

La Cour des comptes de Madagascar : une Institution Supérieure de Contrôle de finances publiques (ISC) en quête de son indépendance.

Par RAKOTONDRAMIHAMINA Jean de Dieu

Selon Jean Bodin, « les finances publiques sont le nerf de l'Etat »¹. Cette importance des finances est schématiquement évoquée par Necker en 1789, lors de l'ouverture des Etats généraux lorsqu'il a dit : « Les finances de l'Etat sont un centre où aboutissent une multitude innombrable de canaux. Tout part de ce centre et tout y revient »².

C'est la raison pour laquelle le contrôle des finances publiques est devenu une préoccupation majeure de tous les Etats quel que soit leur niveau de développement. Les organisations internationales et régionales³ suivent également cette logique en élaborant des normes et standards d'audit, des guides pratiques, des caractéristiques d'un organe de contrôle viable, ainsi que des formations au profit des auditeurs des pays.

L'ancrage juridique international de contrôle se trouve dans l'article 15 de déclaration de droits de l'homme et du citoyen de 1789 selon lequel « la société a le droit de demander compte à tout agent de son administration ».

¹ Jacques BUISSON, Les finances publiques, Dalloz, 15ème éd., 2012, p.3

²Jacques BUISSON Op. cit.. p.3.

³ INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institution ; AFROSAI :African Organization of Supreme Audit Institution, AFROSAI- E : African Organization of Supreme Audit Institution for English speaking countries ; CREFIAF : Conseil Régional de Formation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Afrique Francophone subsaharienne ; EUROSAI : Organisation des Institutions supérieures de Contrôle des Finances Publiques d' Europe ; ARABOSAI : Arab Organization of Supreme Audit Institutions ; PASAI : Pacific Association of Supreme Audit Institutions...

A noter que cet ancrage trouve sa déclinaison au niveau national dans l'article 39 de la Constitution Malagasy de 2010, « ... Il (Etat) organise l'Administration afin d'éviter tout acte de gaspillage et de détournement des fonds publics à des fins personnelles ou politiques ».

Finances, conformément aux normes et standards de l'INTOSAI, chaque pays doit disposer d'un organe de contrôle ayant le statut d'une Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques (ISC) dont le statut varie selon le pays ⁴. Pour Madagascar, la Cour des comptes est son ISC.

L'efficacité et la viabilité d'une ISC requièrent nécessairement un certain degré d'indépendance, notamment par rapport aux entités auditées. Cette idée est largement partagée et soutenue au niveau international et régional.

L'International Organisation for Supreme Audit Institutions (INTOSAI)⁵ a pris deux déclarations très importantes sur l'indépendance lors de ses congrès⁶. Ces déclarations constituent une référence à laquelle les ISC doivent se conformer compte tenu des contextes particuliers de chaque pays. L'INTOSAI Development Initiative (IDI)⁷ a été créée pour appuyer techniquement les ISC dans leurs démarches vers l'indépendance⁸.

Les Nations Unies a pris le relai en adoptant une résolution en 2011. Il s'agit de la Résolution n° A/66/209 du 22 décembre 2011 adoptée par la 66ème Assemblée générale des Nations unies qui confirme que le renforcement de l'indépendance de l'ISC permet de « Rendre

⁴Déclaration de Mexico de 2007, baptisée INTOSAI-P 10, dans son préambule « Attendu que ..., il est indispensable pour contribuer à une saine démocratie que chaque État possède une Institution supérieure de contrôle des finances publiques dont l'indépendance est garantie par la loi ». Les principales caractéristiques sont : un organe qui effectue les contrôles externes, un organe ayant un degré d'indépendance vis-à-vis des structures à contrôler.

⁵ INTOSAI : Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques qui regroupent les ISC des pays membres. Créée en 1953, avec 195 ISC des pays membres, elle a pour mission d'aider ses membres à contribuer de manière efficace à la reddition des comptes du secteur public, à promouvoir la transparence publique et la bonne gouvernance et à favoriser l'économie, l'efficacité et l'efficience des programmes gouvernementaux au profit de tous. Un Congrès se réunit tous les trois ans dans l'endroit différent pour prendre les décisions stratégiques sous forme de déclaration. Disponible sur le site <http://www.intosai.org>, consulté le 28 Octobre 2025

⁶ Déclaration de LIMA de 1977 adoptée par le IXème INCOSAI (Congrès International des Institutions supérieures de contrôle) et Déclaration de Mexico de 2007 adoptée par le XIXe INCOSAI. Ces deux déclarations portent sur l'importance de l'indépendance des ISC.

⁷ IDI : INTOSAI development Initiative, créée en 1986 est un organe de l'INTOSAI ayant une personnalité juridique distincte ayant pour rôle de soutenir le renforcement des capacités des ISC en particulier les pays en voie de développement. Disponible sur le site <http://www.idi.no>, 28 octobre 2025.

⁸ Plusieurs Formations et outils sont conçues par l'IDI pour soutenir les ISC dans leur démarche pour l'indépendance.

l'administration publique plus efficace, plus respectueuse du principe de responsabilité, plus efficace et plus transparente »⁹.

Les autres organisations régionales des ISC contribuent également au plaidoyer en faveur de l'indépendance des ISC des pays membres¹⁰.

Les objectifs de cet article consistent principalement d'une part, à apprécier le degré de conformité de l'ISC de Madagascar aux normes et bonnes pratiques internationales en matière d'indépendance ; et d'autre part d'identifier les défis en la matière.

