

NOTE SUR LE CONTROLE DES FINANCES PUBLIQUES

LES METHODES ET PROCEDURES DU CONTROLE SUPERIEUR (1)

par

E. ALBAFOUILLE

*Président de la Chambre des Comptes
de la Cour Suprême*

Dans certains pays, l'Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques exerce le contrôle à son siège, en centralisant tous les documents. Dans d'autres pays, elle l'exerce sur place, en envoyant son personnel dans les organismes contrôlés. Il y a aussi des pays où l'on adopte les deux méthodes à la fois.

D'autre part, dans la situation actuelle où, en dehors de ses tâches administratives, l'Etat exerce des activités dans le domaine social et économique, la plupart des Institutions Supérieures admettent que leur contrôle doit viser non seulement à la constatation des irrégularités mais aussi à une critique portant sur l'efficacité et l'économie des finances publiques.

♦♦

A Madagascar, l'organisation du contrôle supérieur, ses fins et ses procédures sont étroitement définies par la loi de sorte que, dans le

(1) Communication destinée au Congrès International des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques, Tokyo 1968.

choix de ses méthodes de vérification, la Chambre des comptes de la Cour Suprême ne dispose que d'une latitude mesurée.

Il n'en résulte cependant pour elle aucune gêne car le droit malgache a défini de façon fort complète quant à son domaine, sa portée et son mode d'exercice, le contrôle confié à la juridiction.

Celle-ci étend son action non seulement à l'Etat et aux diverses collectivités et établissements du secteur public mais encore aux entreprises du secteur parapublic.

Cette action tend par ailleurs non seulement, à redresser les irrégularités, à attester la sincérité des comptes et bilans, mais aussi à apprécier la situation des finances publiques et la gestion commerciale des entreprises nationales pour en informer les autorités de tutelle et les pouvoirs publics.

Enfin, ce contrôle allie la méthode de la vérification sur pièces à celle de la vérification sur place.

Ainsi, par sa grande variété, il permet de fournir une réponse pratique à la question posée.

* *

Le contrôle sur pièces par centralisation des documents est réservé aux comptes assujettis au régime de la comptabilité publique. Cette méthode, héritée de la Cour des Comptes française, s'est imposée d'autant plus aisément à Madagascar que le contrôle de ces comptes y est resté, d'une manière générale, ce qu'il était en droit français.

Ce contrôle répond à la notion de contrôle global.

Il repose sur l'envoi au greffe de la Chambre, dans l'année qui suit la clôture de l'exercice budgétaire, des comptes et des pièces destinés à justifier les opérations des collectivités et organismes publics soumis à son contrôle.

En matière de vérification sur pièces, le compte est en effet un document fondamental. A la fois objet et moyen du contrôle il permet, tant par les résultats qu'il dégage que par les mouvements qu'il retrace, d'apprécier l'évolution des finances d'une collectivité donnée ainsi que les différents aspects de son activité. Mais il ne peut assurer à lui seul le fondement d'un contrôle exhaustif : il est complété par des pièces justificatives.

Celles-ci sont produites dans le double but d'attester la sincérité du compte et d'établir la validité des opérations, dont le comptable demeure responsable en vertu du régime de comptabilité publique propre à Madagascar.

Le Juge des comptes ne se déplaçant pas et contrôlant de surcroît avec un certain recul, ces pièces — dont la forme et teneur sont fixées par le règlement général sur la comptabilité publique ou par des nomenclatures — ont précisément pour objet d'attester que la recette est conforme aux lois et que la dépense a bien été exécutée pour un service fait, au profit du créancier réel, et dans les conditions définies par la réglementation en vigueur. A cet effet, les titres de recette et les mandats de paiement, qui fixent le montant des opérations de recouvrement ou de paiement confiées au comptable, sont accompagnés d'autres justifications telles que états de salaire, factures, marchés, conventions et, d'une manière plus générale, de toute pièce formant titre pour ou contre le Trésor.

