

Entre l'épée de Damoclès et le management public : cas de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public au Maroc

Between the sword of Damocles and public management: case of the personal and pecuniary liability of public accountants in Morocco

Ali OUHAKI, (Doctorant)

*Laboratoire de l'Economie et Management des Organisations (LEMO)
Faculté d'économie et de gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail de Kénitra, Maroc*

Cheklekbire MALAININE, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire de l'Economie et Management des Organisations (LEMO)
Faculté d'économie et de gestion de Kénitra
Université Ibn Tofail de Kénitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra Université Ibn Tofail Maroc (Kénitra) supportfeg@uit.ac.ma +212 5 37 32 92 18
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	OUHAKI, A., & MALAININE, C. (2022). Entre l'épée de Damoclès et le management public : cas de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public au Maroc. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 3(4-2), 335-346. https://doi.org/10.5281/zenodo.6985057
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: April 28, 2022

Published online: August 13, 2022

Entre l'épée de Damoclès et le management public : cas de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public au Maroc

Résumé

Pour répondre à la question du contrôle de la fortune publique, le mythe de Damoclès, lié au dispositif juridique et historique de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, a pour objet véritable d'écarter de l'opinion toute suspicion de malversation. Ce faisant il suscite un imaginaire, fruit des interactions entre le mythe, le droit public financier et le management public. Celles-ci sont analysées du point de vue juridique et historique.

Pour l'exécution d'une dépense ou le recouvrement d'une créance après prise en charge, on doit obligatoirement avoir deux intervenants essentiels, à savoir l'ordonnateur et le comptable public.

L'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. Le comptable, quant à lui, est 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 du fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements.

Les ordonnateurs sont soumis à trois types de contrôle : le contrôle a priori, le contrôle a posteriori et le contrôle juridictionnel. Le comptable public effectue un contrôle de régularité dont il assume la responsabilité personnelle et pécuniaire et qui rentre dans le premier type de contrôle (a priori) et qui accomplit conjointement avec l'organe de tutelle chacun dans son domaine d'intervention.

Ce contrôle s'efforce de prévenir les irrégularités. Son but est d'empêcher qu'une irrégularité soit commise, une irrégularité non détectée et non décelée par le comptable public déclenche automatiquement sa responsabilité personnelle et pécuniaire, d'où la nécessité d'effectuer un contrôle exhaustif, chose qui n'est pas possible vu le nombre et la quantité d'opérations dont se charge le comptable.

Mots clés : responsabilité des comptables publics, management public, cour des comptes, certification, évaluation des politiques publiques, responsabilité des ordonnateurs

Classification JEL : H19

Type de l'article : Article théorique

Abstract

In order to answer the question of control of public wealth, the myth of Damocles, linked to the legal and historical mechanism of the personal and pecuniary responsibility of the public accountant, has the real purpose of removing from public opinion any suspicion of embezzlement. In doing so, it creates an imaginary world, the result of interactions between myth, public financial law and public management. These are analyzed from a legal and historical point of view.

For the execution of an expense or the recovery of a debt after it has been taken over, there must be two essential participants, namely the authorizing officer and the public accountant. The public authorizing officer for revenue and expenditure, any person who has the authority on behalf of a public body to initiate, establish, liquidate or order the recovery of a debt or the payment of a debt.

The accountant is any official or agent who is authorized to carry out revenue, expenditure or securities handling operations on behalf of a public body, either by means of the funds and securities in his custody, or by internal transfers of entries, or through the intermediary of other public accountants or external cash accounts whose movements he orders or supervises.

Authorizing officers are subject to three types of control: a priori control, a posteriori control and judicial control. The public accountant carries out a regularity control for which he assumes personal and pecuniary responsibility and which falls under the first type of control (a priori) and which is carried out jointly with the supervisory body, each in his own field of intervention.

This control tries to prevent irregularities. Its purpose is to prevent irregularities from being committed; an irregularity that is not detected by the public accountant automatically triggers his or her personal and financial liability, hence the need to carry out an exhaustive control, which is not possible given the number and quantity of operations for which the accountant is responsible.

Keywords: responsibility of public accountants, public management, court of auditors, certification, evaluation of public policies, responsibility of authorizing officers

JEL Classification: H19

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

La comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'État, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités Incombant aux agents qui en sont chargés, l'article premier du Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique. Ce dernier fixe les modalités et les règles à suivre pour mener à bien l'exécution du budget et des opérations comptables.

Pour l'exécution d'une dépense et pour le recouvrement après prise en charge d'une créance, on a besoin d'un ordonnateur¹ et d'un comptable public², ses fonctions sont incompatibles, sauf dispositions contraires.