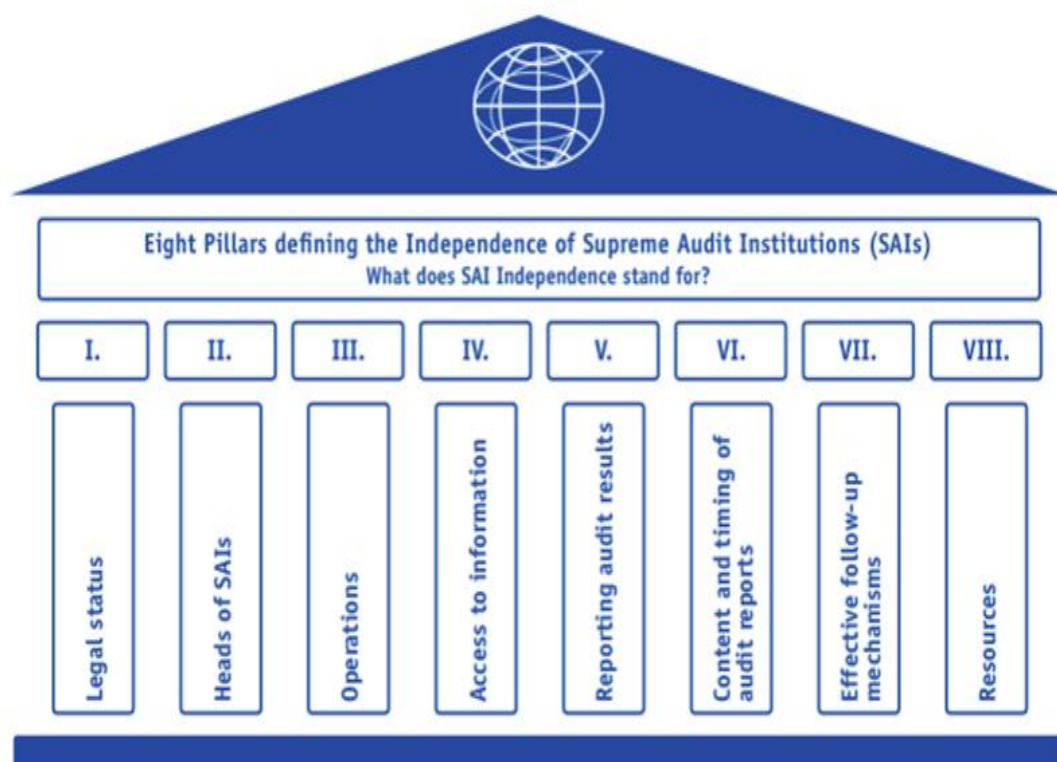
Notre analyse est essentiellement basée sur la déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques adoptée en 1977 à Lima, en Pérou et sur la déclaration de Mexico sur l'indépendance adoptée en 2007.

⁹ Cf. Résolution n° A/66/209 du 22 décembre 2011 adoptée par la 66ème Assemblée générale des Nations Unies

¹⁰ - AISSCUF : Association des institutions supérieures de contrôle ayant en commun l'usage du Français. Cette association soumet à l'Intosai en 2022 une résolution sur l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des pays membres. La valorisation du contrôle juridictionnel figure parmi ses objectifs. Disponible sur le site <http://www.aisscuf.org>, 28 octobre 2025.

- CREFIAF : Conseil Régional de Formation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques ayant une mission des renforcer les capacités et la performance des ISC des pays d'Afrique francophone. A Disponible sur le site <http://www.crefiaf.org>, consulté le 29 Octobre 2025

Ces instruments juridiques internationaux prévoient 8 principes qui se présentent comme suit:



Source : INTOSAI

Ces huit piliers peuvent être classés en trois catégories notamment l'indépendance institutionnelle, l'indépendance fonctionnelle et l'indépendance financière.

I. Indépendance institutionnelle

L'indépendance institutionnelle couvre le rattachement institutionnel de l'ISC (A) d'une part et l'ancrage juridique de l'indépendance d'autre part(B).

A. Les divers modèles du rattachement institutionnel de l'ISC

On assiste à la prédominance du système anglophone. Madagascar rejoint le modèle napoléonien compte tenu du lien historique avec la France. Certes, le mimétisme structurel n'est pas malheureusement accompagné d'un mimétisme fonctionnel.

1. Prédominance du système anglophone

Le positionnement institutionnel de l'ISC est en général apprécié par rapport aux trois pouvoirs qui sont le pouvoir exécutif, le pouvoir législatif et le pouvoir judiciaire,

En effet, en se basant sur l'écosystème de contrôle au niveau mondial, on constate que la forme et la nature de l'ISC varient d'un pays à l'autre compte tenu de ses particularités historiques, culturelles et juridiques, comme l'a souligné Ph. Séguin « (...) *ce qui est bon pour l'un ne l'est pas forcément pour l'autre et chaque société doit se donner les institutions qui correspondent à son histoire, à ses besoins, à son tempérament* ». ¹¹

Malgré la diversité d'organes de contrôle, la littérature catégorise les ISC ¹² dans le monde dans les trois modèles suivants :

- le modèle Westminster ou anglo-saxon ;
- le modèle mixte ou du conseil ;
- et le modèle napoléonien ou de type juridictionnel.

D'abord, le modèle Westminster appelé aussi parlementaire est en principe adopté par les pays de culture anglophone, notamment les membres de Commonwealth. On estime que 61% des ISC dans le monde sont de type monocratique ou Westminster ¹³. Leur ISC qui est un organe administratif indépendant rattaché généralement au Parlement, portant le nom de Bureau National de Vérification. Cet organe est dirigé par une seule autorité qui a un mandat bien déterminé lui garantissant son indépendance. Le Parlement reste le seul destinataire de ses rapports de vérification étant donné que cette institution tient une place prépondérante dans le fonctionnement des pouvoirs dans le pays. Le Canada, l'Angleterre, l'Inde, les Etats-Unis, l'Afrique du Sud, l'Ouganda, Ghana... figurent sur la liste des pays qui adoptent ce modèle.

L'avantage principal de ce système est que l'ISC rend compte directement au parlement qui exerce naturellement le contrôle politique de l'action de l'exécutif. Le contrôle est généralement prévu par la Constitution ¹⁴. Dans ces pays, la démocratie financière fonctionne bien. Les

¹¹ Ph. SÉGUIN. "Cour des comptes en action", RFFP, no. 101, 2008, p.11.

¹² Katharina Noussi, BA MAS. How Public Accountability Is Institutionalized the Case of External Public Auditing in Global Perspective Applying a Mixed Methods Approach. These. 2012. p305.

¹³ Cf IDI, GLOBAL SAI STOCKTAKING REPORT 2017.

¹⁴ Cf. Art 68 de la Constitution malgache de 2010 : « Il (Parlement) contrôle l'action du Gouvernement. Il évalue les politiques publiques ».

Voir aussi l'Art 24 de la Constitution française : « ... Il (Parlement) contrôle l'action du Gouvernement. Il évalue les politiques publiques »

parlementaires interviennent en amont, pendant et après l'exécution de la loi de finances. En outre des actions particulières peuvent être menées au vu des rapports d'audits soumis au parlement : enquête parlementaire, interpellation, question écrite et orale, motion de censure et vote de confiance. Une complémentarité institutionnelle s'installe facilement dans ce modèle : le Parlement effectue le contrôle démocratique et politique, tandis que l'ISC apporte son expertise technique. Ensemble, ils assurent une surveillance globale et cohérente de la gestion financière de l'État.

Ensuite, le modèle suivant est un modèle Collégial ou par Comité. Le comité est composé des membres nommés par le Parlement pour un mandat fixe et est dirigé par un président qui est *primus inter pares* (premier parmi ses pairs). Ce modèle est adopté par l'Angola, la Mozambique, le Soudan du sud, le Cape Verde...

