

Guide méthodologique pour la mise en œuvre de la Directive portant loi de
finances au sein de l'UEMOA

-

Annexe n°3 : les contrôles externes

SOMMAIRE

Introduction.....	4
I. Le contrôle parlementaire	5
A. Le contrôle parlementaire sur les lois de finances.....	6
1. Le débat d'orientation budgétaire.....	6
2. Le contrôle du Parlement au moment du vote du projet de loi de finances.....	8
3. Le contrôle du Parlement sur l'exécution des lois de finances.....	11
4. Le vote de la loi de règlement.....	12
B. Le contrôle parlementaire permanent	12
1. Le contrôle de l'exécution du budget en cours d'année.....	12
2. Le droit d'auditionner les ministres.....	13
3. Le droit du Parlement de faire des contrôles.....	13
4. Le contrôle temporaire par les commissions d'enquête.....	14
5. L'assistance de la Cour des comptes au Parlement.....	14
II. Le contrôle externe des lois de finances	16
A. Place et rôle de la Cour des comptes	16
1. La position de l'institution dans l'organisation des pouvoirs publics.....	17
2. Le statut des membres de la Cour des comptes.....	17
3. La procédure applicable aux activités de la Cour.....	17
B. Le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics	18
1. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.....	18
2. La régulation de la responsabilité des comptables :la remise gracieuse.....	20
3. Les garanties de la gestion des comptables publics :.....	21
4. La responsabilité disciplinaire des comptables publics.....	22
5. Le cas particulier de la gestion de fait.....	22
C. La responsabilité pour faute de gestion	24
1. Les personnes justiciables.....	24
2. Les principes de procédure qui pourraient être appliqués pour faute de gestion.....	30
3. Les sanctions.....	31
D. Le contrôle de la gestion de l'ordonnateur par le juge des comptes	31
1. L'appréciation des objectifs.....	32
2. Le contenu de cette mission.....	32
3. La procédure inhérente au contrôle de gestion.....	33

E.	L'efficacité du contrôle	34
1.	L'approche par la sanction.....	35
2.	L'approche par l'influence.....	35
3.	L'approche par le champ et l'intensité des contrôles.....	35
4.	- L'approche politique	35
F.	Le contrôle par le citoyen	36
 Conclusion		 37

Introduction

La présente annexe a pour objet de préciser les modalités pratiques de la mise en place des contrôles externes sur les finances publiques prévus par les Directives portant loi de finances¹ et règlement général sur la comptabilité publique² au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Le contrôle des finances publiques est un impératif démocratique en ce sens que les citoyens à qui la nation demande une contribution publique doivent être en mesure, directement ou indirectement par l'intermédiaire de leurs représentants, d'en apprécier la nécessité, de la consentir, de suivre et de contrôler son emploi.

La présente annexe se bornera à essayer de préciser les modalités pratiques des contrôles externes qui pourraient être mis en place pour faire en sorte que le citoyen contribuable ait une assurance raisonnable que la contribution publique a été employée dans des conditions régulières et efficace.

Les développements qui suivent doivent s'inscrire dans le cadre constitutionnel propre à chaque Etat et sous réserve de leur compatibilité avec les dispositions constitutionnelles en vigueur

Quel est le champ de ces contrôles ?

L'article 55 de la directive dispose que tous les concours financiers de l'Etat aux organismes publics doivent être approuvés dans une loi de finances et définit la notion d'organismes publics sur lesquels doivent porter les contrôles. Ces contrôles doivent porter sur l'ensemble des entités qui composent le secteur public et qui emploient des deniers publics :

- L'État ;
- Les collectivités locales ;
- Les personnes morales de droit public ;
- Les personnes morales de droit privé investies d'une mission de service public.

Quel est l'objet de ces contrôles ?

En premier lieu, les contrôles ont pour objet de s'assurer de l'emploi régulier des fonds publics.

La régularité comporte deux aspects :

- 1) l'honnêteté dans le maniement de fonds publics et donc l'absence de détournement à des fins privées ;

¹ Directive n° 06/2009/CM/UEMOA.

² Directive n° 07/2009/CM/UEMOA.

- 2) l'exécution de la dépense conformément aux procédures législatives et réglementaires (budgétaires et comptables) en vigueur dont l'objet est aussi d'assurer la transparence de la gestion publique.

En second lieu, les contrôles doivent permettre de s'assurer du bon emploi des deniers publics c'est-à-dire d'un emploi raisonnable et prudent des deniers publics dans le but de mettre en œuvre des politiques publiques. Il convient donc de s'assurer que les buts poursuivis par une politique publique ont été atteints par une procédure d'évaluation qui vise à :

- vérifier la pertinence et la cohérence des objectifs de départ ;
- apprécier la mise en œuvre des moyens ainsi que leur adéquation aux objectifs ;
- mesurer l'efficacité de l'action, c'est à dire le degré d'atteinte des objectifs ;
- examiner la durabilité des effets observés.

D'une façon générale, le gouvernement prépare les projets de lois de finances, le Parlement les vote en les amendant, le Gouvernement les exécute et le Parlement en contrôle l'exécution par lui-même et grâce au concours d'institutions de contrôle externe. Il convient donc de s'assurer :

- que le Parlement joue son rôle dans la phase de préparation, de vote et de contrôle de l'exécution de la loi de finances ;
- que les institutions (Cour des comptes) exercent un contrôle externe de l'action du Gouvernement ;
- que les citoyens sont en mesure de s'assurer de l'emploi régulier et efficace de la contribution publique.

I. Le contrôle parlementaire

Il est d'abord important de souligner la nécessité de prévoir dans le texte constitutionnel le droit du Parlement de contrôler l'action du gouvernement dans tous les domaines et donc celui du contrôle des lois de finances. Ainsi par exemple l'article 81 de la constitution de la république du Togo dispose: « *l'assemblée nationale vote en dernier ressort la loi. Elle contrôle l'action du gouvernement* ».

Le contrôle parlementaire sur le budget de l'Etat peut s'exercer à différents moments du cycle budgétaire :

- lors de l'élaboration du budget, à l'occasion du débat d'orientation budgétaire et du vote de la loi de finances ;
- lors de l'exécution du budget grâce aux rapports trimestriels d'exécution et au suivi exercé par la commission des finances du Parlement ;
- après son exécution notamment lors du vote de la loi de règlement.

Il convient de souligner que la loi de finances d'une année est liée à la fois à l'exécution de la loi de finances de l'année précédente et à la loi de finances des années suivantes; c'est pourquoi le Parlement doit constamment disposer d'une

information budgétaire complète et fiable et au besoin d'être en mesure de vérifier l'information qui lui est fournie.

A. Le contrôle parlementaire sur les lois de finances

1. Le débat d'orientation budgétaire

L'article 57 de la directive dispose : « *Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle visé à l'article 52 de la présente Directive, éventuellement accompagné des documents de programmation pluriannuelle des dépenses visé à l'article 53 de la présente Directive est adopté en Conseil des Ministres. Ces documents sont publiés et soumis à un débat d'orientation budgétaire au Parlement au plus tard à la fin du deuxième trimestre de l'année* ».