Sauf cas de force majeure ou de dérogations prévues par la loi, lesdits ordonnateurs, contrôleurs et comptables publics encourent, conformément à l'article premier du Dahir n° 1-02-25 du 19 moharrem 1423 (03/04/2002) portant promulgation de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics, une responsabilité qui peut être disciplinaire, civile ou pénale, sans préjudice des sanctions qui peuvent être prises à leur encontre par la cour des comptes ou les cours régionales des comptes.

L'imputabilité des comptables publics est l'un des systèmes « d'accès » les plus anciens et les plus complexes. La "recevabilité", ou l'obligation de rendre compte, découle de l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen d'une part, et des concepts anglo-saxons de responsabilité d'autre part, tels que l'article 13 de l'arrêté royal n° 330 -66 . Lorsque cet objectif est intégré aux principes d'une gestion publique de qualité, il peut être intéressant de se demander dans quelle mesure les responsabilités des comptables publics peuvent également être impliquées dans la modernisation de la gestion publique telles qu'aborder par Michel LE CLAINCHE (2017).

Les comptables publics de l'État, des collectivités locales et de leurs groupements sont, sauf réquisition régulièrement prise par l'ordonnateur, personnellement et pécuniairement responsables, dans la limite des compétences qui leur sont dévolues par les lois et règlements en vigueur (Article 6 de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics), cette responsabilité pécuniaire qui constitue la particularité du métier du comptable public et qui est considérée par des auteurs et des praticiens comme « anachronique», vu d'une part ancienneté des lois et règlements qui la régisse, le déphasage sur le plan pragmatique (entre la théorie et la réalité) et sur le plan temporel (entre la date de législation et la date d'application), et le mythe de Damoclès, lié au dispositif juridique de la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) du comptable public, a pour objet véritable, quoiqu'indirect, d'écarter de l'opinion toute suspicion de malversation. Ce faisant il suscite un imaginaire, fruit des interactions entre mythe et droit public financier. Celles-ci sont analysées à partir de témoignages des années 1950, alors qu'échoue une réforme juridique de cette responsabilité prouvée par Masquelier, Philippe (2021, pp. 66-74). En quoi ce dispositif relève à la fois du droit et du mythe. Quels sont les liens de l'un à l'autre? Y a-t-il un mythe identifiable auquel renvoie d'emblée la RPP ? Quelle est l'efficacité opératoire de ce mythe et quelle est la part du droit dans cette efficacité ? Les évolutions

¹ 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.

² 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 virements internes d'écritures, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements.

récentes du contrôle des comptes publics ont-elles renforcé les aspects liés à son caractère juridictionnel avec un risque de l'éloigner encore plus des réalités de la gestion publique ?

Pour répondre à cette problématique, on va traiter dans la première partie l'épée de Damoclès et la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public sous deux sections : (1) La dimension psychologique du mythe de Damoclès, (2) La dimension juridique « mythifié » de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

La deuxième partie portera sur le contrôle juridictionnel des comptes éloigné des revendications du management public sous deux sections : (1) Une procédure juridictionnelle anachronique, (2) Un système éloigné des revendications du management public.

2. L'épée de Damoclès et la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

2.1. La dimension psychologique du mythe de Damoclès

L'argent public, privé de maître, appartient à chacun, autant dire à personne. Il est, de fait, aux mains de ceux qui l'affectent et le manient en sorte que, toujours, pèse la menace qu'il est détourné par ceux-là mêmes qui en gèrent l'emploi. Dans la nécessité d'en contrôler l'usage par quelques-uns au nom de tous, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public trouve sa raison d'être. Située à la charnière³ de l'opposition publique/privée, elle tend à la médiation de celle-ci.

Par crainte que l'argent public soit détourné à des fins privées, l'État choisit d'assujettir les intérêts propres du comptable à l'intérêt public, de sorte que la gestion de la fortune publique s'étend à la sphère privée de ses biens. Liant psychologiquement la gestion des deniers de l'État à la fortune de ceux qui les manient, la RPP convoque le mythe de Damoclès traité par Masquelier, Philippe (2021, pp. 66-74).

«Au IV^e siècle av. J.-C., le tyran Denys l'Ancien régnait sur la colonie grecque de Syracuse. Le dictateur paranoïaque Denys exigeait une loyauté et une loyauté absolues de la part de ses sujets. Par conséquent, ses sujets devaient constamment le flatter et le complimenter. Comme tous les tyrans qui craignent de voir leur pouvoir diminué ou aboli, Denys exige que tout le monde soit rassuré. Parmi ses courtisans se trouvait l'orfèvre Damoclès. Ce dernier dit un jour à Denys, voulant plaire au tyran, quelle chance il avait d'être le monarque de Syracuse qui pouvait exercer un pouvoir sur tout le monde à volonté.

