

La Cour des comptes de Madagascar : une Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques en quête d'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 Jacques Necker en 1789, Ministre des finances sous Louis XVI, lors de l'ouverture des Etats généraux en ces termes : « 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.

Le contrôle des finances publiques constitue dès lors 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 des finances publiques viable, ainsi que des formations au profit des auditeurs de nombreux pays.

Le droit budgétaire malagasy comme la plupart des systèmes juridiques africains d'inspiration française, considère l'article 15 de la DDHC comme l'ancrage originel du contrôle des deniers publics, en ce qu'il consacre un droit de la société « de demander compte à tout agent public de son administration ». En effet, la Constitution malagasy de 2010 prévoit en son article 39 : « Il (l'Etat) organise l'Administration afin d'éviter tout acte de gaspillage et de détournement des fonds publics à des fins personnelles ou politiques ».

Conformément aux normes et standards de l'INTOSAI, chaque pays doit disposer d'un organe de surveillance des opérations financières ayant le statut d'une Institution Supérieure de Contrôle (ISC)⁴ dont le modèle varie selon les pays. Pour Madagascar, la Cour des comptes incarne l'ISC.

¹ Jean BODIN, cité par Jacques BUISSON, Les finances publiques, 15^{ème} éd. Dalloz, 2012, p.3

² Jacques NECKER, cité par Jacques BUISSON, op.cit, p.3

³ A l'instar de l'INTERNational Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI), l'AFRICan Organization of Supreme Audit Institution (AFROSAI). On peut également citer l'African Organization of Supreme Audit Institution for English speaking contries (AFROSAI-E), le Conseil REgional de Formation des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques d'Afrique Francophone subsaharienne (CREFIAF)

RW⁴ Déclaration de Mexico adoptée par le XIX^{ème} Congrès International des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques, en 2007, baptisée INTOSAI-P 10, en son Préambule « Attendu que ..., il est indispensable pour contribuer à une saine démocratie que chaque Etat possède une Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques dont l'indépendance est garantie par la loi ». Une ISC présente les

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 Organization for Supreme Audit Institution (INTOSAI)⁵ a pris deux déclarations stratégiques sur l'indépendance des ISC lors de ses congrès⁶. Ces déclarations constituent une référence à laquelle les ISC doivent se conformer selon les 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 ont 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 66^{ème} Assemblée Générale des Nations Unies qui confirme que le renforcement de l'indépendance de l'ISC permet de « rendre l'Administration publique plus efficace, plus respectueuse du principe de responsabilité, plus efficace et plus transparente ».

Les autres organisations régionales des ISC contribuent également au plaidoyer en faveur de l'indépendance des ISC des pays membres⁹.

caractéristiques suivantes : un organe de contrôle externe, présentant un degré d'indépendance vis-à-vis des structures à contrôler.

⁵ Une organisation internationale regroupant 195 ISC des pays membres. Créée en 1953, 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 différents endroits pour prendre des décisions stratégiques sous forme de déclaration. <http://www.intosai.org>, consulté le 28 octobre 2025.

⁶ Il s'agit de la déclaration de Lima, adoptée en 1977 à l'occasion du IX^{ème} INCOSAI.

⁷ Organe de l'INTOSAI, l'IDI a été créée en 1986. Toutefois, elle dispose d'une personnalité juridique distincte de l'INTOSAI. Son mandat consiste à soutenir le renforcement des capacités des ISC, en particulier celles des pays en voie de développement. Disponible sur le site <http://www.idi.no>, consulté le 28 Octobre 2025.

⁸ Plusieurs formations et outils sont conçus par l'IDI à cet effet. A titre d'illustration : « Sauvegarder l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle : un kit de ressources pour les organisations de la société civile ». Disponible sur <http://www.idi.no>

⁹ AISCUF : 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 ISC des pays membres. La valorisation du contrôle juridictionnel figure parmi ses objectifs. Disponible sur le site <http://www.aiscuf.org>, consulté le 28 octobre 2025.