Les caractéristiques principales de ce modèle sont :

- ✓ Indépendant du pouvoir exécutif et aide le Parlement à exercer sa fonction de surveillance ;
- ✓ Les décisions prises par le comité sont partagées et consensuelles ;
- ✓ Effectue des audits ex post (a posteriori).

Enfin, le dernier modèle de l'ISC figure le modèle napoléonien qui est une ISC à forme juridictionnelle dont les attributions sont plus larges, étant donné qu'elle effectue une fonction juridictionnelle d'une part, et des contrôles administratifs d'autre part. Il représente 19 % des ISC membres de l'INTOSAI. En principe, les membres de la Cour sont des magistrats à part entière tout en jouissant des droits et obligations des magistrats de l'ordre administratif et judiciaire. Elle est généralement appliquée par les pays francophones, lusophones et arabophones. Ces pays sont regroupés dans l'AISCCUF¹⁵. On peut citer la France, Madagascar, le Sénégal, la Côte d'Ivoire, le Royaume du Maroc, l'Algérie, la Tunisie, le Portugal, la Turquie, la Belgique...

¹⁵Disponible sur le site <http://www.aissccuf.org/>, consulté le 28 octobre 2025. Une association des institutions supérieures de contrôle ayant en commun l'usage du français, 37 ISC membres actuellement, créée à Paris le 22 septembre 1994 avec dix-huit institutions supérieures de contrôle fondatrices : Belgique, Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Canada, Côte d'Ivoire, France, Gabon, Guinée, Liban, Madagascar, Maroc, Mauritanie, Niger, République Centrafricaine, Sénégal, Togo et Tunisie. Elle est un lieu d'échanges sur les pratiques professionnelles du contrôle des finances publiques. Elle a pour objectif de faciliter les rencontres entre ses membres, d'organiser leur coopération, d'encourager la diffusion des normes internationales et des bonnes pratiques et de concourir au renforcement des capacités par la formation et l'assistance technique.

Au sein de ce groupe, des particularités doivent être évoquées. En effet, en France, l'ISC se situe à l'équidistance entre les pouvoirs exécutif et législatif. Elle est indépendante par rapport à ces pouvoirs, mais elle les assiste à travers son rôle consultatif et les rapports d'audits et d'évaluation des politiques publiques. Les rapports de l'ISC de la France sont systématiquement transmis au parlement et permettent ainsi aux parlementaires d'apprécier la situation de finances publiques¹⁶, même si les rapports sont accablants pour l'exécutif.

2. Rattachement institutionnel inapproprié de la Cour des comptes aggravé par l'absence du mandat de son chef

Force est de rappeler que la Cour des comptes, ISC de Madagascar, est rattachée au pouvoir exécutif. En effet, étant une Cour au sein de la Cour suprême, elle est rattachée hiérarchiquement au ministère de la Justice. Mais, elle rend compte au Parlement dans le cadre de ses missions d'assistance telles sont l'audit commandé, l'évaluation des politiques publiques et le contrôle de l'exécution de la loi de finances (loi de règlement)¹⁷. Ce rattachement hiérarchique est inadéquat en ce sens que le pouvoir exécutif est censé mettre en œuvre les politiques et actions de l'Etat et en sont responsables en cas d'irrégularités. L'ISC se trouve dans une situation délicate. A part l'éventuel influence et intervention de l'exécutif sur la conduite des audits, le « *henamaso* » gêne également étant donné que le fonctionnement de l'ISC dépend essentiellement du ministère, non seulement en matière budgétaire mais également sur le plan de la gestion des ressources humaines qu'on va voir plus tard.

Le troisième élément de l'indépendance institutionnelle porte sur le statut du chef de l'ISC et ses conditions de travail. En effet, le Principe 3, norme en la matière prévoit « Un mandat suffisamment large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions de l'ISC ». Le chef qui incarne l'institution a un mandat adéquat pour lui permettre d'exercer efficacement ses missions. La durée du mandat varie considérablement selon le pays ; mais on peut avancer certaines bonnes pratiques. A titre d'illustration, au Malawi, le mandat de l'Auditeur général est de 5 ans renouvelable une seule fois, au Burundi 6ans renouvelable une seule fois, en

¹⁶ Disponible sur le site, <https://lcp.fr> , <https://www.touteleurope.eu> , consulté le 8 septembre 2025, l'Assemblée nationale a refusé d'accorder la confiance au gouvernement Bayrou (364 contre et 194 pour). Les questions budgétaires figurent parmi les facteurs principaux déclencheurs de la procédure, qui ont été soulevées par l'ISC de la France. Le renversement du gouvernement montre une fois de plus le fonctionnement normal des institutions françaises, et confirme l'indépendance institutionnelle de l'ISC.

¹⁷ Cf. Art 93 et 128 de la Constitution Malgache de 2010.

Zimbabwe, le mandat de l'Auditeur général est de 6 ans renouvelable une seule fois. En Nouvelle Zélande, un mandat unique de 7ans¹⁸. Dans la pratique, une période suffisamment longue et déterminée permet au chef de l'ISC de remplir ses missions sans crainte ni de représailles. En outre, l'INTOSAI va plus loin en recommandant que « Ils (les chefs de l'ISC) ne peuvent faire l'objet de poursuites judiciaires pour tout acte passé ou présent qui résulte de l'exercice normal de leurs fonctions »¹⁹.

Le Chef de l'ISC de Madagascar n'a pas de mandat. L'absence du mandat peut être interprétée deux façons. Première interprétation, le Chef peut rester à la tête de l'ISC jusqu'à sa retraite. Si c'est le cas, elle peut être considérée comme une force. Deuxième interprétation, l'absence de mandat signifie insécurité totale car il peut être limogé à tout moment. Le limogeage est perçu autrement dans notre pays : « plus on est performant, plus le risque de limogeage est imminent ». C'est une perception de l'opinion publique dans un Etat mou.

Il est à signaler que le processus de nomination est assez élaboré. Le Conseil Supérieur de la Magistrature lance d'abord un appel à candidature. Ensuite, le Conseil procède à la sélection de trois candidats qui seront transmis au Président de la République par le ministre de la Justice. Enfin, le Président de la République désigne et nomme un candidat parmi les trois par voie de décret sans mandat²⁰. L'existence d'un mandat suffisamment long constitue une condition préalable à l'efficacité de contrôle de finances publiques. Le mandat constitue un bouclier contre toute forme d'intimidation et influence de la part de l'autorité publique notamment les membres du gouvernement et les parlementaires. Le mandat renforce donc énormément l'indépendance institutionnelle de l'ISC.

