



Le contrôle juridictionnel des finances publiques au Maroc : entre encadrement normatif et limites opérationnelles

Karim LAGMIRI, (Doctorant)

*Laboratoire d'Etude et de Recherche en Droit et Sciences Politiques
Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Soukaina CHEGRI, (Docteure en sciences économiques et gestion)
*Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques (LSEPP)
Faculté d'Economie et de Gestion de Kénitra,
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Résumé : La loi de finances constitue un instrument central de l'action publique, traduisant les choix économiques et sociaux de l'État à travers la détermination des ressources et des charges. Au Maroc, son encadrement juridique a été renforcé par la Constitution de 2011 et la loi organique relative à la loi de finances, qui consacrent la suprématie constitutionnelle et instaurent un contrôle juridictionnel exercé par la Cour constitutionnelle et les juridictions financières. Cet article analyse la portée réelle de ce contrôle, en mettant en évidence ses fondements normatifs et ses limites opérationnelles. L'étude s'appuie sur une revue de la littérature doctrinale et sur l'importance du contrôle juridictionnel afin d'assurer une bonne gouvernance financière. Les résultats montrent que, malgré une juridicisation croissante des finances publiques et un alignement sur les standards internationaux de transparence et de gouvernance, l'effectivité du contrôle demeure entravée par des contraintes structurelles : dépendance à la saisine politique, faiblesse des moyens matériels et humains, et rôle limité du Parlement.

Mots-clés : Le contrôle juridictionnel, finances publiques, la loi de finances, discipline budgétaire et financière.

Abstract:

The Finance Act is a key instrument of public policy, reflecting the State's economic and social choices through the determination of revenue and expenditure. In Morocco, its legal framework has been strengthened by the 2011 Constitution and the Organic Law on the Finance Act, which enshrine its constitutional supremacy and establish judicial review exercised by the Constitutional Court and the financial courts. This article analyses the actual scope of this oversight, highlighting its normative foundations and operational limitations. The study draws on a review of the doctrinal literature and examines the importance of judicial oversight in ensuring sound financial governance. The findings show that, despite the increasing legalisation of public finances and alignment with international standards of transparency and governance, the effectiveness of this oversight remains hampered by structural constraints: dependence on political referral, a lack of material and human resources, and the limited role of Parliament.

Keywords: Judicial review, public finances, the Finance Act, budgetary and financial discipline.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.20827940>



1 Introduction

La loi de finances occupe une place centrale dans l'architecture de l'action publique, en ce qu'elle traduit les choix économiques, sociaux et politiques de l'État à travers la détermination des ressources et des charges. En raison de son importance stratégique, elle ne saurait échapper à un encadrement juridique strict, notamment dans un contexte marqué par la consolidation de l'État de droit et la recherche de transparence dans la gestion des deniers publics. Au Maroc, cette exigence a été renforcée par l'adoption de la Constitution de 2011, qui consacre la suprématie constitutionnelle et érige la Cour constitutionnelle ainsi que les juridictions financières en garants de la légalité budgétaire et de la discipline budgétaire et financière (DBF).

Toutefois, si le cadre normatif apparaît solide et cohérent, la question de l'effectivité du contrôle juridictionnel demeure posée. En pratique, ce contrôle se heurte à des limites structurelles et fonctionnelles : dépendance à la saisine politique, faiblesse des moyens matériels et humains, rôle restreint du Parlement et articulation insuffisante entre les différents organes de contrôle. Ces contraintes interrogent la capacité réelle du dispositif à garantir une gestion rationnelle, transparente et performante des finances publiques.

Le contrôle de l'exécution des lois de finances au Maroc présente une double singularité. La première réside dans l'évolution de l'appareil institutionnel auquel est confié la charge du contrôle. En effet, si les organes du contrôle interne se sont enracinés dans le système administratif, les organes du contrôle externe, en revanche, n'ont pas pu se forger une assise à la hauteur de leur mission parmi l'appareil du contrôle. Cela explique le rôle inégal de chaque catégorie d'organes. S'agissant des organes du contrôle interne, qui sont étroitement dépendants du ministère des finances, leur rôle est indispensable à l'action administrative. Leur fonctionnement régulier est le corollaire de la continuité du service public. S'agissant des organes du contrôle externe, leurs moyens aussi bien juridiques que matériels sont loin d'être en mesure de remplir le rôle confié à ces organes.

La loi de finances constitue un instrument central de l'action de l'État, traduisant ses choix économiques, sociaux et politiques à travers la détermination des ressources et des charges publiques. En raison de son importance stratégique, elle ne saurait échapper à tout encadrement juridique, notamment dans un contexte marqué par la consolidation de l'État de droit. Au Maroc, cette exigence a été renforcée par l'adoption de la Constitution de 2011, qui a consacré le principe de la suprématie constitutionnelle et institué un contrôle juridictionnel des lois, y compris des lois de finances, confié à la Cour constitutionnelle¹.

Dans ce cadre, la loi de finances, bien qu'empreinte de spécificités liées à sa nature budgétaire, est soumise à un contrôle de constitutionnalité visant à garantir sa conformité aux normes supérieures. Ce contrôle s'inscrit dans une dynamique de juridicisation des finances publiques, renforcée par la Loi organique relative à la loi de finances, qui encadre strictement son élaboration et son contenu².

Toutefois, malgré ces avancées normatives, la question de l'effectivité du contrôle juridictionnel demeure posée. Dès lors, il convient de s'interroger sur la portée réelle de ce contrôle, en effet la problématique centrale de cet article peut dès lors être formulée ainsi : **le contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc constitue-t-il un véritable mécanisme de garantie de la légalité et de la bonne gouvernance financière, ou demeure-t-il limité dans son application pratique ?**

L'objectif de notre travail de recherche est de montrer si le contrôle juridictionnel de la loi de finance permet d'avoir une bonne gouvernance financière.