Le débat d'orientation budgétaire peut être un moment important du contrôle politique du Parlement sur la loi de finances dans la mesure où il intervient avant le dépôt du projet de LFI et peut donc influencer sur les choix du Gouvernement

Le Gouvernement est tenu de déposer le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPDEP) adopté en conseil des ministres ce qui donne à celui-ci un caractère officiel d'engagement politique. Le DPDEP détermine la stratégie budgétaire et financière de l'Etat à moyen terme et met en perspective les principaux paramètres qui déterminent l'évolution probable de la conjoncture, les perspectives de ressources et de dépenses. Il prévoit la situation des entreprises publiques et des organismes publics liés à l'Etat ainsi que les objectifs d'équilibre budgétaire et financier sur le moyen terme en application des dispositions du pacte de convergence de stabilité de croissance et de solidarité. Le débat parlementaire porte donc à cette période de l'année sur la stratégie à moyen terme compte tenu de l'environnement économique et politique

Il donne donc au Parlement l'occasion de s'exprimer sur les choix du Gouvernement, de faire valoir son point de vue sur les orientations qui lui sont proposées. Ce débat ne se conclue pas par un vote sur les rapports qui sont examinés, ce qui laisse d'autant plus d'espace et de liberté lors de la discussion.

Ce document est accompagné éventuellement de ceux prévus aux articles 52 et 53 de la directive. Le projet de loi de finances de l'année est élaboré par référence à un document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle couvrant une période minimale de trois ans. Sur la base d'hypothèses économiques précises et justifiées, le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue le niveau global des recettes attendues de l'Etat, décomposées par grande catégorie d'impôts et de taxes et les dépenses budgétaires décomposées par grande catégorie de dépenses. Ce document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle évalue également l'évolution de l'ensemble des ressources, des charges et de la dette du secteur public en détaillant en particulier les catégories d'organismes publics visées à l'article 55 de la présente Directive. Il prévoit la situation financière des entreprises publiques sur la période considérée et éventuellement les concours que l'Etat peut leur accorder. Il fixe enfin les objectifs d'équilibre budgétaire et financier sur le moyen terme en application des dispositions du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité.

Le Parlement peut donc disposer d'informations d'origine gouvernementale qui vont lui permettre de mettre en perspective les finances publiques non seulement pour l'année en cours mais pour une période minimale de trois ans. Le Parlement se trouve donc associé au cadrage macroéconomique de la vie financière de l'Etat

Le débat d'orientation budgétaire ne doit pas remettre en cause le monopole du gouvernement de présenter le projet de loi de finances de l'année ni même instituer une sorte de participation directe du Parlement au processus d'élaboration de la LFI. Il s'agit plutôt d'organiser une sorte de consultation du Parlement sur les choix du gouvernement et de lui permettre d'indiquer ses préférences et ses réticences. La majorité parlementaire peut alors être en mesure de peser sur les arbitrages gouvernementaux plus efficacement qu'elle ne peut le faire au moment du vote du budget (voir infra).

Le choix de la date (fin du deuxième trimestre) est aussi important. Au moment où ce débat a lieu le Parlement dispose des résultats de l'exécution budgétaire de l'exercice N- 2 et du rapport de la Cour des comptes relatif à cet exercice et éventuellement de son avis sur les procédures de contrôle interne, du contrôle de gestion et de la qualité des procédures comptables.

Ce rapport peut être assorti de recommandations. Il concerne, certes un exercice clos depuis 18 mois au moment du débat d'orientation budgétaire mais il a le mérite de donner au Parlement des informations dont la source est autre que gouvernementale.

Le Parlement peut alors interpellier le gouvernement sur le suivi d'éventuelles recommandations ou critiques de la Cour des comptes. Ainsi, lorsque la Cour des comptes a relevé dans son rapport des sous évaluations de crédit dès le budget initial, des insuffisances de crédits de paiement à la clôture de l'exercice, des sous budgétisations qui affectaient le budget de l'exercice N-2 le dialogue avec le gouvernement peut être enrichi.

Les documents présentés par le gouvernement à l'occasion du débat d'orientation budgétaire de l'exercice N+1 peuvent faire l'objet d'une attention particulière de la commission des finances du Parlement.

Ce débat d'orientation budgétaire peut être un moment politique fort du contrôle parlementaire sur la politique mise en œuvre par le gouvernement. Toutefois pour atteindre cet objectif, le Parlement doit disposer :

- des informations prévues par la Directive et selon le calendrier arrêté ;
- de la volonté de se saisir de ce moment pour placer le débat dans une perspective longue et cohérente avec les hypothèses économiques et les règles de l'UEMOA et les objectifs de développement du pays ;
- des moyens nécessaires à la vérification de la cohérence et de la qualité des hypothèses retenues par le gouvernement pour bâtir son rapport. Pour le moment, la Cour des comptes est le seul organe de contrôle externe et indépendant susceptible d'aider le Parlement à ce moment du débat budgétaire.

Le Parlement dispose d'informations essentielles pour que le débat d'orientations budgétaires soit riche et important politiquement. Toutefois en l'état actuel de la directive la Cour des comptes n'est pas tenu de déposer son rapport sur la loi de règlement au moment du DOB. Ce serait pourtant un

élément important d'information du Parlement si la Cour faisait connaître son opinion sur les résultats de l'exercice précédent au moment du DOB de l'année. Cette suggestion pourrait être faite aux Etats qui le souhaitent.

2. Le contrôle du Parlement au moment du vote du projet de loi de finances

a. Le dépôt de la loi de finances initiale

Le projet de loi de finances adopté en conseil des ministres et déposé sur le bureau du Parlement doit respecter un certain nombre de contraintes.

Tout d'abord, les contraintes externes :

- il doit être cohérent avec le document de programmation budgétaire et économique couvrant une période minimale de trois ans (article 52). Ce document d'origine gouvernementale, doit présenter, sur la base d'hypothèses économiques « précises et justifiées » une évaluation des recettes et des dépenses y compris la charge de la dette. Il détermine les conditions de l'équilibre budgétaire sur le moyen terme. Le Parlement dispose aussi des conclusions du débat d'orientation budgétaire pour apprécier le contenu du projet de loi de finances déposé et vérifier que les préoccupations du Parlement exprimées au moment du DOB ont été prises en compte ;
- ce projet de loi doit aussi respecter les objectifs d'équilibre budgétaire et financier en application du pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité. Cette contrainte extérieure doit être prise en compte par le Gouvernement et peut être vérifiée par le Parlement. En particulier l'équilibre budgétaire et financier doit être conforme aux prescriptions du pacte de convergence. Il appartient au Parlement de s'assurer que le projet de LFI est cohérent avec Le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle.