Et cet "éloge" apparemment innocent aux yeux de Damoclès sera une épée à double tranchant pour l'auteur. En fait, Dionysius a été troublé par les paroles de ses courtisans et a décidé de lui donner une leçon, lui offrant une journée sur le trône. Pendant le dîner, Damoclès remarqua une longue épée suspendue au-dessus de sa tête, soutenue par un simple crin, prête à céder. Damoclès comprit alors que le pouvoir d'un monarque avait toujours deux faces. Bien sûr, il exerce un pouvoir sur ses sujets, mais le monarque vit aussi souvent dans la peur de voir sa propre vie en jeu. » Selon Céline Dekock dans la chronique de Pascale Seys, il y a une épée de Damoclès sur la tête. Cette expression désignant la menace malheureuse qui peut survenir à tout moment est largement utilisée aujourd'hui, mais l'origine de cette expression n'est pas connue pour être tout aussi chanceuse. L'épée de Damoclès tire son origine, comme beaucoup d'expressions, dans la mythologie grecque.

L'épée de Damoclès est l'image d'une menace sourde, qui fait l'air alentour et qui peut frapper n'importe quel comptable public à tout moment.

La **transfiguration** du comptable aux yeux de l'opinion repose sur le constat factuel du risque qu'encourent ses biens. Chacun en comprend la portée par analogie avec soi et, se projetant par l'esprit dans la situation que produit la responsabilité personnelle et pécuniaire, y voit le

³ Point de jonction, de transition.

signe rassurant de la probité de l'administration. De fait, au risque que sa fonction soit également investie par le mythe du bouc émissaire, le comptable engage sa fortune pour des fautes dont il peut n'être pas l'auteur. Le crin de cheval auquel tient l'épée de Damoclès figure le caractère impondérable, aléatoire et menaçant d'une responsabilité dont la mise en jeu lui échappe. Quelles qu'en soient l'origine et les circonstances, déficits de caisse, paiements indus, impôts non recouverts, le fait que le débet provoqué s'impute, par principe, de façon globale et exhaustive sur ses biens désigne le comptable comme le garant de la caisse de l'État tout entier selon Masquelier, Philippe (2021, pp. 66-74).

C'est le caractère limité, du comptable, la maîtrise de la masse des dépenses publiques excède infiniment les biens du comptable, contradictoire avec l'énormité des sommes potentiellement mises en jeu par la responsabilité personnelle et pécuniaire, qui fait de celle-ci un mythe dont le paradoxe est précisément d'élaborer « des solutions illusoire à des problèmes réels » ou encore de « fournir un modèle logique pour résoudre une contradiction » dont Lévi-Strauss précise aussitôt qu'il s'agit d'une « tâche irréalisable quand la contradiction est réelle »

La cible est psychologie plus que matérielle : « la pensée mythique répond au besoin de croire que l'impossible est possible », car « croire en la vérité des solutions proposées par les mythes, c'est "apaiser" une inquiétude "intellectuelle" source d'angoisse "existentielle" » traité par M. Godelier, op., (p. 415).

Reste à mesurer la contribution du droit dans l'inscription culturelle de représentations mentales en premier lieu conditionnées par la signification psychologique du mythe.

2.2. La dimension juridique « mythifié » de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

En France, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public devrait se trouver engagée « dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que par {son fait}, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes » conformément à l'Art. 60 I. de la loi de finances n°63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963.

Au Maroc, l'article 8 de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics stipule que, sans préjudice des attributions de la Cour des comptes et des cours régionales des comptes en matière de vérification et de jugement des comptes présentés par les comptables publics, le ministre des Finances peut, au vu des constatations faites lors des contrôles qui lui sont dévolus par les lois et règlements en vigueur, déclarer débiteur le comptable public pour le montant du déficit de caisse, du manquant en valeurs, d'omission dans le recouvrement d'une créance publique ou du paiement irrégulier d'une dépense publique, dont ledit comptable serait reconnu responsable.

Les comptables publics sont seuls chargés des fonctions de prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation, ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et le paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations⁴.

En matière de recettes, les comptables assignataires sont tenus d'exercer le contrôle de la régularité de la perception et de l'imputation ainsi que la vérification des pièces justificatives⁵.

⁴ (Article 9, Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique)

⁵ (Article 10, Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique)

En matière de dépenses, les comptables assignataires sont tenus d'exercer avant visa pour paiement, le contrôle de la validité de la dépense portant sur :

L'exactitude des calculs de liquidation ;

L'existence de la certification ou du visa préalable d'engagement, lorsque ledit visa ou ladite certification sont requis ;

Le caractère libératoire du règlement ;

Ils sont en outre chargés de s'assurer :

- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;

- de la disponibilité des crédits ;

- de la production des pièces justificatives exigées par la réglementation en vigueur.

