

Exploration des possibilités de complémentarité entre redevabilité managériale et redevabilité financière

Exploring the possibilities of complementarity between managerial accountability and financial accountability

Ouissal ELABBASSI, (Doctorante)

*Laboratoire de Recherche Innovation, Responsabilités et Développement Durable (INREED)
Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Marrakech
Université Cadi ayyad de Marrakech, Maroc*

Khadija BENAZZI, (enseignante chercheure)

*Laboratoire de Recherche Innovation, Responsabilités et Développement Durable (INREED)
Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Marrakech
Université Cadi ayyad de Marrakech, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales BP 2380, Daoudiate, 40000, Marrakech, Maroc Tel : +212 (0) 5 24 30 30 32/ +212 (0) 5 24 30 33 95 Fax : +212 (0) 5 24 30 32 65
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ELABBASSI, O., & BENAZZI, K. (2023). Exploration des possibilités de complémentarité entre redevabilité managériale et redevabilité financière. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 240-253. https://doi.org/10.5281/zenodo.10396893
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 12, 2023

Accepted: December 15, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 6-1 (2023)

Exploration des Possibilités de Complémentarité entre Redevabilité Managériale et Redevabilité Financière

Résumé :

En 1894, Léon Say exprimait que le terme "comptabilité publique" ne se limite pas seulement à l'enregistrement des opérations financières de recettes et de dépenses. Il englobe également l'obligation et l'acte de rendre des comptes, ainsi que toutes les activités qui contribuent, facilitent et garantissent la reddition des comptes. Au fil des siècles, la notion de responsabilité a évolué pour devenir un symbole de la démocratie. Ainsi, toute entité qui reçoit des fonds publics est désormais requise, de manière périodique et formelle, à rendre des comptes à une autorité de contrôle. En effet, les objectifs du management public nécessitent la mise en œuvre de tous les principes de la bonne gouvernance, en mettant particulièrement l'accent sur l'obligation de rendre compte. Dans cette perspective, la redevabilité managériale joue un rôle crucial, impliquant l'obligation de rendre des comptes quant à la qualité de la gestion publique. Notre article examine l'émergence du concept de la redevabilité au fil des années ainsi que les types que cette notion abrite. En tenant compte des nouvelles orientations la gestion publique au sein d'une ère qui privilégie la globalisation et l'ouverture, notre recherche explore les possibilités de redressement des systèmes traditionnels de redevabilité financière ; limités au respect des règles, aux contrôles hiérarchiques et à la conformité à la réglementation. Elle examine aussi l'avènement des nouvelles missions des juridictions financières qui met en exergue l'importance d'adoption des principes de la bonne gouvernance ; culture de résultats, efficacité et efficience de la dépense publique.... Elle explore également l'orientation de la gestion publique vers un volet plutôt managérial de la redevabilité, afin d'assurer une complémentarité entre la sphère de gestion et la sphère financière, et de garantir la transparence de l'action publique. Cette dernière se manifeste comme condition principale de la confiance que peuvent avoir les citoyens dans leurs institutions et bien sûr en ceux qui ont la charge, décideurs politiques et gestionnaires publics.

Mots clés : redevabilité financière, redevabilité managériale, gestion publique.

JEL Classification : H1, .M4.

Type du papier : Recherche Théorique.

Abstract:

In 1894, Léon Say expressed that the term "public accounting" is not limited solely to recording financial operations of revenue and expenses. It also encompasses the obligation and act of being accountable, as well as all activities that contribute, facilitate, and ensure accountability. Over the centuries, the concept of accountability has evolved to become a symbol of democracy. Consequently, any entity that receives public funds is now required, periodically and formally, to be accountable to a supervisory authority. Indeed, the objectives of public management necessitate the implementation of all principles of good governance, with a particular emphasis on the obligation to be accountable. In this regard, managerial accountability plays a crucial role, involving the obligation to be accountable for the quality of public management. Our article explores the emergence of the accountability concept over the years and the various types it encompasses. Taking into consideration the new directions in public management within an era that prioritizes globalization and openness, our research explores the possibilities of reforming traditional financial accountability systems; limited to rule adherence, hierarchical controls, and regulatory compliance. It also examines the advent of the new roles of financial jurisdictions, emphasizing the importance of adopting principles of good governance; a culture of results, efficiency, and effectiveness of public spending. Additionally, it explores the orientation of public management towards a more managerial aspect of accountability, ensuring complementarity between the management and financial spheres, and guaranteeing transparency in public action. The latter manifests as a primary condition for the trust citizens can have in their institutions and, of course, in those who hold the responsibility—political decision-makers and public managers.

Keywords: managerial accountability, financial Accountability, public management

Classification JEL: H1, .M4.

Paper type: Theoretical Research.

1. Introduction

Les chercheurs en sciences de gestion définissent la « redevabilité » comme un processus adopté par les organisations pour exercer leurs pouvoirs de manière responsable, tout en intégrant les besoins de l'ensemble des parties prenantes (Daoud, 2019). Cette notion reflète l'engagement des organisations à rendre compte de leurs actions et de leurs décisions, mettant ainsi l'accent sur la transparence et la responsabilité. Elle implique un dialogue continu avec toutes les parties prenantes, favorisant une prise de décision éclairée et alignée sur les attentes de l'ensemble de la communauté. La redevabilité, dans ce contexte, transcende la simple conformité aux règles et vise à instaurer une culture organisationnelle axée sur les principes éthiques et la satisfaction des besoins collectifs.