Les contraintes de présentation :

- tous les concours aux organismes publics doivent être inclus dans une loi de finances qu'il s'agisse des concours aux collectivités locales ou aux organismes de protection sociale ;
- l'article 45 détaille avec précision le contenu du document qui constitue la loi de finances et l'article 46 liste les documents qui l'accompagne. Ces dispositions paraissent de nature à permettre un contrôle efficace du Parlement ;
- la date du début de la session budgétaire n'est pas précisée et est renvoyée au législateur national, mais il est nécessaire que le projet de loi soit déposé à une date qui permette au Parlement d'exercer dans des conditions normales de calendrier son rôle de contrôle et d'approbation du budget ;
- le projet de loi de finances doit être sincère (article 30) c'est-à-dire procéder à une évaluation réaliste des recettes et des dépenses ;
- le projet de loi de finances doit retracer toutes les recettes et toutes les dépenses sans contraction entre les unes et les autres ;

- le projet de loi de finances ne doit affecter des recettes à certaines dépenses sous réserve de l'existence de budgets annexes et de comptes spéciaux ;
- les principes budgétaires ; sincérité équilibre universalité annualité ont pour objet d'assurer au Parlement qu'il délibère sur un projet représentant fidèlement et intégralement l'ensemble des recettes et des dépenses de l'Etat pour une année. Il appartient au Parlement et plus précisément à la commission des finances de s'assurer de leur respect.

La quantité et la diversité des documents qui sont fournis au Parlement en application de la directive peuvent permettre au Parlement d'avoir une connaissance approfondie des projets du Gouvernement. Il reste que, pour que le Parlement puisse exercer ses prérogatives au moment du vote de la loi, il doit se donner les moyens de procéder à l'analyse du projet de loi.

La commission des finances du Parlement doit être le lieu où le projet de loi de finances est examiné avant le débat en séance publique. Elle doit disposer d'un temps suffisant pour effectuer sa mission qui ne saurait se limiter à la durée de la session budgétaire. En effet les rapporteurs de cette commission doivent suivre la préparation du projet de loi en amont de son dépôt sur le bureau du Parlement par des demandes de justification des crédits demandés par les ministères. Cet examen doit donner lieu à la rédaction de rapports destinés à éclairer les parlementaires. Ainsi, le rapporteur général de la commission des finances peut être chargé d'établir un rapport sur l'équilibre général du budget, la qualité des informations et hypothèses qui sous-tendent la loi de finances, l'inscription du texte dans le cadre de l'UEMOA. Des rapporteurs spéciaux peuvent être désignés pour être les correspondants permanents des ministères et ainsi être en mesure d'apprécier le caractère plus ou moins réaliste des prévisions de recettes et de dépenses, de même que l'exécution des programmes antérieurs.

Il faut noter que lors du dépôt du projet de LFI le projet de loi de règlement relatif à l'année n-1 doit être déposé (article 63 de la directive). Ce projet de loi est accompagné de l'avis de la Cour des comptes sur la qualité des procédures et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance. Les éléments de ce rapport et plus particulièrement les recommandations peuvent être pris en compte par la commission des finances et par le Parlement.

Pour exercer leur mission les rapporteurs de la commission des finances doivent pouvoir obtenir les informations qu'ils estiment nécessaires. Ils doivent pouvoir adresser des questionnaires à l'administration laquelle doit être dans l'obligation de répondre dans un délai déterminé.

La commission des finances doit pouvoir auditionner les ministres et les hauts-fonctionnaires (gestionnaires et responsables de programmes) sur les programmes dont ils ont la charge et pour lesquels ils demandent des crédits. En outre, si la session budgétaire commence au début du quatrième trimestre de l'année précédant l'année budgétaire les résultats de l'année précédente sont connus et arrêtés même si la loi de règlement n'est pas encore formellement adoptée. L'article 63 prévoit que le dépôt de la loi de règlement accompagné du rapport de la Cour des comptes prévu à l'article 51 a lieu au plus tard au début de la session budgétaire.

Afin de permettre à la commission des finances de travailler avec les ministères avant le dépôt officiel du projet de loi de finances, il serait opportun que le rapport de la Cour des comptes soit rendu dès la fin du deuxième trimestre. Pour que cela soit possible, il

faut que la Cour de comptes soit en possession des rapports annuels de performance de l'année n dès la fin du premier trimestre de l'année n + 1. Ceci paraît d'autant plus nécessaire que le rapport de la Cour des comptes donne son avis sur les rapports annuels de performance relatifs à l'exercice précédent le contrôle interne et les procédures comptables. La publication de ce rapport de l'article 51 à la fin du deuxième trimestre de l'année précédant l'exercice budgétaire auquel la loi de finances s'appliquera coïnciderait avec le débat d'orientation budgétaire (voir supra).

b. Le vote de la loi de finances initiale

Les articles 58 à 63 définissent la procédure de vote de la loi de finances

Quelques principes peuvent être dégagés de ces articles :

- la durée de la session budgétaire : elle n'est pas fixée par le texte mais elle doit être prévue par chacun des Etats de sorte que la loi de finances soit adoptée avant le début de l'exercice budgétaire ;
- la date du dépôt du projet de LFI : il est nécessaire que le Gouvernement soit tenu de déposer son projet à une date qui soit compatible avec la durée de la session budgétaire laquelle doit se terminer avant le début de l'exercice. S'il n'y parvient pas, une session parlementaire extraordinaire d'une durée égale au retard avec lequel le Gouvernement a déposé son projet est automatiquement organisé de sorte que le Parlement dispose de la durée de la session ;
- la durée de la session parlementaire consacrée à l'adoption de la LFI : le Parlement dispose d'un délai, mais ne peut dépasser ce délai sous peine d'être privé de son pouvoir budgétaire. En effet, s'il ne parvient pas à adopter le budget dans le délai imparti, le Gouvernement peut mettre en vigueur son projet par ordonnance. Toutefois ces éléments ne sont pas de nature à affaiblir le contrôle du Parlement mais doivent inciter à rechercher l'efficacité du travail parlementaire.

En ce qui concerne le droit d'amendement du Parlement celui-ci est strictement encadré par les articles visés ci-dessus. Le Gouvernement peut soulever l'irrecevabilité de tout amendement qui aurait pour conséquence de diminuer une recette ou d'augmenter une charge. De même la nomenclature budgétaire, ainsi que les budgets annexes et les comptes spéciaux s'imposent au Parlement. Ces dispositions sont classiques et ont pour objet de permettre l'adoption du budget dans les délais sans détérioration de l'équilibre budgétaire. Toutefois, quelques points peuvent être soulevés et permettre au Parlement de conserver un pouvoir d'amendement :

- si la discussion ne peut s'engager sur la base d'un amendement qui proposerait une diminution de recettes ou une augmentation de charges, rien n'empêche le Gouvernement de reprendre à son compte une telle proposition. En particulier, le Gouvernement peut accepter de mettre en discussion des amendements « compensés » par exemple lorsqu'une augmentation de charges est compensée par une augmentation de recettes ;
- le Parlement doit voter en premier lieu les recettes et les augmenter (modification des taux d'imposition, création de nouveaux impôts ou taxes). Dans cette hypothèse il peut se créer une sorte de marge de manœuvre en vue du vote de la seconde partie relative aux dépenses. Il reste toutefois que

le Gouvernement conserve la maîtrise du débat et s'opposer à l'augmentation d'une dépense même gagée par l'augmentation des recettes.