Hormis les cas où ce contrôle leur est expressément confié, les comptables publics ne peuvent exercer le contrôle de régularité des engagements de la dépense⁶.

En France, le comptable public est un agent de droit public ayant, dans les conditions définies par le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 (GBCP), la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales de droit public (art. 3 GBCP). Il est, avec l'ordonnateur, l'un des deux agents d'exécution budgétaire d'un organisme public, conformément au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables (Art. 9). Il est nommé par le ministre chargé du budget et relève ainsi statutairement et du point de vue disciplinaire de la Direction générale des finances publiques, et l'importance de leurs fonctions explique qu'il est doté d'un statut administratif (prestation de serment, incompatibilités et inéligibilités) et financier (cautionnement) spécifique.

Le comptable public assume la direction d'un poste comptable et un même poste de comptable ne peut être confié qu'à un seul comptable public. Le comptable peut en revanche occuper plusieurs postes comptables, y compris pour des organismes publics distincts. Le comptable public est qualifié de principal ou de secondaire selon le régime de reddition de ses comptes (art. 15) : les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes, les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. Un comptable public est généralement un comptable en deniers (maniement de fonds et valeurs), même s'il peut exceptionnellement être un comptable de matière (biens mobiliers) ou d'ordre (centralisation des écritures comptables). Aux termes de l'article 9 de la loi n° 61-99, les comptables publics sont tenus, dès leur prise de fonctions, de souscrire à titre individuel ou collectif, une police d'assurance auprès d'une entreprise d'assurance agréée, garantissant durant l'exercice de leurs fonctions, leur responsabilité personnelle et pécuniaire.

Malgré le nombre gigantesque des actes soumis au contrôle de régularité par le comptable public, le législateur incarné par le mythe se repose sur la philosophie de Descartes "diviser la difficulté en autant de parcelles qu'il est requis pour mieux la résoudre. La pensée des peuples dits primitifs récuse ce morcellement. Une explication ne vaut qu'à condition d'être totale", responsabilise personnellement et pécuniairement ce dernier, s'il y a eu un manquement, que ce manquement a causé un préjudice financier, c'est-à-dire qu'il manque de l'argent dans la caisse publique, le comptable va être mis en débet.

S'il y a eu un manquement, que ce manquement n'ait pas causé de préjudice financier, le texte prévoit que le juge peut prononcer « une somme non rémissible ».

Le législateur marocain prévoit que tout comptable public ainsi que tout fonctionnaire ou agent placés sous ses ordres ou agissant pour son compte, sont passibles des sanctions si, dans l'exercice de leurs fonctions, ils n'assurent pas les contrôles des dépenses qu'ils sont tenus d'exercer en vertu des lois et règlements en vigueur.

⁶ (Article 11, Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique)

Ils encourent, en outre, les mêmes sanctions :

- S'ils n'ont pas exercé le contrôle de la conformité aux règlements et de la régularité de la perception et de l'imputation des recettes assignées à leur caisse ;
- S'ils ont dissimulé des pièces, ou produit à la cour des pièces falsifiées ou inexactes ;
- S'ils ont procuré à eux-mêmes ou à autrui un avantage injustifié en espèces ou en nature.

Cette origine légale et réglementaire du mythe : le droit consolide et rend opératoire le mythe qu'apparemment il produit seul, mais dont, dans les faits, il cristallise et manifeste de façon impérative et patente la dimension psychologique préalable et latente. C'est donc bien autour du droit que s'articule le jeu entre le mythe de Damoclès appliqué à la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public et un contexte culturel spécifique.

Parmi les théories qui ont traité le management public, on trouve, Frederick Taylor et l'organisation scientifique du travail. F. Taylor commence par observer les ouvriers au travail, les décomposant en une série de gestes chronométrés. On lui doit une conception du rendement productif fondée sur des mesures objectives et instrumentées du temps de travail des ouvriers. Sa théorie correspond à la division verticale du travail réalisé en établissant une séparation stricte entre la tâche de conception de l'ingénieur et l'exécution de l'ouvrier.

Max Weber quant à lui, et la rationalisation bureaucratique, la bureaucratie correspond à un modèle d'organisation rationnelle fondé sur l'État de droit selon les idéaux standards proposés par les sociologues. Les modes opératoires sont clairs et fondés sur une croyance en la légitimité du statut édicté et sur la direction de ceux qui sont appelés à exercer une domination. Selon M. Weber, les opérations bureaucratiques reposent sur plusieurs principes, notamment : des affectations bien définies dans les postes et le champ de compétence pour chaque emploi ; des contrats entre les individus et les organisations bureaucratiques ; une rémunération fixe ; des possibilités professionnelles.