L'ampleur du concept de la redevabilité dans l'administration publique est expliquée premièrement par les apports de la nouvelle gestion publique qui encourage le renforcement des méthodes de rationalisation de la gestion en remplaçant les relations hiérarchiques par les relations contractuelles, chose qui améliore les interactions entre l'administration centrale chargée de l'élaboration et du contrôle des politiques publiques et l'administration chargée de l'aspect exécutif des politiques (Lafarge, 2016). Les relations hiérarchiques classiques simples qui lient les administrations déconcentrées et leurs ministères de tutelle sont doublées par des contrats moyens et de résultats à atteindre. Cette relation principal-agent engendre des coûts d'agence ; il s'agit des coûts de l'asymétrie de l'information. Ce coût peut être acceptable s'il est remédié par la mise en place des moyens développés par la doctrine de la *corporate governance* à savoir l'obligation de reporting (Lafarge, 2016 ; Pras & Zarlowski, 2013). Deuxièmement, dans tout système démocratique, garantir une utilisation des deniers publics conforme aux règles de droit apparaît comme une nécessité impérieuse. Selon ce principe, les organisations bénéficiant de financements publics sont contraintes de rendre compte de manière périodique aux instances de supervision. Cette obligation de rendre compte s'est progressivement établie au fil des années, devenant ainsi un symbole concret de démocratie (Le Clainche, 2017; Nioche, 2016). Troisièmement, le nombre important des parties prenantes en interaction avec l'administration publique rend l'opérationnalisation de l'action publique de plus en plus complexe (papadopoulos, 1995). Face à cette complexité, l'obligation ne se limite pas à la formulation ou la connaissance des résultats des politiques menées, mais exige qu'ils soient visibles et également lisibles (Lafarge, 2016).

Généralement, les auteurs ont tendance à contextualiser le terme « redevabilité » en relation avec les principes de suivi et de contrôle. En effet, d'après la revue de la littérature réalisée tout au long de cette recherche, le concept de « redevabilité » présente deux dimensions distinctes. La première dimension concerne l'action de l'exécutif, imposant aux acteurs des finances publiques l'obligation de rendre compte de leur gestion des fonds publics (Maine et al., 2023). La deuxième dimension est adaptée au volet gestion, se focalisant sur le processus de gestion des comptes et orientée davantage vers la performance et la qualité de la gestion.

Notre article explore les liens entre la redevabilité managériale et financière dans le contexte de la gestion publique. Du point de vue financier, la redevabilité nécessite des gestionnaires publics qu'ils justifient leur gestion des ressources publiques. En parallèle, la redevabilité managériale, moins formalisée, se concentre davantage sur la qualité de la gestion publique. Elle repose fréquemment sur les évaluations et les rapports de performance des politiques publiques pour évaluer l'efficacité des actions entreprises. Ces deux aspects de la redevabilité, bien que distincts, convergent pour assurer une gouvernance publique responsable, où la transparence financière se complète de l'attention portée à la performance et à la qualité de la gestion des ressources. La compréhension de ces dimensions multiples de la redevabilité est essentielle pour garantir une gestion publique efficace et orientée vers les résultats.

À l'abri de tout ce qui est cité, notre problématique est la suivante : « **Dans quelle mesure peut-on apprécier la complémentarité des fonctions de la redevabilité financière et de la redevabilité managériale ?** ». Afin de répondre à notre problématique, l'article sera scindé en quatre parties. Une première qui illustre le parcours d'émergence du concept de la redevabilité à travers les deux paradigmes phares de la gestion publique, à savoir la bureaucratie et le nouveau management public. Ensuite, au niveau de la deuxième partie, nous allons dévoiler les définitions attribuées par différents auteurs au terme « redevabilité » ainsi que les types que cette notion abrite. La troisième partie sera consacrée à une présentation des caractéristiques du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, principe élémentaire de la redevabilité financière traditionnelle. Pour discuter en dernier lieu des possibilités de complémentarité des fonctions de la redevabilité financière et managériale, après l'avènement des nouvelles missions des juridictions financières, qui adoptent une logique orientée résultats et administration performante.

2. Emergence du concept de la redevabilité

L'évolution du concept de la redevabilité reflète l'histoire de l'Administration publique. Les formes administratives et financières de la redevabilité existent déjà il y a 8000 ans, ainsi que la notion « redevabilité parlementaire » est apparue au 16^e siècle (BARHAS, 2010). Cependant, il existe deux paradigmes qui sont jugés pertinents pour traiter le concept de redevabilité ; il s'agit du courant de l'administration publique traditionnelle – la bureaucratie-, qui a dominé la scène des sciences de gestion depuis la fin du 19^{ème} siècle jusqu'à la première moitié du 20^{ème} siècle, le deuxième paradigme concerne la nouvelle gestion publique (NGP), qui a apporté un changement radical à la conception traditionnelle de l'administration publique vers la fin des années 1970. Ces deux époques définissent les contours de la redevabilité dans le contexte de l'évolution des structures administratives et des paradigmes de gestion publique.

2.1. La bureaucratie

L'héritage intellectuel de Max Weber et Frederick Taylor constitue le socle du courant de la bureaucratie. Où la règle de droit et la logique du « *the one best way* » prédominent le système de prestation de service ; ce principe était matérialisé par des manuels détaillés que les administrateurs devaient suivre. Le gouvernement était le fournisseur direct des biens et services publics. Les fonctionnaires étaient censés travailler de manière désintéressée en échange d'un emploi à vie et d'un statut de fonctionnaire (Hughes, 1998).