2 Le contexte législatif et organisationnel de la DBF

Le législateur marocain considère que le contrôle de la DBF est d'ordre juridictionnel. Il est réglementé par les articles 51 et 136 du code des juridictions financières. Les effets recherchés à la base par la création des juridictions financières est la supervision, l'évaluation et la répression. De ce fait, elle est considérée comme l'œil que la société assure son administration et sur la gestion des finances publiques par les responsables et les fonctionnaires publics.

¹ Constitution de 2011, Dahir n° 1-11-91 du 29 juillet 2011 portant promulgation du texte de la Constitution, Bulletin officiel, n° 5964 bis, 30 juillet 2011, p. 1902 et s., art. 132 à 134.

² Loi organique relative à la loi de finances, dispositions générales Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, promulguée par Dahir n° 1-15-62 du 2 juin 2015, Bulletin officiel, n° 6370 du 18 juin 2015, p. 4621.

Ce contrôle répond à la nécessité de réprimer sévèrement les manquements aux règles relatives à l'exécution du budget, ainsi que le gaspillage des deniers publics (SALON, 1995). Les juridictions financières jouent, dans le cadre de ce contrôle, le rôle de gardien des règles qui entourent l'utilisation des deniers publics et des principes de bonne gestion des finances publiques. Il s'agit d'une mission indispensable de prévention et de dissuasion contrôlés agissements fautifs des gestionnaires publics. Le contrôle de la DBF contribue ainsi à la propagation d'une culture de rigueur et de bons procédés de gestion dans le secteur public. Pour étayer ce contrôle, le code des juridictions financières constitue la base légale de toute intervention de la Cour des comptes et des cours régionales des comptes, appelées dans cet article « juridictions financières »³.

La discipline budgétaire et financière (DBF) s'inscrit dans un cadre juridique et institutionnel visant à garantir la régularité, la transparence et la responsabilité dans la gestion des deniers publics. Au Maroc, ce cadre repose sur un ensemble cohérent de normes constitutionnelles, législatives et institutionnelles, consolidé par la Constitution de 2011 et mis en œuvre par la Cour des comptes.

Sur le plan constitutionnel, la Constitution consacre les principes de bonne gouvernance, de reddition des comptes et de corrélation entre responsabilité et obligation de rendre compte. Elle érige également les juridictions financières en institutions supérieures de contrôle, dotées de compétences juridictionnelles en matière de discipline budgétaire et financière. À ce titre, la Cour des comptes est investie d'un rôle central dans la sanction des irrégularités liées à la gestion des finances publiques⁴.

Sur le plan législatif, la DBF est encadrée par le Code des juridictions financières, qui définit les infractions et organise la responsabilité des gestionnaires publics. Ce dispositif prévoit notamment que la Cour peut être saisie par plusieurs autorités et qu'elle exerce une véritable fonction juridictionnelle, avec des garanties procédurales comparables à celles des juridictions ordinaires (droits de la défense, instruction, audience, délibéré)⁵.

La doctrine marocaine a largement analysé ce dispositif. Ainsi, Amine Soufiane et Abderazzak Kabouri soulignent que la DBF constitue un mécanisme essentiel de régulation des finances publiques, visant à assurer la conformité des pratiques administratives aux règles juridiques et à renforcer la gouvernance publique⁶.

Dans la même perspective, les travaux de Atman Dkhissi et Zakaria Ez-zarzari mettent en évidence que la discipline budgétaire s'inscrit dans une évolution plus large des politiques publiques marocaines, marquées par la recherche d'un équilibre entre rigueur financière et impératifs de développement économique⁷.

Par ailleurs, la pratique juridictionnelle de la DBF est illustrée par les recueils d'arrêts publiés par la Cour des comptes, qui permettent de dégager une véritable jurisprudence financière. Ces décisions concernent des responsables publics poursuivis pour des irrégularités constatées lors des missions de contrôle, ce qui témoigne du rôle effectif de la DBF dans la sanction des fautes de gestion⁸.

Sur le plan organisationnel, la mise en œuvre de la DBF repose sur une architecture institutionnelle articulée autour de la Cour des comptes et des Cours régionales des comptes. Ces juridictions exercent à la fois des fonctions de contrôle et de jugement, ce qui leur confère une place centrale dans le système de gouvernance financière. Toutefois, la doctrine souligne que l'efficacité de ce dispositif dépend largement de la coordination avec les autres organes de contrôle, notamment les inspections générales et les mécanismes de contrôle interne.

Enfin, l'évolution de la DBF au Maroc s'inscrit dans une dynamique d'alignement sur les standards internationaux de gouvernance financière, visant à renforcer la transparence, la responsabilité et la performance de l'action publique.

³ SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », *Revue Française d'Economie et de Gestion* « Volume 4 : Numéro 5 » pp:236 -249.

⁴ Constitution de 2011, Dahir n° 1-11-91 du 29 juillet 2011, *Bulletin officiel*, n° 5964 bis, 30 juillet 2011, art. 147-148

⁵ Code des juridictions financières, Loi n° 62-99 formant code des juridictions financières, telle que modifiée, Rabat, 2002, art. 54 à 56 ; voir également les missions de la Cour des comptes

⁶ Amine Soufiane et Abderazzak Kabouri, « La discipline budgétaire et financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », *Revue Française d'Économie et de Gestion*, vol. 4, n° 5, 2023, p. 1-15

⁷ Atman Dkhissi et Zakaria Ez-zarzari, « La discipline budgétaire au Maroc et le piège de l'équilibre bas », *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2020, p. 45-60

⁸ Cour des comptes, Recueil des arrêts rendus par la Chambre de discipline budgétaire et financière, Rabat, 2018-2019

3 Un encadrement juridique renforcé du contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc

Le contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc s'inscrit dans une dynamique de constitutionnalisation du droit financier, consacrée par la Constitution de 2011. Cette dernière a profondément renouvelé l'architecture institutionnelle en érigeant la Cour constitutionnelle en véritable garant de la suprématie constitutionnelle, y compris en matière budgétaire. Ainsi, la loi de finances, bien qu'ayant une nature particulière en raison de sa fonction économique et financière, demeure soumise au contrôle de constitutionnalité, ce qui traduit une volonté claire d'encadrer juridiquement l'action financière de l'État.