Pour Henri Fayol et la théorie du commandement, sa pensée reste autoritaire par sa modernité. Dans son livre « Industrie et administration générale » (1916) il développe une théorie de la gestion d'entreprise considérée comme le fondement du management, qui connaît un succès particulier aux États-Unis avant d'être réintroduite en France après la Seconde Guerre mondiale. Parmi les 6 types de fonctions qu'il a identifiées dans une entreprise, il s'intéresse particulièrement aux fonctions exécutives qui recouvrent des tâches de management. La gestion c'est :

Prévoir : planifier et anticiper ;

Organiser : les ressources humaines ;

Commander : indiquer les tâches et instructions aux ressources humaines ;

Coordonner toutes les actions de l'entreprise ;

Contrôler : vérifier que tout se passe conformément au manuel de procédures, signaler les anomalies pour les corriger.

Quant au commandement, c'est avant tout une question d'organisation.

La fonction de commandement est en outre subdivisée en huit responsabilités : avoir une compréhension globale des employés; séparation d'avec les incompetents; prendre connaissance des conventions liant la société et ses mandataires ; donner le bon exemple; inspections périodiques des groupes sociaux (terme utilisé pour désigner l'ensemble du personnel) ;

Et en dernier lieu le New Public Management c'est une philosophie de gestion née dans les années 1970 pour moderniser l'administration publique, s'inspirer des pratiques de gestion privée pour en améliorer la performance et viser l'amélioration des rapports coût/service. Elle défie l'organisation bureaucratique traditionnelle. Selon Matthias Finger (professeur de gestion de l'industrie cyber à l'EPFL), elle se caractérise par cinq transformations de processus dans la branche exécutive : Loin de la politique traditionnelle ? (y compris la centralisation); Citoyens/Utilisateurs devenus clients ? La transformation organisationnelle de l'exécutif

devient plus dynamique (motivation au travail et responsabilisation) ? Décentralisation? Résultats de recherche. À partir du milieu des années 1980, les thèmes de la modernisation et de la réforme nationale dominent la France. La politique dite de « mise à jour du service public » a été lancée par une circulaire de Michel Rocard le 23 février 1989. Depuis, les notions de performance et d'optimisation organisationnelle ont fusionné. L'État est amené à adopter un modèle de fonctionnement comparable à celui d'autres organisations. Hervé Chomienne distingue deux périodes : la première (milieu des années 1980 ?- ?2000) « Expansion du management ? », quelques réformes sectorielles de fond et de nombreuses initiatives plus ou moins cohérentes et coordonnées visant à faire évoluer les outils et pratiques de gestion ; la seconde, depuis le début des années 2000, marqué par des réformes structurelles touchant les mécanismes budgétaires, les structures organisationnelles et les missions, et la gestion des ressources humaines. Les gestionnaires publics ne sont plus de simples relais de directives de haut niveau, mais des acteurs à part entière de l'action publique. Les administrateurs publics doivent être attentifs à la fois aux attentes des parties prenantes (hiérarchies, tutelle politique, usagers) et de leurs agents, tout en pilotant leur activité pour atteindre les résultats de performance formellement fixés.

3. Les discordances entre le contrôle juridictionnel des comptes et les recommandations du management public

3.1. Une procédure juridictionnelle anachronique

Le système de contrôle des comptes publics est basé sur la diligence des comptables publics qui monopolisent le rôle de payeur des institutions publiques, et doivent donc contrôler les lois financières des dépenses et des revenus. Cette mission s'exerce sous le contrôle des juridictions financières qui définissent les normes. En cas de manquement à son devoir de contrôle, la responsabilité du comptable peut incomber au juge.

Au Maroc, la Cour des comptes est habilitée par la loi à vérifier et à juger les comptes présentés par les comptables publics à la Cour régionale des comptes.

Il exerce également des fonctions juridictionnelles en matière de discipline budgétaire et financière. Elle contrôle l'administration des établissements publics, statue sur les recours contre les jugements définitifs rendus par les tribunaux d'arrondissement et exerce des missions permanentes de coordination et d'inspection auprès des tribunaux d'arrondissement⁷.

Cette responsabilité est très large. Le comptable est responsable de sa gestion, mais aussi des actes de ses collaborateurs, voire dans certains cas de ses prédécesseurs. Elle est très formelle. En théorie, les comptables publics n'ont pas à contrôler la légalité interne des actes des personnes habilitées, et encore moins leurs opportunités. En principe, ce contrôle des comptables sur le personnel autorisé est exhaustif : toutes les dépenses et recettes doivent être contrôlées avant d'être payées. Quant au juge, il reçoit toutes les pièces comptables et lorsqu'il décide de vérifier un compte, il le fait de manière systématique.