La plus importante hypothèse de la bureaucratie à l'égard de la redevabilité consiste en la séparation des pouvoirs politiques et la gestion administrative. Le pouvoir de l'administration était limité à un rôle minimal purement instrumental de « mise en œuvre ».(BARHAS, 2010 ; Hughes, 1998). En effet, les missions du service public étaient limitées aux aspects administratifs, et les principaux moyens de rendre compte étaient le contrôle hiérarchique et le respect des règles et des directives. La doctrine Wébérienne n'exigeait pas une responsabilisation vis-à-vis des résultats (Hughes, 1998), étant donné que l'obligation de rendre compte était axée sur les finances (Behn, 2001). Quant à l'aspect politique, les politiciens sont redevables envers le public via les élections, et les ministres devaient rendre compte au cabinet puis au parlement et au public des actions de leurs départements (Hughes, 1998). La relation administrateur-élu a été caractérisée par la complexité et elle a donné naissance à plusieurs débats dans l'histoire de l'administration (BARHAS, 2010). Le fait de séparer la politique et l'administration était la plus grande faiblesse de la bureaucratie, bien que la doctrine wébérienne ait grandement contribué à la croissance économique industrielle et à la construction de l'Etat moderne (BARHAS, 2010 ; Bourgon, 2007), elle est devenue inadéquate à partir des années 1970, vu que l'obligation de rendre compte se concentre davantage sur le respect des règles et

de la réglementation ; chose qui freine l'innovation au sein d'une ère qui privilégie la globalisation et l'ouverture (BARHAS, 2010).

2.2. La nouvelle gestion publique

La NGP puise ses fondements dans de nombreux courants de pensée ; théorie des organisations, théorie des droits de propriété, théorie de l'agence, théorie des choix publics et théorie des coûts de transaction. La logique derrière cette doctrine repose sur l'idée qui stipule que les pratiques du secteur privé ; jugées efficaces ; peuvent être transposées au secteur public. Et afin de perfectionner ce dernier, il fallait attribuer plus de marge de manœuvre aux administrateurs pour qu'ils puissent répondre efficacement aux attentes des citoyens. Selon ce courant, les administrateurs deviennent des managers et les citoyens sont assimilés à des clients (Amar-Sabbah et al., 2007).

Pour remédier aux lacunes de la bureaucratie et réformer le fonctionnement de l'administration publique, la nouvelle doctrine de la gestion publique s'attache à résoudre les problèmes de rigidité, d'inefficacité, de coût élevé et de manque d'innovation. Afin de s'adapter aux changements rapides de l'environnement et d'instaurer une gestion publique efficiente, économique, innovante et en étroite collaboration avec les parties prenantes, la nouvelle doctrine a mis l'accent sur les éléments suivants :

- **Le principe de stewardship** qui signifie être au service, le « manager public » doit être au service de diverses parties prenantes, un principe qui suit la même logique des managers privés qui sont au service des « actionnaires » ;
- **Le principe de transparence** qui concerne le contrôle des citoyens de l'action des services publics, mais cette mesure pose la question de l'existence de compétences adéquates chez les citoyens pour mener cette mission ; cette approche est comparable à la capacité des actionnaires à lire et comprendre les rapports annuels. D'où vient l'importance d'intégrer de nouvelles notions telles que l'apprentissage organisationnel, la conduite du changement, le Knowledge Management... ;
- **Le principe d'accountability** qui repose sur la notion de reddition des comptes et l'existence d'une performance mesurable par des indicateurs chiffrés pour que les réalisations de l'action publique soient communiquées aux parties prenantes et comparées par rapport aux objectifs fixés. (Pesqueux, 2010)

L'ensemble des changements apportés par la NGP ont été entrepris pour une finalité générale d'améliorer la redevabilité du secteur public (BARHAS, 2010). L'ampleur qu'a attribuée la nouvelle doctrine à la notion de redevabilité a donné naissance à une nouvelle variable dans l'équation de responsabilisation ; il s'agit de la redevabilité managériale. En plus de la redevabilité traditionnelle administrative et financière, le nouveau management public a introduit la performance et l'atteinte de résultats comme nouvelle dimension de redevabilité (Poulsen, 2009). Le contrôle hiérarchique et le respect des règles et des réglementations ne sont plus suffisants pour rendre compte. (BARHAS, 2010)

La gestion des affaires publiques est une activité qui se caractérise par une sensibilité particulière, parce qu'elle intéresse tous les citoyens qui bénéficient et financent régulièrement l'action publique. Cette dernière est liée étroitement dans tout système démocratique aux notions de l'intérêt général, la valeur publique et service public, ces notions impliquent intrinsèquement le concept de redevabilité. (Hirsch & Groper, 2022). « Le principe de responsabilité est une condition de la confiance que peuvent avoir les citoyens dans leurs institutions et bien sûr en ceux qui en ont la charge, décideurs politiques et gestionnaires ». (Bouvier, 2017)

Table 1 : Comparaison des aspects de la redevabilité entre la doctrine de la bureaucratie et le nouveau management public

Aspects de redevabilité	Bureaucratie	Nouveau management public
Principes	- Séparation des pouvoirs politiques et la gestion administrative ; - les moyens de rendre compte sont le contrôle hiérarchique et le respect des règles et des directives.	- optimisation des ressources ; - satisfaction des parties prenantes ; - Intégration des notions comme l'intérêt général, la valeur publique dans le processus de responsabilisation ; - La confiance des citoyens constitue une partie intégrante de la redevabilité.
Champs de responsabilité	Emphase sur la conformité légale.	Responsabilité accrue sur la performance et l'évaluation de résultats.
Relation avec les parties prenantes	Limitée, centrée sur la hiérarchie.	Ouverte, implique davantage les parties prenantes.
Dimensions	Redevabilité financière	Redevabilité financière Redevabilités managériales

