

# Finances publiques de l'État

## Leçon 12 : Les contrôles de l'exécution des lois de finances par la Cour des comptes

Monique DOREAU-TRANQUARD

### Table des matières

|                                                                                           |              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>Section 1. Présentation générale de la Cour des comptes.....</b>                       | <b>p. 2</b>  |
| <b>Section 2. L'évolution des missions traditionnelles de la Cour des comptes.....</b>    | <b>p. 6</b>  |
| §1. Le jugement initial des comptes des comptables publics.....                           | p. 6         |
| A. Les principes.....                                                                     | p. 6         |
| B. Les procédures.....                                                                    | p. 6         |
| §2. Les contrôles classiques de la gestion des administrations et organismes publics..... | p. 8         |
| A. Nature et étendue du contrôle.....                                                     | p. 8         |
| B. Portée du contrôle.....                                                                | p. 8         |
| §3. Le contrôle unifié des gestionnaires publics.....                                     | p. 9         |
| A. Les objectifs de la réforme.....                                                       | p. 9         |
| B. Les procédures.....                                                                    | p. 10        |
| <b>Section 3. L'élargissement des missions de la Cour des comptes.....</b>                | <b>p. 11</b> |
| §1. L'extension de la mission d'assistance aux pouvoirs publics.....                      | p. 11        |
| A. Les nouvelles dimensions de la mission d'assistance de la Cour des comptes.....        | p. 11        |
| B. Les moyens.....                                                                        | p. 13        |
| §2. Un nouveau contrôle : la certification des comptes de l'Etat.....                     | p. 15        |
| A. Les fondements d'une certification des comptes de l'Etat.....                          | p. 16        |
| B. La mise en œuvre de la certification des comptes de l'État.....                        | p. 17        |

A la différence de bon nombre d'Etats, la France a fait le choix de mettre en place des contrôles multiples et complémentaires sur l'exécution des lois de finances : au-delà des contrôles endogènes des **administrations financières** et des contrôles exercés par le **Parlement** (cf. Leçon 9), l'exécution budgétaire est donc également soumise aux contrôles de la **juridiction financière**.

#### Remarque

Cette multiplicité fait écho à une conviction fort ancienne, qui tend à considérer que la superposition de contrôles diversifiés, portant sur des étapes et des procédures différentes de l'exécution des lois de finances, et exercés par des instances distinctes et indépendantes les unes des autres, constitue un gage de l'efficacité et de l'exhaustivité de ces vérifications.

La Cour des comptes constitue depuis plus de deux siècles cette juridiction financière.

#### En savoir plus : Les juridictions financières françaises

Longtemps juridiction financière unique, la Cour des comptes partage désormais ces fonctions avec les Chambres régionales et territoriales des comptes, créées (loi n° 82-594 du 10 juillet 1982) dans le cadre de l'étape de décentralisation administrative de 1982-83 ; mais ces dernières n'ont pas compétence en matière de budget de l'Etat.

On ne saurait pour autant parler ici exclusivement de « **contrôle juridictionnel** », car la diversification des missions confiées à la Cour lui confère des **compétences non juridictionnelles** tout aussi importantes en matière financière. D'un contrôle qui ciblait quasi exclusivement à l'origine la **régularité** des opérations sur deniers publics, on est passé aujourd'hui à un contrôle simultané du **bon emploi** de ces deniers : cette mutation est la conséquence de plusieurs facteurs, qui vont de la nécessité d'une gestion économique optimale dans le contexte contemporain d'interdépendance des économies aux exigences financières de l'Union économique et monétaire.

Cela étant, l'origine avant tout fiscale des ressources budgétaires de l'Etat fait que les fondements juridiques originels de ces contrôles perdurent : l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui pose le principe du consentement à l'impôt (cf. Leçon 1), précise bien en outre que les citoyens (citoyens/contribuables) ont le droit de « **suivre l'emploi** » de la contribution publique à laquelle ils ont consenti ; et l'article 15 dispose que « **la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration** ».

Tous les contrôles exercés par la Cour des comptes se rattachent donc, directement ou indirectement, à l'exécution des lois de finances et au suivi de l'utilisation des deniers publics.

## Section 1. Présentation générale de la Cour des comptes

**Historiquement**, la Chambre des comptes de Paris, issue de la *Curia regis* du Moyen-âge, a été amenée à partager ses fonctions avec d'autres Chambres des comptes de province (qui en étaient d'ailleurs indépendantes), avant d'être supprimée à la Révolution, comme bon nombre d'institutions de l'Ancien Régime. Après plusieurs tentatives successives mais infructueuses d'implanter des structures destinées à permettre la mise en œuvre des articles 14 et 15 de la DDHC, c'est **Napoléon** qui, par une loi du **16 septembre 1807** (précisée par un décret impérial du 28 septembre de la même année), décide de créer un nouvel organe juridictionnel, la Cour des comptes. Cette nouvelle **juridiction financière** sera donc unique jusqu'à la création des Chambres régionales des comptes en 1982.

La Cour des comptes constitue une juridiction administrative spécialisée ; ses arrêts, dans le cadre de sa fonction de jugement des comptes des comptables publics, sont susceptibles d'un **recours en cassation devant le Conseil d'Etat**. Elle est elle-même **juge d'appel** des jugements prononcés par les Chambres régionales des comptes sur les comptes des comptables locaux. La Cour exerce également des activités internationales : elle joue notamment un rôle actif au sein des réseaux internationaux d'institutions supérieures de contrôle, et exerce plusieurs mandats de commissariat aux comptes d'organisations internationales.

Elle est composée de **magistrats inamovibles**, dont l'**indépendance** est garantie par la Constitution, que ce soit désormais dans l'exercice de leurs compétences juridictionnelles ou de leurs compétences non juridictionnelles. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs consacré cette indépendance qui, depuis la LOLF, est également financière.

#### **En savoir plus : L'indépendance de la Cour des comptes**

Dans sa décision du 25 juillet 2001 relative à la LOLF, le Conseil constitutionnel précise :

« (105). Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 64 de [la Constitution](#) en ce qui concerne l'autorité judiciaire, et des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République en ce qui concerne, depuis la loi du 24 mai 1872, la juridiction administrative, que **l'indépendance des juridictions est garantie** ainsi que le caractère spécifique de leurs fonctions ;

(106). Considérant qu'en vertu du code des juridictions financières, la Cour des comptes est une juridiction administrative ; qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, **la Constitution garantit son indépendance par rapport au pouvoir législatif et au pouvoir exécutif** ».

C'est d'ailleurs en considération de ce principe que le Conseil a invalidé la disposition du texte initial de la LOLF qui prévoyait que la Cour devait transmettre pour avis son projet de programme de contrôles aux commissions des finances des assemblées parlementaires (cf. Leçon 10).

#### **En savoir plus : Les finances de la Cour des comptes**

Avant 2001, les crédits relatifs au fonctionnement de la Cour des comptes étaient gérés par le ministère des finances. Depuis la mise en œuvre de la LOLF, la Cour des comptes, le Conseil d'Etat, les juridictions administratives et financières et le Conseil économique, social et environnemental voient leurs crédits regroupés dans la loi de finances annuelle dans une **mission « Conseil et contrôle de l'Etat »**, ce qui donne à chacun d'eux une liberté et une indépendance de gestion nouvelles.