Le droit d'amender le projet de LFI est encadré et au stade de discussion elle-même : le Parlement ne peut faire que des choix limités. Il convient de souligner l'importance du débat d'orientation budgétaire (voir supra) au cours duquel le Parlement peut indiquer sa volonté sans contrainte de procédure. Le Gouvernement peut ainsi prendre en compte dans son projet les demandes des parlementaires y compris celles conduisant à des diminutions de recettes ou des augmentations de dépenses. Le Parlement peut aussi proposer des modifications de nomenclature budgétaire lors du débat d'orientation budgétaire, ce qu'il ne peut plus faire lors de la discussion budgétaire. Le Parlement dispose du rapport de la Cour des comptes accompagnant le projet de loi de règlement au moment de la discussion budgétaire (cf. supra).

3. Le contrôle du Parlement sur l'exécution des lois de finances

Les articles 47 et 48 de la directive décrivent les conditions de dépôt d'une loi de finances rectificatives (LFR). Une LFR doit être déposée lorsque les hypothèses sur lesquelles a été construite la LFI sont modifiées (situation budgétaire, excédent de recettes, mesures législatives nouvelles affectant l'équilibre du budget).

Cette obligation est dépourvue de sanction autre que politique, mais il appartient au Parlement de se tenir informé de l'évolution de la situation budgétaire.

Pour cela il dispose de plusieurs moyens.

Tout d'abord, les rapports trimestriels d'exécution du budget qui comportent :

- le rappel des autorisations budgétaires votées selon le degré de précision du vote des autorisations accompagné et complété des virements et transferts de crédit ainsi que des mesures de régulation budgétaire ;
- l'état des autorisations d'engagement consommées ;
- l'état des crédits de paiement mandatés et payés ;
- le solde des crédits disponibles en autorisation de mandatement et de paiement.

Ensuite la communication obligatoire d'informations. En application de l'article 23 de la directive les ouvertures de crédits par décret d'avance sont possibles en cas de nécessité impérieuse d'intérêt national. Ces décrets sont portés à la connaissance du Parlement. De même en application des articles 25 et 67 le recours à la procédure d'annulation de crédits par arrêté du ministre des finances doit être communiqué au Parlement.

Le Parlement peut donc faire pression sur le Gouvernement pour qu'il dépose un projet de LFR s'il estime que les conditions posées par l'article 48 sont réunies. L'article 47 décrit les conditions de forme que doit respecter le projet de LFR, conditions qui peuvent être vérifiées grâce aux informations dont le Parlement est destinataire (cf. supra).

4. Le vote de la loi de règlement

Le vote de la loi de règlement a pour objet de constater la conformité entre les comptes des ordonnateurs et des comptables, c'est donc *a priori* un acte technique sans grande portée politique. Pourtant, il est accompagné du rapport de la Cour des comptes prévu à l'article 51 qui donne son avis sur le dispositif de contrôle interne et de contrôle de gestion ainsi que sur les rapports annuels de performance. Cet avis est accompagné de recommandations et améliorations souhaitables. La Cour des comptes, organe indépendant, donne ainsi un avis extérieur au Parlement sur la qualité de l'exécution budgétaire et sur les rapports de performance dont l'objet est de rendre compte de l'efficacité et de l'efficience des politiques publiques mises en œuvre. La date du dépôt de ce rapport n'est pas indifférente. La directive précise qu'il doit être déposé au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire laquelle devrait commencer au début du troisième trimestre précédent ledit exercice.

Il serait souhaitable que dans la mesure du possible le rapport de la Cour des comptes soit connu plus tôt dans l'année (fin du deuxième trimestre) de sorte que le Parlement soit pleinement informé au moment du débat d'orientation budgétaire et de la discussion d'une LFR (voir supra).

B. Le contrôle parlementaire permanent

Les dispositions régissant le contrôle parlementaire doivent être inscrites dans un texte de rang constitutionnel ; ainsi la constitution du Togo prévoit à son article 96 : « *les membres du gouvernement [...] sont également entendus sur interpellation, par l'Assemblée nationale, sur des questions écrites ou orales qui leur sont adressées* ».

Ces dispositions d'ordre général sont applicables aux lois de finances.

1. Le contrôle de l'exécution du budget en cours d'année

La loi de finances UEMOA prévoit en son article 74 : « *Sans préjudice des pouvoirs généraux de contrôle du Parlement, les Commissions des finances veillent au cours de la gestion annuelle, à la bonne exécution des lois de finances. A cette fin, le Gouvernement transmet trimestriellement au Parlement, à titre d'information, des rapports sur l'exécution du budget et l'application du texte de la loi de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public. Les informations ou les investigations sur place que le Parlement pourrait demander ne sauraient lui être refusées. Il peut auditionner les ministres* ».

Les rapports trimestriels d'exécution du budget sont destinés à assurer l'information parlementaire de façon permanente. Leur confection relève de la responsabilité du Gouvernement. Ces rapports devraient comporter :

- le rappel des autorisations budgétaires votées selon le degré de précision du vote des autorisations accompagné et complété des virements et transferts de crédit ainsi que des mesures de régulation budgétaire ;
- l'état des autorisations d'engagement consommées ;
- l'état des crédits de paiement mandatés et payés ;

- le solde des crédits disponibles en autorisation de mandatement et de paiement.

Ces rapports remis au Parlement peuvent être analysés par la commission des finances qui dispose donc d'informations au moment du débat d'orientation budgétaire puis au moment de la discussion budgétaire lui permettant de s'assurer de la cohérence des documents entre eux. L'étude de ces rapports peut conduire la commission des finances à adresser des questionnaires aux ministres et à leur administration afin de compléter l'information du Parlement. L'obligation de répondre au Parlement dans un délai préalablement fixé doit figurer dans une loi organique.

2. Le droit d'auditionner les ministres

Ce droit d'audition peut être réservé à la commission des finances sur proposition de son président au président de l'assemblée parlementaire. Ce droit d'audition pourrait être limité au cas où le Parlement décèle des anomalies dans le rapport qui lui est transmis sur l'exécution des lois de finances par exemple des consommations de crédits trop importantes eu égard au restes à payer au cours de l'exercice. Ce droit d'audition pourrait être utilisé lorsqu'à l'occasion de ses propres contrôles ou de contrôles confiés à la Cour des Comptes (voir infra) des anomalies ou irrégularités seraient décelées. La demande d'audition devrait être transmise au chef du gouvernement qui a l'obligation de demander au ministre concerné de répondre à la convocation dans un délai raisonnable (ex.30 jours).

Il s'agit de ne pas banaliser ce droit d'audition qui pour être efficace doit être solennel et relativement rare.

Il s'agit aussi de permettre au chef du gouvernement de conduire la politique de son gouvernement sans être harcelé par un contrôle parlementaire trop tatillon.

