISC pour pouvoir cerner au maximum notre champ de recherche composé déjà d'une centaine de rapports. De ce fait, des études sur des travaux des CRC pourraient être menés, afin d'apprécier l'apport de leurs contrôles notamment avec la mise en place de la régionalisation avancée, et de ce que peut apporter ce contrôle dans le renforcement d'une gouvernance financière régionale.

Par ailleurs, notre étude étant centrée sur une problématique bien définie dès le départ, nous avons élucidé le rôle central que peut jouer certaines instances de contrôle dans la consolidation des principes de la bonne gouvernance financière. Il s'agit, en l'occurrence, des inspections générales des ministères, qui peuvent avoir un apport considérable en la matière, plus particulièrement dans l'instauration d'une culture de performance à travers le renforcement des dispositifs de contrôle interne de leurs services.

Dans le même ordre d'idée, il est à relever que la mise en œuvre progressive de la réforme de la gestion axée sur les résultats, constitue désormais un cadre propice pour mener des recherches d'évaluation d'impact du contrôle sur la performance des entités auditées.

Au terme de cette étude, nous assumons que notre travail, bien qu'examiné sous l'angle des principes de la bonne gouvernance financière, demeure un champ de recherche susceptible d'être développé et approfondie, notamment avec la mise en œuvre progressive de plusieurs chantiers de réformes dans le domaine de la gestion des finances publiques.

Références Bibliographiques :

Ouvrages

- Alain Gérard Cohen, « Contrôle interne et audit publics, Le PIFC, Pour une nouvelle gestion publique », 2ème édition. L.G.D.J, Lextenso éditions-Paris-2008.
- Ali Sedjari, « Gouvernance et conduite de l'action publique au 21ème siècle », Ed. L'Harmattan, Gret, 2003.
- Ayatallah Boubker, « Eléments des finances publiques : Notes de cours sur le droit budgétaire, la comptabilité publique et les marchés de l'Etat au Maroc ». Ed Dar Nachr El Maarifa. 2005.
- André. Barilari « Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques ». L.G.D.J., E.J.A, 2003.
- Baron Catherine, « La gouvernance : débats autour d'un concept polysémique », Droit et société 2/ 2003 (n°54).
- Bouvier Michel, Esclassan Marie Christine, Lassale Jean-Pierre, « Finances Publiques », L.G.D.J. Lextenso éditions, 9ème Edition, 2008.
- Bouvier Michel, André Barilari, « La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat » 3ème Edition. LGDJ. Lextenso éditions. 2010.
- Calame Pierre, Talamant André, « L'Etat au cœur, Le mécano de la gouvernance ». Edition Desclée de Brouwer, Paris 1997.
- Cliche Pierre, « Gestion Budgétaire et dépenses publiques, description comparée des processus, évolutions et enjeux budgetaires du Québec », Press de l'université du Québec, 2009.
- Cyrille Chatail, « Finances publiques », Editions Paradigme-CPU, 2003-2004.
- Hood, C, « A Public Management for all Seasons? », *Public Administration* 69, 1991.
- Jacques renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'Organisation, 2000.

- Jean-Pierre Gaudin, « Pourquoi la gouvernance », Presses de sciences Po, Bibliothèque du citoyen, première édition, 2002.
- Lemieux Pierre, « L'anarcho-capitalisme », PUF, 1998.
- MAGNET Jacques, « La cour des comptes »- Berger Levrault 1986. Paris.
- Marie-Laure Gavard-Perret, David Gotteland, Christophe Haon, Alain Jolibert, « Méthodologie de la recherche en sciences de gestion », Pearson France 2012.
- Mohammed Berraou, « La responsabilité des acteurs de la gestion publique devant la cour des comptes : Le modèle marocain », Editions l'Harmattan. 2017.
- Mohamed Harakat, « Le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : Essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel » Tome 1. 1992.
- Mohamed Harakat, « Gouvernance, gestion publique et corruption », imprimerie Al Maarif al Jadida. 2006.
- Mohamed Harakat, « Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance », 1^{ère} Edition. Imprimerie Al-Maarif Al-Jadida, Rabat, 2010.
- Oujemmaa Said, « Le contrôle des finances publiques au Maroc », Edition Wallada, 1995.
- Péchillon Eric, « les Finances publiques en 100 fiches », 2^{ème} édition, Ed.Ellipses, 2011.
- Poisson. M, « Audit dans le secteur public », édition PUF, 1989.
- R.A Thiétart, « Méthodes de recherche en management », Dunod, Paris, 2014.

Article et Communication

- Abdellah Serhane, “Budgeting and Budgetary Oversight in the PUIC Countries and EU Member States: Parliaments and Supreme Audit Institutions/Courts of Accounts”, 23-25 September 2010.
- Ahmed Narhach, « Gouvernance et choix budgétaire : quelles voies de réformes ? », Bulletin Economique et Social du Maroc, Nouvelle série, n°168, décembre 2011.
- Adolf Berle, Gardiner Means, “The Modern Corporation and Private Property”, New York, Macmillan, 1932.
- AMAR A., BERTHIER L, « Le nouveau management public : avantages et limites », Gestion et Management Public, vol.5, Décembre 2007.
- Barrué-Belou Rémi, doctorant, Université Toulouse 1, « Méthode et enjeux de la démarche comparative : la question de la comparabilité », 2011
<http://www.droitconstitutionnel.org/congresNancy/atelierN4.html>
- Bernard SAUGEY, Jean-Claude PEYRONNET, Christian COINTAT, Philippe ARNAUD, Nicolas ALFONSI et Bernard FRIMAT, « Rapport d'information n° 152 (2005-2006) », 5 janvier 2006.
- Brahim Arjdal, “ L’expérience marocaine en matière de réforme budgétaire », International Symposium :The Changing Role of Parliaments in the Budget Process: Experiences of PUIC Countries and EU Member States, Anemon Hotel, Afyonkarahisar, 23-25 September 2010.
- Banque mondiale. Gouvernance : The World Bank’s experience 1994.
- Belén Gonzále et al. « Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques et leurs stratégies de communication », Revue Internationale des Sciences Administratives 2008/3 (Vol. 74), p. 463-490.
- Benoît Lévesque, « La nouvelle valeur publique, une alternative à la nouvelle gestion publique». Revue vie économique. Volume 4, numéro 2, 2012.