L'un des trois programmes de cette mission est spécifiquement intitulé « Cour des comptes et autres juridictions financières ».

Elle a à sa tête un **Premier Président**, qui est nommé par décret en Conseil des Ministres.

Présidée pendant 10 ans (2010-2020) par **Didier Migaud** qui fut à l'origine de la LOLF (cf. leçon 3) ; elle l'est, depuis juin 2020, par **Pierre Moscovici** (Didier Migaud a été nommé Président de la HATVP, Haute autorité pour la transparence de la vie publique).

Le Premier Président de la Cour des comptes préside également la Cour de discipline budgétaire et financière, le Conseil des prélèvements obligatoires (anciennement Conseil des impôts), le Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics, et le Haut Conseil des finances publiques.

Afin de donner plus de cohérence et de pertinence à ses activités, la Cour est divisée en 7 chambres à compétences thématiques (la septième chambre a été créée par un décret du 19 mai 2021) :

#### **En savoir plus : Les sept chambres de la Cour des comptes**

1<sup>ère</sup> chambre<sup>(1)</sup>

compétences économiques et financières de l'État, financement de l'économie et institutions financières publiques, finances publiques et comptes de l'État, industrie, commerce et services, télécommunications.

|                          |                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2 <sup>ème</sup> chambre | énergie, transports, environnement, agriculture et mer.                                                                                                                                                |
| 3 <sup>ème</sup> chambre | éducation, jeunesse et sports, enseignement supérieur, recherche, culture et communication.                                                                                                            |
| 4 <sup>ème</sup> chambre | défense, sécurité intérieure, justice, affaires étrangères, Pouvoirs publics constitutionnels et renseignement, services du Premier ministre, administration déconcentrée, finances publiques locales. |
| 5 <sup>ème</sup> chambre | travail et emploi, ville et logement, cohésion des territoires, immigration et intégration, cohésion sociale et solidarité, générosité publique.                                                       |
| 6 <sup>ème</sup> chambre | sécurité sociale, santé, secteur médico-social.                                                                                                                                                        |
| 7 <sup>ème</sup> chambre | contrôles juridictionnels et contentieux.                                                                                                                                                              |

#### Remarque

(1) La première chambre, en raison de ses compétences, apporte une contribution importante aux travaux de la Cour au titre de la LOLF, seule ou dans la formation interchambres : certification des comptes de l'Etat, rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat, rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, rapport conjoint à la loi de finances rectificative.

Quant au ministère public, il est assuré par un **Procureur général**, nommé par le Gouvernement, et assisté par des avocats généraux ; comme tous les magistrats du Parquet, ils ne bénéficient pas de l'inamovibilité.

Le rôle de la Cour des comptes est désormais constitutionnellement consacré. Il était déjà évoqué par la Constitution du 27 octobre 1946.

L'article 18 de la Constitution de la IV<sup>ème</sup> République disposait :

« L'Assemblée nationale règle les comptes de la Nation.

Elle est, à cet effet, **assistée** de la Cour des comptes.

L'Assemblée nationale peut charger la Cour des comptes de toutes **enquêtes** et études se rapportant à l'exécution des recettes et des dépenses publiques ou à la gestion de la trésorerie ».

Elle trouve aujourd'hui une place importante dans la Constitution de 1958. Dans sa version d'origine, l'article 47 in fine disposait simplement : « La Cour des Comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ».

L'extension ultérieure de ses compétences dans le cadre de la **révision constitutionnelle du 23 juillet 2008** (loi constitutionnelle n° 2008-724), a conduit à lui consacrer un article spécifique, l'**article 47-2**.

#### Constitution du 4 octobre 1958 – Article 47-2 :

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

Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

La Cour exerce donc des compétences juridictionnelles et des compétences administratives. Au titre de ses compétences juridictionnelles, elle juge les comptes des comptables publics. Au titre de ses compétences

non juridictionnelles, elle exerce une mission d'assistance au Gouvernement et au Parlement, et une fonction générale de contrôle de la gestion des fonds publics.

Ces compétences ont été étendues et renforcées en 2001 dans le cadre de la LOLF, non seulement pour **accompagner la revalorisation du rôle financier du Parlement**, mais également pour **apporter l'expertise d'une instance financière spécialisée dans la mise en œuvre de la nouvelle logique de résultats**.

## Section 2. L'évolution des missions traditionnelles de la Cour des comptes

Ces missions, dites « traditionnelles », se sont diversifiées par rapport au rôle premier dévolu à la Cour lors de sa création, au fur et à mesure que s'instaurait puis se développait un véritable droit des finances publiques, et qu'est apparue la nécessité de contrôler efficacement leur gestion.

Pour autant, leur adaptation aux nécessités d'une gestion publique « moderne » a été plus lente que dans bon nombre d'Etats.

### §1. Le jugement initial des comptes des comptables publics

Dès sa création en 1807, la Cour des comptes a pour activité juridictionnelle essentielle de vérifier « **sur pièces et sur place la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptes** ».

#### A. Les principes

D'une manière générale, c'est le **principe de séparation des ordonnateurs et des comptables** (Cf. Leçon 11) qui, dans ce contexte, détermine directement la nature et la portée des contrôles dont sont passibles ces deux catégories d'intervenants dans l'exécution des lois de finances.

Non seulement le fondement et la portée des procédures de contrôle qui leur sont respectivement applicables diffèrent, mais ordonnateurs et comptables relevaient de deux juridictions distinctes, même si organiquement proches : **Cour de discipline budgétaire et financière** (CDBF) pour les ordonnateurs, **Cour des comptes** pour les comptables de l'Etat.

##### **En savoir plus : Cour de discipline budgétaire et financière**

La Cour de discipline budgétaire et financière était composée à parité de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes, et présidée par le Premier Président de la Cour des comptes.

Elle a été supprimée par l'ordonnance du 23 mars 2022 portant création du nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics (Cf. § 3).

Dans l'exercice de cette activité traditionnelle, les textes disposaient expressément que « **la Cour des comptes juge les comptes des comptables publics** », comptes qui doivent lui être transmis chaque année. Il convient de bien insister sur ce point : il s'agit en l'occurrence de juger les comptes, et non les comptables, à savoir de **contrôler l'emploi régulier des deniers publics** et, en cas d'irrégularité, de **rétablir les sommes manquantes dans le budget de l'Etat**.

Pour assurer efficacement cet objectif primordial, les comptables sont responsables non seulement de leurs propres actes (les « comptes »), mais également de ceux de leurs subordonnés, et le cas échéant de ceux de leur prédécesseur dans leurs fonctions. De même, cette procédure de jugement des comptes peut être étendue aux comptes de personnes n'ayant pas juridiquement la qualité de comptable si l'existence d'une **gestion de fait** (cf. Leçon 11) est reconnue.

Face à cette nécessité première de retour au budget de sommes indûment dépensées, la sanction proprement dite de l'auteur de l'acte demeure secondaire ; néanmoins, pour rendre ce retour effectif, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables sur leurs deniers propres. Ceci avait conduit à instaurer un système de cautionnement obligatoire, qui permettait de mutualiser les risques entre les comptables, et des assurances personnelles.