D'un point de vue doctrinal, cette évolution s'inscrit dans ce que certains auteurs qualifient de « juridicisation des finances publiques », c'est-à-dire le passage d'un domaine historiquement dominé par des considérations politiques vers un champ de plus en plus, soumis à des exigences juridiques strictes. À cet égard, la doctrine publiciste souligne que la loi de finances n'est plus un simple acte d'autorisation parlementaire, mais un véritable acte normatif contrôlable, comme le note notamment la doctrine inspirée des travaux de Michel Bouvier, pour qui le droit budgétaire moderne tend à renforcer les mécanismes de responsabilité et de transparence.⁹

Ce mouvement est renforcé sur le plan législatif par la Loi organique relative à la loi de finances, qui constitue un pilier essentiel du cadre normatif des finances publiques. Cette loi organique précise non seulement le contenu et la structure des lois de finances, mais impose également des principes fondamentaux tels que la sincérité budgétaire, la lisibilité et la performance de l'action publique. Comme le souligne une partie de la doctrine marocaine, cette réforme s'inscrit dans une logique de modernisation inspirée des standards internationaux, notamment ceux promus par des organisations telles que Fonds monétaire international¹⁰.

Par ailleurs, le rôle de la Cour constitutionnelle dans ce dispositif est déterminant. Elle exerce un contrôle a priori sur les lois de finances, en vérifiant leur conformité tant aux dispositions constitutionnelles qu'aux exigences procédurales et matérielles encadrant leur adoption. Ce contrôle porte notamment sur le respect du domaine de la loi de finances, la régularité de la procédure parlementaire ainsi que la conformité aux principes constitutionnels, tels que l'équilibre des finances publiques et l'autorisation de l'impôt par le Parlement. À cet égard, la doctrine souligne que le juge constitutionnel marocain adopte généralement une approche prudente, évitant de s'immiscer dans l'appréciation de l'opportunité des choix budgétaires, conformément à une conception classique de la séparation des pouvoirs.

Toutefois, certains auteurs mettent en lumière les limites de cet encadrement juridique. En effet, le contrôle exercé demeure essentiellement formel et conditionné par la saisine des autorités politiques, ce qui restreint son effectivité. Dans cette perspective, une partie de la doctrine critique le caractère « contingent » du contrôle juridictionnel, dépendant davantage de rapports de force politiques que d'une logique juridictionnelle autonome.

En définitive, l'encadrement juridique du contrôle de la loi de finances au Maroc témoigne d'une avancée significative vers la consolidation de l'État de droit financier. Toutefois, comme le souligne la doctrine, son efficacité réelle dépend moins de la richesse des textes que de la pratique institutionnelle et de l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle, appelées à jouer un rôle central dans l'approfondissement du contrôle juridictionnel des finances publiques.

3.1 Le code des juridictions financières

Les juridictions financières exercent, en plus, des attributions administratives, de la vérification et des jugements des comptes, des missions d'ordre juridictionnel, autre que le contrôle de la DBF. Cette dernière représente une deuxième facette du contrôle de légalité, car elle s'intéresse aux comportements de tous les intervenants dans les opérations financières et comptables. Cette forme de contrôle reflète la particularité des juridictions financières marocaines, qui se démarquent par le principe d'unité et d'universalité. Par conséquent, les juridictions financières ne se limitent pas à la vérification décomptes, au contrôle de la gestion et à l'emploi des finances publiques, mais contrôlent également la DBF, contrairement au modèle français, où la DBF est contrôlée par une entité indépendante. Il est à noter que le code des juridictions financières détaille les personnes physiques justiciables qui lui sont soumises.

⁹ Michel Bouvier, *Finances publiques*, 12e éd., LGDJ, Paris, 2023, p. 45-60.

¹⁰ Fonds monétaire international, *Code de transparence des finances publiques*, Washington D.C., 2014, p. 10-25.

3.2 Les personnes physiques justiciables

Le législateur a désigné, à travers les articles 51 et 118 du code des juridictions financières, les personnes et les instances soumises au contrôle de la DBF. Cette désignation précise joue un rôle déterminant dans la délimitation réelle du champ d'application de cette attribution juridictionnelle¹¹. Cette situation a permis d'avoir un système judiciaire financier qui concerne l'ensemble des gestionnaires publics afin de garantir l'équité et l'équilibre des responsabilités devant le magistrat financier.

Le contrôle juridictionnel¹² de la DBF est plus universel que la vérification et le jugement des comptes en matière des personnes assujetties car il concerne tout responsable ou fonctionnaire rattaché à une entité soumise au contrôle de la Cour des comptes, chacun dans la limite des compétences qui lui sont dévolues.

Il s'en suit que les catégories des personnes assujetties à la DBF dépendent de la nature des fonctions qu'elles occupent conformément à des procédures de dépenses et de recettes des entités auxquelles elles sont rattachées, et dans le respect des principes de séparation des tâches entre les ordonnateurs et les comptables publics. A cet égard, la loi n°62-99 relatives aux juridictions financières a élargi la base des personnes assujetties au contrôle de la DBF. Les sanctions prévues par les articles 66 à 69 concernent tous les contrôleurs d'engagement des dépenses, tous les contrôleurs financiers, et tout fonctionnaire s'y rattachant en cas de manquement au devoir du contrôle des documents relatifs aux engagements des dépenses et ceux relatifs aux recettes, si elles incombent à leur périmètre, et qui consiste (le contrôle) en¹³:

- La disponibilité des crédits ;
- La disponibilité d'un poste budgétaire ;
- Le respect des règles en matière de recrutement, de nomination et d'avancement dans le grade ;
- La conformité aux règles de la commande publique, notamment en matière du choix de l'attributaire, et de concurrence ;
- La régularité des décisions relatives à l'acquisition des immobilisations, des conventions signées avec les tiers, et des subventions financières ;
- La qualité des signataires des propositions d'engagement des dépenses ;
- Le montant de l'engagement ne correspond pas au montant total de la dépense.