- Banque Mondiale « Etude d'évaluation de la gestion des systèmes de finances publiques », Mars 2007.
- Charih Mohamed. "Les réformes administratives et budgétaires au gouvernement fédéral canadien : une comparaison des gouvernements Mulroney et Chrétien (1984-1997)", Télescope. 6(août 1999).
- D. Carassus, G. Gregorio, «Gouvernance et audit externe légal: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes», Communication aux 9èmes journées de l'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003.
- David CARASSUS, « Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes », Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003. www.univ-pau.fr/carassus.
- Denis Boneau, « Friedrich Von Hayek, pape de l'Ultra-libéralisme », Réseau Voltaire, 4 mars, www.voltairenet.org/article12761.html
- Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ), Good Financial Governance – Good Governance in Public Finance, Fiscal Studies, n° 3, Eschborn, GTZ, 2006.
- Ecalte François, « La LOLF, dix ans après », Sociétal n°71, 1^{er} trimestre 2011.
- FMI, « Le FMI préconise de renforcer la transparence des finances publiques» , Bulletin du FMI en ligne , 1er novembre 2012.
- FMI, « Par quels moyens le FMI encourage t il la transparence des finances publiques», fiche technique, 16 Mars 2016.
- Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ), “Good financial governance in German development cooperation”, promoting good governance in public finance.BMZ Strategy paper 4-2014 e. April 2015

- Friedrich von Hayek (1899-1992), «Alternatives Economiques Poche n° 021» - novembre 2005
- François Bonneville, «Quel Avenir pour la loi de règlement ?», *Billet «Idées» FONDAFIP*, 15 Juillet 2015
- Glynn J.F, « Public sector financial control and accounting, Cambridge» MA: Blackwell Publisher, 2nd Edition, 1993.
- Janet Neilson, « Comment réformer la France : l'exemple canadien », <http://atlasone.org/2014/08/05/Canada-shows-it-can-be-done/>
- Jean-Louis Beaud De Brive « L'institution supérieure de contrôle des comptes de l'Etat au Royaume-Uni : Le National Audit Office (NAO) » La revue du Trésor.
- Jean-Pierre Chauffour, «Le maroc à l'horizon 2040 : Investir dans le capital immatériel pour accélérer l'émergence économique». Résumé Washington, DC : La Banque mondiale. DOI : 10.1 596/978-1-4648-1066-4. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO
- Julien Batac, David Carassus, « Evolution de la norme du contrôle organisationnel : Degré d'application au contexte public local », Université de pau et des pays de l'Adour (IAE-CRGE).
- Keasey Kevin, Wright Mike, « Issues in corporate accountability and governance: an editorial », *Accounting and Business Research*, vol. 23 n° 91A. 1993
- MAGUIRE Linda, « Gouvernance : politiques et propositions d'avenir », Actes de la table ronde préparatoire n°3 : La bonne Gouvernance : objet et condition du financement.
- Michel Bouvier, « L'âge de la nouvelle gouvernance financière et de la responsabilisation généralisée des acteurs publics : un autre contrat social, un autre Etat », in RFFPP N°92 : « Finances Publiques et responsabilité : L'autre réforme », Editions L.G.D.J, Novembre 2005.

- Michel Bouvier, « la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde », Actes de la 1^{re} Université de printemps des finances publiques, LGDJ, Lextenso
- Mordacq Frank, «Premier bilan de la L.O.L.F, 5ans après sa mise en œuvre » RFFP n°116-Novembre 2011.
- OCDE, « Les principaux éléments de la bonne gouvernance».2008.
- OCDE, « Etudes économiques de l'OCDE, Royaume Uni 2011 - Politiques et objectifs budgétaires du Royaume-Uni »
- OCDE ; Conférence régionale pour les institutions supérieures de contrôle de la région du voisinage européen du sud, « Profil de l'ISC Maroc, Cour Des Comptes Maroc », SIGMA, Initiative Conjointe de l'OCDE et de l'UE, financée principalement par l'UE.
- Patrick Gibert, « Un ou quatre managements publics ? », Politiques et management public [En ligne], Vol.26/3 | 2008, mis en ligne le 11 mai 2011, consulté le 30 septembre 2016. URL Philippe Bezes, « Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management », Informations sociales 2005/6 (n° 126).
- Public administration volume 74, issue 3, sept 1996
- Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire volume 2 n 4 Edition 2003.
- Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire Numéro Spécial, « Le cadre juridique des systèmes budgétaires, une comparaison internationale» volume 4 n 3.
- Séverine Bellina, Hervé Magro et Violaine de Villemeur, « La gouvernance démocratique », Institut de recherche et débat sur la gouvernance.
- Stefan Leiderer et Peter Wolff, « Gestion des finances publiques : une contribution à la bonne gouvernance financière », Annuaire suisse de politique de développement [En ligne], 26-2 | 2007, mis en ligne le 22 juin 2009, consulté le 08 décembre 2018.

- La cour des comptes, « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois des finances, un bilan pour de nouvelles perspectives », synthèse du rapport public thématique. Novembre 2011.
- Roland Sturm, Markus Muller, « Public Deficits » 1999.
- 6e Séminaire annuel de Cabri à Maurice, « La bonne Gouvernance financière : vers une budgétisation moderne », 18 au 19 mai 2010.