B. Cadre juridique approprié comme norme recommandée par la déclaration

L'instrument juridique est nécessaire pour encadrer et préserver l'indépendance contre les menaces endogènes et exogènes. L'absence de texte ou l'existence de texte mais inadéquat, notre cas, met en danger non seulement l'institution elle-même²¹, mais également les chefs et les membres de l'ISC.

¹⁸ M. Robert BUCHANAN in Nouvelle – Zélande L'indépendance des Institutions supérieures de contrôle de Nouvelle-Zélande ainsi que d'autres pays du Pacifique et d'Asie. L'Auditor-General est nommé par le "Governor-General" (le chef de l'Etat) sur recommandation du Parlement et jouit de la même inamovibilité que les juges. L'ISC fait partie du pouvoir législatif.

¹⁹ INTOSAI- P 10, p.9.

²⁰ Le processus de nomination en soi est une force. Cependant, le mode de fonctionnement et la pratique du CSM posent problème en termes d'intégrité.

²¹ Au TCHAD, la Cour des comptes est ramenée à une chambre faute de texte approprié.

1. Le contenu du principe

Selon le premier principe, on met en évidence « l'existence d'un cadre constitutionnel, législatif et juridique approprié et efficace ainsi que l'application de facto des dispositions de ce cadre. Il faut instaurer un texte législatif précisant l'étendue de l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ».

Pour garantir une sécurité juridique adéquate, il faut que le texte juridique qui prévoit l'indépendance de l'ISC particulièrement l'indépendance institutionnelle soit au moins à caractère législatif c'est à dire une loi étant donné que la révision d'un tel instrument juridique nécessite une procédure assez lourde. L'idéal est la consécration constitutionnelle de l'indépendance.

En outre, le texte juridique doit préciser la nature de l'indépendance notamment institutionnelle, fonctionnelle et financière.

2. Cadre juridique inadéquat pour l'ISC de Madagascar

Les attributions de l'ISC sont limitativement prévues par la Constitution²². Tandis que le mode de fonctionnement, l'organisation ainsi que la procédure sont prévues par une loi organique²³. A première vue, c'est une force étant donné que la consécration constitutionnelle

²² Cf. Art 128 « La Cour des Comptes : 1° juge les comptes des comptables publics ; 2° contrôle l'exécution des lois de finances et des budgets des organismes publics ; 3° contrôle les comptes et la gestion des entreprises publiques ; 4° statue en appel des jugements rendus en matière financière par les juridictions ou les organismes administratifs à caractère juridictionnel ; 5° assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. »

Art 93 « La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. »

²³ Loi organique 2004-0036 du 28 juillet 2004 relative à l'organisation, aux attributions, au fonctionnement et à la procédure applicable devant la Cour Supreme et les trois cours la composant.

de la création de l'ISC garantit une certaine stabilité institutionnelle. En plus, la légifération de son organisation renforce sa légitimité.

Cependant, la faiblesse persiste. Le terme « indépendance » ne figure pas dans le texte. Ce qui fait que l'ISC souffre énormément de l'insuffisance des crédits et du manque d'accès au système d'information qu'on verra plus tard. A titre de comparaison, le concept d'indépendance est explicitement mentionné dans les textes régissant des établissements publics.

Une opportunité s'ouvre pour l'ISC de Madagascar au cas où l'Etat procède à la révision ou à l'adoption d'une nouvelle Constitution. L'on peut ainsi proposer la révision de l'article 128 relatif à la Cour des comptes en y intégrant la notion d'indépendance avec ses trois dimensions. Une menace plane sur cette démarche, c'est le manque du courage et la volonté politique des gouvernants. Or « *le courage n'est pas l'absence de peur, mais la capacité de vaincre ce qui fait peur* », selon Nelson MANDELA. Le comportement éthique des gouvernants dans la gouvernance publique constitue le seul moyen efficace pour convaincre la peur.

L'indépendance institutionnelle doit être comblée par l'indépendance fonctionnelle

II. Indépendance fonctionnelle

L'indépendance fonctionnelle concerne le fonctionnement normal de l'ISC. Autrement dit les moyens nécessaires permettant à l'ISC d'accomplir efficacement et avec efficacité sa mission. Cela englobe principalement l'accès libre au système d'information et aux ressources humaines (GRH),

A. Accès limité de la Cour aux systèmes d'information

Madagascar commence à digitaliser les services publics, y compris la gestion des finances publiques. L'INTOSAI a posé des normes sur l'accès au système d'information auxquelles l'ISC doit s'efforcer de se conformer.

1. Les normes sur l'accès aux systèmes d'information

Le principe 4 de la Déclaration de Mexico traite l'accès au système d'information qui doit être donné à l'ISC. En effet, selon ce principe : « *les Institutions supérieures de Contrôle des finances publiques doivent disposer des pouvoirs nécessaires pour obtenir un accès*

inconditionnel, direct et libre, en temps voulu à tous les documents et à l'information dont elles ont besoin pour s'acquitter pleinement de leurs responsabilités légales »²⁴.

Et selon la déclaration de Lima de 1977 section 10 n°1 : *« les institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent avoir accès à tous les documents concernant la gestion financière (...) »²⁵*

C'est un élément primordial de l'indépendance fonctionnelle des ISC en ce sens que l'accès constitue une condition sine qua non de l'efficacité de contrôle. Les informations et les données constituent donc les matières premières sur lesquels le contrôle de l'ISC s'appuie.

En effet, l'accès de l'ISC aux systèmes d'information doit répondre aux exigences suivantes:

il faut d'abord un accès sans restriction temporelle. L'ISC peut y accéder à tout moment. Ensuite, il faut un accès sans restriction matérielle ce qui fait qu'elle a le droit de consulter tous les documents et données retracés dans le système. Ce qui suppose que tous les onglets doivent être activés. Par ailleurs, lorsqu'il s'agit d'une descente sur terrain, les auditeurs qui portent un ordre de mission en bonne et due forme ont le droit de demander aux responsables toutes les informations et documents nécessaires dans la conduite de contrôle. Aucune rétention d'information n'est admise. En d'autres termes, les informations et documents demandés doivent être exhaustifs.

Enfin, il faut un accès sans intermédiaire comme quoi un code d'accès doit être donné à l'ISC pour lui permettre d'obtenir directement toutes les informations nécessaires.

Quelques bonnes pratiques internationales peuvent être identifiées sur ce point :

Au GHANA, par exemple, l'Auditor-General ou toute autre personne qu'il aura mandatée ou nommée en vue de procéder à la vérification des comptes est habilitée à avoir accès à tous les registres, dossiers, relevés et à tout autre document sur support informatisé ou électronique relatifs à ces comptes.