La méthode d'investigation est dictée par la nature même de ces documents. L'examen du compte permet d'abord de juger la situation financière de la collectivité contrôlée, fournit des indications générales sur tel ou tel secteur de son activité et suggère des thèmes de contrôle.

La vérification des pièces permet ensuite de découvrir des irrégularités formelles (notamment par confrontation avec les textes autorisant la dépense et fixant ses modalités) ou de déceler des abus. S'il y a lieu, l'instruction est complétée par l'envoi de questionnaires aux comptables, quelquefois même aux services contrôlés.

Enfin, lorsqu'elle assure ce contrôle, la Chambre, loin de se confiner dans ses attributions de juge des comptes s'attache à élargir son action afin de remplir la mission de contrôle général des finances publiques dont la loi l'a également chargée.

A Madagascar en effet, le contrôle sur pièces des comptes du secteur public répond à une double conception : c'est un contrôle de régularité ; c'est aussi un contrôle de gestion.

Le contrôle de régularité est lié à la procédure juridictionnelle.

Le régime de la comptabilité publique malgache est en effet caractérisé par la séparation des ordonnateurs et des comptables et par les prérogatives de contrôle attribuées aux seconds sur les ordres que les premiers leur adressent à fin de recettes ou de dépenses. Mais, en contrepartie de ces prérogatives, les comptables sont pécuniairement responsables devant le Juge des comptes des contrôles que la loi leur prescrit d'effectuer et de la justification de leurs opérations.

Ainsi, lorsque la Chambre découvre une irrégularité de nature à mettre en cause cette responsabilité, son rôle consiste à rétablir l'exactitude du compte faussé par omission de recettes ou paiement de dé-

penses indues. Par suite, si le comptable ne peut apporter la preuve du reversement destiné à rétablir la régularité des opérations, il est mis en débet et doit, sur ses biens, en solder le montant. La procédure suivie à cet effet obéit à la règle de la double décision qui permet à l'intéressé, d'abord saisi d'un arrêt provisoire formulant contre lui des charges motivées, de présenter toutes justifications avant que la juridiction ne prenne à son égard un arrêt définitif.

Le contrôle juridictionnel est nécessaire pour assurer le respect des règles de la comptabilité publique. Mais, limité à des cas d'espèce, il reste insuffisant pour redresser les imperfections par voie générale, pour apprécier l'efficacité de l'action des services et en peser les conséquences financières. D'autre part, toutes les irrégularités ne sont pas imputables aux comptables. Nombre d'entre elles sont dues aux administrateurs. Certaines, même, peuvent résulter d'insuffisances de l'organisation administrative ou de lacunes de la réglementation génératrice de pratiques défectueuses.

Le rôle de la Chambre eût donc été incomplet s'il ne lui avait été permis de contrôler l'action des ordonnateurs, de dénoncer les anomalies préjudiciables à l'intérêt des services et de porter un jugement d'ensemble sur la gestion des finances publiques afin d'en informer les pouvoirs publics.

La Chambre exerce les droits que la loi lui a dévolus à cet effet de trois façons.

Par des notes, appelées référés, elle porte à la connaissance des Ministres les irrégularités qu'elle a découvertes et propose les solutions propres à en éviter le retour. Bien que ces remontrances ne soient assorties d'aucune sanction juridique, l'expérience montre que les administrations se considèrent comme moralement tenues d'observer celles qui ne souffrent point d'être contestées.

En outre la Chambre fait tous les ans au Parlement un rapport destiné à accompagner le projet de loi de règlement du budget de l'année précédente. Afin que l'autorité budgétaire puisse en retirer tous enseignements utiles, ce rapport analyse les résultats de l'exécution de la loi de finances, l'évolution des dépenses, le rythme de consommation des crédits d'équipement et l'état d'avancement du Plan de développement, la situation de trésorerie et, d'une manière plus générale, toute tendance caractéristique de la gestion écoulée.