Mémoire et Thèse

- François Gouyon, « L'évaluation en bibliothèque publique : permanence des enjeux, nouveaux outils, nouvelles méthodes ? », mémoire d'études, Mars 2008.
- El Adaoui Zineb, « Le contrôle de régularité des finances publiques exercé par la cour des comptes marocaine », Mémoire pour obtention du Diplôme des études supérieures en sciences économiques, Université Mohamed V, Rabat, 1991.
- BORDET David, « Audit et contrôle de la gestion des juridictions financières françaises », Thèse pour le doctorat en Droit, Université Jean Moulin, Lyon III. 2006.
- AKHADACHE. M, « Le contrôle de l'exécution des dépenses publiques au Maroc : Essai de contribution a une bonne gouvernance financière publique », Thèse en cotutelle pour l'obtention de doctorat en droit. Université Mohammed-V Rabat-Agdal. Décembre 2006

Normes

- Conseil scientifique de l'évaluation, « Petit guide de l'évaluation des politiques publiques ». Paris : La documentation française, 1996
- Fonds Monétaire International, «Manuel sur la transparence des finances publiques», 2007.
- FMI, « Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques », 2007

- INTOSAI, « Déclaration de LIMA », www.issai.org
- INTOSAI, « Les postulats de base du contrôle des finances publiques », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 100), www.issai.org
- INTOSAI, « Principes fondamentaux de l'audit financier », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 200), www.issai.org
- INTOSAI, « Principes fondamentaux de l'audit de performance », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 300), www.issai.org
- INTOSAI, « Principes fondamentaux de l'audit de conformité », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI 400), www.issai.org
- INTOSAI GOV 9160, « Améliorer la bonne gouvernance pour les biens publics, orientations relatives à la mise en œuvre », Varsovie, Juin 2016.
- INTOSAI GOV 9110 , Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls
- INTOSAI, « Principes de transparence et de responsabilité », Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques » (ISSAI 20), www.issai.org
- INTOSAI, « Lignes directrices de l'INTOSAI et pratiques exemplaires liées à l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques » ISSAI 11, www.issai.org
- Résolution A/66/209 de l'Assemblée Générale des Nations Unis.
- Recommandation du IX congrès de l'INTOSAI-LIMA-PEROU, 1977.

Textes et documents officiels

- Constitution 1996 et 2011.
- Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique (DRRGCP).
- Dahir n° 1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) relatif à l'inspection générale des finances.
- Dahir n°1.15.84 du 7 Juillet portant promulgation de la loi organique n°14.112 relative aux préfectures et provinces.
- Décret n°2-94-100 du 16 juin 1994 portant statut particulier de l'inspection générale de l'administration territoriale du ministère de l'Etat à l'intérieur, bulletin officiel n°4262 du 20juillet1994.
- Décret de la 04/06/2002 portant transformation de l'ACCCDC en TCDC
- Décret n° 2-07-1235 du 5 kaada 1429 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat. (B.O. n° 5684 du 20 novembre 2008).
- Décret n° 2-12-349 du 8 joumada I 1434 relatif aux marchés publics. (B.O n° 6140 du 4 avril 2013).
- Décret n°2.11.112 du 23 juin 2011.
- Décret n° 2-93-807 du 6 moharrem 1415 (16 Juin 1994) portant statut particulier du corps de l'inspection générale des finances
- Décret n° 02.70.1235 en date du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat.
- Décret n°02. 05. 1017, en date du 19 juin 2005 relative aux modalités d'exécution des dépenses du compte spécial de l'INDH.
- La loi organique N°130-13 relative à la loi de finances. Promulguée par le Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane (2juin2015).
- La loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques
- Loi 62-99 formant code des juridictions financières.
- La loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables

Rapports

- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2003»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2004»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2005»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2006»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2007»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2008»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2009»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2010»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2011»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2012»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2013»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2014»
- La cour des comptes du Maroc, « Rapport d'activité 2015»
- La cour des comptes. « Jurisprudence de la Cour des comptes du Royaume du Maroc. Recueil de règles dégagées des arrêts rendus par la chambre de discipline budgétaire et financière». Février 2018.
- La Cour des comptes de France. « Rapport d'activité 2013».
- Inspection Générale des Finances du Maroc, Rapport de synthèse, « Audit de performance, Exercices 2007-2008 ».
- International Budget Partnership, « Enquête sur le budget ouvert» 2017.
- Trésorerie Générale du Royaume, « Rapport d'activité 2015 ».
- Fiche de projet de jumelage institutionnel au bénéfice de l'Inspection Générale des Finances (IGF) du Ministère de l'Economie et des Finances du Maroc.
- Programme de coopération Maroc-Union Européenne « HAKAMA » (Gouvernance publique), Fiche de projet de jumelage, « Renforcement des capacités institutionnelles, professionnelles et techniques de la cour des comptes du Maroc »

Webographie

- https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/558035/filename/55-GUMB_NOEL.doc
- <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf>
- <https://www.cbo.gov/about/overview>
- www.senate.gov/~budget/democratic/laws/balbudgetact1985.pdf
- www.economie.gouv.fr/files/pgp09.pdf
- <http://www.gao.gov>
- <https://www.senat.fr/rap/r00-326/r00-32673.html>
- www.senat.fr/rap/r03-39219.html
- www.oag-bvg.gc.ca/internet/francais/au_fs_f_370.htm
- www.oag-bvg.gc.ca/internet/francais/au_fs_f_371.htm
- www.oa-bvg.ca/internet/français/admin_f_41.html.
- http://www.lemondepolitique.fr/cours/droit_constitutionnel/etat/formes-juridiquesl.html
- <http://legifrance.gouv.fr>
- <https://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Chambres-regionales-des-comptes-CRC>
- https://www.bundestag.de/blob/189762/f0568757877611b2e434039d29a1a822/loi_fondamentale-data.pdf
- https://www.bundesrechnungshof.de/en?set_language=en
- <http://www.finances.gov.ma/fr/Pages/IGF.aspx?m=Minist%C3%A8res%20et%20organismes%20nationaux&m2=Directions>, visité le 07/12/2015.
- <http://www.leconomiste.com/article/904765-inspection-g-n-rale-des-finances-aucun-rapport-n-t-bloqu-par-le-politique>
- www.ondh.ma/sites/default/files/documents/igat-seminaire_ondh.pdf
- https://www.finances.gov.ma/Docs/DB/2015/loi_organique_130-30_fr.pdf
- <http://www.chambredesrepresentants.ma>