Source : réalisé par l'auteur

3. Essai définitionnel et typologies

En 1894, Léon Say exprimait que le terme « comptabilité publique » ne se limite pas seulement à l'enregistrement des opérations financières de recettes et de dépenses. Il englobe également l'obligation et l'acte de rendre des comptes, ainsi que toutes les activités qui contribuent, facilitent et garantissent la reddition des comptes. (Masquelier, 2016)

Le terme « redevabilité » demeure un terme flou qui a fait couler beaucoup d'encre, l'utilisation de ce terme pour traduire le mot anglosaxon « **accountability** » est le résultat d'un vide conceptuel laissé entre deux expressions avec lesquelles le terme anglosaxon est souvent confondu. Le premier concept concerne la « **responsabilité** » qui signifie l'engagement d'un acteur envers une partie prenante, alors que la redevabilité se distingue de la simple redevabilité par une exigence supplémentaire ; la responsabilité est assumée et les engagements sont tenus (Wenar et al., 2006). Donc, la redevabilité peut être définie comme étant l'obligation de rendre compte de l'exercice d'une responsabilité. Le deuxième concept est celui de la « reddition de comptes », cette notion renvoie à une redevabilité limitée à l'action financière et elle ne couvre pas tous les aspects qui définissent la responsabilité d'un acteur (Ahlonso, 2017 ; Vielajus, 2010).

3.1. La redevabilité : un concept multidimensionnel

La redevabilité dans la sphère publique peut engendrer deux dimensions ; une première qui repose sur les notions de probité et de légalité, appelée redevabilité parlementaire ou financière, porte généralement sur la régularité de la dépense publique (Shaoul et al., 2012). La deuxième dimension concerne la redevabilité managériale qui s'inscrit dans la logique principal-agent essence de la théorie de l'agence, cette forme de redevabilité ; plus récente ; porte sur l'obligation de rendre compte sur la qualité de la gestion publique (Le Clainche, 2016). Elle est tournée souvent vers l'évaluation des écarts entre les objectifs et les réalisations d'un programme public, elle est basée sur la notion de performance de la gestion publique. (Amam & Benaboud, 2023)

Table 1 : Types de redevabilité dans la sphère

Type de redevabilité	Fondement	Finalité	Référentiel	Forme
Redevabilité financière	Principe démocratique	Régularité de la dépense budgétaire Evaluation du bon usage des deniers publics	Règles budgétaires nationales	Lois et règlements

Redevabilité managériale sur les variables financières	Théorie de l'agence	Correction des asymétries informationnelles	Normes financières	Reporting financier
Redevabilité managériale sur les réalisations	Théorie de l'agence	Evaluation des écarts entre les objectifs et les réalisations	Indicateurs de performance	Tableaux de bords
Redevabilité managériale - audit	Théorie de l'agence	Proposer des actions correctives pour les difficultés rencontrées et identifier les risques éventuels	Bonnes pratiques et normes d'audit	Discussion des rapports d'audit

Source : adapté par l'auteur par référence Marty & Voisin (2016), « La redevabilité des partenariats publics-privé »

Une première dimension de la redevabilité managériale porte sur les variables financières, elle s'inscrit dans la logique de relation d'exigence entre prêteur ou actionnaire et dirigeant. La deuxième dimension concerne les produits ou réalisations ; elle porte sur l'évaluation des écarts entre les réalisations et les objectifs fixés pour une action ou un programme public. La troisième dimension porte sur l'identification des risques pour les corriger et des bonnes pratiques afin de les diffuser, chose qui s'inscrit dans une logique de *managing expectations* (Marty & Voisin, 2016).

Les recherches menées en sciences de l'administration et sciences politiques ont investi l'ensemble des aspects que recouvre le terme accountability d'un point de vue théorique (Lafarge, 2016). En particulier, les travaux de Y. Papadopolouset de M. Bovens qui illustrent la redevabilité comme « relation ou mécanisme social spécifique entre un acteur et une instance, dans laquelle l'acteur est tenu d'expliquer et de justifier sa conduite, où l'instance peut poser des questions et émettre des jugements, et l'acteur est censé faire face aux conséquences de cela » (Biela & Papadopoulos, 2014 ; Bovens, 2007 ; Lafarge, 2016)

(Lafarge, 2016) a mis l'accent sur la relation entre le redevable et l'instance de redevabilité ; destinataire de redevabilité. Cette relation entraîne la transmission et l'explication des démarches entretenues par le redevable et les conséquences que cela peut entraîner à son égard. La redevabilité selon (Lafarge, 2016) devrait être entamée à partir de son « contenu » : l'information. La redevabilité consiste alors en l'élaboration et la transmission par le redevable des informations relatives à sa conduite à l'instance de redevabilité, ainsi que l'utilisation de cette dernière de ces informations afin d'agir ; en tenant compte que le transfert d'information fournit la capacité d'agir (Volle, 2012).

Traditionnellement, lorsque la redevabilité est évoquée, elle est généralement incluse sous l'onglet de l'évaluation. Alors, la notion de redevabilité ne se limite pas à une simple évaluation mais elle englobe l'ensemble des opérations relatives à une politique publique, dont l'instance de redevabilité utilise les informations fournies au titre du processus de la redevabilité pour exercer ses fonctions (Lafarge, 2016).