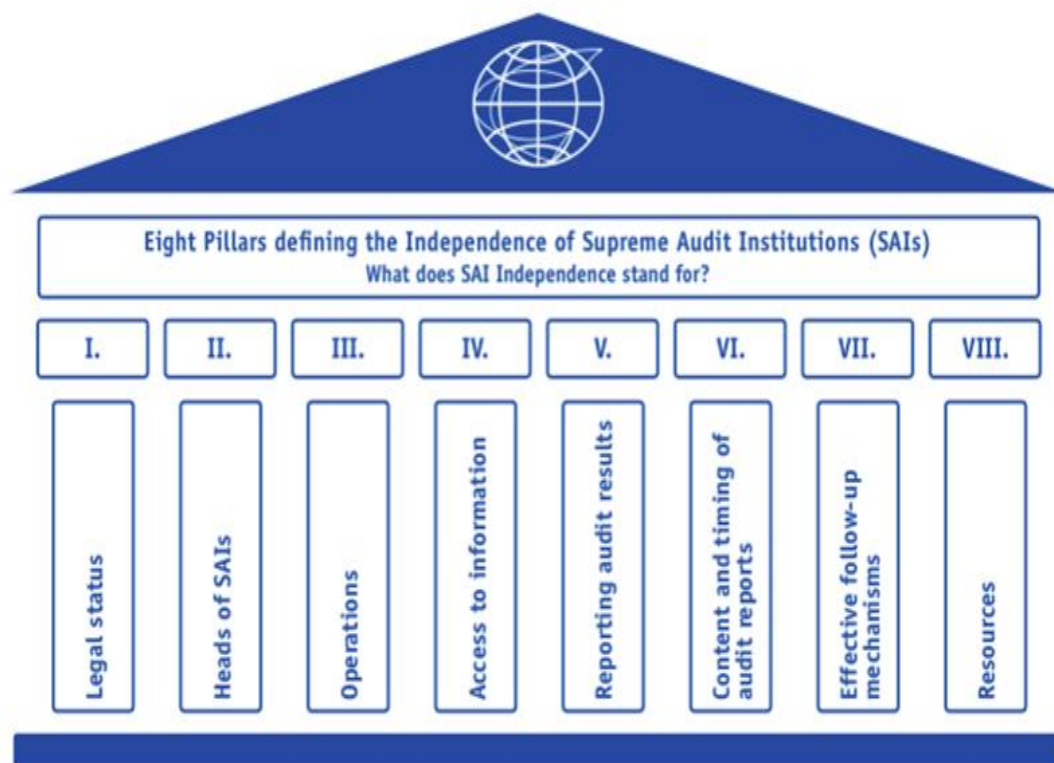
CREFIAT : Conseil Régional de Formation des ISC ayant une mission de renforcer les capacités et la performance des ISC de l'Afrique francophone. Disponible sur le site <http://www.crefiaf.org> consulté le 29 octobre 2025.

L'objectif principal de cet article consiste à apprécier le degré de conformité de l'ISC de Madagascar aux normes et bonnes pratiques internationales en matière d'indépendance à travers notamment les données factuelles.

L'analyse s'opèrera à la lumière de la Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques adoptée en 1977 à Lima et la Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC adoptée en 2007.

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

Figure 1. Les piliers de l'indépendance d'une ISC



Source : INTOSAI

Par commodité, notre analyse s'articulera autour des trois types d'indépendance : l'indépendance intentionnelle, l'indépendance fonctionnelle et l'indépendance financière.

I. Indépendance institutionnelle

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

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

On recense trois modèles au monde : modèle anglophone, modèle francophone et modèle conseil. On assiste à la prédominance du système anglophone.

Madagascar rejoint le modèle napoléonien, un choix s'expliquant par le lien historique avec la France. Certes, le mimétisme structurel ne s'est pas accompagné d'un mimétisme fonctionnel.

1. Prédominance du système anglophone parmi les options des pays membres de l'INTOSAI

Le positionnement institutionnel de l'ISC s'apprécie en général par rapport aux trois pouvoirs : le pouvoir exécutif, législatif et judiciaire.

En se basant sur l'écosystème de contrôle financier au niveau mondial, on constate l'influence de facteurs culturels, historiques et juridiques sur la forme et la nature de l'ISC. Comme le rappelle Philippe Séguin « (...) ce qui est bon pour l'un de 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 »¹⁰.

Malgré la diversité d'organes de contrôle, la littérature dégage trois modèles d'ISC¹¹ :

- Le modèle anglophone ou Westminster ;
- Le modèle mixte ou conseil ;
- Le modèle francophone ou napoléonien appelé aussi de type juridictionnel.

D'abord, le modèle Westminster appelé aussi modèle parlementaire est adopté en principe dans les pays de culture anglophone, notamment les membres du Commonwealth. On estime que 61% des ISC dans le monde sont de type monocratique¹². Ce modèle repose sur un organe administratif indépendant rattaché au Parlement, portant généralement le nom

¹⁰ Philippe SEGUIN, « Cour des comptes en action », RFFP, n°101, 2008, p.11

¹¹ 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, p.305

¹² Cf. IDI, Global SAI stocktaking Report, 2017

de Bureau National de vérification (National Audit Office). Cet organe est dirigé par une seule autorité investie d'un mandat bien déterminé, lui garantissant son indépendance. Concrètement, 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, le 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, reconnu généralement par la Constitution¹³. Dans ces pays, la démocratie financière fonctionne bien¹⁴. Les 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'Etat¹⁵.