- <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/volet-performance-budget-etat/approfondir/fondamentaux/budget-etat-chainage-vertueux-lolf#.Vj0jM6MnzIU>
- www.courdescomptes.ma
- <http://www.leconomiste.com/article/904765-inspection-g-n-rale-des-finances-aucun-rapport-n-t-bloqu-par-le-politique>

ANNEXES

Annexe 1 : Liste des tableaux

- Tableau n°1: Composantes du New Public Management
- Tableau n°2: Les formes de contrôle interne : Comptable et financier ou de gestion
- Tableau n°3: Les différences entre les trois types de contrôles
- Tableau n°4: Missions d'inspection réalisées par la DAI au titre de 2016
- Tableau n°5: Date de dépôt, d'approbation et de publication des lois de règlement au Maroc
- Tableau n°6: Evolution de la part des dépenses du personnel dans le budget d'exploitation (En million de Dhs)
- Tableau n°7: Evolution de l'effectif du personnel des juridictions financières
- Tableau n°8: Motivations des choix des rapports de contrôle de la cour des comptes
- Tableau n°9: Quantification des réponses à cinq options
- Tableau n°10: Quantification des réponses à trois options
- Tableau n°11: Mesure de la diffusion en temps opportun de l'information au public tout au long du processus budgétaire
- Tableau n°12: Evaluation des acteurs et des pratiques de surveillance
- Tableau n°13: Les questions par catégorie d'indicateur mesuré
- Tableau n°14: Retard de publication des rapports annuels de la cour des comptes
- Tableau n°15: Tableau récapitulatif des réponses relatives à celle de l'EBO et de notre Etude
- Tableau n°16: Les scores de l'EBO 2017 par catégorie d'indicateur mesuré
- Tableau n°17: Le score moyen relatif au rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire
- Tableau n°18: Score moyen relatif à la diffusion et à l'exhaustivité de l'information
- Tableau n°19: Score moyen relatif à la participation du public dans les travaux de la cour des comptes
- Tableau n°20: Récapitulatif des scores de notre Etude par catégorie d'indicateur mesuré
- Tableau n°21: Limites afférentes à l'exercice du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc
- Tableau n°22: Bilan des missions de la cour des comptes de 2006 au 2015
- Tableau n°23: Référé publiés par la cour des comptes entre 2006 et 2017
- Tableau n°24: Liste des rapports thématiques de 2013-2017
- Tableau n°25: Aspects contrôlés pour chaque centre hospitalier
- Tableau n°26: Evolution du nombre des recommandations (REC) émises au terme des missions du contrôle de la gestion
- Tableau n°27: Recommandations émises par axe de gestion au titre des missions de contrôle de la gestion des académies régionales

Annexe 2 : Liste des figures

Figure n°1: Valeur et avantages des Institutions Supérieures de contrôle des Finances Publiques

Figure n°2: Le système de contrôle des finances publiques au Maroc

Figure n°3 : Organigramme actuel de la cour des comptes

Figure n°4 : Modèle conceptuel d'analyse

Figure n°5: Le processus de recherche de l'EBO

Annexe 3 : Les Huit Documents Budgétaires Clés (EBO)

Étapes du cycle budgétaire	Documents budgétaires clés	Signification
Formulation	Rapport préalable au budget	Il décrit les paramètres généraux des politiques fiscales préalablement au projet de budget de l'exécutif,
	Projet de budget de l'exécutif	Il décrit en détail les sources de revenus, les allocations aux ministères, les changements de politiques proposés, ainsi que d'autres informations importantes pour la compréhension de la situation financière d'un pays.
Approbation	Budget approuvé	Il s'agit du budget qui a été adopté par l'assemblée législative.
Exécution	Rapports en cours d'année	Ils contiennent des informations sur les recettes réelles perçues, les dépenses réelles effectuées et le niveau de la dette ; ils peuvent être publiés chaque mois ou chaque trimestre.
	Rapports en milieu d'année	Ils contiennent une mise à jour complète de l'exécution du budget dès le milieu de l'exercice fiscal, y compris un examen des hypothèses économiques qui sous-tendent le budget et une prévision actualisée des résultats budgétaires.
	Rapports de fin d'année	Il présente la situation des comptes de l'État à la fin de l'exercice budgétaire et comprend, dans l'idéal, une évaluation des progrès accomplis vers la réalisation des objectifs de la politique économique.
Surveillance	Rapport d'audit	Il est publié par l'Institution supérieure de contrôle (ISC) du pays. Il certifie la solidité financière et l'exhaustivité des comptes de fin d'année du gouvernement.
Toutes les étapes	Budget des citoyens	Il s'agit d'une version plus simple et moins technique du projet de budget de l'exécutif ou du budget approuvé, spécifiquement conçu pour diffuser des informations essentielles auprès du public.