3. Le droit du Parlement de faire des contrôles

Le Parlement peut réaliser lui-même des contrôles sur pièces et surplace et doit pouvoir avoir accès à tous les organismes qui concourent à l'exécution budgétaire et qui gèrent des fonds publics (ex. organismes publics).

Le résultat de ces contrôles prend la forme d'un rapport d'informations approuvé par la commission qui peut contenir des recommandations et préconisations sur le domaine qui a fait l'objet de l'enquête. Au-delà du contrôle lui-même le Parlement doit s'assurer que les préconisations qu'il a suggérées ont été prises en compte. C'est encore une disposition d'ordre constitutionnelle qui peut garantir qu'une place dans l'ordre du jour de l'assemblée sera réservée au contrôle de l'action du gouvernement et à l'évaluation des politiques publiques. Ce contrôle permanent suppose que le Parlement dispose de moyens qui lui sont propres et qui lui permettent d'exercer ce rôle. Il doit pouvoir s'appuyer sur une administration propre et différente de celle de l'État mais aussi disposer de moyens budgétaires suffisants pour avoir recours à des cabinets d'experts privés si cela lui paraît opportun. Le travail de contrôle et d'évaluation qui en résulte permet au Parlement de disposer de ses propres sources d'information et de suggérer par l'intermédiaire de recommandations des évolutions dans la pratique du pouvoir exécutif. Le contrôle permanent du Parlement est essentiel, car il permet à la représentation nationale de disposer d'informations en temps réel et d'effectuer ses

propres analyses de la situation budgétaire et de réagir vite en cas de dérapage ou de crise sans dépendre du pouvoir exécutif. Il faut qu'il dispose de moyens matériels et humains lui permettant d'être indépendant dans l'exercice de ses missions de contrôle.

4. Le contrôle temporaire par les commissions d'enquête

Les législations nationales peuvent prévoir la création de commissions d'enquête sur un sujet précis qui peut concerner les finances publiques.

Ces commissions constituées pour une durée limitée disposent de pouvoirs beaucoup plus étendus. Elles peuvent entendre toute personne dont l'audition lui paraît utile et recourir à la force publique, faire prêter serment et engager des poursuites en cas de faux témoignage ou de subornation de témoin. Les règles permettant la création de commissions d'enquête doivent être déterminées par un texte de rang supérieur voir constitutionnel. La création de ce type de commission doit rester exceptionnelle mais répond au souci légitime du Parlement de faire face à une situation exceptionnelle et lorsque les moyens ordinaires à la disposition du Parlement paraissent insuffisants. Elles peuvent être constituées dans le domaine des finances publiques.

D'autres modalités de contrôle moins formalisées peuvent exister.

Le parlement peut, ainsi, constituer des missions d'information dont la composition peut relever de plusieurs commissions parlementaires. Ces missions créées pour une durée limitée peuvent se déplacer en tous lieux pour apporter un éclairage concret sur des questions transversales. Elles travaillent sans formalisme particulier et procède principalement à l'évaluation des politiques publiques.

Le contrôle des finances publiques est en premier lieu l'affaire du Parlement qui vote le principe et les modalités de la contribution publique. Les modalités d'exercice de ce contrôle parlementaire doivent être définies dans un texte de niveau constitutionnel. Le parlement doit ensuite disposer des moyens matériels et humains suffisants pour exercer sa mission ; il doit aussi pouvoir disposer d'autres moyens externes de contrôler l'action du gouvernement.

5. L'assistance de la Cour des comptes au Parlement

L'organisation de la Cour des comptes et son positionnement dans l'ensemble des pouvoirs publics sera traité ci-dessous dans la partie consacrée au contrôle externe. Il s'agit ici d'examiner les conditions dans lesquelles la Cour peut apporter une assistance au Parlement dans sa mission de contrôle des lois de finances. « *Le Parlement peut demander la réalisation de toutes enquêtes nécessaires à son information* » (article 75).

Cette mission d'assistance de la Cour au Parlement ne doit pas être confondue avec les autres missions qui incombent à la Cour en particulier avec le rapport qu'elle doit présenter au moment du vote de la loi de règlement (cf. supra A.4) et qui découle de l'application de l'article 51 de la Directive relative aux lois de finances. Il s'agit d'enquêtes que le Parlement estime nécessaire à son information. En l'absence de précisions ces enquêtes peuvent porter sur :

- l'évaluation d'une politique publique : le Parlement peut constater au vu des rapports annuels de performance des programmes de santé publique que les indicateurs de performance ne sont pas satisfaisants et décider de demander à la Cour des comptes de faire l'évaluation de la politique de santé mise en œuvre : l'emploi des fonds publics est-il efficace ? Efficace ? Régulier ? Les moyens consacrés sont-ils suffisants ? est-ce que la tendance observée sur plusieurs années est positive ou non ? La Cour devra répondre à ces questions dans le rapport spécial qu'elle consacrera à cette question ;
- le fonctionnement d'un service de l'Etat (ministère, service déconcentré budget annexe ou compte spécial) : le Parlement peut souhaiter qu'une enquête soit conduite s'il a des informations sur des dysfonctionnements notamment en provenance de la Cour elle-même dans le rapport déposé avec la loi de règlement mais aussi avec ses propres sources : rapport de la commission des finances et commission d'enquête.

Ces rapports de la Cour doivent décrire l

- le cadre juridique et financier dans lequel s'inscrit la politique publique ou les services enquêtés : évolution du cadre juridique sur plusieurs années, moyens budgétaires consacrés y compris ceux qui ne seraient pas correctement imputés ;
- l'application de la réglementation en vigueur qu'il s'agisse de celle qui est applicable aux recettes et aux dépenses ou de celle propre à la politique publique examinée ;
- la description du rôle des acteurs et la recherche d'éventuelles lourdeurs ou sources d'inefficacité : une procédure administrative peut être trop lourde ou inadaptée ou au contraire insuffisamment sécurisée ;
- l'analyse des résultats obtenus grâce aux indicateurs en premier lieu en s'intéressant plus particulièrement à la façon dont ils sont renseignés. La qualité de l'information dépend de la fiabilité du système d'information et de la continuité de la chaîne qui produit les indicateurs.

Cette analyse doit aussi comporter un examen critique des indicateurs retenus (ex. Sont-ils trop nombreux, pas assez ? Sont-ils pertinents pour mesurer l'efficacité d'une politique publique ?

Ces rapports doivent comporter autant que possible des recommandations susceptibles d'améliorer les performances : simplification du cadre juridique, sécurisation des procédures, respect des normes modification du cadre budgétaire et des indicateurs sans pour autant recommander une modification des objectifs. Il appartient au Parlement et à lui seul de déterminer les objectifs et de modifier les priorités. La Cour des comptes ne saurait s'engager sur ce terrain politique sans enfreindre sa mission.

Les conclusions de ces enquêtes doivent être communiquées au Parlement dans un délai contraint (huit mois en France) et leur publication doit pouvoir être décidée par le Parlement.