²⁴ Cf. Art 4 de la Déclaration de Mexico

²⁵ Déclaration de Lima de 1977, section 10 n°1

Ensuite au Maroc, Le Code des Juridictions financières a donné à la Cour de larges prérogatives pour accéder à l'information et se faire communiquer les documents nécessaires à l'accomplissement de ses missions.

Puis, en Nouvelle Zélande, les droits d'accès à l'information comme L'Auditor-General de Nouvelle-Zélande dispose de pouvoirs étendus lui permettant :

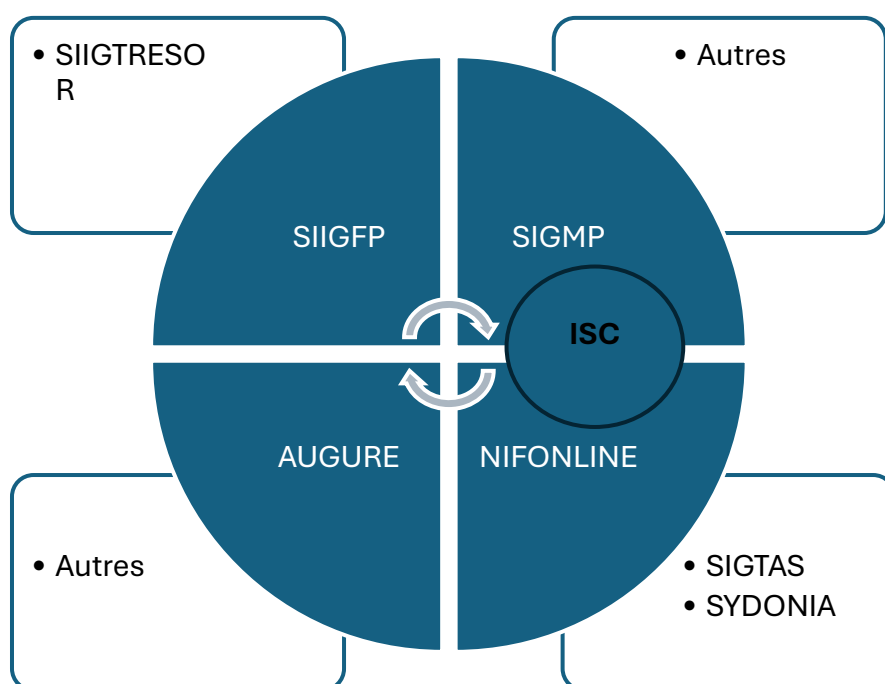
- d'obtenir des informations, des documents et des explications et de pénétrer dans les locaux
- de mettre un individu en demeure de faire une déposition (y compris sous serment) ;
- de vérifier le compte en banque de toute personne lorsqu'il y a lieu de suspecter vol ou fraude.

Dans ces pays, les normes dictées dans la déclaration de Lima et celle de Mexico sont respectées et appliquées dans l'exécution des missions de l'ISC

2. Extraction, comme un moyen inapproprié d'obtenir des données

Pour l'ISC de Madagascar, la conformité aux normes est encore partielle, surtout concernant l'accès aux systèmes informatisés nationaux. Il est intéressant de citer ci-après quelques systèmes fréquemment utilisés par l'ISC dans l'exercice de ses missions.

Figure 2: Systèmes d'information, sources de données de l'ISC de Madagascar



Source : Auteur

1-SIGFP ou Système Intégré de Gestion des Finances Publiques : concerne essentiellement les finances publiques, il a été apparu le 23 mai 2008 comme un réseau de communication interne sécurisé du ministère de l'économie et des finances et il repose sur l'informatisation des dépenses.

2-SIGMP ou Système Informatisé de Gestion des Marchés Publics : comme son nom l'indique, c'est un système de centralisation des données de passation des marchés publics à Madagascar.

3- AUGURE ou Application Unique de Gestion Uniforme des Ressources Humaines de l'Etat, elle a été présentée en avril 2019 comme un outil de gestion des ressources humaines unique pour l'Etat comme le recensement des agents, paie, mobilité...

4- SYDONIA : concerne la douane lancement de SYDONIA ++ en 2007, c'était le premier système de dédouanement informatisé : plateforme WEB accessible aux opérateurs économiques pour leurs démarches douanières.

5-NIFONLINE : concerne la fiscalité, c'est un portail de la DGI pour la gestion des Numéros d'Identification Fiscale (NIF), il permet l'immatriculation, la télédéclaration, le paiement et la consultation de la situation fiscale crée comme espace contribuable nommé HETRAONLINE.

L'accès de l' ISC aux systèmes est temporellement et matériellement limité. En effet, l'acquisition des informations et données se fait deux façons. La première consiste à donner à la Cour un code lui permettant d' accéder aux systèmes. Cet accès est temporaire, c'est à dire sa validité coïncide en général avec la durée de la mission. Si jamais la Cour estime la nécessité de prolonger l'accès au système, il faut faire une nouvelle demande. Il faut signaler que certains onglets ne sont pas activés; ce qui suppose une suspicion de retention ou dissimulation volontaire d' informations.

Puis, la deuxième manière consiste à transmettre à l'ISC des données en excel extraites du systeme, et ce en version papier et électronique. L' extraction des données est risquée en ce sens que l'intervention humaine peut etre dictée par une volonté de modifier les données par peur d' etre interceptée. Autrement dit, cette technique amene l' ISC à emettre de reserve sur la sincerité ou la fiabilité des données. Or l' intégrité des données conditionne l' efficacité du contrôle.

La nécessité d'une demande écrite constitue le point commun entre ces deux façons. En effet, l'ISC doit adresser une demande explicite au responsable qui à son tour demande à son supérieur hiérarchique une autorisation. L'attente d'une réponse perturbe le bon déroulement de la mission en termes de célérité.

B. Accès inadéquat aux ressources humaines

Conscient de l'importance du capital humain, la Déclaration de Mexico pose des conditions que les ISC doivent remplir pour mener à bien leur mission. L'ISC de Madagascar se trouve encore loin en termes de conformité.

1. Normes prônant des ressources humaines de qualité et de quantité

Les normes en la matière sont les principe 2 et 8 de la Déclaration de Mexico. En effet, le principe 2 parle de « l'indépendance des membres, leur inamabilité et immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions »²⁶ et le principe 8 prévoit que « les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent disposer des ressources humaines appropriées, nécessaires et raisonnables. Les pouvoirs exécutifs ne doivent pas contrôler ni encadrer l'accès à ces ressources »²⁷.