Source : IBP, Enquête sur le budget ouvert 2017, p1

Annexe 4 : Les questions de l'EBO portant sur l'Institution Supérieure de Contrôle

- **RA-1.** Quel est l'exercice fiscal évalué dans le rapport d'audit (**RA**) de ce questionnaire de l'Enquête sur le budget ouvert ?
- **RA-2.** À quel moment le rapport d'audit est-il mis à la disposition du public ?
- **RA-3.** Si le RA est publié, quelle est la date de publication du RA ?
- **RA-3b.** Dans l'encadré ci-dessous, veuillez expliquer comment vous avez déterminé la date de publication du RA.
- **RA-4.** Si le RA est publié, quelle est l'URL ou quel est le lien électronique du RA?
- **RA-5** Si le RA est publié, certaines données numériques contenues dans le RA sont-elles disponibles dans un format lisible par machine ?
- **RA-6a.** Si le RA n'est pas mis à la disposition du public, est-il produit ?
- **RA-7.** Si le Rapport d'audit est produit, veuillez écrire le titre entier du RA.
- **RA-8.** Existe-t-il une « version pour les citoyens » du rapport d'audit ?
- **97.** Quel type d'audit (conformité, financier ou de performance) l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a-t-elle réalisé et rendu public ?
- **98.** Quel pourcentage des dépenses dépendant de la mission de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a été audité ?
- **99.** Quel pourcentage des fonds extrabudgétaires dépendant de la mission de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a été audité ?
- **100.** Le ou les Rapports d'audit annuels préparés par l'Institution supérieure de contrôle comprennent-ils un résumé cadre ?
- **101.** L'exécutif rend-il accessible au public un rapport sur les mesures qu'il a prises pour donner suite aux recommandations ou aux résultats d'audit qui préconisent des mesures correctives ?
- **102.** L'Institution supérieure de contrôle (ISC) ou la législature publient-ils un rapport qui assure le suivi des actions prises par l'exécutif pour donner suite aux recommandations de l'audit ?
- **118.** Une commission de l'Assemblée législative a-t-elle examiné le rapport d'audit sur le budget annuel produit par l'Institution supérieure de contrôle (ISC) ?
- **119.** Le processus de nomination (ou de reconduction) du directeur / de la directrice actuel(le) de l'ISC a-t-il été effectué de manière à assurer son indépendance ?
- **120.** Une branche du gouvernement autre que l'exécutif (comme le corps législatif ou judiciaire) doit-elle donner son consentement définitif avant que le chef d'une Institution supérieure de contrôle (ISC) ne soit démis de ses fonctions ?
- **121.** Qui définit le budget de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) ?
- **122.** Est-ce que l'Institution supérieure de contrôle (ISC) a le pouvoir discrétionnaire de procéder à ces vérifications, comme elle le désire?
- **123.** Les processus d'audit de l'Institution supérieure de contrôle (ISC) sont-ils examinés par une agence indépendante ?
- **124.** Au cours des 12 derniers mois, à quelle fréquence le/la responsable ou un membre de l'équipe de direction de l'Institution financière indépendante a-t-il/elle participé aux, ou témoigné pendant, les audiences d'une commission de l'Assemblée législative ?
- **140.** L'institution supérieure de contrôle (ISC) maintient-elle des mécanismes formels grâce auxquels le public peut proposer des questions / des thèmes à inclure dans le programme d'audit de l'ISC (par exemple, en identifiant les agences, les programmes ou les projets qui doivent être audités) ?
- **141.** L'Institution supérieure de contrôle (ISC) fournit-elle au public une rétro information sur la manière dont ses contributions ont été utilisées pour élaborer son programme ?

- **142.** L'institution supérieure de contrôle (ISC) maintient-elle des mécanismes formels grâce auxquels le public peut participer aux investigations de l'audit (en qualité de répondants, de témoins, etc.) ?

Annexe 5 : Formulaire de renseignement de la cour des comptes

← → ↻ ☆



COUR DES COMPTES
ROYAUME DU MAROC

PRÉSENTATION MISSIONS ORGANISATION COURS RÉGIONALES PUBLICATIONS COOPERATION

Français | 🔍 VOUS ÊTES ? ▼

Tél. : 0537 57 67 00
Fax : 0537 71 31 19

AUTRES ACCÈS

- APPELS D'OFFRES
- CANEVAS DOP
- ACTUALITÉS
- PRESSE
- TÉLÉCHARGEMENTS
- LIENS UTILES
- DOP QUESTIONS / RÉPONSES
- LEXIQUE
- NEWSLETTER