## B. Les procédures

Dans ce cadre, la Cour des comptes peut donc, concurremment avec le ministre des finances, mettre en jeu la responsabilité des comptables publics. Concrètement, elle procède à l'analyse des comptes concernés et des pièces justificatives qui lui sont transmises, et vérifie la régularité des dépenses payées et des recettes recouvrées.

Si la juridiction financière estime que les comptes sont réguliers, elle donne **décharge** au comptable.

Si elle a décelé des irrégularités, elle prend la décision de le mettre en **débet**.

### Remarque

Le terme vient du verbe latin « *debere* », qui signifie « devoir », et qui est également à l'origine du nom « débiteur ». Littéralement, « débet » signifie « il doit ».

La procédure a connu une évolution marquante en 2006, lorsqu'une décision de la **Cour européenne des droits de l'homme (CEDH, 12 avril 2006, Martinie c/ France)**, est venue remettre en cause certaines procédures juridictionnelles alors appliquées en France.

En l'espèce, la requête contre la République française alléguait de diverses violations de l'article 6, § 1 (droit à un procès équitable) de la **Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** par la procédure suivie devant la Cour des comptes saisie en appel d'un jugement de débet ; elle en invoquait également la longueur excessive.

La Cour européenne a conclu ici à la violation de l'article 6 § 1 et à l'indispensable applicabilité des principes de la Convention au jugement des comptes des comptables publics : elle a en effet « **jugé essentiel que les comptables publics se voient offrir la possibilité de solliciter une audience publique** », et a considéré par ailleurs qu'il y a « **un déséquilibre au détriment (du comptable public), du fait de la place du procureur dans la procédure** ».

Dans le prolongement de cette décision, la **loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008** a prévu que désormais le magistrat en charge du contrôle rédige un **rapport d'examen des comptes** qu'il communique au représentant du ministère public près la Cour des comptes. Si ce dernier relève un élément susceptible de conduire à la mise en jeu de la responsabilité du comptable, il saisit la formation de jugement par un **réquisitoire introductif**. Un magistrat instructeur demande alors au comptable de produire diverses pièces justificatives afin d'établir à son tour un rapport.

La règle du double arrêt est ainsi supprimée.

### En savoir plus : La règle du double arrêt

La règle du « double arrêt » voulait que le juge formule d'abord un arrêt provisoire (qui a donc disparu) des charges à l'encontre d'un comptable, lui enjoignant de régulariser ses comptes et/ou de produire des pièces justificatives ; ce n'est qu'ultérieurement qu'un arrêt définitif valait mise en débet.

En outre, le **caractère public de l'audience** devient le principe (sauf si le Président de la formation de jugement en décide autrement « *si la sauvegarde de l'ordre public ou le respect de l'intimité des personnes ou de secrets protégés par la loi l'exige* »), et les rapports d'instruction et les conclusions du parquet doivent être communiqués aux parties avant l'audience.

Le comptable peut y assister et y formuler désormais, soit en personne, soit par l'intermédiaire d'un avocat, des observations complémentaires, ceci afin de renforcer le **caractère contradictoire de la procédure**.

Le délibéré des juges avant l'arrêt de la Cour est secret ; le magistrat chargé de l'instruction et le représentant du ministère public n'y assistent pas.

Il faut enfin préciser que, parallèlement, les prérogatives du juge des comptes sont renforcées par la **suppression du pouvoir de remise gracieuse intégrale** en matière d'amende que pouvait auparavant exercer le ministre des finances, et qui en pratique pouvait réduire à néant les effets de la sentence du juge financier.

Cette fonction première de la Cour des comptes, de nature juridictionnelle, est longtemps restée essentielle en tant que moyen de veiller à la régularité juridique des encaissements et des décaissements de l'Etat.

#### **Remarque**

Les Chambres régionales des comptes exercent, depuis 1982, cette mission en ce qui concerne les comptes de la sphère publique locale.

Une autre de ses missions traditionnelles a consisté à exercer un contrôle administratif de la gestion publique.

## **§2. Les contrôles classiques de la gestion des administrations et organismes publics**

Il s'agit ici d'une mission de la Cour plus récemment consacrée par les textes (loi n° 67-483 du 22 juin 1967 relative à la Cour des comptes) mais née bien antérieurement dans la pratique.

### **A. Nature et étendue du contrôle**

Mission non juridictionnelle, de nature administrative, elle s'est logiquement inscrite dans la complémentarité de l'exercice de sa mission de jugement des comptes des comptables, puisque parallèlement la Cour « **s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services et organismes relevant de sa compétence** ».

En réalité, bien que de natures fondamentalement différentes, ces deux contrôles se sont souvent exercés simultanément : à l'occasion des contrôles juridictionnels de la Cour sur les comptes des comptables, elle avait fréquemment à connaître des actes des ordonnateurs précédant en principe ceux desdits comptables, puisque ce sont eux qui « *prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses* » de l'Etat (art. 5 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique - Cf. Leçon 11).

#### **Remarque**

La coexistence voire la simultanéité de ces contrôles, par ailleurs souvent très pertinente et efficiente, a cependant parfois posé des problèmes d'articulation entre eux.

Il faut en effet rappeler que la Cour n'a de compétences juridictionnelles qu'à l'égard des comptables publics, et que les infractions éventuellement commises par les ordonnateurs relevaient de la Cour de discipline budgétaire et financière (Cf. Leçon 11).

A noter par ailleurs que le champ d'application de ces contrôles de gestion s'est étendu et diversifié au fur et à mesure du développement de structures, publiques ou privées, qui bénéficient des financements publics dont il s'agit de contrôler également le bon emploi (entreprises publiques nationales, caisses de sécurité sociale, organismes de droit privé faisant appel à la générosité publique, organismes bénéficiant de concours financiers de l'Union européenne, etc...).

### **B. Portée du contrôle**

Dans ce cadre, la Cour des comptes avait à apprécier la **qualité de la gestion** des organismes concernés, en fonction des compétences respectives de ses diverses chambres.

Au-delà des règles et procédures du droit administratif que doivent respecter les décisions contrôlées (code des marchés publics, statut général des fonctionnaires...), il n'existait pas de critères objectifs et prédéterminés de la qualité de gestion financière, la Cour appréciant donc la gestion de ces organismes au regard de critères classiques en matière d'évaluation financière, tels, notamment, l'économie, l'efficacité et l'efficacité des actions menées.

La LOLF, notamment parce qu'elle a introduit l'objectif de **performance** au cœur de la gestion publique, avait ajouté des repères déterminants pour ce type de contrôle.

Pour autant, il n'entre pas dans le champ des compétences de la Cour de se prononcer directement sur l'opportunité des décisions prises, qui relèvent par définition de choix (politiques) des ordonnateurs.

C'est la Cour qui fixait elle-même son programme annuel de contrôles, sous réserve d'être également sollicitée par les commissions des finances des deux assemblées parlementaires qui, aux termes de l'article 58-2° de la LOLF, peuvent lui demander des enquêtes « *sur la gestion des services ou organismes qu'elle contrôle* ».

Dans ce cadre, les magistrats de la Cour disposent concrètement de très **larges pouvoirs d'investigation** (examens sur pièces et sur place, auditions, etc....).