Les auditeurs ne peuvent faire l'objet de poursuites judiciaires pour tout acte passé ou présent qui résulte de l'exercice normal de leurs fonctions. De plus, Ils sont nommés, reconduits dans leurs fonctions ou destitués dans le cadre d'un processus qui garantit leur indépendance à l'égard des pouvoirs exécutifs. Si les auditeurs ne sont pas fonctionnaires, leur nomination est pour une période suffisamment longue et déterminée afin qu'ils puissent remplir leur mandat sans crainte de représailles

Les ISC doivent être libres de recruter, nommer, promouvoir et gérer leurs personnels selon des règles claires, propres et transparents. Cela signifie que les ISC ont une réelle indépendance dans le recrutement des personnels qu'elles estiment nécessaire et suffisant dans l'exécution de ses missions, ils ont le droit d'affecter ses personnels selon leurs besoins. Elles fixent la

²⁶ Principe 2 de la Déclaration de Mexico

²⁷ Principe 8, Idem

rémunération du personnel et les conditions de travail et organisent la formation et la professionnalisation en vue de renforcer les capacités des auditeurs et de les maintenir à jour.

La déclaration de Lima pose également les principes suivants : « Les membres et les agents de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent posséder la compétence et la probité requises pour réaliser pleinement les tâches qui leur sont confiées ».

Lors du recrutement, il faut d'abord chercher à embaucher des candidats possédant des connaissances et des capacités au-dessus de la moyenne et une expérience professionnelle satisfaisante.

Il faut accorder une attention particulière au perfectionnement théorique et pratique de tous les membres des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques par le biais de programmes internes, universitaires et internationaux. Lorsque des compétences spécifiques font défaut au personnel de Contrôle d'une Institution supérieure de contrôle des finances Publiques, l'institution peut alors faire appel aux services d'experts externes dans la limite de leurs besoins.

Enfin, les ISC doivent avoir leurs propres règlements internes pour bien gérer les agents en vue d'harmoniser le fonctionnement interne de la Cour et d'obtenir une bonne performance.

2. Ressources humaines largement en dessous de besoins réels de la Cour des comptes

Le personnel de l'ISC se divise statutairement en 3 catégories notamment les magistrats²⁸, les greffiers et le personnel d'appui.

Les magistrats sont gérés par le Conseil Supérieur de la Magistrature (CSM), le recrutement se fait par un concours direct, organisé matériellement par l'Ecole Nationale de la Magistrature et des Greffes (ENMG). Les candidats réussis effectuent une formation de 2 ans à l'ENMG, à l'issue de laquelle, ils sont affectés soit au Tribunal Financier soit à la Cour des Comptes soit à la chancellerie.

²⁸ A Madagascar, la magistrature comporte trois ordres : ordre judiciaire, ordre administratif et ordre financier. Le recrutement se fait en principe par voie de concours direct.

L'ISC n'a pas effectivement une marge de manœuvre quant au recrutement et affectation. Elle fait savoir son besoin en effectif au Ministère. Mais la décision finale appartient au Ministère et à l'ENMG²⁹.

De même pour l'affectation, la Cour exprime sa demande mais le CSM qui décide en dernier lieu. Il est à souligner que le représentant de la Cour des comptes au CSM soutient la demande d'affectation lors de la réunion.

Par ailleurs, il est à noter que certains aspects de la mobilité des magistrats échappent totalement à l'ISC. Le détachement, la mise à disposition pour emploi ne sont pas maîtrisées par la Cour³⁰. On constate une hémorragie car presque la moitié des auditeurs de la Cour se sont placés dans ces positions réglementaires.

Concernant les greffiers, ils sont directement gérés par le ministère de la Justice à travers la direction des ressources humaines. En effet, l'affectation est exclusivement décidée au niveau de la commission au sein du ministère. En termes du nombre et de profils des agents à affecter, l'ISC ne fait que formuler son souhait au ministère.

La dernière catégorie d'agents de l'Etat employés par la Cour figure les agents non encadrés de l'Etat appelés personnels d'appui. Ce sont des agents contractuels recrutés par le ministère au profit de l'ISC : les archivistes, les chauffeurs, les femmes de ménage... rentrent dans cette catégorie. La disponibilité de postes budgétaires conditionne le recrutement³¹.

La mobilité interne est le seul domaine réservé à la Cour. Il s'agit d'un mouvement du personnel entre les chambres.

En termes de nombre, l'effectif des magistrats-auditeurs est largement insuffisants par rapport aux charges assignées. En effet, on compte au total 46 à la Cour dont 09 sont parquetiers. Pour le contrôle juridictionnel, on a 33 comptes de gestion du budget général à juger chaque année et environ 228 établissements publics nationaux³². On réalise en moyenne 5 audits

²⁹ Avant 2018, le nombre de postes à pourvoir lors du concours était limité à 10 à 15. Après la réclamation menée par l'ISC, le nombre est passé à 25.

³⁰ Le détachement se divise en deux formes : détachement d'office et sur demande. La première est par voie de décret pris en conseil des ministres et la seconde est généralement par voie d'arrêté.

³¹ Le dernier recrutement remonte en 2019. Or des agents ont été décédés ou affectés qui nécessitent du remplacement.

³² Ces comptes doivent être parvenus annuellement à la Cour par les comptables publics pour être jugés. La production des comptes est une obligation légale pour les comptables publics dont le manquement ou le retard est sanctionnée par une amende.

annuellement ; ici sans compter les audits commandés³³ soit par les pouvoirs publics soit par les PTF. Un magistrat-auditeur s'occupe de 07 comptes de gestion annuellement, or le jugement d'un compte de gestion nécessite environ 3 à 6 mois. En plus de jugement de compte, mission individuelle, chaque magistrat- auditeur contribue à la conduite d'audit qui est une mission collective. Une équipe d'audit est composée de 4 personnes en principe. Ces charges excessives amènent les magistrats à prioriser certaines missions de contrôle. On a tendance à délaisser le jugement de comptes au profit de la mission d'audit. Ce qui justifie le stock de comptes en souffrance. A titre de comparaison, en France, l'effectif s'élève à 700.

L'indépendance fonctionnelle doit être accompagnée d'une indépendance financière.

III. L'Indépendance financière

L'indépendance financière est prévue par le principe 8 de la déclaration de Mexico selon lequel « *les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent disposer des ressources financières nécessaires et raisonnables* »³⁴.

La portée de cette disposition concerne l'ensemble du cycle budgétaire classique couronné par le quatre temps alterné³⁵, l'élaboration, adoption, exécution et contrôle.

L'appréciation de l'indépendance financière de la Cour des comptes malgache se fera effectivement par rapport à ces quatre étapes du cycle budgétaire.

³³ En principe, le PTA de la Cour ne retrace pas ces audits commandés étant donné que c'est une éventualité. Exemple, la conduite des audits de tous les ministères et organismes rattachés commandés par la Présidence de la refondation de la République en octobre 2025.