FORMULAIRE DE RENSEIGNEMENT

Nom : * Prénom : *

Profil * Email : *

Sélectionnez ▼

Département à contacter : * Objet de message : *

Sélectionnez ▼

Votre message : *

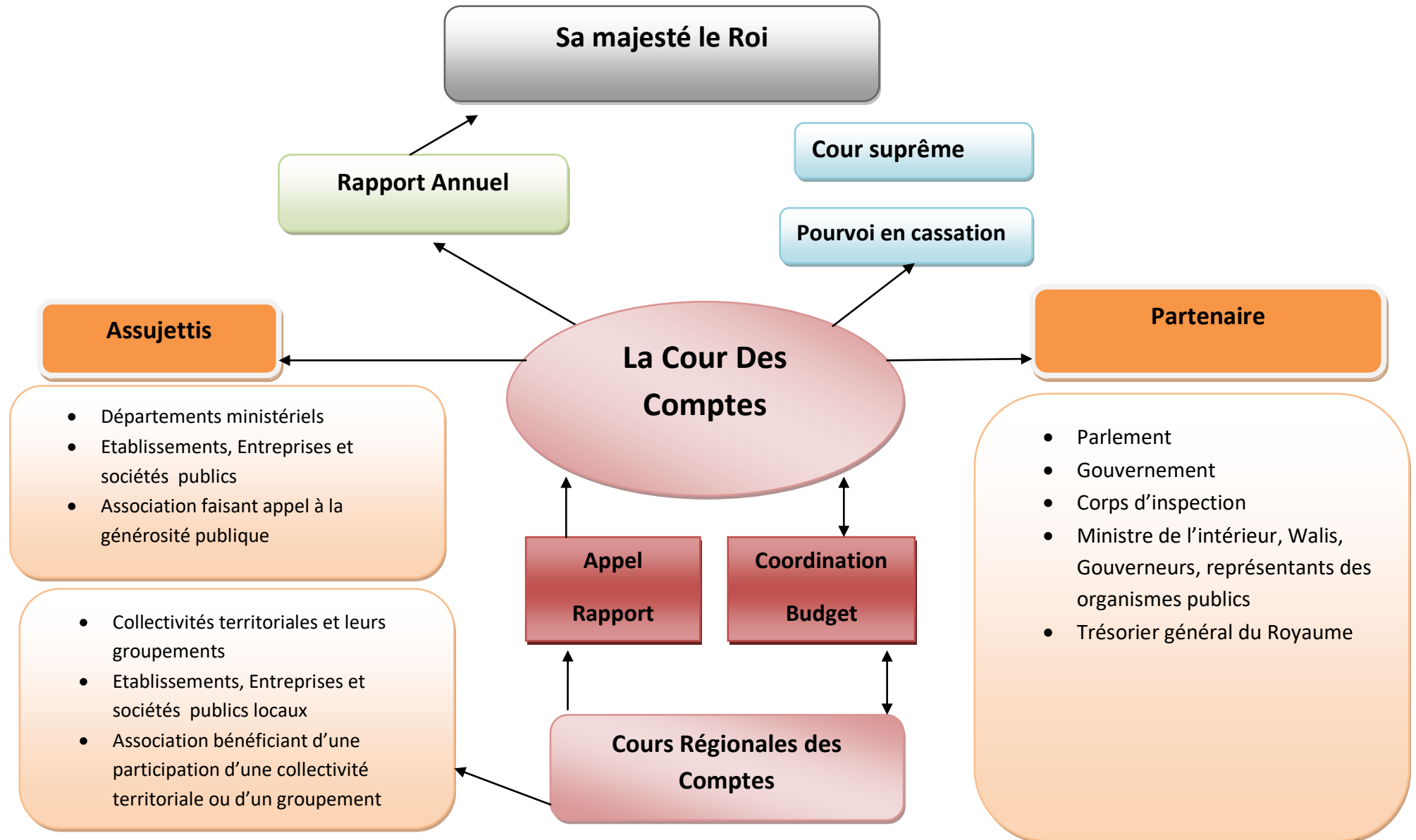
Recopier le code de sécurité :



Envoyer Effacer

17:34
29/05/2018

Annexe 6 : Environnement des Juridictions Financières



Source : Adapté de rapport des juridictions financières du Royaume du Maroc

Table des matières

Remerciement.....	i
Dédicace.....	ii
Liste d'abréviations	iii
Sommaire.....	iv
Introduction	1
Chapitre 1 : Les fondements théoriques de la gouvernance et du contrôle des finances publiques.....	12
I. Les finances publiques : une discipline en perpétuel changement.....	13
1. Les finances publiques à travers l'évolution du rôle de l'Etat	14
1.1. Finances publiques : De quoi parle-t-on ?.....	15
1.2. Les finances publiques : Des libéraux aux interventionnistes, une théorie qui a évolué.....	16
1.3. Crise de l'Etat providence : Vers l'émergence d'une approche néolibérale.....	19
2. Nouvelle gestion publique: Un essai de modernisation de la gestion des finances publiques.....	22
2.1. Qu'est-ce que le New Public Management (NPM/ NGP) ?.....	23
2.2. Les composantes du New-Public Management.....	24
2.3. Limites d'application des principes du NPM (NGP).....	27
3. La bonne gouvernance financière : Levier indispensable de modernisation de la gestion des finances publiques.....	28
3.1. Le cadre conceptuel de la gouvernance.....	28
3.1.1. La gouvernance : Un concept qui a évolué	28
3.1.2. Qu'est-ce que la gouvernance ?.....	30
3.2. La bonne gouvernance financière publique. : Concept né des cendres des systèmes de gestion.....	33
3.2.1. La bonne gouvernance.....	33
3.2.2. La gouvernance financière publique.....	34
3.2.3. Les principes de la bonne gouvernance financière publique.....	35
3.2.3.1. La transparence	35
3.2.3.2. La responsabilité et la reddition des comptes	36
3.2.3.3. La prédictibilité	37
3.2.3.4. La participation	37
3.2.3.5. L'effectivité	37
II. Le contrôle des finances publiques : Approches théoriques et conceptuelles.....	38
1. L'évolution des approches de contrôle : Une réponse aux exigences de la nouvelle gestion publique.....	39
1.1. Contrôle de la régularité: Approche traditionnelle.....	40
1.2. Contrôle de la performance: Approche axée sur le résultat	42
1.3. L'évaluation des politiques publiques : Approche stratégique de l'action publique	43
2. La nouvelle gestion publique : Une doctrine globale intégrée.....	46
2.1. Le contrôle interne : Pour une gestion maîtrisée	46
2.2. L'Audit : Pour une gestion efficace	48
2.3. L'inspection : pour une lutte contre la fraude et la corruption	51
3. Le contrôle supérieur des finances publiques : Quelle portée ?	52
3.1. Le contrôle supérieur des finances publiques : Objectifs, intervenants et types.....	52
3.1.1. Objectifs du contrôle	53
3.1.2. Les intervenants dans le processus du contrôle	54
3.1.3. Les types du contrôle des finances publiques	54
3.1.3.1. L'audit financier	54
3.1.3.2. L'audit de conformité	55
3.1.3.3. L'audit de performance	55
3.2. Les principes fondamentaux du contrôle supérieur des finances publiques	55
3.2.1. L'ISC et le contrôle des finances publiques	56
3.2.2. Les institutions supérieures de contrôle: Quelle valeur ajoutée pour les citoyens ?	58
3.2.3. Les principes fondamentaux du contrôle	61
3.2.3.1. Les principes relatifs aux exigences propres à l'organisation de l'ISC.....	61
3.2.3.2. Les principes généraux propres à l'auditeur	61