Le **rapport d'instruction** consécutif à chacun de ces contrôles est présenté devant l'une des six chambres spécialisées de la Cour, qui adresse des **observations provisoires** à la structure contrôlée afin qu'elle puisse formuler ses réponses.

La chambre saisie a ensuite la possibilité, soit seulement de communiquer ses **observations définitives** aux responsables de la structure contrôlée, soit d'en constituer un « **rapport thématique particulier** » (cas le plus fréquent pour les contrôles de gestion des entreprises publiques), voire d'inscrire ses observations dans l'un des rapports que la Cour des comptes publie annuellement.

Toutefois, la proximité et la complémentarité fréquente des jugements des comptes et des contrôles administratifs de gestion ont fini par susciter leur remplacement par un nouveau type de contrôle.

## §3. Le contrôle unifié des gestionnaires publics

---

Une **ordonnance du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics**, prise en application de la loi de finances pour 2022, a sensiblement modifié le Code des juridictions financières en ce sens.

### A. Les objectifs de la réforme

---

Avec une finalité affichée de **simplifier les procédures** précédentes, notamment en évitant les éventuels doublons - ou les contradictions - en matière de contrôles de l'usage des deniers publics, il est apparu pertinent de coordonner ces deux types de contrôles, en instaurant une **responsabilité unifiée** pour tous les intervenants d'une même opération financière, qu'ils soient ordonnateurs et/ou comptables.

Cette volonté rationnelle de rééquilibrer les contrôles a pris en considération diverses nécessités.

Il s'agissait en effet de mieux inscrire ces contrôles dans la **logique managériale instaurée par la LOLF**, en renforçant le lien **efficience/efficacité**, et donc en reliant plus étroitement les responsabilités des interventions respectives des ordonnateurs et des comptables.

Dans cette optique, une telle responsabilité unifiée est alors apparue susceptible d'avoir un plus grand **impact préventif**, voire dissuasif (les « remises gracieuses » consenties le plus souvent aux comptables par le ministre des finances ne sont plus possibles - Cf. Leçon 11), en sensibilisant chaque « gestionnaire » public à ses propres responsabilités juridiques et financières.

En outre, une telle unification des contrôles paraît a priori de nature à limiter les risques de certaines sanctions parfois purement formelles des comptables.

En termes de responsabilité, la notion de **gestionnaire public** est ici particulièrement large, et s'entend notamment - mais non exclusivement - de « *toute personne occupant un emploi de direction* » ... « *tout fonctionnaire ou agent civil ou militaire de l'Etat, des collectivités territoriales, de leurs établissements publics ainsi que des groupements des collectivités territoriales* ».

Sa responsabilité pourra être mise en jeu si, « *dans l'exercice de ses fonctions, (il) cause à cet organisme un préjudice financier significatif ... par des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts* ».

*de celui-ci, par des **carences** graves dans les contrôles qui lui incombent ou par des **omissions ou négligences répétées dans son rôle de direction** ».*

## B. Les procédures

---

Toute infraction aux règles relatives à l'**exécution des recettes et des dépenses** ou à la **gestion des biens** de l'Etat est donc ici concernée, et relève en premier ressort de la compétence de la **Chambre du contentieux de la Cour des comptes** (7<sup>ème</sup> chambre).

Ainsi, le fait que les différents intervenants dans une opération faisant l'objet d'un contrôle financier relèvent d'une même juridiction constitue une incontestable simplification en termes de coordination des contrôles, et est de nature à assurer une souhaitable cohérence de jurisprudence (rappel : la Cour de discipline budgétaire et financière dont relevaient antérieurement les ordonnateurs est supprimée).

A titre de sanctions, des amendes doivent être proportionnées « à la *gravité des faits ... et le cas échéant à l'importance du préjudice causé à l'organisme* ».

Une **Cour d'Appel financière** est instituée, composée de 4 conseillers-maîtres à la Cour des comptes, 4 conseillers d'Etat et 2 personnes qualifiées (ayant une expérience dans le domaine de la gestion publique), qui est présidée par le premier président de la Cour des comptes. L'appel est suspensif.

La juridiction de cassation reste le **Conseil d'Etat**.

L'instauration de ce régime de responsabilité unique pour les ordonnateurs et les comptables a de multiples conséquences.

S'agissant plus particulièrement des comptables publics, désormais le juge financier ne juge plus les comptes (Cf. §1) mais les **auteurs de fautes financières** (tel est également le cas pour les ordonnateurs).

Ainsi le système de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est supprimé, et avec lui le cautionnement obligatoire et les mécanismes d'assurances (dans le nouveau régime de responsabilité à portée répressive, les amendes susceptibles d'être prononcées ne sont pas assurables).

S'agissant plus généralement de la répartition de l'exécution des opérations budgétaires, il importe de noter que **le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables demeure** (Cf. Leçon 11), et que, sur le fond, leurs rôles respectifs sont pérennisés, notamment s'agissant des comptables à qui il incombe toujours de veiller à la régularité des opérations de dépenses et de recettes.

Cette réforme, qui est de nature à renforcer sensiblement la portée des interventions juridictionnelles de la Cour des comptes, est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023. Elle n'a donc encore donné lieu qu'à peu de décisions, mais il semblerait que les délais d'instruction et de jugement aient déjà connu une diminution sensible.

## Section 3. L'élargissement des missions de la Cour des comptes

Les missions dites traditionnelles de la Cour des comptes ont été complétées et par conséquent consolidées par de nouvelles attributions qui lui ont été dévolues, tant dans le cadre de la logique de résultats de la LOLF que par une redéfinition ordonnée du rôle général de la Cour par la **révision constitutionnelle du 23 juillet 2008**.

Ces mutations se traduisent essentiellement par une revalorisation de sa mission d'assistance aux pouvoirs publics, et par l'instauration en droit français des finances publiques d'une nouvelle procédure de contrôle financier : la certification des comptes de l'Etat.

### §1. L'extension de la mission d'assistance aux pouvoirs publics

Dès l'origine, la Constitution du 4 octobre 1958 attribuait à la Cour des comptes une mission d'assistance aux pouvoirs publics, qu'elle associait déjà expressément à l'exécution des lois de finances : le dernier alinéa de son article 47 disposait en effet que « *la Cour des Comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances* ».

Mais on sait que **cette mission d'assistance a été récemment élargie dans ses objets et amplifiée dans sa portée par l'article 47-2 introduit par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008**.

#### A. Les nouvelles dimensions de la mission d'assistance de la Cour des comptes

La Constitution fait ainsi écho, en 2008, au déploiement des pouvoirs de la Cour des comptes déjà effectué en 2001 par la LOLF, dont l'article 58 détaille le contenu de la mission d'assistance au Parlement qui incombe à la Cour.