Ensuite, le modèle mixte sous forme collégiale ou de conseil est composé des membres nommés par le Parlement pour un mandat fixe. Il 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, ...

Il se caractérise principalement par :

- L'indépendance par rapport au pouvoir exécutif et aide le Parlement à exercer sa fonction de surveillance ;
- Le consensualisme dans la prise de décision ;
- La conduite d'audit ex post.

Enfin, le dernier modèle d'ISC, le modèle napoléonien, se présente sous une forme juridictionnelle dont les attributions s'avèrent plus larges. En effet, les ISC appartenant à

¹³ Cf. Article 68 de la Constitution malagasy de 2010 : « Il (Le Parlement) contrôle l'action du Gouvernement, Il évalue les politiques publiques ». Ces termes sont fidèlement maintenus par l'Article 24 de la Loi fondamentale française.

¹⁴ L'existence d'une commission des comptes publics au sein du parlement facilite la collaboration avec l'ISC.

¹⁵ Cette idée est confirmée par l'Auditeur Général du Rwanda.

cette catégorie sont appelées à exercer des attributions juridictionnelles, d'une part, et des contrôles administratifs, d'autre part. Elles représentent 19% des ISC membres de l'INTOSAI, qui sont principalement des ISC des pays francophones, lusophones et arabophones tels que la France, Sénégal, Madagascar, Maroc, Tunisie, Algérie, Portugal...

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 la Cour des comptes française font l'objet d'une transmission systématique au Parlement afin de permettre aux parlementaires d'apprécier la situation des finances publiques¹⁶, même si les rapports sont accablants pour l'exécutif.

2. Rattachement institutionnel inapproprié de la Cour des comptes Malagasy aggravé par l'absence du mandat de ses chefs

La Cour des comptes de Madagascar, ISC du pays, est rattachée au pouvoir exécutif. En effet, étant une Cour composant la Cour suprême, elle est liée hiérarchiquement au ministère de la Justice. Ce rattachement hiérarchique s'avère inapproprié 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 devant l'ISC. L'ISC se trouve ainsi dans une situation délicate et gênante.

En outre, l'indépendance institutionnelle porte sur le statut du chef de l'ISC et ses conditions de travail. En effet, le principe 3 de la Déclaration de Mexico, 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 doit disposer d'un mandat adéquat pour lui permettre d'exercer efficacement ses missions, contre toute forme d'intimidation et pression de la part des autorités politiques, notamment les membres du Gouvernement et du Parlement.

La durée du mandat varie d'un pays à un autre, mais on peut avancer certaines bonnes pratiques : au Malawi, le mandat de l'Auditeur général est de 5 ans renouvelable une seule

¹⁶ Disponible sur le site, <https://lcp.fr>, <https://www.touteleurope.eu>, consultés le 8 septembre 2025, l'Assemblée nationale a refusé d'accorder la confiance au Gouvernement Bayrou (364 contre et 194 pour). 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.

fois, au Burundi 6 ans renouvelable une seule fois, au Rwanda 5 ans renouvelable une seule fois¹⁷, au Zimbabwe 6 ans renouvelable une seule fois, en Nouvelle- Zélande, un mandat unique de 7 ans¹⁸. Dans la pratique, une période suffisamment longue et déterminée permet au Chef de l'ISC de remplir ses missions sans craintes ni représailles. En outre, l'INTOSAI va plus loin en recommandant que les chefs d'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.

A Madagascar, le chef de l'ISC n'a pas de mandat précis. Cette absence de mandat peut être interprétée à tort comme une force car le chef pourrait rester à la tête de l'ISC jusqu'à sa retraite. En fait, le défaut de mandat est une faiblesse pour l'institution. Le chef de l'ISC agit dans un environnement défavorable à son développement du fait qu'il peut être limogé à tout moment quel que soit sa performance.

Certes, il est à signaler que le processus de nomination est parfaitement structuré. Le Conseil Supérieur de la Magistrature(CSM) lance au préalable 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 nomme par voie de décret un candidat parmi les trois proposés.

B. La dotation d'un cadre juridique approprié comme norme recommandée par les Déclarations

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 normes mais inadéquates, ce qui révèle notre cas, met en danger non seulement l'institution elle-même²⁰, mais également les chefs et les membres de l'ISC.