Ce système est très abstrait. Elle est considérée comme "objective" selon l'adage : "Les juges examinent les comptes, pas les comptables". Il présente « les » comptables et mandataires. Selon Michel, LE CLAINCHE (2017), elle tient peu compte du problème et de la situation.

Les réformes de 2002 ont renforcé le bureau du juge, soulignant davantage la nature juridictionnelle de l'audit. La loi du 13 juin 2002 a adapté les procédures judiciaires aux principes du procès équitable consacrés par la Convention européenne des droits de l'homme. En France, une loi du 28 décembre 2011 a modifié l'équilibre entre les juges des finances, les comptables publics et le ministre des Finances (supérieur du comptable). Là où les manquements causent un préjudice à la communauté, il préserve l'essence du système

⁷ (Article 3, loi n° 62-99 formant code des juridictions financières)

précédent, à condition que le minimum "intolérable" soit laissé aux comptables fautifs. Dans les cas où les violations identifiées par le juge ne causent aucun préjudice, le juge peut facturer au comptable des frais uniques, qui ne sont pas annulés, mais peuvent être ajustés au cas par cas.

Le concept clé de blessure reste incertain. Les prestations fournies (livraison de biens, réalisation d'heures supplémentaires, subventions versées, etc.) ne sont pas toujours suffisantes pour justifier l'opération ; les pièces figurant dans les actes, comme les délibérations, doivent apporter la preuve que l'opération a été expressément approuvée par la collectivité. Les infractions réputées ne causer aucun préjudice semblent être purement formelles et sont parfois passibles d'amendes "maximales". Dans le système précédent, certaines violations déraisonnables sont désormais sanctionnées par des "amendes" apparentes... (Damarey, Lascombe & Vandendriessche, 2016 ; Girardi, 2017).

Il faut se souvenir que la fonction comptable s'est démocratisée au début du 20^{ème} siècle lorsqu'ont été mis en place les systèmes d'assurances et de cautionnements mutuels. Puisque jusqu'à cette époque-là, il fallait être issu d'une frange aisée de la population pour pouvoir être comptable public, être en capacité de déposer une somme, en garantie, auprès de la Caisse des dépôts et consignations ou en capacité de prendre une hypothèque sur un bien immobilier. En parallèle, un nouveau régime de responsabilité des comptables publics et un nouveau schéma s'imposent pour identifier le manquement du comptable et en déduire s'il a ou non causé un préjudice financier. La notion même de préjudice financier soulève des difficultés. Du point de vue de l'administration publique, une telle procédure n'est pas satisfaisante. Il n'y a pas de problème avec le principe du système de contrôle de la loi financière. Dans les démocraties, les garanties permettant aux citoyens d'utiliser les fonds publics conformément à la loi sont primordiales et, compte tenu des enjeux, il est compréhensible d'organiser des systèmes spécifiques à cette fin. En revanche, les modalités d'un tel contrôle et son impact sur la gestion des établissements publics peuvent être questionnés.

On peut se demander aujourd'hui si les fondements du contrôle de la discipline financière, fondé sur les principes de séparation des acteurs, de contrôle mutuel voire de méfiance, d'uniformisation, de respect des formes et des procédures, sont bien les mêmes que la rapidité, l'adaptation, la vision latérale développées au sein de la cadre de l'administration publique, répartition des responsabilités et exigences de coopération. En effet, les missions des cours (juger, contrôler, évaluer et/ou assister les gouvernements et les parlements pour manifester) (Deeschemaeker, 2005 ; Kersauson, 2015) sont souvent présentées de manière très claire, chacune avec ses objectifs, ses méthodes et ses logique propre, même si l'élargissement progressif du champ d'action de la Cour semble s'être fait naturellement par un déplacement progressif d'un domaine à l'autre : contrôle de gestion à partir de l'examen des comptes, évaluation des politiques publiques à partir de l'expérience acquise dans les missions historiques.

3.2. Un système incompatible avec les recommandations du management public.

Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics n'est pas aussi efficace, et peut ne pas être pleinement efficace. Personne aujourd'hui ne se risquerait à remettre en cause l'édifice : ni un juge qui prend très au sérieux son statut juridictionnel, ni une doctrine qui commente avec brio un système complexe et délicat, ni un comptable qui n'ose pas transiger, il n'y a pas de chemin difficile, atteindre l'équilibre. Pouvoirs du cabinet du juge et gestion financière. Cependant, il a reçu quelques critiques.