LOLF – Article 58 :

« *La mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes par le premier alinéa de l'article 47-2 de la Constitution comporte notamment :*

*1° L'obligation de répondre aux demandes d'assistance formulées par le président et le rapporteur général de la commission chargée des finances de chaque assemblée dans le cadre des missions de contrôle et d'évaluation prévues à l'article 57 ;*

*2° La réalisation de toute enquête demandée par les commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances sur la gestion des services ou organismes qu'elle contrôle. Les conclusions de ces enquêtes sont obligatoirement communiquées dans un délai de huit mois après la formulation de la demande à la commission dont elle émane, qui statue sur leur publication ;*

*3° Le dépôt, avant la fin du mois de juin, d'un rapport relatif à la situation et aux perspectives des finances publiques ;*

*4° Le dépôt d'un rapport conjoint au dépôt du projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année, relatif aux résultats de l'exécution de l'exercice antérieur et aux comptes associés, qui, en particulier, analyse par mission et par programme l'exécution des crédits ;*

5° La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat au regard des règles mentionnées à l'article 30. Cette certification est annexée au projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées ;

6° Le dépôt d'un rapport conjoint au dépôt de tout projet de loi de finances sur les mouvements de crédits opérés par voie administrative dont la ratification est demandée dans ledit projet de loi de finances.

Les rapports visés aux 3°, 4° et 6° sont, le cas échéant, accompagnés des réponses des ministres concernés.

Le rapport annuel de la Cour des comptes peut faire l'objet d'un débat à l'Assemblée nationale et au Sénat ».

Les innovations introduites par ces deux textes ainsi que leur combinaison appellent plusieurs observations qui permettent de mieux cerner les contours actuels de la mission d'assistance de la Cour des comptes.

- En premier lieu, et alors même que la Constitution a instauré dès 1958 et dans les mêmes termes une **mission d'assistance au Gouvernement et au Parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances**, on doit remarquer que l'article 58 de la LOLF ne vient préciser que la mission d'assistance de la Cour des comptes au seul Parlement.  
Ces précisions ont alors pu apparaître incomplètes ; mais ceci est probablement à rattacher au fait que l'un des objectifs de la LOLF était de renforcer le contrôle parlementaire, et que, dès lors, ses rédacteurs ont voulu prioritairement souligner les moyens sur lesquels pourrait s'appuyer la représentation nationale en matière de contrôle de l'exécution des lois de finances.
- En deuxième lieu, on constate qu'en 2008 la Constitution étend les compétences de la Cour des comptes, qui doit aussi dorénavant **assister « le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement »** (contrôle de l'action du Gouvernement qui est par ailleurs évoqué dans la nouvelle rédaction de l'article 24 de la Constitution, elle aussi issue de la révision de 2008).  
Cette nouvelle disposition relative à l'étendue de la mission d'assistance de la Cour des comptes a suscité des interrogations, bien que les fondements mêmes de notre système institutionnel impliquent par principe des contrôles réciproques entre exécutif et législatif.  
D'une part, certains ont pu y voir l'instauration, entre la Cour et le Parlement, de liens privilégiés potentiellement nuisibles à l'équilibre des pouvoirs ; mais ce même article 47-2 édicte par ailleurs une obligation de sincérité, de régularité et de fidélité des comptes publics, et c'est essentiellement au travers de son contrôle du respect de ces exigences que la Cour doit assister le Parlement dans son contrôle de l'action du Gouvernement (cf. §2 : **certification** des comptes de l'Etat).  
D'autre part, la question a également été posée de savoir si cette assistance spécifique de la Cour au Parlement ne risquait pas de porter atteinte à son indépendance, voire de conduire à une certaine « politisation » de sa fonction ; mais outre le fait qu'apporter son expertise à un organe n'implique pas pour autant d'y être inféodé, il paraît légitime que les représentants des citoyens/contribuables s'entourent d'experts pour « **suivre l'emploi » des fonds publics** par l'exécutif.
- En troisième lieu, la mission d'assistance de la Cour au Parlement et au Gouvernement est étendue en 2008 à l'**évaluation des politiques publiques**. Il faut ici observer que cette évaluation des « politiques publiques », qui figure désormais dans la Constitution, ouvre à la Cour un champ de compétences plus large que l'évaluation de questions relatives aux « finances publiques » évoquée par la LOLF.  
Concrètement, ce rôle incombe en principe plus particulièrement aux commissions des finances des deux chambres (LOLF article 57) (cf. Leçon 9) : c'est donc essentiellement là que la Cour des comptes peut être amenée à apporter son expertise, puisqu'elle a « **l'obligation de répondre aux demandes d'assistance formulées par le président et le rapporteur général de la commission chargée des finances de chaque assemblée** » dans le cadre des missions de contrôle et d'évaluation qui leur sont confiées (LOLF article 58).

LOLF – Article 57 (Extraits) :

« Les commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances suivent et **contrôlent l'exécution des lois de finances et procèdent à l'évaluation de toute question relative aux finances publiques**. Cette mission est confiée à leur Président, à leur rapporteur général ainsi que, dans leurs domaines d'attributions, à leurs rapporteurs spéciaux et chaque année, pour un objet et une

*durée déterminés, à un ou plusieurs membres d'une de ces commissions obligatoirement désignés par elle à cet effet (...) ».*

#### Remarque

On rappellera néanmoins que si l'article 47-2 introduit dans la Constitution en 2008 fait expressément entrer l'évaluation des politiques publiques dans le cadre de la mission d'assistance de la Cour des comptes **au Parlement et au Gouvernement**, la nouvelle rédaction de l'article 24, elle aussi issue de la révision de 2008, ne confie l'évaluation des politiques publiques qu'**au seul Parlement**.

On remarquera qu'en outre, l'obligation faite en 2001 par la LOLF à la Cour de répondre aux demandes d'assistance relatives notamment à l'évaluation (article 58) ne vise que les demandes formulées par les commissions des finances, c'est-à-dire par des instances parlementaires.

On reste donc dans une relative incertitude sur le contenu de l'assistance que la Cour est censée apporter au Gouvernement en ce domaine.

- Enfin, le texte constitutionnel révisé en 2008 fait désormais expressément mention d'une exigence d'**information des citoyens**, à laquelle la Cour des comptes doit contribuer par ses **rapports publics**. Juridiquement, la portée de cette innovation est mineure : d'une part, les grands rapports annuels de la Cour des comptes sont déjà régulièrement publiés, d'autre part, l'article 15 de la DDHC permet déjà à chacun de « **demandeur compte à tout agent public de son administration** ». Pourtant, cette nouvelle disposition constitutionnelle n'est pas purement symbolique : dans le prolongement de l'article 15, elle établit expressément un lien entre le citoyen/contribuable et l'institution garante de la fiabilité des comptes publics.

## B. Les moyens

Par ses **compétences** spécifiques, la Cour des comptes apporte son **expertise** aux pouvoirs publics, dans l'exercice de leurs attributions.

Concrètement, son assistance se manifeste essentiellement par diverses **études** et **enquêtes**, dont une liste non exhaustive est dressée par l'article 58 de la LOLF déjà évoqué.

A cet égard, on doit rappeler ici que la Cour a l'obligation de répondre aux demandes d'assistance formulées par les commissions des finances dans l'exercice de leurs missions de contrôle et d'évaluation, que ces mêmes commissions peuvent également lui demander de réaliser des enquêtes sur la gestion de divers services ou organismes, et surtout qu'elle a toute latitude pour fixer elle-même son programme annuel de contrôles : dans cette dernière hypothèse, bien que ce soit la Cour qui prenne l'initiative du contrôle, ses investigations participent incontestablement de sa mission d'assistance.