3.2. Rendre comptes et rendre des comptes

Afin de comprendre le principe que les anglo-saxons désignent par « accountability » et d'étudier sa portée pour la gestion publique, il est nécessaire de s'arrêter sur les définitions de deux expressions fondamentales – « rendre compte » et « rendre des comptes » - pour éviter toute ambiguïté.

« Rendre compte d'une chose, en donner le détail. Rendre compte d'un événement. Rendre compte de sa gestion » (Littré, s.d). "Rendre des comptes" indique « le rapport de ce que l'on a fait, de ce que l'on a vu, pour le faire savoir, l'expliquer ou le justifier ». Cette action signifie qu'on est responsable de son action ; ce qui renvoie au terme anglais "to be accountable" qui

appartient à la même famille de mots que la notion "accountability". Cependant, malgré l'apparente simplicité de ces définitions, elles sont loin d'être aptes à relever les ambiguïtés que ces notions dissimulent, comme le prouvent les différentes déclinaisons et utilisations qu'elles ont en français et en anglais (Mulgan, 2000).

L'expression « rendre des comptes » signifie l'acte par lequel des comptes d'une politique publique sont rendus au sens financier et comptable. "Rendre compte", locution plus ambiguë, désigne à la fois l'acte par lequel chaque niveau hiérarchique rapporte son action au niveau hiérarchique supérieur et la façon dont une action publique est analysée et expliquée ainsi que ses effets. La deuxième dimension de l'expression « rendre compte » comprend une évaluation, une analyse et une explication des conséquences d'une politique ou action publique. Les évaluations peuvent avoir comme objet « rendre compte » ou « rendre des comptes » ou les deux à la fois (Nioche, 2016).

4. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics

La gestion publique est marquée par la nécessité du respect de l'ordre financier public, afin de freiner les dommages qui peuvent affecter l'intérêt général. Les finalités attendues du respect de l'ordre financier public sont principalement la protection des deniers publics et intérêts financiers de l'Etat ainsi que la soutenabilité des grands équilibres financiers, ensuite la confiance des parties prenantes en l'efficacité de la gestion des affaires publiques. Pour atteindre ces finalités, il fallait veiller à ce que la gestion publique soit transparente, en s'assurant de la sincérité budgétaire et de la fiabilité de l'information financière ; tout en respectant la régularité et la conformité des actions entretenues à la réglementation qui constitue un moyen essentiel d'encadrement de la gestion publique. (Hirsch & Groper, 2022)

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables garantit aux citoyens que l'exploitation des deniers publics est conforme aux règles de droit, mais sa conception principale est indépendante des principes du management public, en d'autres termes, la redevabilité financière au sens du principe de la séparation n'a pas de lien avec la redevabilité managériale. (Le Clainche, 2016)

La séparation de la sphère de gestion publique de celle des procédures financières, est expliquée par le principe de séparation des comptables (sphère financière) et des ordonnateurs (sphère gestion) ; principe élémentaire des juridictions financières dont l'origine remonte au 19^e siècle. La finalité de ce principe était d'assurer un moyen de contrôle des dépenses des ministres (ordonnateurs) qui impose à ces derniers de fournir des pièces qui justifient leurs dépenses à des agents de contrôle du ministère des finances (Comptables publics) afin de contrôler la régularité et la conformité des pièces fournies. C'est sur ces comptables que la responsabilité, non pas politique mais financière, a été placée. Ils sont en effet justiciables de leurs contrôles devant la Cour des comptes (Gloux, 2013).

4.1. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptable publics (RPP)

L'article 6 de la loi 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics stipule que « *Les comptables publics sont ...personnellement et pécuniairement responsables...Du contrôle de la validité de la dépense portant sur la justification du service fait, l'exactitude des calculs de liquidation, l'existence du visa préalable d'engagement, le respect des règles de prescription et de déchéance et le caractère libératoire du règlement* »

Le dispositif de responsabilité des comptables publics est l'un des mécanismes les plus anciens et les plus perfectionnés de la redevabilité. Ce système de contrôle de conformité des actes financiers des ordonnateurs ; assuré unanimement par les comptables publics, qui détiennent le

monopole du rôle payeur des établissements publics (Le Clainche, 2017); dévoile trois particularités :

- **Un système de contrôle formaliste** : le comptable public ne contrôle ni la régularité des actes internes de l'ordonnateur ni leur opportunité. Sa mission se limite à vérifier la conformité des pièces justificatives, une liste préalablement établie par la « nomenclature des pièces justificatives » spécifiée dans la loi régissant cette fonction. Ainsi, le rôle du comptable public se concentre sur l'application stricte des normes établies pour garantir la légalité des transactions financières, assurant ainsi la transparence et la responsabilité dans la gestion des fonds publics ;
- **Un système de contrôle exhaustif** : l'ensemble des actes financiers entretenus par l'ordonnateur doivent passer par un contrôle préalable à leur paiement ;
- **Un système objectif et juridictionnel** : le comptable public lui-même est soumis au contrôle par les juridictions financières ; principe confirmé par les stipulations de l'article 41 du code des juridictions financières « La cour juge les comptes des comptables de fait ».

*« Tout comptable public ainsi que tout fonctionnaire ou agent placé sous ses ordres ou agissant pour son compte, sont passibles des sanctions, dans l'exercice de leurs fonctions, s'ils n'assurent pas les contrôles des dépenses qu'ils sont tenus d'exercer en vertu des lois et règlements en vigueur »*¹. La RPP ne porte pas seulement sur la gestion des comptables, mais aussi sur celle de leurs collaborateurs, les erreurs ou les manquements sont sanctionnés par une « mise en débet » qui stipule que la restitution des sommes perdues suite à une négligence ou erreur est à la charge des comptables.