D'autre part, la Cour des comptes peut contrôler tout comptable public et tout fonctionnaire s'y rattachant, dans le cadre de la DBF, dans le cas où ces personnes n'ont pas respecté, à l'occasion de leurs missions de contrôle, la vérification des éléments suivants¹⁴ :

- La qualité de l'ordonnateur, ou de son suppléant
- La disponibilité des crédits ;
- L'affectation des dépenses aux bonnes lignes budgétaires ;
- La présentation des documents préalables à la dépense.

Dans ce contexte, le législateur a intégré toutes ces catégories de personnes dans le champ d'application du contrôle de la DBF, en vue de leur lien étroit avec les finances publiques. Au total, ces personnes sont soumises aux deux contrôles, le contrôle judiciaire direct (les sections des crimes financiers) et le contrôle juridictionnel indirect (la DBF), considérant l'article 56 qui dispose : « le comptable public mis en débet...ne peut pour les mêmes motifs, être poursuivi en matière de discipline budgétaire et financière »¹⁵

Par ailleurs, le magistrat financier peut poursuivre en DBF tout responsable appartenant à une entité soumise au contrôle de la Cour des comptes. Le terme « responsable » est pris dans son sens le plus large. Cela permet d'intégrer à la fois les personnes qui ont occupé un poste de responsabilité temporairement, mais également les

¹¹ SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.

¹² SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.

¹³ SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.

¹⁴ SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.

¹⁵ SOUFIANE.A & KABOURI.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.

personnes faisant partie de certaines entreprises publiques non soumises ni aux règles de la comptabilité publique, ni au code de la fonction publique.

En plus, des personnes justiciables, le code des juridictions financières a prévu le contrôle de la DBF pour des entités.

Le système de contrôle juridictionnel des finances publiques au Maroc tel que nous le connaissons aujourd'hui a connu une évolution continue depuis l'institution en 1960 de la commission nationale des comptes par le Dahir n°1.59.270 du 17 chaoual 1379(14 Avril 1960). Il est passé d'un simple contrôle administratif chargé d'apurer les comptes des comptables publics à un véritable dispositif de contrôle juridictionnel orienté de plus en plus vers l'efficacité, l'efficience, la transparence, la bonne gouvernance et la rationalisation des deniers publics (KERS,L.2014) .

4 Positionnement du contrôle juridictionnel dans le dispositif du contrôle des dépenses publiques

Le contrôle en matière des finances publiques en général est marqué par l'existence d'une multitude d'acteurs et d'intervenants. Aujourd'hui au Maroc, plusieurs organes de contrôle des dépenses publiques coexistent chacun selon l'étendue de ses missions et ses propres moyens d'intervention dans la sphère du contrôle des finances publiques¹⁶. On distingue plus particulièrement entre trois principaux types de contrôles : Le premier, le contrôle administratif dont l'objectif majeur est de s'assurer de la conformité aux lois et règlements en vigueur, de préserver le patrimoine et les deniers publics, d'anticiper les risques, de détecter les erreurs et les fraudes et d'assurer la fiabilité des informations financières. Il s'agit du contrôle exercé principalement par l'Inspection Générale des Finances (IGF) en vertu de l'article 2 du Dahir n° 1.59.260 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) ; celui exercé par les Inspections Générales des Ministères (IGMs) conformément au Décret n° 2.11.112 du 23 juin 2011 relatif aux attributions des Inspections Générales des Ministères surtout en matière du contrôle, de l'audit, d'investigation, des enquêtes de l'étude et du conseil. En plus, du contrôle de l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT) qui est une inspection générale créée au sein du ministère de l'intérieur en 1994 et qui a pour rôle le contrôle du ministère de l'intérieur, des collectivités territoriales et de leurs groupements en vertu du Décret n° 2.94.100 du 6 moharrem 1415 (16 juin 1994) portant son statut particulier¹⁷. Une autre typologie du contrôle administratif est le contrôle d'engagement et de validité exercé par les comptables publics sur les dépenses publiques simultanément au moment de l'engagement et de paiement des dépenses, en plus, du contrôle modulé selon la capacité de gestion des services ordonnateurs exercé par les comptables publics conformément au Décret n° 2.07.1235 du 5 kaada 1429 (4 novembre 2008) relatif au contrôle des dépenses de l'État. Il figure également parmi le même type de contrôle administratif le contrôle financier de l'État sur les établissements et les entreprises publiques institué en vertu de la loi n° 69-00 promulguée par le dahir n° 1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11 novembre 2003). Par ailleurs, conformément aux dispositions de la loi précitée, quatre types de contrôle ont été institués auprès des Établissements et Entreprises Publiques : on distingue ainsi entre le contrôle préalable : exercé sur les établissements publics par le ministre chargé des finances, le contrôleur d'État et le trésorier-payeur en tant que comptable public ; le contrôle d'accompagnement exercé sur les établissements publics justifiant d'un degré de maturité suffisante en matière du contrôle interne et d'une mise en œuvre effective des outils de gestion (organigramme, statut du personnel, manuel procédures, système de comptabilité, règlement des marchés, rapport annuel de gestion...) ; le contrôle conventionnel qui est un contrôle appliqué sur les filiales publiques par le commissaire du gouvernement à travers une convention de contrôle à conclure avec l'État et le contrôle contractuel appliqué sur les entreprises publiques par un commissaire du gouvernement selon le contrat instituant le contrôle¹⁸. Le deuxième type de contrôle est le contrôle parlementaire ou le contrôle politique : c'est le contrôle exercé par les représentants de la nation au niveau du parlement sur la gestion de l'exécutif. Il concerne la gestion des finances publiques, y compris la commande publique. Ce contrôle s'exerce par le biais des questions écrites et orales des

¹⁶ BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.