³⁴ Principe 8 de la déclaration de Mexico

³⁵ Alexandre GUIGUE. « Les origines et l'évolution du vote du budget de l'Etat en France et en Angleterre ». Thèse. HAL. 2015.p5. Dans cette thèse, il est mentionné que Le baron Louis, ministre des finances de Louis XVIII, dans son célèbre discours du 22 juillet 1814, présente sa conception du droit budgétaire et jette les bases de la règle dite des « quatre temps alternés ».

A. Des normes couvrant le cycle budgétaire

Les normes en matière d'indépendance financière couvrent toutes les étapes du cycle budgétaire.

1. La préparation et l'élaboration du budget : un point de départ de l'indépendance

La clé de voute de l'indépendance financière de l'ISC se trouve dans la première phase du cycle budgétaire qu'est l'élaboration car c'est le moment où l'on procède à la prévision des dépenses et de recettes. Mais l'enveloppe budgétaire doit être nécessaire et raisonnable selon le principe 8 mentionné ci-dessus.

En effet, la nécessité et le caractère raisonnable de l'enveloppe s'apprécient essentiellement par rapport aux besoins réels de l'ISC. Ce qui implique a priori que « le pouvoir exécutif ne doit pas contrôler ni encadrer l'accès aux ressources financières »³⁶ ; cette disposition constitue une balise en ce sens que les Etats, particulièrement les pays en voie de développement ont tendance à paralyser les ISC pour permettre à leurs dirigeants de commettre des irrégularités tels que l'utilisation de fonds publics à des fins personnelles et politiques.

En fait, la nécessité de crédits qui découle de la nécessité de dépenses est un principe dont la genèse se trouve dans les articles 13 et 14 de la déclaration de droit de l'homme et du citoyen de 1789.

D'un côté, l'article 13 prévoit que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés »³⁷ ; et de l'autre côté, l'article 14 dispose que : « tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée »³⁸.

Techniquement, avant l'élaboration du budget proprement dite, l'ISC procède d'abord à la préparation, une phase qui consiste à collecter toutes les informations nécessaires. Et pour avoir un budget réaliste, l'élaboration d'un plan de travail annuel appelé aussi selon le pays programme de vérification est indispensable. Ce document retrace les activités de contrôle à

³⁶ Principe 8, alinéa premier de la déclaration de Mexico.

³⁷ Cf. Art 13 de la DDHC de 1789

³⁸ Cf. Art 14, Idem

effectuer ainsi que les activités administratives telles que la formation, la participation aux événements internationaux.

L'ISC doit ainsi avoir une marge de manœuvre sur l'élaboration de son budget. Cela implique nécessairement l'existence d'une ligne de crédits spécifiques pour l'ISC dans la loi de finances. La ligne de crédits dédiée spécifiquement à l'ISC garantit l'indépendance car au moins les gouvernants sont liés par l'inscription budgétaire. En plus, lors de l'examen du budget, l'ISC a le pouvoir de négocier directement au parlement dans le but de soutenir et d'accroître son enveloppe. Dans certaines ISC, celle du Burundi³⁹ par exemple, le chef de l'ISC peut soutenir directement au ministère de finances et au parlement, et le montant obtenu ne peut plus être réduit pour les exercices postérieurs. Au Ghana, puisque l'ISC est rattaché directement au comité de comptes publics au sein du Parlement, elle bénéficie d'une enveloppe budgétaire suffisante pour lui permettre d'accomplir sa mission⁴⁰.

2. L'exécution budgétaire, une étape renforçant l'indépendance

Concernant l'exécution, l'ISC doit disposer de pouvoir d'exécuter librement son budget initialement approuvé par le parlement. En effet, la procédure d'exécution budgétaire ne doit perturber l'accomplissement de missions de contrôle. En effet, l'ISC gère son propre budget et peut l'affecter de la manière qu'elle juge appropriée. La gestion budgétaire nécessite la nomination préalable des acteurs budgétaires tels que l'ordonnateur, la personne responsable de marchés public, le dépositaire comptable ainsi que le régisseur. L'absence d'indépendance financière d'une ISC peut être donc appréciée par sa liberté de choisir ces acteurs ; c'est-à-dire l'absence de l'ingérence des pouvoirs exécutif et législatif. En outre, l'ISC a le droit de procéder au mouvement de ses crédits au cours de l'exercice ; ceci peut se faire soit à travers le transfert ou virement des crédits⁴¹.

³⁹ Entretien avec M. KABURA Léopold, Président de la Cour des comptes du Burundi lors de son passage à Madagascar du 19 au 22 mai 2025 dans le cadre d'échanges d'expérience.

⁴⁰ Entretien avec Honorable Andrew Dari Chiwitey, parlementaire du Ghana lors de sa visite de la Cour des comptes à Madagascar du 12 décembre 2025. Selon lui, le comité de comptes publics est responsable de prendre soin de l'ISC en tant qu'organe constitutionnellement indépendant. Celle-ci peut demander au comité l'augmentation des crédits.

⁴¹ Pour le cas de Madagascar, l'article 19 de la loi organique 2004-007 du 26 juillet 2004 relative aux Lois de finances : Des virements peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes d'un même ministère. Des transferts peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes de ministères distincts, dans la mesure où l'emploi des crédits ainsi transférés, pour un objet déterminé, correspond à des actions du programme d'origine.

Enfin, les crédits de l'ISC ne peuvent pas faire l'objet de blocage, un mécanisme financier qui consiste à geler ou annuler une part de crédits ouverts dont l'applicabilité varie selon les pays⁴². Cette pratique ne doit pas être appliquée à l'ISC car elle impacte le déroulement de sa mission de contrôle qui a été déjà retracée dans son programme de vérification. Ainsi, l'annulation de crédits signifie réduction du périmètre de contrôle, débouchant inéluctablement à la persistance des anomalies ou défaillances systémique ou procédurale ou techniques.

Si tel est le contenu de l'indépendance financière selon les normes internationales, il est maintenant de voir la situation factuelle de l'ISC malgache.

B. Une indépendance financière largement insuffisante pour l'ISC de Madagascar

L'architecture budgétaire de la Cour fait l'objet d'amélioration. Mais le processus budgétaire est dominé par l'ingérence du ministère de rattachement.

1. Une nouvelle architecture budgétaire de la Cour, une amélioration incomplète

En termes d'architecture budgétaire, la Cour est élevée en « mission » si elle n'était qu'un « programme » du ministère de la Justice avant 2023. En effet, la Cour est une mission dans une mission : la mission « Justice » comporte une autre mission « Justice financière » dédiée particulièrement à la Cour des comptes.