4.2. Une Responsabilité limitée des ordonnateurs

La loi 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics trace les lignes directrices quant aux responsabilités des acteurs de la dépense publique ainsi que les sanctions éventuelles que ces acteurs encourent. N'étant pas personnellement et pécuniairement responsables des actes financiers dont ils ont la charge, la responsabilité particulière des ordonnateurs n'est pas assez rigoureuse que la RPP qui pèse sur les comptables publics, qui les oblige à s'assurer d'une manière minutieuse du respect par les ordonnateurs de la réglementation qui régit les finances publiques. (Yadouni, 2019)

Le système de responsabilité attribué au champ d'action des ordonnateurs ne couvre que le volet légal des actes financiers et plus précisément la conformité des dépenses aux règles de régularité. Cependant, ce système ne tient pas en compte les autres facettes de responsabilité, à savoir ; la responsabilité d'atteinte des objectifs fixés et résultats escomptés ; la responsabilité d'assurer une gestion efficace, la responsabilité de s'assurer de la qualité de la comptabilité. L'exonération des ordonnateurs de ces responsabilités a inévitablement des répercussions sur l'efficacité et la transparence de la gestion publique, qui sont les principales préoccupations des citoyens qui financent et bénéficient de l'action publique.

Une approche plus holistique de la responsabilité, englobant ces diverses dimensions, est essentielle pour garantir une gouvernance publique responsable et répondre aux attentes des parties prenantes. La reconsidération de ces principes de responsabilité peut contribuer à renforcer la confiance du public dans les institutions et à promouvoir une gestion publique plus efficace et transparente.

¹ Article 56 de la loi 62-99 du code des juridictions financières promulguée le 15 août 2002

5. Redevabilité financière et redevabilité managériale vers une complémentarité des Fonctions

Les organes de juridiction financière dont la Cour des comptes ; l'une des plus anciennes instances publiques ; création du Moyen Âge. Même l'intitulé « cour des comptes » ne renvoie pas à la mission principale qui est la comptabilité, mais au terme « rendre compte ». Donc, l'origine des contrôles des gestionnaires publics part du principe de responsabilité et « rôle » et « contre-rôle », ainsi que les justificatifs de contrôle ne constituent qu'un moyen d'opérationnalisation du principe de « rendre compte » ou de « redevabilité ». Le mot responsabilisation vise au même temps le pouvoir d'action ou l'obligation de rendre compte et la possibilité de subir des sanctions en cas de manquements (Hirsch & Groper, 2022)

Les nouvelles missions des juridictions financières incarnent de nouveaux instruments de redevabilité financière, alliés avec les missions du management public. Cette évolution des mécanismes, accompagnée d'une clarification des missions et périmètre d'action des ordonnateurs et des comptables, peut assurer une sorte de complémentarité entre la redevabilité financière et la redevabilité managériale. (Le Clainche, 2016)

L'article 147 de la constitution déclare que « *La Cour des Comptes a pour mission la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'État et des organismes publics* ». Les apports du nouveau management public et L'intégration de la redevabilité managériale dans les principes du management public a constitué une étape importante de l'évolution de l'action publique. Plusieurs réformes ont vu le jour, elles ont mis en œuvre un nombre important d'outils issus des prescriptions du courant du nouveau management public sans affecter les mécanismes relatifs aux finances publiques et règles de la comptabilité publique.

La mission des juridictions financières s'est enrichie d'une panoplie de fonctions dont les principes de la redevabilité managériale occupent une place non négligeable, où des critères de performance sont imposés aux ordonnateurs. En parallèle avec la mission traditionnelle du contrôle des comptes comptables, les instances de contrôle financier ont pour mission d'examiner la qualité de la gestion et de veiller à l'utilisation judicieuse des deniers publics par les ordonnateurs. L'appréciation de la pertinence de gestion publique, part intégrante des missions des juridictions financières stipulées par les nouvelles réformes. La mise en œuvre de critères de performance ajoute une dimension de responsabilité et d'efficacité à la gestion publique, répondant aux attentes croissantes en matière de transparence et de reddition des comptes. Ce rôle étendu des juridictions financières reflète une évolution majeure vers une gouvernance performante et orientée vers les résultats et la qualité de la gestion des ressources publiques.

5.1. La qualité comptable

Dans les années 2000, le concept « qualité comptable » est entré dans la sphère des préoccupations des gestionnaires publics, puisqu'elle constitue la condition élémentaire d'une bonne gestion. Son objectif est d'assurer aux responsables une garantie raisonnable de la conformité de la comptabilité générale aux normes et standards professionnels prédéfinis, afin d'atteindre les objectifs de régularité, de sincérité et de représentation fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'organisme concerné. (Le Clainche, 2016)

Quand les gestionnaires publics veillent à ce que leur gestion adhère aux principes de la qualité comptable pour refléter l'image fidèle de la situation des organismes dont ils assurent la gestion, ils facilitent la mise à disposition des informations sincères auprès des acteurs de la gestion publique, chose qui participe grandement à l'amélioration de l'efficacité et de la transparence de l'action publique et au renforcement de la pertinence des décisions.