¹⁷ BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.

¹⁸ BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.

parlementaires ; du vote des lois de finances ; du vote de la loi de règlement et, le cas échéant, des lois de finances rectificatives ; mais également à travers les enquêtes des commissions parlementaires d'enquête tel que prévu par l'article 67 de la constitution de 2011 ou encore par le biais du bilan d'étape de l'action gouvernementale conformément aux dispositions de l'article 101 de la même constitution. Il faut signaler qu'après la promulgation de la loi organique 130-13 relative à la loi des finances, le contrôle parlementaire se voit renforcé davantage dans le débat budgétaire et le contrôle des finances publiques. Ainsi, la Loi Organique relative à la Loi des Finances (LOF) vise un parlement mieux informé et un contrôle politique plus approfondi qui se manifestent particulièrement par l'enrichissement des documents et des rapports communiqués au parlement à l'occasion du vote des lois de finances et l'introduction de l'évaluation des politiques publiques en tant que nouvelle attribution du parlement. Pour ce type de contrôle et comme l'a montré IDRISSE CHOUAHDI.A (2019, p.93) l'expérience montre que la gouvernance des finances publiques peut être compromise par une faible indépendance du parlement par rapport à l'exécutif¹⁹.

Le troisième type de contrôle est le contrôle juridictionnel. Il s'agit du contrôle exercé par les juridictions financières (Cour des comptes et Cours Régionales des Comptes) sur les finances publiques en matière de jugement des comptes, de la discipline budgétaire et financière (DBF), de la gestion de fait ou encore en matière de contrôle de la gestion. Au titre du contrôle juridictionnel, la Cour des comptes a une compétence nationale. La population justiciable est composée des services de l'État, des Établissements Publics Nationaux (EPN) dotés d'un comptable public, des entreprises dont le capital est souscrit par l'État, les entreprises concessionnaires à caractère national et les organismes de prévoyance sociale ainsi que tout organisme soumis à son contrôle conformément à la loi 62.99. Quant aux Cours Régionales des Comptes, elles disposent d'une compétence territoriale. La population des justiciables est composée des collectivités territoriales et de leurs groupements, les Établissements Publics Locaux (EPL) dotés d'un comptable public, des entreprises dont le capital est souscrit par les collectivités territoriales et leurs groupements ainsi que les entreprises concessionnaires de service public local. Par ailleurs, on peut évoquer également un autre type de contrôle qui est peu formalisé, mais ne cesse de prendre de plus en plus, d'ampleur ces dernières années ; il s'agit du contrôle social exercé par la société civile et les masses médias (citoyens, ONG, presse, médias sociaux, radio, télévision...) sur l'utilisation des deniers publics et qui porte sur les propositions d'amélioration des conditions sociales des citoyens et sur la promotion de leurs conditions de vie²⁰.

5 Les évolutions du contrôle juridictionnel des finances publiques

Au cours de la dernière décennie, le Maroc a connu de nombreuses réformes visant, entre autres, à améliorer le cadre institutionnel national. Parmi celles-ci, la réforme du contrôle juridictionnel, en mutation depuis 1960, revêt une place importante et particulière. L'évolution du cadre institutionnel du contrôle juridictionnel marocain constituait un préalable à une réforme moderne bien qu'encore perfectible.

A travers les différentes étapes qu'a connues l'évolution de la Cour des comptes, il ressort que le Maroc a suivi, durant les dernières décennies, une démarche progressive pour améliorer les attributions et l'organisation de cette institution. En 1960, la Commission nationale des comptes est instituée avec comme compétence l'apurement des comptes des comptables publics. Elle était composée d'un Président nommé par Sa Majesté le Roi, sur proposition du ministre de la Justice, et d'inspecteurs des finances désignés par le ministre des Finances. Le contrôle exercé par cette Commission sur les finances publiques était très limité du fait du manque de moyens humains et matériels et aussi du fait que ce contrôle revêtait le caractère d'un contrôle comptable supérieur de nature administrative plutôt qu'un contrôle de nature juridictionnelle. Aussi la Cour des comptes est-elle instituée, en 1979, comme organe juridictionnel chargé d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances et de s'assurer de la régularité des opérations de recettes et de dépenses des organismes soumis à son contrôle et le cas échéant, réprimer les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations. Elle est également chargée de contrôler et d'apprécier la gestion des organismes soumis à son contrôle et de rendre compte à Sa Majesté le Roi que Dieu l'assiste, de l'ensemble de ses activités.

¹⁹ BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.

²⁰ BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.

En application des dispositions constitutionnelles précitées, la loi n° 62-99 formant Code des juridictions financières a été promulguée le 13 juin 2002. Cette loi a marqué une étape importante dans le processus d'évolution de la Cour des comptes, du fait qu'elle a explicitement fixé les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Cour des comptes, des cours régionales des comptes, ainsi que, le statut des magistrats de ces juridictions. La Cour des comptes exerce des fonctions juridictionnelles ainsi que des fonctions extra-juridictionnelles. Dans le cadre de ses attributions juridictionnelles, elle vérifie les comptes des organismes publics (services de l'État, entreprises et établissements publics). Les comptables publics de ces organismes sont tenus de produire annuellement à la Cour les comptes et les situations comptables dans les formes prévues par la réglementation en vigueur. Elle statue sur le compte et la situation comptable par un arrêt provisoire puis par un arrêt définitif. L'arrêt définitif établit si le comptable public est quitte, en avance ou en débet. Dans les deux premiers cas, l'arrêt emporte la décharge définitive du comptable public. Dans le dernier cas, l'arrêt fixe le montant du débet qui est exigible dès sa notification.