a. La déontologie et l'indépendance	61
b. Jugement professionnel, conscience professionnelle et esprit critique	61
c. Contrôle de qualité	62
d. Gestion et compétence de l'équipe d'audit	62
e. Risque d'audit	62
f. Caractère significatif	62
g. Documentation	62
h. Communication	63
3.2.3.3. Les principes relatifs à des étapes spécifiques du processus d'audit.....	63
a. Planification d'audit	63
b. Réalisation d'un audit	64
c. Etablissement du rapport	65
d. Opinion	66
e. Le Suivi	66
4. La contribution du contrôle supérieur des finances publiques à la promotion d'une bonne gouvernance financière.....	67
4.1. Le contrôle des finances publiques et la reddition des comptes.....	67
4.2. Le contrôle des finances publiques et la transparence	69
4.3. Le contrôle des finances publiques et la bonne gestion publique	71
III. Etude comparative des systèmes du contrôle supérieur des finances publiques à l'instar de la bonne gouvernance financière	76
1. Le modèle anglo-saxon	78
1.1. Les Etats-Unis	79
1.1.1. Le contexte politique	79
1.1.2. Le contexte de gestion budgétaire	79
1.1.3. General Accounting Office (GAO): organisation et fonctionnement.....	81
1.2. Le Royaume-Uni	84
1.2.1. Le contexte politique	84
1.2.2. Le contexte de la gestion budgétaire	85
1.2.3. National Office Audit : organisation et fonctionnement	86
1.3. Le Canada.....	89
1.3.1. Le contexte politique	89
1.3.2. Le contexte de la gestion budgétaire.....	89
1.3.3. Bureau du vérificateur général : organisation et fonctionnement	91
2. Le modèle latin du contrôle	93
2.1. La France	93
2.1.1. Le contexte politique.....	93
2.1.2. Le contexte de la gestion budgétaire	94
2.1.3. La cour des comptes : organisation et fonctionnement	96
2.2. L'Allemagne	99
2.2.1. Le contexte politique	99
2.2.2. Le contexte de la gestion budgétaire	100
2.2.3. La cour fédérale des comptes : organisation et fonctionnement	102
3. Rapprochement entre les différents ISC.....	104
3.1. Contexte politique et culturel	104
3.2. Le contexte de la gestion budgétaire	106
3.3. ISC : Organisation et fonctionnement	106
Conclusion	110
Chapitre 2: Le système du contrôle des finances publiques au Maroc à la lumière d'une bonne gouvernance financière.....	113
I. Aperçu sur le système de gestion des finances publiques au Maroc.....	114
1. Les acteurs chargés de l'exécution des dépenses et des recettes	114
1.1. Les ordonnateurs.....	115
1.1.1. Les ordonnateurs principaux.....	115
1.1.2. Les sous-ordonnateurs	115
1.1.3. Les ordonnateurs délégués.....	116

1.1.4. Les ordonnateurs suppléants.....	116
1.2. Les comptables publics	116
1.2.1. Les comptables du trésor	117
1.2.2. Les comptables spéciaux	117
2. La responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics.....	118
2.1. La responsabilité des ordonnateurs.....	118
2.2. La responsabilité des comptables publics.....	120
3. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.....	121
3.1. La portée du principe.....	121
3.2. Les dérogations au principe de séparation des fonctions.....	122
3.2.1. La régie.....	123
3.2.2. La régie des chancelleries diplomatiques	124
3.2.3. L'encaissement des droits au comptant.....	124
3.2.4. Les dépenses sans ordonnancements préalables (DSOP).....	124
3.3. La méconnaissance du principe : la gestion de fait.....	124
4. La procédure d'exécution des dépenses et des recettes publiques.....	125
4.1. La Procédure d'exécution des dépenses publiques.....	125
4.1.1. L'engagement.....	125
4.1.2. La liquidation.....	126
4.1.3. L'ordonnancement.....	127
4.1.4. Le paiement.	127
4.2. La procédure d'exécution des opérations de recettes.....	128
4.2.1. La phase administrative.....	129
4.2.1.1. L'émission des titres des recettes.....	129
4.2.1.2. La mise en recouvrement.....	129
4.2.2. La phase comptable.....	130
4.2.2.1. La prise en charge des ordres de recettes.....	130
4.2.2.2. Le recouvrement.....	131
II. Des contrôles internes à l'administration aux contrôles externes : complémentarités et divergences.....	132
1. Le contrôle exercé par le comptable public.....	134
1.1. Le contrôle de l'exécution de la recette.....	134
1.2. Le contrôle de la dépense publique.....	136
1.2.1. Le contrôle préalable d'engagement.....	136
1.2.1.1. Le contrôle budgétaire.....	136
1.2.1.2. Le contrôle de régularité.....	137
1.2.2. Le contrôle de validité.....	138
1.2.3. Dérogations à la procédure de contrôle.....	139
1.2.4. Le contrôle modulé de la dépense.....	140
2. Le contrôle opéré par les inspections.....	142
2.1. Les inspections générales des ministères (IGM).....	142
2.2. La division d'audit et d'inspection de la trésorerie générale du royaume (DAI).....	145
2.3. L'inspection générale des finances (IGF).....	149
2.4. L'inspection générale de l'administration territoriale (IGAT).....	156
3. Le contrôle politique.....	159
3.1. La loi de finances annuelle.....	159
3.2. La loi de finances rectificative.....	161
3.3. La loi de règlement.....	162
4. Le contrôle juridictionnel.....	168
4.1. Evolution historique du contrôle juridictionnel.....	168
4.2. Présentation générale des juridictions financières.....	171
III. Le contrôle supérieur des finances publiques au Maroc, un système spécifique.....	174