Enfin, la loi a complété l'action de la Chambre des Comptes en lui faisant obligation de présenter annuellement au Président de la République un rapport de synthèse regroupant les principales observations

faites durant l'année écoulée. Ce rapport solennellement remis au Chef de l'Etat, donne lieu à un échange de vues avec ce dernier.

La Chambre des Comptes n'a pas eu à choisir le domaine de son contrôle sur place. La loi le lui a assigné. Elle a, en effet, expressément soumis à ce mode de contrôle, les entreprises publiques, c'est-à-dire les établissements publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'Etat et les sociétés d'économie mixte où la puissance publique est majoritaire.

Dans les quatre mois de la clôture de leur exercice, ces entreprises envoient à la Cour leurs comptes et bilans mais conservent les pièces justificatives de leurs opérations à leur siège social en vue des vérifications futures. Celles-ci sont confiées à des rapporteurs envoyés sur place.

Inspiré de celui effectué en France par la Commission de vérification des comptes des entreprises publiques, dont la Chambre des Comptes exerce, à Madagascar, les attributions, ce système était par ailleurs le seul qui permit de concilier les exigences d'un contrôle approfondi de la comptabilité de ces entreprises avec l'obligation faite à la plupart d'entre elles, par les usages du commerce, de conserver leurs pièces originales pendant un assez long délai, aux fins de preuve éventuellement.

D'autre part, et bien qu'il ait lieu sur place, ce contrôle ne présente pas, quant à l'étendue de ses investigations, de différence fondamentale avec le contrôle sur pièces. Il demeure, comme ce dernier, un contrôle global, et s'impose à l'ensemble des justifications conservées au soutien des comptes et bilans qui ont été soumis à la Cour. On pourrait, dans cette optique, être tenté de dire que le contrôle sur place ne diffère du contrôle sur pièces que par son lieu d'exercice.

En fait, il y ajoute des critères d'appréciation que peut seule donner la connaissance concrète d'une situation. Le contrôle sur place actualise les conclusions tirées des comptes et des pièces, permet de situer chaque affaire dans son environnement et de juger visuellement les réalisations des entreprises contrôlées. Dans un Etat jeune, abritant de nombreuses sociétés, de mise en valeur rurale et de développement agricole, ce dernier avantage constitue l'une des meilleures justifications de ce mode de contrôle.

C'est que, précisément, le contrôle du secteur parapublic a surtout pour objet d'apprécier la marche et l'action des entreprises publiques. S'il est, certes, un contrôle de régularité, il est avant tout un contrôle de gestion.

La recherche par ces entreprises de résultats à signification économique et patrimoniale différents de ceux auxquels vise la comptabilité publique impliquait, pour apprécier valablement leur fonctionnement, un contrôle s'exerçant dans un autre esprit que le contrôle juridictionnel propre au secteur public. Par suite, sans pour autant rejeter toute question de régularité et de sincérité des comptes et bilans, ce contrôle est principalement axé sur la qualité de la gestion commerciale et financière.

Au surplus, les entreprises publiques ayant adopté les règles comptables en usage dans le secteur privé, le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables ainsi que le contrôle des premiers par les seconds ont été abandonnés, ou à tout le moins considérablement assouplis, de sorte que la responsabilité des personnes chargées de la comptabilité de ces établissements ne peut être mise en jeu au même titre que celle des comptables publics.

Ce qu'il importe essentiellement d'apprécier c'est la qualité de la gestion des dirigeants de l'entreprise, véritables responsables de sa bonne marche.

C'est pourquoi, tout en conservant la possibilité d'obtenir les redressements qu'elle estimerait nécessaires, la Chambre des Comptes intervient auprès des Ministres intéressés uniquement par le moyen de rapport où elle exprime un avis sur la gestion commerciale et financière de l'entreprise contrôlée et indique, s'il y a lieu, les modifications qui paraissent devoir être apportées à sa structure ou à son organisation.

Ainsi donc, à Madagascar, se trouvent organisées les méthodes et procédures du contrôle.