1. Le contenu du principe

Selon le principe de la Déclaration de Mexico, on met en évidence « l'existence d'un cadre constitutionnel, législatif et juridique approprié et efficace ainsi que l'application de facto

¹⁷ Entretien avec le chef de l'ISC du Rwanda le 29 septembre 2026 dans son bureau.

¹⁸ 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.

¹⁹ INTOSAI-P 10, p.9

²⁰ Ce qui fut le cas au Tchad, la Cour des comptes est ramenée à une Chambre fautive de texte approprié.

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 ».

Afin de garantir une certaine sécurité juridique, il faut que le texte juridique qui prévoit l'indépendance de l'ISC, particulièrement l'indépendance institutionnelle, revête au moins un caractère législatif, c'est-à-dire une loi. En effet, la révision d'un tel instrument juridique nécessite une procédure assez lourde, ce qui lui assure sa stabilité. Toutefois, la consécration constitutionnelle de l'indépendance des ISC demeure la plus souhaitable.

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 prévues par la Constitution malagasy de 2010²¹. Tandis que le mode de fonctionnement, l'organisation ainsi que la procédure sont développées par une loi organique²². A première vue, il s'agit d'une force étant donné que la consécration constitutionnelle de la création de l'ISC garantit une certaine stabilité institutionnelle. De plus, la légifération de son organisation renforce sa légitimité.

Cependant, la faiblesse persiste. Le terme « indépendance » n'est pas consacré dans le texte. Ce qui impacte le fonctionnement normal de l'ISC.

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

II. Indépendance fonctionnelle

L'indépendance fonctionnelle que l'on traite ici concerne l'accès aux systèmes d'information et aux ressources humaines.

21 Cf. son article 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. » Article 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. »

22 Loi organique n°2004-036 du 01^{er} Octobre 2004 relative à l'organisation, aux attributions, au fonctionnement et à la procédure applicable devant la Cour suprême et trois cours la composant.

A. Accès limité de l'ISC aux systèmes d'information

Madagascar a commencé à digitaliser la gestion des finances publiques depuis la mise en œuvre de la LOLF. 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 »²³.

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 »²⁴.

C'est un élément primordial de l'indépendance fonctionnelle des ISC car l'accès constitue une condition sine qua non de l'efficacité de contrôle. Les informations et les données constituent donc des matières premières utilisées par l'ISC pour son contrôle.

L'accès de l'ISC aux systèmes d'information requiert quelques exigences.

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, impliquant le droit de consulter tous les documents et données retracés dans le système. Ce qui suppose pratiquement que tous les onglets doivent être activés. Par ailleurs, à l'occasion des instructions sur place ou descente sur terrain, les auditeurs munis d'ordre de mission en bonne et due forme ont le droit de demander aux responsables la communication de toutes informations ou tous documents

²³ Cf. Article 4 de la Déclaration de Mexico.

²⁴ Déclaration de Lima de 1977, section 10 n°1

nécessaires dans la conduite du contrôle. Aucune rétention d'information n'est admise. Autrement dit, les informations et documents communiqués doivent être exhaustifs.

Enfin, il faut un accès sans intermédiaire impliquant l'octroi d'un code d'accès à l'ISC.

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 habilité à avoir accès à tous les registres, dossiers, relevés et à tout autre document sur support informatisé ou électronique relatifs à ces comptes.

Au Maroc, le Code des Juridictions financières a reconnu à la Cour des comptes de larges prérogatives pour accéder à l'information et se faire communiquer les documents nécessaires à l'accomplissement de ses missions.

En Nouvelle Zélande, le droit d'accès à l'information permet à l'Auditor-General :