Certains de ses travaux, le plus souvent ponctuels, sont directement adressés aux auteurs de la demande, au Premier ministre, aux ministres et aux organismes concernés, mais ils peuvent être éventuellement publiés. La loi du 13 décembre 2011 (loi relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles) étend en effet le champ des travaux que la Cour peut rendre publics, « *sous réserve du respect des secrets protégés par la loi* » (nouvel article [L. 143-1](#) du code des juridictions financières).

Dans le cadre plus général de l'élaboration et de l'exécution des lois de finances, un certain nombre d'études de la Cour sont régulièrement publiées chaque année, et sont souvent largement médiatisées sous la dénomination générique de « **Rapports de la Cour des comptes** », qui se sont diversifiés parallèlement aux évolutions du droit applicable aux finances publiques.

Parmi ceux-ci, un « **rapport de la Cour des comptes sur la situation et les perspectives des finances publiques** » accompagne, conformément à l'art. 58-3° de la LOLF, le « rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques » que le Gouvernement doit lui-même présenter au Parlement et qui peut donner lieu à un débat d'orientation des finances publiques (LOLF art. 48) ; ce rapport doit être présenté au cours du dernier trimestre de la session ordinaire (cf. Leçon 9).

Un « **rapport annuel sur l'exécution des lois de finances en vue du règlement du budget** » de l'exercice précédent (LOLF article 58-4°) doit être joint au projet de loi de règlement des comptes - qui doit être déposé avant le 1<sup>er</sup> juin de l'année suivant celle de l'exécution du budget concerné - (cf. Leçons 9 et 11) : il analyse, par missions et par programmes, l'exécution des crédits de l'année écoulée, et à ce titre, constitue l'outil privilégié de la mission d'assistance de la Cour des comptes dans le contrôle de l'exécution des lois de finances.

On notera donc la quasi simultanéité de ces deux rapports : le second analysant l'exécution du budget précédent, le premier examinant le contexte du budget suivant, la permanence de la mission d'assistance de la Cour des comptes aux pouvoirs publics est indiscutable.

Le projet de loi de règlement (désormais dénommée « loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année ») doit en outre être accompagné du « **rapport sur la certification des comptes de l'Etat** » (cf. §2), qui fait état des opinions de la Cour sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes (LOLF article 58-5°).

En outre, lorsque le Gouvernement doit faire ratifier dans une loi de finances des crédits supplémentaires qu'il a ouverts par décrets d'avance, la Cour doit vérifier que le Gouvernement a respecté les prescriptions de la LOLF et présenter un **rapport sur ces ouvertures de crédits dérogatoires** (LOLF article 58-6°).

Au-delà de ces interventions spécifiques de la Cour au cours du processus budgétaire, le « **rapport public annuel de la Cour des comptes** » présente chaque année un certain nombre d'observations que la Cour a elle-même décidé de rendre publiques : elle y analyse et commente ceux des contrôles les plus significatifs qu'elle a effectués au cours de l'année précédente.

Enfin, on sait que la Cour établit chaque année un certain nombre de rapports particuliers consécutifs à des études qu'elle a effectuées soit de sa propre initiative soit à la demande de diverses instances, et bon nombre de ces **rapports thématiques** sont publiés.

#### ***En savoir plus : Exemples de rapports thématiques de la Cour des comptes***

Parmi les rapports thématiques publiés, on peut notamment citer :

- La politique française d'aide au développement (22-06-2012)
- Sport pour tous et sport de haut niveau : pour une réorientation de l'action de l'État (17-01-2013)
- Le financement public de la recherche (11-06-2013)
- L'organisation territoriale de l'Etat (11-06-2013)
- L'autonomie fiscale en outre-mer (25-11-2013)
- L'avenir des retraites complémentaires des salariés (18-12-2014)
- L'Institut de France et les cinq académies (30-04-2015)
- Pôle emploi à l'épreuve du chômage de masse (02-07-2015)
- La départementalisation de Mayotte (13-01-2016)
- Les pensions de retraite des fonctionnaires (06-10-2016)
- France télévisions (24-10-2016)
- La Poste : une transformation à accélérer (13-12-2016)
- L'Etat actionnaire (25-01-2017)
- Les réseaux fixes de haut et très haut débit : un premier bilan (31-01-2017)
- La DGFiP, dix ans après la fusion (20-06-2018)
- La Banque de France (03-12-2018)
- SNCF Réseau (04-12-2018)
- L'insertion des chômeurs par l'activité économique (15-01-2019)
- Le service public numérique pour l'éducation (08-07-2019)
- La mobilité internationale des étudiants (16-09-2019)
- L'allocation aux adultes handicapés (25-11-2019)
- La Mutualité sociale agricole (MSA) (26-05-2020)
- La gestion de Pôle emploi, dix ans après sa création (16-07-2020)
- La conservation et la restauration de la Cathédrale Notre-Dame de Paris (30-09-2020)
- Finances publiques : pour une réforme du cadre organique et de la gouvernance (18-11-2020)
- La protection de l'enfance (30-11-2020)

- Les gares ferroviaires de voyageurs (20-04-2021)
- La politique publique de sécurité routière (01-07-2021)
- Le revenu de solidarité active (RSA) (13-01-2022)
- Le droit au logement opposable (26-01-2022)
- Le soutien à l'agriculture biologique (30-06-2022)
- L'organisation des marchés de l'électricité (05-07-2022)
- Les dispositifs de soutien à l'exportation (05-10-2022)
- Les politiques publiques de prévention en santé au travail dans les entreprises (20-12-2022)
- Devenir enseignant : la formation initiale et le recrutement des enseignants des premier et second degrés (01-02-2023)
- La détection de la fraude fiscale des particuliers (15-11-2023)
- La politique de lutte contre l'immigration irrégulière (04-01-2024)
- Les stations de montagne face au changement climatique (06-02-2024)
- L'inclusion scolaire des élèves en situation de handicap (16-09-2024)
- L'Office national des forêts et le défi de la transition écologique (19-09-2024)
- La situation des finances publiques début 2025 (13-02-2025)

### Remarque

Dans le rapport thématique en date du 18 novembre 2020 intitulé « **Finances publiques : pour une réforme du cadre organique et de la gouvernance** », la Cour des comptes a émis « *des recommandations pour renforcer, à Constitution inchangée, la gouvernance, le pilotage et la gestion des finances publiques* ». Ces recommandations portent notamment sur leur programmation, leur architecture d'ensemble, et la restructuration du budget de l'Etat.

Prolongement d'un travail initié avant le début de la pandémie de Covid-19, ce rapport intègre néanmoins dans ses réflexions et ses propositions les répercussions économiques, financières et politiques de cette crise sanitaire mondiale. Bon nombre de ses préconisations ont inspiré les rédacteurs de la **loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques** (Cf. Leçon 3 – Section 5).

## §2. Un nouveau contrôle : la certification des comptes de l'Etat

En 2001, la LOLF a confié à la Cour des comptes une mission entièrement nouvelle en droit français des finances publiques : la certification des comptes de l'Etat.

### Remarque

Cette procédure a été ultérieurement étendue aux comptes de la sécurité sociale (loi organique n° 2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale) ; mais elle n'est pas applicable à ce jour aux comptes des collectivités territoriales, pour des raisons à la fois juridiques et matérielles.