Cependant, selon Michel, LE CLAINCHE (2017), Doctrine regrette la réticence à élargir le banc pour lui donner les moyens d'examiner les spécificités de l'affaire. Désormais, il est heureux que les juges soient allés au-delà du simple constat d'infractions aux règles de forme

et soient très prudents, car seulement en cas de sanctions ni la lettre ni l'esprit du texte n'ouvrent la possibilité, car il n'y a pas de préjudice. Il n'est pas non plus certain que l'exécutif et les comptables seraient favorables à un système qui conduirait les juges à contrôler les conditions dans lesquelles ils exercent leurs fonctions.

Le mythe du contrôle total est de plus en plus affaibli. D'une part, puisque l'arrêté du 7 novembre 2012 a formellement prévu le contrôle sélectif des comptables sur les dépenses, les juges pourraient envisager des plans de contrôle sélectif pour autoriser la remise de plein droit avec préjudice ou l'appréciation des situations sans préjudice. De plus, le juge reconnaît de plus en plus qu'il pratique lui-même la programmation et le contrôle du choix. Cette mesure peut facilement être prise, compte tenu de la qualité de toutes les procédures comptables et du risque de violations signalées, plutôt que de donner un poids apparemment égal à toutes les violations, même formelles⁸.

L'impression qui résulte du texte de 2011, c'est que le législateur a entendu renouveler le pouvoir du juge des comptes de manière à lui donner l'impression qu'enfin, il juge les comptables. Lui donner cette impression, cela a supposé d'introduire la notion de préjudice financier. Lorsque le juge des comptes examine une comptabilité, il se pose deux questions. La première pour constater s'il y a ou non un manquement à reprocher au comptable. La seconde pour savoir si ce manquement a ou non causé un préjudice financier. C'est en fonction de la réponse donnée à cette deuxième question, qu'il va prendre sa décision.

Le préjudice financier est le préjudice qui résulte d'un dommage ouvrant droit à réparation. Les termes « dommage » et « préjudice » sont généralement considérés comme étant synonymes. Le préjudice financier est le préjudice qui affecte le patrimoine public.

Contrairement à la législation marocaine, anachronique et inchangée, incarnée par le mythe du contrôle exhaustif et qui n'autorise ni pour le comptable d'effectuer un contrôle sélectif de la dépense, ni pour le juge de tenir compte des plans de contrôle sélectif pour apprécier les circonstances en cas d'absence de préjudice, le concept lui-même n'est pas pris en considération par le législateur marocain.

Globalement, le compromis élaboré en 2011 reste fragile. Pour une partie de la doctrine, la réforme est « inachevée » et susceptible d'évoluer, notamment en distinguant plus finement les sanctions « punitives » visant à respecter les règles financières et les sanctions « restauratrices » visant à indemniser éventuellement les pouvoirs publics. Sanctions (Damarey, Lascombe, Vandendriesche, 2016).

Enfin, on peut se demander quel est l'effet de ce système. Les sommes modestes qui restent finalement imputables aux comptables publics ont été critiquées par la doctrine (Damarey, Lascombe, Vandendriesche, 2016). Le pouvoir de l'assurance et de la reddition gracieuse atténué encore largement son impact. Même si le dispositif contribue indéniablement à entretenir la culture rigoureuse des comptables et de leur équipe Maupas (2013) et les aide à s'imposer auprès de fonctionnaires habilités, on peut s'interroger sur la lourdeur et la complexité des moyens mis en œuvre.

4. Conclusion

En résumé, le système d'imputabilité le plus ancien et le plus parfait représenté par le mythe n'est plus adapté aux exigences de la gestion. Les dispositifs qui le complètent devraient être clarifiés et mieux articulés autour d'une approche d'audit externe pour assurer un contrôle plus sélectif et réaliste des livres et des politiques publiques auquel les juridictions financières

⁸ Ainsi que l'a évoqué, au moins en matière de recettes, le Procureur général dans ses allocutions du 15 janvier 2015 et du 12 janvier 2016 lors des audiences solennelles de rentrée (<http://www.ccomptes.fr/Presse/Discours/2015/Audience-solennelle-de-rentree-du-15-janvier-20152> et <http://www.ccomptes.fr/Presse/Discours/2016/Audience-solennelle-de-rentree-du-12-janvier-20162>).