1.	La cour des comptes et les exigences d'une nouvelle gestion publique.....	174
1.1.	Les réformes des finances publiques au Maroc, une approche spécifique.....	175
1.2.	De la réforme budgétaire à la réforme de la LOLF.....	177
1.3.	Les enjeux de la cour des comptes à la lumière des réformes des finances publiques.....	181
2.	Le modèle marocain du contrôle supérieur des finances publiques.....	186
2.1.	Capacités institutionnelle, organisationnelle, fonctionnelle et technique de la cour des comptes.....	186
2.1.1.	La cour des comptes : Un positionnement institutionnel renforcé.....	186
2.1.2.	Particularités organisationnelle et fonctionnelle de la cour des comptes.....	190
2.1.3.	Méthodologie de conduite des missions: Vers un développement des capacités managérielles.....	195
2.1.4.	La politique de recrutement et de formation	199
2.2.	Attributions de la cour des comptes: De la supervision au conseil	205
2.2.1.	Attributions juridictionnelles: Mission traditionnelle de la supervision.....	206
2.2.1.1.	Vérification et jugement des comptes.	207
2.2.1.2.	La gestion de fait.....	210
2.2.1.3.	La discipline budgétaire et financière.....	211
2.2.2.	Attributions extra-juridictionnelles : Mission de conseil et d'assistance.....	214
2.2.2.1.	Le contrôle de la gestion et de l'emploi des fonds.....	214
2.2.2.2.	L'assistance des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire.....	217
2.2.2.3.	Le contrôle et le suivi des déclarations du patrimoine.....	218
2.2.2.4.	Le contrôle des comptes des partis politiques.....	219
	Conclusion	221
	Chapitre 3 : La contribution du contrôle supérieur des finances publiques à la bonne gouvernance financière publique : Quel apport ?.....	223
I.	Positionnement épistémologique et méthodologique de la recherche.....	223
1.	Paradigme épistémologique retenu	224
2.	La méthodologie de recherche	226
2.1.	Formulation de la problématique	226
2.2.	Modèle conceptuel de la recherche	228
2.3.	Collecte des données	234
2.4.	Approche de vérification des hypothèses	236
2.4.1.	Approche quantitative	236
2.4.1.1.	La démarche de l'EBO	236
2.4.1.2.	La méthodologie de travail l'EBO	238
a.	Le questionnaire de l'Enquête 2017	240
b.	Le processus de recherche.....	240
c.	Calcul des scores	242
2.4.1.3.	Méthodologie de notre Etude	244
2.4.2.	Approche qualitative : Etude analytique.....	247
II.	Evaluation du rôle du contrôle supérieur des finances publiques : Etude quantitative	249
1.	Présentation des résultats de l'étude	249
2.	Calcul des scores et discussions des résultats.....	270
2.1.	Le rôle de la cour des comptes dans le contrôle budgétaire	273
2.2.	L'exhaustivité de la mise à disposition de l'information	276
2.3.	L'opportunité de participation du public aux travaux de la cour des comptes	278
III.	Evaluation du contrôle supérieur des finances publiques : Etude analytique	282
1.	Le contrôle supérieur des finances publiques pour la transparence.....	282
1.1.	Stratégie de programmation des contrôles	282
1.2.	Exhaustivité des missions et la publication de leurs résultats	286
1.2.1.	Typologie des missions accomplies	287
1.2.2.	Pertinence des choix des rapports thématiques	289
1.2.2.1.	Référés : Thématiques à caractère urgent	289
1.2.2.2.	Rapports thématique: Problématiques à caractère transversale.....	291
1.2.2.3.	Rapports sur les finances publiques: Veille à la viabilité des finances publiques.....	295
1.3.	Accessibilité et gratuité de l'information	298

2. Le contrôle juridictionnel pour une corrélation de la responsabilité et la reddition des comptes	300
2.1. L'instauration d'une culture de reddition des comptes auprès des gestionnaires publics	300
2.2. L'instauration des règles de la bonne gestion budgétaire et financière dans le secteur public.....	303
2.2.1. Aperçu sur les principales infractions	304
2.2.1.1. Commande publique	304
2.2.1.2. Gestion du patrimoine	307
2.2.1.3. Domaine des ressources humaines	308
2.2.1.4. Recouvrement des créances publiques	309
2.2.2. Consolidation du principe de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes	309
3. Le contrôle de la gestion pour une amélioration de la gestion publique.....	312
3.1. Types d'intervention de la cour des comptes	312
3.1.1. Le contrôle de la gestion sectoriel	313
3.1.2. L'évaluation des projets, programmes et politiques publiques	314
3.1.3. Les missions d'évaluation transversale	314
3.2. Evaluation des pratiques du système du contrôle interne	315
3.3. Les limites du contrôle de la gestion	321
3.3.1. Difficulté dans la lecture des rapports	321
3.3.2. Le suivi des recommandations : approche quantitative ou qualitative ?	323
3.3.3. Dysfonctionnements récurrents et degré d'application des recommandations.....	326
3.3.4. Contrôle de la gestion : approche limitée	328
3.3.5. Difficulté de mise en application des recommandations: cas de secteur de l'éducation.	329
IV. Résultat et vérification des hypothèses de recherche	333
Conclusion	344
Conclusion Générale.....	346
Références Bibliographiques.....	353
Ouvrages	353
Articles et Communication	355
Mémoire et thèse.....	359
Normes.....	359
Textes et documents officiels	361
Rapports	362
Webographie	363
Annexes	365
Liste des tableaux	366
Liste des figures.....	367
Les huit documents budgétaires clés	368
Le questionnaire objet de l'étude.....	369
Formulaire de renseignement de la cour des comptes	371
Environnement des Juridictions Financières.....	372