Il faut par ailleurs noter qu'un certain nombre d'entités de la sphère publique (notamment, les établissements publics industriels et commerciaux de l'Etat, et les universités qui bénéficient des responsabilités et des compétences élargies) ont également l'obligation – qui préexistait à la LOLF – de faire certifier leurs comptes, mais en l'occurrence par des commissaires aux comptes et non par la Cour des comptes.

Jusqu'à l'entrée en vigueur de cette innovation majeure la Cour émettait seulement chaque année une « **déclaration générale de conformité** entre les comptes individuels des comptables et les comptes généraux de l'Etat », déclaration qui devait être annexée au projet de loi de règlement.

La LOLF (article 58) rattache la certification des comptes de l'Etat à la mission d'assistance de la Cour des comptes aux pouvoirs publics. Néanmoins, sa mise en œuvre a une portée limitée.

## A. Les fondements d'une certification des comptes de l'Etat

La certification des comptes est classique en droit de la comptabilité privée : des commissaires aux comptes doivent certifier annuellement les comptes des entreprises. Son extension aux comptes de l'Etat en 2001 est en corrélation avec la nouvelle « gestion managériale » de l'Etat, dont la LOLF instaure par ailleurs de nombreux mécanismes à travers sa logique de résultats. Il en va ainsi plus particulièrement des nouvelles règles comptables qu'elle impose à l'Etat, et notamment de l'obligation de compléter sa comptabilité de caisse, la seule jusque là pratiquée, par une **comptabilité d'exercice** dite aussi « comptabilité générale » ou « comptabilité en droits constatés » (cf. Leçon 11) : c'est précisément cette dernière qui est soumise à la certification de la Cour des comptes.

Etymologiquement, certifier (du latin *certus* : certain, et *facere*) signifie « rendre certain ». Selon la Cour des comptes elle-même, la certification est « **une *opinion écrite et motivée* que formule un *organisme indépendant* sur la *conformité des états financiers* à un ensemble donné de règles comptables** ». Cet ensemble de règles comptables est usuellement appelé « référentiel normatif » ou « **référentiel comptable** ».

### Remarque

Pour les comptes publics, ce référentiel est inspiré de standards internationaux, les « normes IPSAS » (cf. Leçon 1), mis au point par concertation entre Etats au sein de réseaux internationaux et européens d'institutions supérieures de contrôle, auxquels la Cour des comptes française participe activement.

Les Etats souverains ne sont évidemment pas contraints d'adopter intégralement ces standards ; mais cette concertation – et c'est là son grand intérêt – vise à harmoniser des critères susceptibles de permettre la comparabilité au niveau mondial des résultats économiques et financiers des Etats.

En instaurant cette procédure, la LOLF explicite son objet. En effet, aux termes de son article 58, la Cour a pour mission « **la certification de la *régularité*, de la *sincérité* et de la *fidélité* des comptes de l'Etat** ». En cela, l'article 58 fait écho aux contraintes que la LOLF pose simultanément au dernier alinéa de son article 27, qui dispose que « **les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière** ».

Le 23 juillet 2008, cette triple exigence a donc acquis une valeur constitutionnelle. Mais son affirmation n'est pas expressément assortie, dans la Constitution, d'une obligation de certification.

### En savoir plus : Les exigences constitutionnelles relatives aux comptes des administrations publiques

Le deuxième alinéa du nouvel **article 47-2 de la Constitution**, dont on a vu que l'alinéa 1 décline les missions de la Cour des comptes, est ainsi rédigé : « **Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière** ».

On constate ici que cette nouvelle disposition constitutionnelle emprunte la terminologie de la LOLF, dont elle étend simultanément les exigences à l'ensemble des comptes des administrations publiques.

La Cour des comptes a précisé qu'il s'agit là d'un « *principe de portée générale de fiabilité des comptes des entités du secteur public* » ; mais cette disposition n'ajoute donc rien – hors la consécration symbolique du principe par la Constitution – aux obligations qui pesaient déjà sur les comptes de l'Etat depuis 2001.

L'exigence de certification des comptes de l'Etat est posée par la LOLF. Le législateur organique de 2001 a ici un double objectif.

- En premier lieu, il s'agit d'**attester de l'exactitude des écritures comptables**. Cette assurance donnée par la Cour des comptes s'adresse directement au pouvoir législatif, qui a autorisé les engagements financiers de l'Etat (en témoigne le fait que le rapport de certification doit être joint au projet de loi de

règlement, dite désormais « loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année », et plus largement aux citoyens-contribuables. Elle est en outre susceptible d'avoir un effet positif dans les relations économiques et financières internationales, dans le contexte actuel de forte interdépendance des économies. Enfin, elle n'est pas sans intérêt dans le cadre de l'Union économique et monétaire, d'une part parce que l'Union européenne a elle-même instauré un système harmonisé des bases nationales de comptabilité publique, d'autre part parce que la certification est de nature à renforcer la crédibilité du contenu des programmes de stabilité que la France – comme ses partenaires – adresse annuellement aux instances européennes dans le cadre de l'UEM ; il faut toutefois noter que, même si des contrôles existent dans la plupart des Etats membres, **la France est le seul pays de zone euro dont les comptes font l'objet d'une véritable procédure de certification.**

Le Système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté (SEC), a été instauré par le règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil, du 25 juin 1996, et maintes fois modifié depuis.

Le référentiel appliqué par la Cour des comptes française est conforme à ce SEC.

- En second lieu, la certification des comptes de l'Etat peut également permettre de **fonder la démarche de performance** instaurée par la LOLF sur des résultats comptables dont la régularité juridique est attestée. La fiabilité de ces données chiffrées est en effet indispensable pour anticiper l'efficacité et améliorer l'efficacité des politiques publiques. Il faut néanmoins préciser que la certification des comptes ne constitue aucunement un contrôle de la performance de la gestion publique : **la certification ne porte que sur la régularité des opérations comptables, et non sur l'opportunité des décisions qui ont engendré ces opérations.**

#### **En savoir plus : L'objet de la mission de certification de la Cour des comptes**

« La mission de certification confiée à la Cour des comptes n'a pas pour objet d'interpréter les états financiers qui composent le compte général de l'État. Elle est uniquement la constatation de leur conformité aux règles qui leur sont applicables, au premier rang desquelles les principes de régularité, de sincérité et de fidélité posés à l'article 27 de la LOLF ainsi que les normes comptables de l'État. »

Source : Rapport de certification des comptes de l'Etat – exercice 2006.

## **B. La mise en œuvre de la certification des comptes de l'État**

Compte tenu du volume des écritures comptables à contrôler, les vérifications opérées par la Cour s'effectuent selon une « **approche par les risques** », qui consiste à hiérarchiser au préalable un certain nombre d'anomalies susceptibles d'affecter les comptes dans leur contexte, et à cibler ensuite les contrôles sur les écritures comptables les plus susceptibles de présenter ces anomalies.

Le compte rendu des vérifications opérées est alors communiqué aux administrations, qui adressent leurs réponses en retour.

Au terme de ces différentes étapes, la Cour délibère en chambre du conseil et arrête sa position.

#### **Remarque**

L'ancien Premier Président de la Cour des comptes, Philippe Seguin, avait bien pris soin de préciser : « *certifier consiste à donner une assurance raisonnable – j'insiste sur ce terme : une **assurance raisonnable et non pas absolue** – que les comptes sont réguliers, sincères et fidèles et qu'ils ne comportent pas d'anomalies significatives* ».