Tranchée sur le plan du droit, cette situation l'est un peu moins sur le plan pratique. En effet ;

Le contrôle sur place est vivant, actuel, concret. Mais il demande du temps et se révèle coûteux. Si par économie on en limite la durée, on le condamne à devenir fragmentaire, hâtif et superficiel. A cet égard l'expérience montre que toute enquête sur place est d'autant plus fructueuse qu'elle a été soigneusement préparée.

Le contrôle sur pièces est plus économique. Il en coûte moins de déplacer du papier que des hommes, encore que la conservation des documents exige des installations spéciales. Méthodiquement mené, il se révèle d'une grande fécondité et, par la vérification de plusieurs

exercices groupés, permet des appréciations de caractère synthétique. Le retard avec lequel il s'exerce ne constitue par un handicap pour ce qui est du redressement des irrégularités par la voie juridictionnelle. Par contre les appréciations qu'il autorise sur les divers aspects de la gestion administrative ou financière gagnent, chaque fois que faire se peut, à être complétées par une vue concrète des choses.

De sorte que la meilleure méthode de vérification paraît bien être, dans la mesure où le permettent les lois et les moyens de l'Institution Supérieure de Contrôle, le jumelage de la vérification sur pièces et de l'enquête sur place.

Tel est du moins l'avis de la Chambre des Comptes. Si elle n'a pas eu à choisir pour définir ce qui devait être contrôlé selon l'une ou l'autre méthode, son action quotidienne n'en tend pas moins, pour satisfaire aux exigences d'exhaustivité et d'objectivité d'un bon contrôle, à atténuer les deux grandes divisions créées par la loi, dans le sens d'une extension des enquêtes sur place au secteur public (surtout en ce qui concerne les services de l'Etat) et réciproquement, d'une préparation sur pièces de la vérification des entreprises publiques par l'examen approfondi des documents qu'elles adressent à la Cour (comptes, bilans, rapport de gestion, rapport du commissaire aux comptes ou du commissaire du gouvernement, etc...).

De même, la Chambre n'a pas eu à choisir entre le contrôle de régularité et le contrôle de gestion : elle doit pratiquer les deux, dans les conditions précédemment indiquées.

A cet égard, le système de la responsabilité des comptables assure au contrôle juridictionnel un fondement perenne en même temps qu'il impose au Juge des comptes des devoirs auxquels il ne peut se soustraire.

Mais, s'il doit, pour assurer la rigueur financière, exercer une action de type répressif, le contrôle supérieur doit aussi contribuer au perfectionnement des méthodes de gestion. A ses aspects critiques il doit joindre un rôle de conseil particulièrement nécessaire dans un Etat en voie de développement. Réciproquement, pour sa bonne marche, une administration moderne a besoin de réunir le plus grand nombre de renseignements. Même critique, l'information est pour elle un précieux moyen de surveillance et de correction des actions entreprises.

Il est clair que le contrôle de gestion répond mieux à ces besoins qu'un contrôle de régularité de type juridictionnel. Ce qui intéresse les pouvoirs publics — que la Chambre des comptes doit annuellement informer par la voie de son rapport au Parlement et de son rapport au

Président de la République — c'est moins de connaître des irrégularités individuelles et disparates que d'obtenir des renseignements objectifs sur la situation d'ensemble des Finances publiques. Au niveau où se situent les décisions de ces hautes instances, seules des observations portant sur les aspects caractéristiques de l'exécution de la loi de finances (précédemment énumérés) ou sur les problèmes propres à tel secteur des finances ou de l'économie peuvent leur être de quelque utilité.

C'est pour cette raison, jointe au fait qu'elle est la seule institution à pouvoir d'exercer un contrôle au niveau précité, que la Chambre des Comptes, sans pour autant négliger son contrôle juridictionnel, s'est attachée à développer en toutes occasions son contrôle de gestion.

Aussi est-elle en mesure d'exécuter les obligations que lui impose la loi et d'apporter au perfectionnement des institutions la contribution active souhaitée par ses promoteurs.