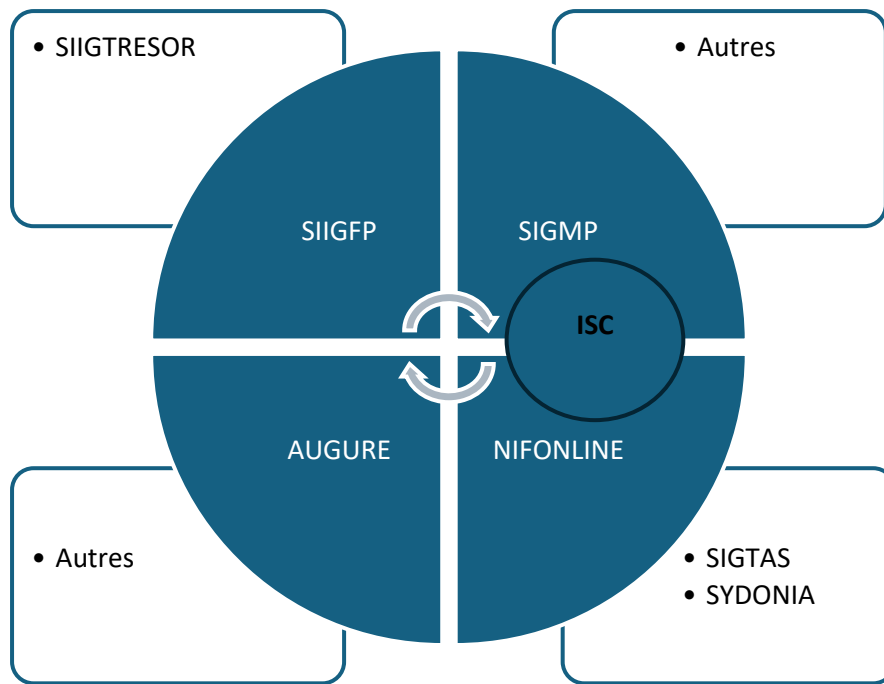
- D'obtenir des informations, des documents et des explications et de pénétrer dans les locaux ;
- De mettre un individu en demeure de faire une déposition ;
- De vérifier le compte en banque de toute personne lorsqu'il y a lieu de suspecter un vol ou fraude au préjudice de la caisse publique.

Dans ces pays, les normes dictées dans la déclaration de Lima et celles de Mexico sont bien respectées et appliquées dans l'exécution des missions de contrôle.

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

Pour l'ISC de Madagascar, la conformité aux normes reste 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 : Principaux systèmes d'information, sources de données de l'ISC de Madagascar



Source : Auteur

Le SIIGFP ou Système d'Information Intégré de Gestion des Finances Publiques concerne essentiellement les opérations financières publiques. Lancé le 23 mai 2008, il s'agit d'un réseau de communication interne sécurisé du Ministère de l'Economie et des Finances qui repose sur l'informatisation de la chaîne de dépense.

Le SIGMP ou Système Informatisé de Gestion des Marchés Publics, comme son nom l'indique, centralise des données de passation de marchés publics à Madagascar.

L'AUGURE ou Application Unique de Gestion Uniforme des Ressources humaines de l'Etat a été présentée en Avril 2019. Outil de gestion des ressources humaines unique pour l'Etat, il traite l'ensemble des opérations intéressant la gestion administrative et financière des agents des services de l'Etat comme le recensement des agents, paie, mobilité, etc.

Le logiciel SYDONIA intéresse l'administration douanière. Lancé en 2007, SYDONIA++ était le premier système de dédouanement informatisé, une plateforme WEB accessible aux opérateurs économiques pour leurs démarches douanières.

Le NIFONLINE concerne la fiscalité. S'agissant d'un portail de la DGI pour la gestion des Numéros d'Identification Fiscale (NIF), il permet l'immatriculation, la télé-déclaration, le

paiement et la consultation de la situation fiscale à partir de l'espace contribuable nommé HETRAONLINE.

L'accès de l'ISC de Madagascar à ces systèmes est temporellement et matériellement limité. En effet, l'acquisition des informations et données s'opère de deux façons.

La première consiste à donner à la Cour un code lui permettant d'accéder aux systèmes. Un accès temporaire car la validité du code coïncide en général avec la durée de la mission. Dans l'hypothèse où la Cour estime nécessaire de prolonger l'accès, une nouvelle demande doit être exigée. Il faut signaler en outre que pendant la visite du système, certains onglets ne sont pas activés, ce qui révèle une suspicion de rétention ou dissimulation volontaire d'informations.

La deuxième manière consiste à transmettre à l'ISC des données en Excel extraites du système, et ce en version papier et électronique. L'extraction des données présente des risques élevés en matière de fiabilité de l'information car les données sont susceptibles d'être modifiées.

Ces deux alternatives nécessitent toujours une demande écrite. Ce qui perturbe le bon déroulement de la mission d'audit.

B. Accès inadéquat aux ressources humaines

Conscient de l'importance du capital humain, la Déclaration de Mexico pose des normes y afférentes. S'agissant de l'ISC de Madagascar, la conformité aux dites normes reste mitigée.

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

Les normes en la matière sont les principes 2 et 8 de la Déclaration de Mexico. Le principe 2 traite « l'indépendance des membres, leur inamovibilité, et immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions »²⁵ et le principe 8 prévoit que « les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent disposer des ressources humaines appropriées,

²⁵ Principe 2 de la Déclaration de Mexico

nécessaires et raisonnables. Les pouvoirs exécutifs ne doivent pas contrôler ni encadrer l'accès à ces ressources²⁶.