L'assistance de la Cour des Comptes au Parlement dans le domaine du contrôle des finances publiques prévu à l'article 75 sous la forme d'enquêtes doit rester compatible avec la nécessaire indépendance de la Cour. Cette disposition pose la question du positionnement de la Cour des Comptes par rapport au Parlement. La Cour doit être une institution de contrôle indépendante et son programme de travail ne doit pas dépendre uniquement des demandes du Parlement et des obligations qui pèsent sur elle en application de la directive. Elle doit pouvoir établir de façon autonome une partie de son programme de travail, signe fort de son indépendance. Dans la mesure où le Parlement peut demander l'assistance de la Cour pour effectuer des enquêtes pour son compte, il peut porter atteinte à l'indépendance nécessaire de l'institution de contrôle. La multiplication des demandes parlementaires pourrait la rendre théorique. L'équilibre peut être difficile à atteindre et doit donc être déterminé par un texte de niveau constitutionnel puisqu'il s'agit en fait de l'organisation des pouvoirs publics. Afin de ne pas porter atteinte à l'indépendance de la Cour des Comptes le nombre de ces enquêtes doit être limité et compatible avec les moyens dont dispose l'institution ce qui nécessite une coordination entre le président de la commission des finances et le président de la Cour des Comptes.

La plupart des autres travaux de la Cour sont accessibles aux commissions des finances et contribuent ainsi à l'information du Parlement. Ainsi en est-il des lettres adressées aux ministres à la suite des travaux de contrôle de la Cour (voir infra).

II. Le contrôle externe des lois de finances

Cette partie ne traitera pas des contrôles internes à l'administration (corps d'inspection, contrôle financier) qui sont traités dans les annexes du guide relatif au règlement sur la comptabilité publique. Elle ne traitera pas non plus de la procédure de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable par le ministre des finances à la suite de contrôles internes diligentés par ses soins. Elle s'attachera à proposer quelques compléments sur le contrôle juridictionnel des comptables, à analyser la responsabilité juridictionnelle des ordonnateurs et plus particulièrement la notion de faute de gestion, la notion de contrôle de gestion exercée par la Cour des comptes.

A. Place et rôle de la Cour des comptes

En préambule, il convient de s'interroger sur la place de la Cour des comptes dans les institutions de l'Etat et sur la nature de l'institution. L'article 75 décrit les fonctions de la Cour des comptes et l'article 77 précise que les ordonnateurs peuvent faire l'objet de sanction pour faute de gestion dans les conditions prévues aux articles 78 à 81 à l'exception des membres du Gouvernement et des présidents des institutions constitutionnelles dont la définition du régime de responsabilité est renvoyé à la constitution de chaque Etat. La place de la Cour des comptes n'est pas abordée dans la directive et dépend de l'organisation des pouvoirs dans chaque Etat.

Quelques principes peuvent néanmoins être dégagés. Ainsi, les dispositions régissant le rôle et la place de l'institution dans les pouvoirs publics doivent figurer dans un texte juridique de niveau supérieur, la constitution présentant de ce point de vue la meilleure garantie. La Cour peut être amenée à critiquer l'action des pouvoirs publics (emploi des crédits faisant l'objet de dotations pour le fonctionnement des pouvoirs publics par exemple) et doit donc être protégée contre les tentations du pouvoir politique de

modifier ses attributions trop facilement. La révision de la constitution nécessite généralement des majorités qualifiées et des procédures lourdes.

1. La position de l'institution dans l'organisation des pouvoirs publics

De nombreux pays de tradition anglo-saxonne ont rattaché l'organisme de contrôle externe au Parlement ; c'est le cas du National Audit Office au Royaume Uni et du Government Accounting Office aux Etats-Unis. Ce positionnement répond à une logique de contrôle de l'action du pouvoir exécutif par le Parlement dont dépend l'organisme de contrôle externe notamment pour l'octroi de ses moyens humains et matériels. Il assure à l'institution une grande sécurité, mais son indépendance ne peut être que relative puisque son programme est dépendant du Parlement.

Dans les pays francophones, la tradition est toute autre, la Cour des comptes est placée à équidistance entre le Gouvernement et le Parlement et ne dépend ni de l'un ni de l'autre ce qui lui garantit son indépendance institutionnelle. Toutefois les moyens humains et matériels qui lui sont dédiés sont dépendants du Gouvernement ce qui peut poser problème dans certaines circonstances de tension entre le pouvoir exécutif et le Parlement.

L'article 75 prévoit une mission d'assistance de la Cour au Parlement (voir supra) alors qu'aucune disposition similaire n'existe pour le Gouvernement, ce qui de fait place la Cour dans une position plus proche du Parlement.

2. Le statut des membres de la Cour des comptes

Quel que soit le statut juridique de ses membres, ceux-ci doivent bénéficier d'une indépendance la plus large possible. Dans les pays francophones le statut de magistrat est privilégié dès lors que la Cour exerce des activités juridictionnelles. Il garantit grâce à l'inamovibilité de ses membres une grande indépendance. La gestion des carrières est entourée de garanties importantes mettant les magistrats à l'abri de pressions qui pourraient être exercées sur eux : existence d'instances collégiales chargées de gérer la carrière et la discipline des magistrats. D'autres statuts sont envisageables dès lors qu'ils garantissent à ceux qui exercent les fonctions une indépendance suffisante pour résister aux éventuelles pressions qui pourraient être exercées sur eux.

Ce principe d'indépendance est largement souligné par les déclarations internationales de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques (1977) et de Mexico sur l'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (2007)³.

3. La procédure applicable aux activités de la Cour

La définition précise des procédures est renvoyée aux législations nationales régissant les contrôles de la Cour des comptes. Cependant quelques principes généraux peuvent être énoncés.

³http://www.intosai.org/fr/portal/documents/intosai/general/limaundmexikodeclaration/lima_declaration/

- la procédure d’instruction doit être secrète et préserver ainsi l’anonymat des personnes mises en cause. Seuls les jugements ou arrêts doivent être publics ;
- la procédure peut être écrite au moment de l’instruction, mais ne pas exclure la possibilité de débats oraux en présence du justiciable ou de son représentant lors d’une audience publique précédant la séance de délibéré. Il en va ainsi notamment dans le cas où la Cour doit se prononcer en matière d’amende ;
- s’agissant de son activité non juridictionnelle : les membres de la Cour sont soumis aux mêmes règles que dans la procédure juridictionnelle (secret de l’instruction, possibilité d’audition, délibération collégiale). Seul le produit final diffère ; le plus souvent il s’agit de rapports donnant l’avis de la Cour sur la gestion des administrations, les rapports annuels de performance, le contrôle interne

L’application des principes du droit européen a conduit à supprimer le pouvoir d’auto saisine des juridictions financières européennes. L’engagement des poursuites relève du parquet financier qui détient le monopole de la saisine. Il dépose des réquisitoires détaillant les charges qu’il retient à l’encontre du justiciable. Il appartient aux magistrats du siège de prendre les décisions juridictionnelles, le rapporteur ne participant pas au délibéré