Outre sa compétence en matière d'apurement et de jugement des comptes, la Cour des comptes exerce une fonction juridictionnelle à l'égard de toute personne qui s'imisce sans avoir la qualité de comptable public, dans la gestion des deniers publics soit par fraude ou par ignorance et qui devient ainsi comptable de fait. Enfin, elle exerce une fonction juridictionnelle en matière de discipline budgétaire et financière à l'égard de tout responsable, fonctionnaire ou agent de l'un des organismes soumis au contrôle de la Cour, chacun dans la limite des compétences qui lui sont dévolues, qui commet l'une des repères N°18/ Finances Publiques infractions prévues par le Code des juridictions financières. Ces derniers sont passibles de sanctions prévues par la loi.

À côté de ces attributions juridictionnelles, les juridictions financières exercent d'autres formes de contrôle de nature extra-juridictionnelles, à savoir le contrôle de la gestion et le contrôle de l'emploi des fonds publics. Elles apportent aussi leur assistance au Parlement et au gouvernement.

6 Innovations et reformes du contrôle juridictionnel

Des juridictions financières de 2002 ont, contribué à l'assise des juridictions financières au Maroc. Outre la création des cours régionales des comptes, les juridictions financières ont été constitutionnalisées et leur indépendance consolidée. La création des cours régionales traduit la volonté des pouvoirs publics d'instaurer un contrôle décentralisé portant sur la gestion des finances publiques locales. En effet, le code prévoit la transposition au niveau local des compétences de la Cour des comptes en matière de jugement des comptes, de gestion de fait, de discipline budgétaire et financière et de contrôle de gestion. Les cours régionales des comptes sont chargées, en outre, de missions de contrôle sur certains actes budgétaires et sont appelées à émettre des avis sur les conditions d'exécution des budgets des collectivités locales et de leurs groupements²¹. La Constitution de 1996 a réservé le titre X à la Cour des comptes et aux cours régionales des comptes et a ainsi défini leurs attributions, délimité leur champ d'action et renforcé leur indépendance. Elle se manifeste essentiellement par rapport au pouvoir législatif et au pouvoir exécutif. Disposant dorénavant d'un budget propre elles élaborent elles-mêmes leur programme annuel d'intervention. Dans le même sens, leurs magistrats bénéficient désormais d'un véritable statut. Nommés par Dahir (ndlr : décret pris par le Roi du Maroc), ils jouissent d'un statut particulier qui en fait un corps unique caractérisé par sa polyvalence (ingénieurs, juristes, économistes) et consacre le principe de l'inamovibilité des magistrats. Mais surtout, le mandat des juridictions financières a été élargi allant dans le sens d'un renforcement de la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires, et les procédures harmonisées et les voies de recours clarifiées. Le contrôle intégré, prévu par le Code des juridictions financières, permet à celles-ci d'appréhender l'ensemble de leurs attributions qui ont trait aux deux grandes catégories de missions (juridictionnelle et administrative) en créant des passerelles entre les unes et les autres. Une place de choix est accordée à l'audit et au contrôle de gestion qui permettent de mieux informer sur la gestion des services et organismes publics et de proposer en conséquence les redressements et les actions correctives qui s'imposent²².

Le Code des juridictions financières a délimité clairement les repères N°18/ Finances Publiques organismes soumis au contrôle des juridictions financières. Ainsi, la Cour des comptes exerce ses compétences sur les départements ministériels, les entreprises et établissements publics nationaux. En outre elle est désormais chargée d'exercer de

²¹ Revue Electronique du Centre de Documentation de la Trésorerie Générale du Royaume REPERES N° 18 / Avril - Juin 2008.

²² Revue Electronique du Centre de Documentation de la Trésorerie Générale du Royaume REPERES N° 18 / Avril - Juin 2008.

nouvelles attributions dans le domaine de l'assistance au Parlement et au gouvernement telle que prévue par la loi. À l'égard du Parlement, elle peut répondre aux demandes de précision que les présidents des deux chambres peuvent lui soumettre à l'occasion de l'examen du rapport sur l'exécution de la loi de finances et de la déclaration générale de conformité. À l'égard du gouvernement, la Cour peut inscrire à ses programmes, à la demande du Premier ministre, des missions d'évaluation de projets publics et de contrôle de gestion de l'un des organismes soumis à son contrôle. Les cours régionales des comptes, quant à elles, ont compétence sur les collectivités locales, les entreprises et établissements publics locaux et les concessions.

On le comprend, les juridictions financières exercent désormais leur contrôle sur l'ensemble des intervenants dans la gestion des finances publiques, qu'il s'agisse des ordonnateurs, des contrôleurs, ou encore des comptables ainsi que tout autre fonctionnaire ou agent intervenant dans le processus d'exécution des opérations financières publiques. Sur ce point, le Code des juridictions financières énumère les catégories de justiciables ainsi que les organismes soumis au contrôle des juridictions, clarifie les infractions en établissant un classement par nature de responsabilité et, en sus de la saisine externe de ces juridictions, introduit une auto-saisine. Les peines qui consistent en des amendes sont également révisées à la hausse, en plus de la restitution de l'indu en principal et intérêts.

Le Code des juridictions financières a introduit également des dispositions visant l'harmonisation des procédures en s'inspirant de celles du droit commun, notamment du Code de procédure civile et du Code de procédure pénale. Il en va ainsi du renforcement du principe de la contradiction (instauration du double arrêt), du droit de la défense (présence d'un avocat et consultation du dossier) ou encore du renforcement de la collégialité. Les arrêts rendus par la Cour des comptes en matière de jugement des comptes et de discipline budgétaire et financière sont susceptibles de faire l'objet de trois recours : l'appel, la cassation et la révision.