En effet, 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 doit valoir pour une période suffisamment longue et déterminée afin qu'ils puissent remplir leur mandat sans crainte de représailles.

En outre, les ISC doivent être libres de recruter, nommer, promouvoir et gérer leurs personnels selon des règles claires, propres et transparentes. Cela signifie que les ISC ont une réelle indépendance dans le recrutement des personnels qu'elles estiment indispensables et suffisants dans l'exécution de leurs missions, elles ont le droit d'affecter leurs personnels selon leurs besoins. Elles fixent la rémunération du personnel et les conditions de travail. Les ISC sont en mesure d'organiser la formation et la professionnalisation en vue de renforcer les capacités des auditeurs et de les maintenir à jour aux enjeux ou défis contemporains du contrôle.

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 ».

Il faut accorder une attention particulière au perfectionnement théorique et pratique de tous les membres des ISC par le biais de programmes internes, universitaires et internationaux. Lorsque des compétences spécifiques font défaut, 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 intérieurs afin de bien gérer les agents en vue d'harmoniser le fonctionnement interne de la Cour et d'obtenir une bonne performance.

²⁶ Principe 8, idem

2. Ressources humaines largement insuffisantes pour l'ISC malagasy

Le personnel de l'ISC de Madagascar se divise statutairement en trois catégories : les magistrats²⁷, les greffiers et le personnel d'appui.

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

L'ISC ne dispose pas de pouvoir décisionnel quant au recrutement des magistrats. Elle communique ses besoins en effectif au ministère de la Justice.

Par ailleurs, il est à noter que certains aspects de la mobilité des magistrats échappent à l'ISC. Le détachement, la mise à disposition pour emploi et la disponibilité ne sont pas maîtrisés par la Cour²⁸. On constate qu'environ la moitié des magistrats financiers 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 de nombres et de profils des agents à affecter, l'ISC ne fait que formuler son souhait au ministère.

Les agents non encadrés de l'Etat appelés personnels d'appui constituent la dernière catégorie d'agents de l'Etat employés par la Cour des comptes. Ce sont des agents contractuels recrutés par le Ministère de tutelle au profit de l'ISC : les archivistes, les chauffeurs, les femmes de ménage, etc. La disponibilité de postes budgétaires conditionne le recrutement²⁹.

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

²⁷ On distingue trois ordres au sein de la Magistrature malagasy : ordre judiciaire, ordre administratif et ordre financier. Toutefois, ils sont soumis au même régime statutaire.

²⁸ Le détachement se présente sous deux formes : détachement d'office et sur demande. La première s'opère par voie de décret pris en conseil des ministres et la seconde se fait généralement par voie d'arrêté.

²⁹ Le dernier recrutement remonte à 2019. Or, les agents décédés ou affectés depuis n'ont pas fait l'objet de remplacement.

En termes quantitatif, l'effectif des magistrats-auditeurs demeure largement insuffisant par rapport aux charges assignées. En effet, on compte au total 46 membres à la Cour dont 09 parquetiers. Pour le contrôle juridictionnel, 33 comptes du budget général sont à juger chaque année et environ 228 établissements publics nationaux³⁰. La Cour réalise une moyenne annuelle de 5 audits, sans compter les audits commandés³¹ soit par les pouvoirs publics³² soit par les PTF³³. 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 du jugement de comptes, une mission individuelle, chaque magistrat-auditeur contribue à la conduite d'audit non juridictionnel, une mission collective. Une équipe d'audit se compose de 4 personnes en principe. Ces charges excessives amènent les magistrats à prioriser certaines missions de contrôle. On a tendance à délaissier 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 agents³⁴, au Rwanda, le « Office of the Auditor General of State Finances » (OAG) possède 270 auditeurs.³⁵

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 ».

³⁰ 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.

³¹ En principe, le PTA de la Cour ne retrace pas ces audits commandés étant donné qu'il s'agit d'une éventualité.

³² A titre d'exemple, on peut mentionner la conduite des audits de tous les ministères et organismes rattachés commandés par la Présidence de la Refondation de la République en Octobre 2025.

³³ La Banque Mondiale sollicite 4 audits en 2024-2025, 7 audits en 2026, le GIZ demande 01 audit en 2024, la BAD sollicite 02 chaque année depuis 2020.

³⁴ Entretien avec le Premier Président de la Cour des comptes de la France dans son bureau en 2024

³⁵ Entretien avec l'Auditor General du Rwanda le 29 septembre 2026 dans son bureau. Il a avancé qu'il appartient à l'ISC de recruter ses agents, de les affecter, de les sanctionner si nécessaire. L'ISC dispose des auditeurs ingénieurs en travaux publics, en informatique et spécialiste en santé publique.