La LOLF, ou Loi Organique relative aux Lois de Finances, défend le principe de spécialisation des fonctions entre les ordonnateurs et les comptables, remodelant et élargissant le rôle du

comptable public. Cette loi vise à instaurer une séparation claire des responsabilités, où les ordonnateurs sont chargés de la gestion administrative et des décisions financières, tandis que les comptables assurent la bonne exécution comptable des opérations. Les comptables publics, en vertu de ce principe, jouent un rôle crucial en tant que garants de la qualité comptable (Almaliya, 2011). Leur responsabilité s'étend au-delà de la simple conformité aux règles de régularité, englobant également la vérification de l'exactitude et de la fiabilité des informations financières. En mettant l'accent sur la qualité comptable, la LOLF contribue à renforcer la transparence, la responsabilité et l'efficacité de la gestion publique, répondant ainsi aux exigences croissantes en matière de gouvernance et de reddition de comptes dans le secteur public. Cette évolution marque une avancée significative dans la modernisation des pratiques comptables et administratives au sein de l'administration publique.

5.2. Complémentarité des missions de la redevabilité financière et la redevabilité managériale

L'article 3 de la loi 62-99 formant code des juridictions financières atteste que « *La cour des comptes vérifie et juge les comptes présentés par les comptables publics..., Elle exerce également une fonction juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière ...Elle contrôle la gestion des organismes Elle exerce une mission permanente de coordination et d'inspection vis-à-vis des cours régionales* ». Les missions principales de la cour sont la certification des comptes, l'évaluation des organes et politiques publiques, le jugement des comptes publics ainsi que le contrôle de la gestion publique ; ces missions sont généralement bien distinguées les unes des autres ; à savoir les finalités et méthodes propres à chaque mission (Kersauson, 2015). En outre, il devient de plus en plus complexe de différencier la fonction d'examen de la gestion de la fonction d'évaluation. Les rapports contiennent des recommandations pour but de suivi, ce qui rend la distinction entre les rapports traditionnels dédiés à l'examen de gestion et les rapports d'évaluation plus complexes ; indépendamment des méthodes adoptées ou finalité envisagée. Il est pratiquement possible d'amalgamer les missions juridictionnelles et les missions non-juridictionnelles de la cour des comptes, en combinant l'approche de certification des comptes et l'approche d'examen de la gestion -recommandation en vue d'atteindre les résultats escomptés-. (Le Clainche, 2016).

Le rapprochement opéré par les juridictions financières de la redevabilité financière et de la redevabilité managériale, permet d'assurer une meilleure coopération entre les comptables et les ordonnateurs ; puisqu'il permet de mieux tenir compte des conditions dont lesquelles les comptables publics exercent leur métier. Ainsi qu'il peut avoir des retombées positives sur la gestion des ordonnateurs, en matière de contrôles réalisés ; des contrôles sélectifs et moins formalistes. (Le Clainche, 2016).

La synergie entre la redevabilité financière et la redevabilité managériale permet une évaluation plus holistique de la performance de l'action publique, la redevabilité financière, souvent centrée sur les aspects réglementaires, peut bénéficier de la perspective plus orientée vers les résultats de la redevabilité managériale, favorisant ainsi une utilisation plus efficiente des ressources publiques. En intégrant ces deux dimensions, les organismes publics peuvent promouvoir une culture de responsabilité complète, impliquant à la fois la conformité légale et l'efficacité dans la gestion des missions publiques. Cette approche conjointe contribue à répondre aux attentes croissantes de transparence, d'efficacité et de responsabilité dans la gestion des deniers publics.

6. Conclusion

L'évolution des régimes de la redevabilité trace le développement de l'administration publique. Initialement axée sur le respect des règles et la conformité réglementaire, cette évolution

s'oriente désormais vers la satisfaction des exigences de la performance. Cette transition reflète un changement de perspective, passant d'un strict cadre normatif à une approche plus axée sur les résultats et la qualité de l'action publique. Cette transformation s'inscrit dans une volonté d'adapter les pratiques administratives aux défis contemporains et d'optimiser l'efficacité des services publics. Ainsi, la redevabilité évolue en tandem avec les exigences croissantes de transparence, de responsabilité et de rendement dans le secteur public.

Le redressement du système de responsabilité financière et personnelle des comptables publics, peu adapté aux principes de la Nouvelle gestion publique, apparaît comme une nécessité cruciale pour renforcer l'efficacité et la transparence de l'action publique. Dans le cadre de la modernisation de l'administration publique, l'orientation vers une gestion axée sur les résultats et les indicateurs de performance révèle une dimension nouvelle de la redevabilité, orientée vers la gestion. Cette approche contemporaine incite les gestionnaires à adopter une approche plus rationnelle en ce qui concerne les dépenses publiques, en privilégiant l'utilisation d'indicateurs chiffrés pour évaluer leurs réalisations, puis en communiquant ces résultats aux acteurs de l'action publique. Ce processus reflète une transition vers une gouvernance plus transparente et efficiente, ancrée dans la logique de la gestion par résultats et orientée vers l'accomplissement concret des objectifs publics.

Ainsi, La tenue de la comptabilité devrait être perçue par les gestionnaires publics comme une condition essentielle pour assurer une gestion efficace au service des décideurs et des citoyens, plutôt que comme une simple formalité ou une obligation de régularité. Une comptabilité rigoureuse offre une vision claire et précise des finances publiques, facilitant ainsi la prise de décision éclairée et responsable. Elle constitue un outil fondamental pour évaluer les performances, allouer efficacement les ressources et garantir la transparence dans l'utilisation des fonds publics. En adoptant cette perspective, les gestionnaires contribuent à renforcer la confiance du public envers l'administration et à promouvoir une gouvernance publique exemplaire. L'importance de la comptabilité transcende ainsi la simple conformité aux règles, elle devient un pilier central de la responsabilité et de l'intégrité dans la gestion publique.