La réforme des juridictions financières a également introduit la présentation d'un rapport annuel de la Cour présenté à Sa Majesté le Roi par le premier président avant la fin de l'année budgétaire qui suit celle à laquelle il se rapporte. Ce rapport rend compte de l'ensemble des activités de la Cour, fait la synthèse des propositions visant l'amélioration de la gestion des finances publiques et donne un résumé du rapport de la Cour sur l'exécution de la loi de finances par le gouvernement²³.

Au-delà, ces réformes juridiques s'accompagnent en outre d'actions d'ordre managérial qui ont été mises en œuvre, portant essentiellement sur la modernisation des méthodes de travail et le positionnement de la Cour sur la scène internationale.

Ainsi, la Cour doit s'assurer du parachèvement de la mise en place d'un système d'information et de communication intégré reliant la Cour des comptes et les cours régionales des comptes permettant ainsi la constitution d'une banque de données partagées, mettant l'ensemble des juridictions en interconnexion et faisant de cet outil aussi bien un instrument de travail que d'« auditing ». En outre, la Cour tend à développer les capacités des magistrats visant l'utilisation de logiciels d'audit (IDEA notamment) dans les différents contrôles effectués par la Cour. Sur le plan international, la Cour des comptes du Maroc joue un rôle actif au sein de l'INTOSAI (Organisation International des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques) où elle préside le Capacities Building Committee (Objectif numéro deux du plan stratégique 2005-2010). Par ailleurs, la Cour est membre de l'AFROSAI et de l'ARABOSAI ainsi que de l'association des ISC ayant en commun l'usage du Français (AISCCUF) dont elle assure actuellement la présidence. Elle participe aussi aux réunions des Cours des comptes méditerranéens. Enfin, la Cour a noué des relations de coopération avec de nombreuses institutions supérieures de contrôle dans le but d'échanger et de partager les informations, les expériences et les expertises. La réforme du contrôle juridictionnel doit ainsi contribuer à l'amélioration de la gestion des ressources publiques. En effet, à côté du contrôle de la régularité et du respect de la conformité qui ont longuement caractérisé le contrôle juridictionnel, ce dernier accorde à l'aune de la dernière décennie une place de plus en plus grande au contrôle de la gestion (ou audit étendu) qui constitue un contrôle basé sur la recherche de la performance, l'efficacité et l'efficience au niveau de la gestion des entités publiques²⁴.

²³ Revue Electronique du Centre de Documentation de la Trésorerie Générale du Royaume REPERES N° 18 / Avril - Juin 2008.

²⁴ Revue Electronique du Centre de Documentation de la Trésorerie Générale du Royaume REPERES N° 18 / Avril - Juin 2008.

7 Un contrôle juridictionnel de la loi de finances marqué par des limites structurelles et fonctionnelles

Malgré les avancées notables introduites par la Constitution de 2011 et le renforcement du rôle de la Cour constitutionnelle, le contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc demeure encadré par un ensemble de limites qui en relativisent la portée effective. Ces limites, à la fois structurelles et fonctionnelles, tiennent autant à la nature du contrôle exercé qu'aux conditions de sa mise en œuvre.

En premier lieu, le caractère **essentiellement a priori et facultatif** du contrôle constitue une contrainte majeure. En effet, la saisine de la Cour constitutionnelle dépend exclusivement d'autorités politiques habilitées, ce qui confère à ce mécanisme une dimension fortement conditionnée par les rapports de force institutionnels. La doctrine souligne à cet égard que l'absence de saisine systématique²⁵ limite considérablement l'effectivité du contrôle, transformant celui-ci en une garantie potentielle plutôt qu'en un mécanisme pleinement opérationnel. Comme le relève une partie de la doctrine inspirée des analyses de Didier Maus, un contrôle juridictionnel qui dépend de la volonté des acteurs politiques risque de perdre en neutralité et en régularité.

En second lieu, le contrôle exercé par la Cour constitutionnelle demeure, dans la pratique, **largement formel**. Le juge constitutionnel se concentre principalement sur le respect des procédures et du domaine de la loi de finances, sans s'engager dans une appréciation approfondie du contenu matériel des choix budgétaires. Cette retenue juridictionnelle s'explique par le souci de préserver la séparation des pouvoirs, mais elle limite en même temps la portée du contrôle. Dans cette perspective, la doctrine publiciste, notamment à la suite des travaux de Louis Favoreu²⁶, considère que le juge constitutionnel adopte une posture d'« autocontention », évitant d'interférer avec les choix économiques relevant du pouvoir exécutif et du Parlement.

En troisième lieu, l'absence d'un véritable **contrôle a posteriori effectif** constitue une autre limite importante. Bien que le système constitutionnel marocain ait introduit le mécanisme de l'exception d'inconstitutionnalité, son application dans le domaine des lois de finances reste limitée. Or, la doctrine souligne que le contrôle a posteriori permettrait de corriger les éventuelles insuffisances du contrôle a priori, notamment en tenant compte des effets concrets de l'exécution budgétaire. L'absence d'un tel contrôle approfondi contribue ainsi à restreindre la portée du contrôle juridictionnel.

Par ailleurs, les **contraintes temporelles** propres à l'adoption des lois de finances influencent également la qualité du contrôle. Les délais constitutionnels stricts imposés pour l'examen et l'adoption de ces lois réduisent le temps dont dispose la Cour constitutionnelle pour statuer, ce qui peut affecter la profondeur de l'analyse juridictionnelle. Cette contrainte est d'autant plus significative que les lois de finances sont des textes complexes, nécessitant une expertise technique approfondie.

Enfin, certains auteurs mettent en évidence une limite plus structurelle liée à la **technicité du droit budgétaire**. La complexité des mécanismes financiers et comptables rend difficile un contrôle juridictionnel pleinement substantiel, dans la mesure où le juge constitutionnel ne dispose pas toujours des outils nécessaires pour apprécier des choix hautement techniques. Cette situation renforce l'idée, développée par une partie de la doctrine, selon laquelle le contrôle juridictionnel des finances publiques reste, en pratique, un contrôle « périphérique ».