La portée de cette disposition concerne l'ensemble du cycle budgétaire classique couronné par les quatre temps alternés³⁶ : l'élaboration, l'adoption, l'exécution et le contrôle budgétaire.

L'appréciation de l'indépendance financière de la Cour des comptes malgache se fera effectivement par rapport aux trois premières étapes du cycle.

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 appelée la budgétisation où on procède à l'évaluation et à la prévision des dépenses et recettes. L'enveloppe budgétaire doit être nécessaire et raisonnable selon le principe 8 mentionné ci-dessus.

Les caractères raisonnable et nécessaire 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 »³⁷.

La nécessité de crédits découle de la nécessité de dépenses, un principe qui puise sa genèse dans les articles 13 et 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

En effet, 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 ». 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.

³⁶ Le baron Louis, Ministre des Finances sous 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 », v. Alexandre GUIGUE, « Les origines et l'évolution du vote du budget de l'Etat en France et en Angleterre ».Thèse. HAL.2015. p.5

³⁷ Principe 8 ,alinéa 1^{er} de la Déclaration de Mexico

Techniquement, préalablement à l'élaboration du budget proprement dite, l'ISC procède d'abord à la préparation, une phase qui consiste à collecter toutes les informations nécessaires à l'évaluation des agrégats budgétaires. 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 ainsi que les activités administratives³⁹ à entreprendre.

Selon les normes, l'ISC doit ainsi avoir un contrôle conséquent 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 lui 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. Les expériences de certaines ISC peuvent servir de références. Au Burundi⁴⁰, par exemple, le Chef de l'ISC peut soutenir directement au ministère des Finances et au Parlement, et le montant obtenu tient lieu de limite minimum des crédits alloués pour les exercices postérieurs. On peut également mentionner le cas du Ghana, puisque son ISC est rattachée directement au comité des comptes publics au sein du Parlement, celle-ci bénéficie en conséquence d'une enveloppe budgétaire suffisante pour lui permettre de remplir sa mission⁴¹.

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

Selon les normes, l'ISC doit avoir un pouvoir d'exécuter librement son budget approuvé par le Parlement. La conduite de la procédure d'exécution budgétaire ne doit pas perturber l'accomplissement de missions de contrôle. L'indépendance financière est appréciée par plusieurs critères. D'abord, 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, le gestionnaire d'activités, la personne responsable des

³⁹ Programmes de formation, participation aux événements internationaux, ...

⁴⁰ Entretien avec M. Léopold KABURA, 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'expériences.

⁴¹ Entretien avec Honorable Andrew DARI CHIWITEY, parlementaire du Ghana lors de sa visite à la Cour des comptes de 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.

marchés publics, le dépositaire comptable et le régisseur. La liberté de choisir ces acteurs est une manifestation pratique d'une indépendance financière de l'ISC.

En outre, l'ISC a le droit de procéder au mouvement des crédits en cours d'exercice, à travers le transfert ou le virement des crédits⁴².

Enfin, la gestion des crédits de l'ISC doit échapper au blocage de crédits et aux taux de régulation⁴³. Ces pratiques ne doivent pas s'appliquer à l'ISC car elles impactent le déroulement de sa mission de contrôle qui a été déjà retracée dans son programme de vérification. L'annulation des crédits signifie réduction du périmètre de contrôle, favorisant inéluctablement la persistance des anomalies ou défaillances systémiques, procédurales ou techniques dans la gestion des finances publiques.

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

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

L'architecture budgétaire de l'ISC a été récemment améliorée. Mais le processus budgétaire demeure dominé et perturbée par l'ingérence extérieure.

1. La révision de l'architecture budgétaire, une amélioration relative

L'architecture budgétaire de l'ISC a connu récemment une refonte en élevant la Cour en « mission » en 2023, si elle n'était qu'un « programme » du ministère de la Justice avant cette réforme.

La Cour est une mission dans une mission : la mission « Justice » comporte une autre mission « Justice financière » dédiée particulièrement à la Cour des comptes et ses démembrements.

⁴² En droit budgétaire malagasy, l'article 19 de la loi organique n°2004-007 du 26 Juillet 2004 relative aux lois de finances (LOLF) conçoit les virements de crédits comme des mécanismes pouvant modifier la répartition des crédits entre programme d'un même ministère, désigne les transferts de crédits comme un processus modifiant 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 au programme d'origine.

⁴³ A Madagascar, le blocage de crédits est prévu par l'Article 21 de la LOLF selon lequel « 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 ». Les taux de régulation est prévue par la circulaire budgétaire.