apporteront leur riche expertise. De ce fait, les acteurs de la comptabilité publique et leurs autorités de tutelle y verront moins une obligation formelle ou une finalité, et davantage un préalable à une bonne gouvernance au service des politiques publiques et des citoyens. Sous ce rapport, sans doute y a-t-il une parenté à saisir entre rationalité juridique et pensée mythique dans leurs rapports respectifs au temps et à l'histoire. Bruno Latour, qui rappelle que « pour une raison qui semble essentielle à sa nature, il faut que [le droit] soit toujours déjà né », M. Godelier fait écho lorsqu'il écrit : « Les mythes fonctionnent comme des *“machines à supprimer le temps”* et à neutraliser l'histoire ». En ce sens, ils partageraient avec le droit cette forme d'intemporalité relative propre à la règle juridique qui destine celle-ci à accueillir, hors contexte historique, des réalités diverses. La question n'est pas sans enjeu alors que la notion de mythe n'est plus guère envisagée que dans le sens négatif d'une illusion néfaste ou d'un fantôme inutile et alors que, loin du droit public financier, le « management entrepreneurial » du secteur public, nouveau symbole de bonne gestion à son insu lui-même mythifié, remplace sur ce plan la responsabilité personnelle et pécuniaire. Aussi peut-on s'interroger sur l'avenir de celle-ci. En souhaite-t-on la persistance ? Veut-on en maintenir le dispositif juridique mythifié ? Mais surtout, la plasticité du système mythologique qui entoure la responsabilité personnelle et pécuniaire dans ses dimensions psychologique et culturelle est-elle en mesure, avec ou sans l'appui du droit, de résister aux transformations qu'entraîne l'histoire ? S'agit-il, comme l'écrit Lévi-Strauss, « d'une mythologie qui peut être causalement liée à l'histoire en chacune de ses parties, mais qui, prise dans son ensemble, résiste à son cours et réajuste constamment sa propre grille pour qu'elle offre moins de résistance au torrent des événements »

Références :

- (1) Baudu, Aurélien, et al. « Repères sur la gestion et les finances publiques. En Octobre 2021 », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 6, no. 6, 2021, pp. 101-111.
- (2) Boudon, Raymond, et Renaud Fillieule. « L'analyse causale », Raymond Boudon éd., *Les méthodes en sociologie*. Presses Universitaires de France, 2012, pp. 5-40.
- (3) Catteau, Damien. « Comptable public », Nicolas Kada éd., *Dictionnaire d'administration publique*. Presses universitaires de Grenoble, 2014, pp. 92-93.
- (4) DAMAREY S. La réforme avortée/annoncée de la Cour de discipline budgétaire et financière, GFP n° 3/4 mars-avril 2015, p. 14. ^[1]_[SEP]
- (5) DAMAREY S., LASCOMBE M., VANDENDRIESSCHE X. Le nouveau régime de responsabilité des comptables publics. Somme non rémissible, débet et pouvoir ministériel de remise gracieuse, GFP n° 2-2016, p. 132.
- (6) Damarey, Stéphanie. « Le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, no. 5, 2019, pp. 76-82.
- (7) Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique
- (8) Djeya Kamdom, Yves Gabriel. « La théorie du « ministre juge » dans le champ du contentieux financier public : état des lieux et perspectives d'évolution », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, no. 5, 2019, pp. 70-75.
- (9) Ferlazzo, Edoardo. « La comptabilité publique locale à l'épreuve de la finance toxique », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 28, no. 1, 2022, pp. 7-38.
- (10) Le Clainche, Michel. « Responsabilité des comptables publics et management public », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, no. 5, 2017, pp. 98-105.
- (11) loi n° 62-99 formant code des juridictions financières

- (12) Masquelier, Philippe. « Entre droit et mythe : le cas de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans les années 1950 », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 1, no. 1, 2021, pp. 66-74.
- (13) NIOCHE J-P. *Les trois paradigmes de l'évaluation des politiques publiques et les nouvelles formes d'accountability, communication au colloque « Rendre compte, rendre des comptes »*, 2016.
- (14) Ouedraogo, Yakouba. « Le Conseil d'État poursuit son assouplissement de la responsabilité du comptable public. Observations sous CE, 22 février 2017, Mme A.B. », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, no. 5, 2017, pp. 106-112.
- (15) Philippe Masquelier, « *La comptabilité publique* de Gilbert Devaux : un plaidoyer pour le maintien d'une gestion publique des nances publiques en France dans les années 1950 », in *L'invention de la gestion des nances publiques, Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, P. Bezes, F. Descamps, S. Kott, L. Tallineau (dir.), Paris, Comité pour l'histoire économique et nancière de la France, 2013, pp 445 à 518.
- (16) Waserman, Franck. « Existe-t-il un modèle français de contrôle des comptes publics ? », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 6, no. 6, 2021, pp. 14-18.
- (17) Wolf, Olivier. « 40 ans d'analyse financière dans les collectivités décentralisées », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, no. 5, 2020, pp. 18-27.