B. Le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics

1. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

Les grands principes de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire sont posés par l’article 97 du projet de règlement de la comptabilité publique. Sous réserve de ce qui est dit ci-dessus la procédure de jugement des comptes du comptable public ne sera pas détaillée puisqu’elle relève des législations nationales. Les articles 82 à 84 du projet de directive relatif aux lois de finances apportent des précisions sur les conditions de mise en jeu de la responsabilité des comptables.

a. La production des comptes

Elle est en premier lieu une obligation du comptable à qui il incombe de collationner les pièces reçues de l’ordonnateur aussi bien en recettes qu’en dépenses selon un classement défini par voie réglementaire. Le classement chronologique par ordre d’arrivée dans le poste comptable est sans doute le plus simple pour le comptable mais est inexploitable pour le juge des comptes. Le classement par compte budgétaire est plus opérationnel et ne présente pas de difficulté particulière lorsqu’il est réalisé au fil de l’eau. Le classement des pièces justificatives des comptes de tiers doit être effectué par compte accompagné des fiches comptables d’enregistrement des opérations (restes à payer, restes à recouvrer). Lorsque tout ou partie des pièces est présentée sous forme numérisée, des précautions particulières sont à prendre pour ce qui concerne la conservation des fichiers et l’utilisation des logiciels de lecture et de requêtes. La directive prévoit que les comptes doivent être produits pour le 30 06 de l’année n+ 1 mais n’aborde pas la question de la mise en état d’examen du compte.

b. La procédure de dépôt du compte

Si l'on ne souhaite pas encombrer la Cour des comptes et être dans l'obligation de recruter des fonctionnaires en trop grand nombre, il peut être nécessaire au cas où le nombre de comptes est élevé de prévoir une procédure en amont de la production au juge des comptes dont l'objectif est de s'assurer que le compte produit par le comptable est en état d'être jugé.

c. La mise en état d'examen

Les textes réglementaires doivent prévoir la forme dans laquelle le compte doit être présenté et en particulier les pièces à fournir. Le rôle de la mise en état d'examen est de s'assurer que le compte confectionné par le comptable est conforme aux règles fixées par voie réglementaire et que toutes les pièces requises sont bien présentes dans le compte. Si ce travail n'est pas effectué avant le dépôt du compte à la Cour, il devra être fait au moment du jugement du compte quelquefois plusieurs années après le dépôt ce qui ne facilite pas la recherche des pièces éventuellement manquantes. Cette tâche peut être confiée à un service du ministère des finances qui a autorité sur les comptables publics et donc peut demander au comptable de compléter son compte. En outre cette procédure permet au ministre des finances de surveiller son réseau de comptables et ainsi d'apprécier son fonctionnement.

d. L'amende pour retard dans le dépôt du compte :

Le juge des comptes peut disposer d'une procédure permettant de sanctionner le retard dans le dépôt du compte. Cette amende peut être requise par le ministère public de la Cour et décidée par les magistrats du siège qui peuvent tenir compte des circonstances de fait. Cette amende est l'aboutissement des procédures juridictionnelles. Elle peut être calculée par mois de retard.

e. Le dépôt du compte et le point de départ du délai de la prescription extinctive :

L'article 75 prévoit qu'en l'absence de jugement du compte par le juge 5 ans après son dépôt au greffe de la juridiction, le comptable est déchargé de sa gestion et le juge ne peut plus émettre de charges nouvelles à l'encontre du comptable. Cette prescription extinctive de l'action du juge doit avoir un point de départ incontestable qui ne peut être que la date du dépôt du compte. Or, il est nécessaire de préciser cette notion et retenir que le point de départ de la prescription est fixé lorsque le compte est déposé et en état d'être jugé. La mise en état d'examen évoquée ci-dessus prend ici toute son importance mais ne dispense pas le juge de s'assurer de la complétude du compte lors de son arrivée au greffe de la juridiction et de notifier au comptable la date à laquelle son compte est considéré officiellement comme produit.

f. Le jugement du compte

Lorsque le nombre de comptes publics est très élevé ; il peut être intéressant de réfléchir à la mise en place d'une procédure d'apurement administratif des plus petits comptes de sorte que le juge des comptes concentre son action sur des enjeux importants. Lorsque cette procédure existe, elle consiste à confier à des services du

ministère des finances la tâche de déceler des opérations irrégulières pour les transmettre au juge des comptes. Le juge reste seul compétent pour juger et éventuellement de sanctionner le comptable défaillant. Toutefois cette possibilité n'est pas prévue par la directive actuelle, ce qui signifie que le juge des comptes juge l'ensemble des comptes publics dans le délai de 5 ans à compter du dépôt du compte au greffe de la juridiction. La prescription de l'action du juge est aussi un mode de régulation de l'activité du juge.

La procédure devant le juge des comptes pourrait faire à elle seule l'objet d'une annexe et dépasserait probablement le cadre de la présente annexe d'autant qu'elle est étroitement dépendante des législations nationales. Elle ne sera donc pas traitée ici sauf pour indiquer quelques options. Cette procédure doit être contradictoire et préserver les droits de la défense du comptable public. Elle peut être exclusivement écrite et nécessite alors que soit respectée la règle du double arrêt. Le premier arrêt définit le périmètre de la mise en jeu de la responsabilité du comptable et lui demande de justifier les opérations relevées dans l'arrêt. Le second arrêt statue sur les justifications apportées et peut conduire à lever la charge initialement relevée ou au contraire infliger un débet au comptable pour réparer le préjudice subi par la caisse publique.

Cette procédure peut être écrite lors de l'instruction et orale (organisation d'une audience publique avec la présence du comptable ou de son représentant) lors du débat précédent le délibéré de la Cour au cours duquel les décisions définitives seront prises. Cette procédure peut s'appliquer en cas de sanction par une amende

g. Les conséquences du jugement du compte :

Lorsque le juge des comptes ne relève pas de charge à l'encontre du comptable, ce dernier est déchargé de sa gestion et, s'il a quitté son poste celui-ci est déclaré quitte. Si tel est le cas, les garanties constituées à l'entrée en fonction du comptable lorsqu'elles existent sont libérées. Lorsque le comptable a été déclaré en débet, il devient redevable sur son patrimoine de l'exécution du jugement et doit donc s'acquitter sur ses deniers personnels de sa condamnation.

2. La régulation de la responsabilité des comptables : la remise gracieuse

Cette procédure est explicitement prévue à l'Article 84 de la directive. La remise gracieuse permet au ministre des finances de décider que le débet mis à la charge du comptable sera pris en charge totalement ou partiellement par le budget de l'État. La remise gracieuse est toutefois subordonnée à un avis conforme de la Cour des comptes ce qui signifie qu'elle est en réalité très encadrée par le juge et qui lui enlève au moins partiellement le caractère de remise en cause d'une décision prise par une autorité judiciaire constituée. Ce mécanisme a pour objet d'atténuer la disproportion potentielle entre la charge infligée au comptable et les revenus du comptable et de son patrimoine. Le montant des débets peut être considérable en particulier en matière de dépenses.