A priori, on peut en déduire une amélioration en accordant à la Cour des comptes un rang plus élevé par rapport aux autres Cours. Cependant, des remarques peuvent être évoquées à l'encontre de cette nouvelle architecture budgétaire : primo, elle contourne l'esprit de la Constitution financière - la LOLF malgache de 2004- dont l'article 9 prévoit que « ...Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie... ». Ensuite, cette élévation du rang de l'ISC ne se traduit pas par une augmentation significative des crédits alloués à la Cour⁴⁴.

2. Processus budgétaire non maîtrisé par la Cour

Concernant l'élaboration budgétaire, la préparation du projet de budget d'exécution incombe à la Cour⁴⁵ sans avoir été notifié du projet d'enveloppe. En effet, la Cour se base sur ses besoins réels et ventile les crédits conformément au plan comptable des opérations publiques⁴⁶. Compte tenu du rattachement institutionnel, ce projet de budget est transmis au ministère de la Justice pour consolidation.

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 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.

Concernant l'exécution de son budget, la Cour n'a pas une marge de manœuvre suffisante. Le manque d'indépendance se traduit par plusieurs aspects. La réalisation des procédures d'exécution budgétaire est soumise à des restrictions d'ordre pratique. En effet, l'engagement⁴⁸ de dépenses est conditionné par la mise à disposition préalable des crédits dans le SIIGFP. L'inscription des crédits n'est pas automatique mais nécessite

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

⁴⁵ Le budget d'exécution désigne la répartition fine de l'enveloppe par voie de décret en application de la loi de finances initiale ou rectificative.

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 établie par la Cour 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, 36% du budget sollicité.

⁴⁸ L'engagement des dépenses est un acte par lequel un organisme public constate son obligation. C'est la première étape de la phase administrative de l'exécution de dépenses publiques.

l'intervention de la Cour. Parfois, la mise à disposition des crédits n'est pas forcément totale⁴⁹. Cette pratique handicape énormément l'exécution budgétaire de la Cour.

Par ailleurs, l'exécution budgétaire de la Cour est aussi soumise au taux de régulation imposé par le Ministère en charge du Budget et des Finances par voie de circulaire. Cela entre en contradiction avec le principe 8 de la Déclaration de Mexico qui interdit tout contrôle et encadrement du pouvoir exécutif sur l'accès aux ressources financières de l'ISC.

L'analyse du cadre juridique et des données factuelles nous a permis de montrer la dépendance systémique de l'ISC de Madagascar. La conformité de l'ISC aux normes internationales sur l'indépendance est encore largement au-dessous du niveau acceptable. Ce constat est valable pour les trois piliers : indépendance institutionnelle, fonctionnelle et financière. Le gap de conformité aux normes sur l'indépendance institutionnelle est le plus élevé. La conformité aux normes sur l'indépendance fonctionnelle et financière n'est que partielle. Ce qui amène l'INTOSAI et le CREFIAF à classer l'ISC de Madagascar dans la catégorie des « ISC fragiles »⁵⁰.

La mise en conformité aux normes requiert une volonté politique des dirigeants. Mais, 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 ses travaux, le professionnalisme des magistrats ou des auditeurs et leur capacité d'adaptation à un environnement en pleine mutation⁵¹. Il faut aller au-delà du cadre formel. La légitimité institutionnelle ⁵² est un élément primordial dans la recherche et le renforcement de l'indépendance. Elle passe par la confiance en l'Institution, forgée par la performance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions. Et comme l'affirme Victor

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 financièrement cette dépense car le montant inscrit par le Ministère de la justice dans le compte correspondant sur le SIIGFP se limitait à Ar. 20 000 000. La Cour risque probablement de perdre ces crédits non rendus disponibles pour cette année budgétaire car d'une part le délai d'exécution de marchés correspond à 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, ladite pratique étant interdite par le code de marchés publics.

⁵⁰ Un critère de sélection utilisé par le PTF les ISC en vue de bénéficier des soutiens.

⁵¹ Rapport sur le 17^{ème} Séminaire ONU/INTOSAI sur le contrôle des finances publiques à Vienne, du 19 au 23 avril 2004, SYMPOSIUM SUR L'INDEPENDANCE DES ISC, p.85

⁵² Pr Luisa MARIA, IDI, Master class, « leading Supreme Audit Institutions Institutional change » du 29 Septembre au 03 Octobre 2025, Casablanca, Maroc.

CALDEIRA, « l'indépendance est bâtie chaque jour et il faut la sauvegarder contre les menaces endogènes et exogènes »⁵³.

⁵³ Victor CALDEIRA, ancien Président de la Cour des comptes européenne et de la Cour des comptes du Portugal.