A priori, c'est une amélioration en ce sens qu'on accorde à la Cour des comptes un rang plus élevé que les autres Cours. Cependant, des remarques peuvent être évoquées à l'encontre de cette nouvelle architecture budgétaire : primo, c'est une architecture bizarre par rapport à l'esprit de la loi organique sur les lois de finances- LOLF⁴³, car aux termes de l'article 9 de la LOLF, « ...Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie... ». L'architecture budgétaire de la Cour n'est pas conforme à l'esprit de cette disposition législative. Secondo, l'élévation ne se traduit pas par une augmentation significative des crédits alloués à la Cour⁴⁴.

⁴² Pour Madagascar, le blocage est prévu par l'article 21. « Les Ministres chargés des Finances et du Budget sont habilités, par arrêté ministériel, à geler ou à annuler les crédits qui deviennent sans objet ou pour toute autre raison après accord du Ministre intéressé. Information en est donnée au Bureau Permanent et à la commission chargée des Finances respectifs de l'Assemblée nationale et du Sénat. »

⁴³ Loi organique 2004-007 du 26 juillet 2004 sur les lois de finances. Une « Constitution financière »

⁴⁴ L'enveloppe budgétaire de la Cour ne change pas significativement : Ar. 301 534 000 en 2024, Ar. 212 238 000 en 2023. Soit une augmentation de Ar. 89 296 000.

2. Processus budgétaire de la Cour dominé par le ministère de rattachement

Concernant l'élaboration, la Cour des comptes prépare son projet de budget d'exécution⁴⁵ sans avoir été notifié de l'enveloppe. En effet, la Cour se base sur ses besoins réels en procédant à la répartition fine des crédits conformément au plan comptable des opérations publiques⁴⁶. Ce projet de budget est transmis au ministère de la justice pour consolidation compte tenu du rattachement institutionnel de la Cour à ce ministère.

Force est de constater que chaque année, il y a toujours un écart notable entre le projet de budget proposé par la Cour et l'enveloppe réellement octroyée. En général, la Cour reçoit en moyenne à peine un tiers du budget demandé⁴⁷. Face à une telle situation, la Cour s'efforce soit de réviser son programme de vérification annuel soit de recourir aux PTFs pour prendre en charge les missions d'audit. Ainsi, la nouvelle architecture budgétaire donnée à la Cour en 2023 n'est pas accompagnée de dotation nécessaire et raisonnable des crédits.

Concernant l'exécution de son budget, la Cour n'a pas une marge de manœuvre. Le manque d'indépendance se traduit par plusieurs aspects. L'exécution est soumise des restrictions. En effet, l'engagement⁴⁸ de dépenses est conditionné par la mise à disposition des crédits dans le SIIGFP. La Cour a toujours dû appeler le ministère pour alimenter par crédits les rubriques ou les comptes que l'ordonnateur de la Cour souhaite engager. Mais parfois, la mise à disposition par le ministère n'est pas forcément totale⁴⁹. Cette pratique handicape énormément l'exécution budgétaire de la Cour et par la suite affecte négativement l'accomplissement de ses missions.

Par ailleurs, l'exécution budgétaire de la Cour est aussi soumise aux taux de régulation imposée par le ministère en charge du budget et de finances par voie de circulaire. C'est une pratique contraire au principe 8 de la déclaration de Mexico qui dispose que « Les pouvoirs exécutifs ne doivent pas contrôler ni encadrer l'accès à ces ressources ».

⁴⁵ Le budget d'exécution est une répartition fine de l'enveloppe par voie de décret en application de la loi de finances.

⁴⁶ Le PCOP détermine les objets des dépenses des organismes publics accompagnés des comptes correspondants. Ce plan garantit le respect du principe de spécialité des crédits dont la violation se traduit par la fausse imputation entraînant le refus du comptable public de régler la dépense concernée.

⁴⁷ La prévision budgétaire pour 2025 s'élève à Ar 839 607 000 et le montant octroyé s'élève à Ar 303 238 000 ; soit un gap de financement de Ar 536 369 000, soit environ 36% de du budget demandé.

⁴⁸ L'engagement est un acte par lequel l'organisme public rend débiteur

⁴⁹ Pour l'exercice 2025, les crédits relatifs à la réhabilitation de bâtiment s'élèvent à Ar 91 000 000. Le dossier de marchés y afférent a été revêtu de visa du contrôle financier. Cependant, la Cour n'a pas pu engager cette dépense car le montant inscrit par le ministère dans le compte correspondant sur le SIIGFP n'était que Ar. 20 000 000. La Cour risque probablement de perdre ces crédits pour cette année budgétaire car d'une part le délai d'exécution de marchés est de deux mois à compter de la date de notification de l'ordre de service (OS) et d'autre part le marché ne peut pas être fractionné qui est une pratique interdite par le code de marchés publics.

En guise de conclusion, l'analyse des données factuelles par rapport aux normes sur l'indépendance nous a permis de dégager les conclusions suivantes. Le chemin de la Cour des comptes de Madagascar est encore loin en termes de conformité aux normes internationales sur l'indépendance prévues par la Déclaration de Mexico. Ce constat est valable pour les trois piliers à savoir l'indépendance institutionnelle, l'indépendance fonctionnelle et l'indépendance financière. La non-conformité totale aux normes sur l'indépendance institutionnelle est constatée. En revanche, la conformité aux normes sur l'indépendance fonctionnelle et financière n'est que partielle.

Les expériences internationales montrent que la véritable indépendance ne repose pas uniquement sur des bases juridiques mais également sur la crédibilité des ISC, la qualité de leurs travaux, le professionnalisme des magistrats ou des auditeurs et leur capacité d'adaptation à un environnement changeant⁵⁰.

Par ailleurs, le cadre juridique seul ne peut pas garantir l'indépendance d'une Institution supérieure de contrôle. Il faut aller au-delà du cadre formel. La légitimité institutionnelle ⁵¹est un élément primordial dans la recherche et le renforcement de l'indépendance. En fait, elle passe par la confiance des citoyens en l'institution. Cette confiance requiert un professionnalisme accru de la part des auditeurs dans l'exercice de leurs missions ; ce qui confirme que « *l'indépendance est bâtie chaque jour et il faut la sauvegarder contre les menaces* » selon Vitor CALDEIRA⁵².

⁵⁰ Rapport sur le 17e Séminaire ONU/INTOSAI sur le contrôle des finances publiques Vienne 19 au 23 avril 2004, SYMPOSIUM SUR L'INDEPENDANCE DES ISC, p.85.

⁵¹ Prof Luisa, IDI, Master class, « leading Supreme Audit Institutions Institutional change » du 29 septembre au 03 Octobre 2025, Casablanca, Maroc

⁵² Vitor CALDEIRA, ancien Président de la Cour des comptes européenne et la Cour des comptes du Portugal