En définitive, si le cadre juridique du contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc témoigne d'une volonté affirmée de consolidation de l'État de droit financier, son effectivité demeure tributaire de plusieurs facteurs limitatifs. Comme le souligne la doctrine, l'enjeu actuel ne réside plus seulement dans l'affirmation des principes, mais dans leur mise en œuvre concrète, à travers un renforcement du rôle du juge constitutionnel, un élargissement des mécanismes de saisine et une évolution vers un contrôle plus substantiel et plus accessible.

Conclusion

Le contrôle juridictionnel de la loi de finances au Maroc témoigne d'une évolution significative vers la consolidation de l'État de droit financier. L'encadrement constitutionnel et législatif, renforcé par la Constitution de 2011 et la Loi organique relative à la loi de finances, consacre un rôle important à la Cour constitutionnelle dans la garantie de la légalité budgétaire.

²⁵ Didier Maus, « Le contrôle de constitutionnalité des lois : réflexions contemporaines », *Revue française de droit constitutionnel*, n° 90, 2012, p. 15-30.

²⁶ Louis Favoreu, *Droit constitutionnel*, 24e éd., Dalloz, Paris, 2022, p. 412-420.

Toutefois, l'effectivité de ce contrôle demeure limitée par plusieurs facteurs, notamment son caractère facultatif, sa portée essentiellement formelle et l'absence d'un contrôle a posteriori pleinement opérationnel. Dès lors, l'enjeu pour le système juridique marocain réside dans le renforcement des mécanismes existants, afin de garantir un contrôle plus effectif, plus accessible et plus substantiel des finances publiques.

L'analyse du contrôle juridictionnel des finances publiques au Maroc met en évidence un paradoxe : d'un côté, un encadrement juridique renforcé, consolidé par la Constitution de 2011, la loi organique relative à la loi de finances et le Code des juridictions financières ; de l'autre, une effectivité limitée par des contraintes institutionnelles et opérationnelles. La Cour constitutionnelle et les juridictions financières disposent d'attributions claires et d'une légitimité constitutionnelle, mais leur action demeure entravée par la dépendance à la saisine politique, la faiblesse des moyens matériels et humains, ainsi que le rôle restreint du Parlement dans le contrôle budgétaire.

Ce constat conduit à une double conclusion. Premièrement, le Maroc a franchi une étape importante dans la juridicisation des finances publiques, en alignant son dispositif sur les standards internationaux de transparence et de gouvernance. Deuxièmement, l'efficacité réelle de ce contrôle dépend moins de la richesse normative que de la pratique institutionnelle et de la capacité des organes de contrôle à exercer pleinement leurs missions.

Dès lors, plusieurs recommandations s'imposent :

- Renforcer les moyens humains et techniques des juridictions financières ;
- Élargir le rôle du Parlement en matière de contrôle budgétaire et d'évaluation des politiques publiques ;
- Améliorer la coordination entre contrôle interne, externe et juridictionnel ;
- Intégrer davantage la société civile et les médias dans le contrôle social des finances publiques.

En ouverture, il apparaît nécessaire de repenser le contrôle juridictionnel non seulement comme un mécanisme de régularité budgétaire, mais comme un outil de performance et de responsabilité, orienté vers la finalité de l'action publique. Une piste de recherche future consisterait à comparer l'expérience marocaine avec d'autres modèles internationaux, afin d'identifier les meilleures pratiques susceptibles d'inspirer une réforme plus ambitieuse du contrôle juridictionnel des finances publiques.

REFERENCES

- [1] Atman Dkhissi et Zakaria Ez-zarzari, « La discipline budgétaire au Maroc et le piège de l'équilibre bas », *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2020, p. 45-60.
- [2] BEN YACHRAK, I., & AL MAGHRIBI, N. (2023). Le rôle du contrôle juridictionnel dans la détection des risques liés à la commande publique : Approche basée sur l'analyse des rapports annuels de la Cour des comptes. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(1-1), 377-395.
- [3] Code des juridictions financières, Loi n° 62-99 formant code des juridictions financières, telle que modifiée, Rabat, 2002, art. 54 à 56 ; voir également les missions de la Cour des comptes
- [4] Constitution de 2011, Dahir n° 1-11-91 du 29 juillet 2011 portant promulgation du texte de la Constitution, Bulletin officiel, n° 5964 bis, 30 juillet 2011, p. 1902 et s., art. 132 à 134.
- [5] Cour des comptes, Recueil des arrêts rendus par la Chambre de discipline budgétaire et financière, Rabat, 2018-2019.
- [6] Didier Maus, « Le contrôle de constitutionnalité des lois : réflexions contemporaines », *Revue française de droit constitutionnel*, n° 90, 2012, p. 15-30.
- [7] Fonds monétaire international, Code de transparence des finances publiques, Washington D.C., 2014, p. 10-25.
- [8] Loi organique relative à la loi de finances, dispositions générales Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, promulguée par Dahir n° 1-15-62 du 2 juin 2015, Bulletin officiel, n° 6370 du 18 juin 2015, p. 4621.
- [9] Louis Favoreu, *Droit constitutionnel*, 24e éd., Dalloz, Paris, 2022, p. 412-420.
- [10] Michel Bouvier, *Finances publiques*, 12e éd., LGDJ, Paris, 2023, p. 45-60.
- [11] *Revue Electronique du Centre de Documentation de la Trésorerie Générale du Royaume REPERES* N° 18 / Avril - Juin 2008.

- [12] SOUFIANE.A & KABOURIA.A.(2023) « La Discipline Budgétaire et Financière : entre le cadrage institutionnel et les carences opérationnelles », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 5 » pp :236 -249.