A cet égard, il convient de noter que la Cour considère qu'une anomalie est « significative » lorsqu'elle est « *susceptible, par son montant ou par sa nature, de modifier les décisions prises par les utilisateurs des comptes* ».

La Cour des comptes dispose en principe ici de quatre possibilités.

- Dans la meilleure des hypothèses, elle peut émettre une **certification sans réserve**.
- Elle peut décider de prononcer une **certification avec réserves**, si elle a identifié des limitations dans ses travaux d'audit, ou si elle décèle des désaccords dans les comptes qu'elle contrôle : dans ce cas, elle précise l'étendue des réserves qu'elle émet.

- Ces limitations et/ou désaccords peuvent être tels qu'ils l'empêchent de fonder son opinion : elle se déclare alors dans l'**impossibilité de certifier**.
- Enfin, si elle estime que ces limitations et ces désaccords sont suffisamment graves pour que la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes ne soient pas assurées, elle fera part de son **refus de certifier**.

#### **En savoir plus : La définition des limitations et des désaccords**

La Cour a elle-même précisé les critères de détermination de sa position :

« Un **désaccord** avec le producteur des comptes porte sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application, ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers (...) ».

« Une **limitation** dans l'étendue des travaux d'audit est caractérisée si un élément indépendant de la volonté du certificateur l'a empêché de mettre en œuvre des vérifications qu'il juge nécessaires et si les procédures de collecte d'éléments probants auxquelles il a eu recours par défaut sur les postes concernés de la balance générale des comptes ne lui ont pas permis de conclure au respect des critères d'audit ».

Source : Rapport de certification des comptes de l'Etat – exercice 2008.

Depuis sa première certification des comptes de l'Etat, celle de l'exercice 2006, la Cour des comptes a toujours prononcé des **certifications avec réserves**. Pour ce premier exercice, elle avait émis une certification assortie de **treize** réserves qualifiées de **substantielles**, mais dont elle atténue la portée compte tenu des travaux considérables effectués par l'administration pour établir pour la première fois le compte général de l'Etat conformément à l'article 30 de la LOLF. Au titre de l'année 2007, la Cour lève trois de ses réserves précédentes mais en émet deux autres, et prononce donc la certification avec **douze** réserves dont neuf revêtent un caractère substantiel. Ce nombre de réserves n'évolue pas favorablement pour l'exercice 2008, et la Cour juge alors utile de formuler une mise en garde explicite ; les effets semblent en avoir été bénéfiques, au moins partiellement, puisque les comptes de l'exercice 2009 ne suscitent plus « que » **neuf** réserves substantielles, et ceux de 2010, 2011 et 2012 « seulement » **sept**. Après avoir constaté certains progrès, la Cour n'émet plus que **cinq** réserves substantielles respectivement pour les comptes des exercices 2013, 2014 et 2015, et **quatre** pour ceux des exercices 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020.

Pour les exercices 2021 puis 2022, la Cour a modifié la présentation de l'acte de certification : faisant état de 5 anomalies significatives en 2021 et 4 en 2022, et constatant l'absence ou l'insuffisance d'éléments probants dans 10 cas pour 2021 (13 cas pour 2022), elle a émis, pour ces deux années, une « opinion avec réserve sur le compte général de l'Etat ».

Pour l'exercice 2023, la Cour, qui émet donc de nouveau une « opinion avec réserve », relève également 5 cas d'anomalies significatives, mais aussi 11 autres cas dans lesquels elle « ne dispose pas de suffisamment d'éléments probants pour pouvoir se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur l'absence d'anomalies significatives ».

#### **En savoir plus : La portée des réserves émises par la Cour des comptes**

Le rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2008 précisait : « En choisissant de certifier les comptes des exercices 2006 et 2007 avec respectivement 13 et 12 réserves, la Cour a voulu souligner qu'elle souhaitait adopter une démarche constructive. Elle est disposée à poursuivre cette démarche pour ceux des sujets dont elle considère qu'ils ne peuvent pas être résolus à brève échéance.

En revanche, s'agissant des autres domaines, elle ne manquerait pas de tirer les conséquences de l'absence d'une dynamique dans laquelle elle a choisi de s'inscrire ».

La Cour justifiait ainsi cet avertissement :

« Huit ans après la promulgation de la LOLF, force est de constater que, malgré des progrès réels, les comptes sont encore loin d'être conformes aux règles en vigueur. Par ailleurs, on discerne mal l'utilisation qui est faite par l'Etat des constats effectués à l'occasion de la certification des comptes. Les retards dans la mise en place de la réforme comptable nuisent à la transparence des comptes de l'Etat et pourraient à terme porter atteinte à la confiance que les citoyens, les organisations internationales et les investisseurs ont dans la signature de l'Etat. L'absence d'utilisation concrète peut contribuer à court terme à démobiliser les administrations et explique probablement en partie les retards qu'accusent les chantiers en cours ».

L'examen et l'adoption de la loi de règlement - dite désormais « loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année » - par le Parlement sont ainsi effectués en s'appuyant sur l'**expertise de la Cour des comptes**, puisqu'il a connaissance de ses observations relatives à la **régularité**, à la **sincérité** et à la **fidélité** des comptes de l'Etat. Ceci est d'autant plus important que l'on sait que le projet de loi de finances de l'année suivante ne peut être mis en discussion avant d'avoir procédé au vote (du moins en première lecture) sur le projet de loi de règlement de l'année précédente (LOLF – article 41) (cf. Leçon 9).

Pour autant, la LOLF n'assortit l'exigence d'une certification d'aucune sanction au sens répressif du terme : c'est plus ici l'**expertise constructive des spécialistes de la Cour des comptes** qui est recherchée qu'une certification sans réserve.

#### **Remarque**

Aux États-Unis, les comptes publics font régulièrement l'objet d'un refus de certifier, sans pour autant que cela ait d'incidences notables sur les mécanismes d'élaboration et d'exécution budgétaires.

Il appartient donc à la seule représentation nationale, désormais instruite de l'état de fiabilité des comptes de l'Etat, d'adopter malgré tout – ou de rejeter – la loi de règlement.

Toutefois, deux obstacles majeurs paraissent s'opposer au rejet d'une loi de règlement (« loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année »), même au motif que les comptes de l'exercice n'ont pas été certifiés sans réserve : d'une part, sur le plan politique, il est peu vraisemblable que la majorité parlementaire sanctionne (et quel qu'en soit le motif d'ailleurs) l'exécution du budget que le Gouvernement qu'elle soutient a exécuté ; d'autre part, en dépit du fait qu'à l'origine la loi « de règlement » était une « loi des comptes », son objet actuel est certes d'entériner les opérations budgétaires effectuées, mais surtout, depuis la LOLF, d'examiner les actions financières précédemment exécutées pour en tirer des enseignements en termes d'amélioration des résultats et de l'efficacité budgétaires.

Quoi qu'il en soit, l'**intérêt majeur de la certification réside dans les améliorations que les observations de la Cour des comptes peuvent susciter dans la tenue de la comptabilité de l'État**, sur laquelle la démarche de performance instaurée par la LOLF puisse ensuite s'appuyer efficacement.