Références :

- (1). Ahlonsou, L. (2017). Intégration de la redevabilité dans la planification du développement au Bénin - Etude de cas-.
- (2). Amam, A., & Benaboud, A. (2023). L'efficacité de la redevabilité managériale en protection sociale via Cloud Computing : Quelle intelligence économique possible pour le cas du Maroc ? *Revue Internationale Des Sciences de Gestion*, Vol 6(2), 1158–1183. www.revue-isg.com
- (3). Amar-Sabbah, A., Amar, A., & Berthier, L. (2007). Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites. <https://www.researchgate.net/publication/299344413>
- (4). BARHAS, L. (2010). ACCOUNTABILITY IN THE PUBLIC SECTOR OF MONGOLIA.
- (5). Behn, R. D. (2001). Robert D. Behn - Rethinking Democratic Accountability- (BROOKINGS INSTITUTION PRESS, Ed.). Library of Congress Cataloging-in-Publication data.
- (6). Biela, J., & Papadopoulos, Y. (2014). L'évaluation empirique de l'imputabilité des agences : Une approche fondée sur le régime et son application à la Bundesnetzagentur allemande. *Revue Internationale Des Sciences Administratives*, Vol. 80(2), 375–395. <https://doi.org/10.3917/risa.802.0375>

- (7). Bourgon, J. (2007). Responsive, responsible and respected government: Towards a New Public Administration theory. *International Review of Administrative Sciences*, 73(1), 7–26. <https://doi.org/10.1177/0020852307075686>
- (8). Bouvier. (2017). La responsabilité financière publique confrontée à un système budgétaire en transition ». *RFFP*, 17.
- (9). Bovens, M. (2007). *Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework* 1.
- (10). Hirsch, C., & Groper, N. (2022). La responsabilité des gestionnaires publics. *Archives de Philosophie Du Droit*, Tome 63(1), 165–183. <https://doi.org/10.3917/apd.631.0184>
- (11). Hughes, O. E. (1998). *Public Management and Administration*.
- (12). Kersauson, C. (2015). L'évolution du rôle de la Cour des comptes depuis les années 2000. *Les Notices Finances Publiques*, La Documentation Française.
- (13). Lafarge, F. (2016). Rendre des comptes- rendre compte. In *Revue Francaise d'Administration Publique* (Vol. 160, Issue 4, pp. 985–998). Ecole Nationale d'Administration. <https://doi.org/10.3917/rfap.160.0985>
- (14). Le Clainche, M. (2016). Redevabilité financière et redevabilité managériale : séparation, concurrence ou complémentarité ? *Revue Francaise d'Administration Publique*, 160(4), 1093–1107. <https://doi.org/10.3917/rfap.160.1093>
- (15). Le Clainche, M. (2017). Responsabilité des comptables publics et management public. *Gestion & Finances Publiques*, 5, 98–105. <https://doi.org/10.3166/gfp.2017.00106>
- (16). Le Robert. (s. d.). Rendre. Dans *Dictionnaire en ligne*.
- (17). Littré. (s. d.). Rendre. Dans *Dictionnaire en ligne*.
- (18). Marty, F., & Voisin, A. (2016). La redevabilité des partenariats publics-privé. *Revue Francaise d'Administration Publique*, 160(4), 1123–1138. <https://doi.org/10.3917/rfap.160.1123>
- (19). Masquelier, P. (2016). Le débat autour de la redevabilité des nouveaux organismes publics et parapublics dans les années 1950. *Revue Francaise d'Administration Publique*, 160(4), 1027–1040. <https://doi.org/10.3917/rfap.160.1027>
- (20). Nioche, J. P. (2016). Les trois paradigmes de l'évaluation des politiques publiques face à l'obligation de rendre des comptes et de rendre compte. In *Revue Francaise d'Administration Publique* (Vol. 160, Issue 4, pp. 1227–1240). Ecole Nationale d'Administration. <https://doi.org/10.3917/rfap.160.1227>
- (21). papadopoulos, Y. (1995). *Complexité sociale et politiques publiques*.
- (22). Pesqueux, Y. (2010). Le " nouveau management public " (ou New Public Management). <https://hal.science/hal-00510878>
- (23). Poulsen, B. (2009). Competing traditions of governance and dilemmas of administrative accountability: The case of Denmark. *Public Administration*, 87(1), 117–131. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2008.00727.x>
- (24). Pras, B., & Zarlowski, P. (2013). Obligation de rendre des comptes. Enjeux de légitimité et d'efficacité. *Revue Française de Gestion*, 39(237), 13–32. <https://doi.org/10.3166/rfg.237.13-32>
- (25). *Revue Almaliya*, dossier réforme de la comptabilité de l'Etat janvier-Avril 2011
- (26). Shaoul, J., Stafford, A., & Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 213–229. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.12.006>
- (27). Vielajus, M. (2010). Le défi de la « redevabilité » des agences de développement dans leur pays et face à leurs pairs Etude comparative. Institut de Recherche et Débat Sur La Gouvernance (IRG). www.afd.fr
- (28). Volle. (2012). Les systèmes d'information, cours de l'Ecole de mines.

- (29). Wenar, L., Barry, C., Cairns, J., Clements, P., Fukuda-Parr, S., Fuller, L., Harrison, G., Jones, B., Lynn, M., Maconick, R., Tomitova, L., & Wolff, J. (2006). Accountability in International Development Aid. www.hapinternational.org.
- (30). Yadouni, F. (2019). La responsabilité des ordonnateurs dans la réforme budgétaire. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l'Audit*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.3594799>