Sans entrer dans le détail deux procédures sont possibles :

- la Cour au moment du prononcé du débet indique dans son arrêt ce qu'elle accepte en matière de remise gracieuse et donc fixe le montant du laissé à la charge du comptable ;

- la Cour prend un arrêt de débet, le transmet au ministre des finances pour que la procédure de mise en recouvrement soit entreprise. Il appartient alors au ministre de saisir la Cour pour lui demander son avis sur la proposition de remise gracieuse qu'il envisage.

Dans les deux cas le juge des comptes est responsable de la décision qui sera finalement prise, mais la première solution suppose que la Cour soit en situation d'apprécier la situation personnelle de fortune du comptable dès le prononcé du débet alors que dans le second cas elle doit attendre la demande du ministre des finances qui devra présenter un dossier sur la situation patrimoniale du comptable. Dans les deux cas la partie du débet laissé à la charge du comptable ressemble à une amende infligée à raison de la faute professionnelle commise par le comptable, ce qui atténue le caractère un peu étonnant de la procédure de remise gracieuse.

3. Les garanties de la gestion des comptables publics :

a. Le cautionnement

La directive n'envisage pas la constitution d'un cautionnement en garantie de la gestion des comptables publics. La constitution d'un cautionnement dont le montant attaché à chaque gestion comptable, a pour but d'obtenir la régularisation du débet ou du déficit sans délai de sorte que la caisse publique soit indemnisée du préjudice qu'elle a subi le plus vite possible. Il s'agit donc de prélever sur le montant de ce cautionnement réalisé à l'entrée en fonction du comptable, le montant du débet et de le reverser à l'organisme public qui a subi le préjudice. Généralement le montant du cautionnement fixé réglementairement en fonction du montant des deniers publics maniés est trop important pour que le comptable puisse le verser avant d'entrer en fonction. Il adhère à une association à qui il verse une cotisation annuelle, association qui se porte garante de l'exécution des débits à hauteur du montant du cautionnement. Mais lorsque l'association de cautionnement est amenée à intervenir, elle se retourne contre le comptable pour récupérer l'argent dont elle a fait l'avance : le cautionnement n'est pas une assurance du comptable.

b. L'assurance

Elle peut ne pas être obligatoire, mais elle peut être conseillée au comptable entrant en fonction de sorte que sa situation matérielle ne soit pas trop altérée par sa constitution en débet. Lorsque le débet est le résultat d'opérations frauduleuses réalisées par le comptable lui-même, l'assurance devrait refuser de combler le déficit en invoquant le principe selon lequel nul ne peut se prévaloir de ses propres turpitudes.

Le juge financier est un juge particulier dont les procédures et les sanctions ont pour objet de garantir l'usage régulier et conforme des deniers publics et l'intégrité de la caisse publique. Cependant, le pouvoir confié au juge des comptes de se prononcer sur le montant de la remise gracieuse qui peut être accordée au comptable transforme peu à peu le rôle du juge des comptes qui devient un « vrai juge » ne se prononçant plus sur les seuls éléments matériels du compte mais aussi sur la situation personnelle du comptable. Juge des comptes à l'origine, il devient juge des comptes et du comptable.

4. La responsabilité disciplinaire des comptables publics

La directive prévoit que le pouvoir disciplinaire est toujours exercé par le ministre des finances en cas d'inobservation des règles budgétaires et comptables et ceci quel que soit le ministère de rattachement du comptable. Cette règle place de fait tous les comptables publics sous la responsabilité directe du ministère des finances, ce qui traduit le rôle dévolu à ce ministère dans l'exécution du budget et le respect des procédures réglementaires. En outre le ministre des finances pourra tirer les conséquences d'une condamnation du comptable à un débet ou à une amende en cas de non reddition de ses comptes. Cette disposition lui confère un pouvoir sur le déroulement de carrière de tous les comptables publics.

5. Le cas particulier de la gestion de fait

L'article 82 fait une courte allusion à la procédure de gestion de fait et précise que les règles applicables seront définies par les législations nationales.

a. L'engagement de la procédure

La Cour des comptes peut se saisir d'elle-même de la procédure et l'engager en demandant au comptable de fait de produire un compte et le juger avec les conséquences reprises ci-dessus. Elle peut aussi être saisie par le Parquet financier au vu des constatations contenues dans un rapport établi par un magistrat du siège ou à partir des informations qu'il détient en propre.

b. Le déroulement de la procédure

Dans un premier temps, le juge doit déterminer le périmètre de la gestion de fait, définir les opérations concernées par la procédure et désigner les personnes qui sont comptables de fait.

Les personnes déclarées comptables de fait doivent être mises en demeure de produire le compte des opérations irrégulières et de reverser dans la caisse publique les éventuels excédents de recettes. Elles doivent produire les mêmes justifications que celles qui auraient été produites par un comptable public s'il avait été conduit à effectuer les opérations, il appartient au juge du compte d'apprécier les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations irrégulières pour éventuellement suppléer des justifications incomplètes.

c. Le jugement du compte

Il obéit aux mêmes règles que celles qui s'appliquent à un comptable patent, et peut aboutir à une décharge et à un quitus ou à un débet.

d. La réparation du préjudice subi par la caisse publique

Les sanctions applicables au comptable de fait sont en premier lieu les mêmes que celles qui sont applicables à un comptable public : en cas de déficit constaté dans la caisse publique au terme de la procédure le ou les comptables de fait doivent être déclarés débiteurs solidairement du déficit. Cependant, aucune garantie n'ayant été constituée (cautionnement et assurance) et ce sont les biens propres du comptable de fait qui pourront faire l'objet d'une procédure d'exécution.

e. La sanction pénale

L'immixtion irrégulière dans les fonctions de comptable public peut être considérée comme un délit susceptible d'entraîner des poursuites sur le plan pénal. Deux solutions sont possibles : soit le délit peut être constaté par le juge des comptes qui dispose alors du pouvoir d'infliger une amende. Soit l'infraction peut être renvoyée à la juridiction pénale qui a la possibilité de poursuivre l'auteur de ce délit et donc de lui infliger les peines prévues par le code pénal.

La première solution a le mérite de confier au juge qui connaît le dossier le soin d'apprécier la gravité de la faute commise et de proportionner la sanction. Elle suppose toutefois que par souci d'équité le justiciable bénéficie des mêmes garanties de procédures que s'il était jugé par un tribunal pénal (respect des droits de la défense, audience publique).

La gestion de fait constitue un excellent outil de dissuasion vis-à-vis de la tentation de contourner les règles de la gestion des deniers publics par une personne non habilitée. Compte tenu des sanctions qui peuvent lui être attachées, elle est une procédure exceptionnelle.

f. La sanction pour mauvaise tenue des comptes :

Elle est prévue par l'article 82 lequel renvoie pour son application aux législations nationales.

Lors de l'examen de la procédure de dépôt des comptes (cf. supra) il a été proposé qu'en cas de retard dans le dépôt des comptes la Cour puisse infliger une amende sanctionnant le retard proportionnellement à sa durée. L'article 82 semble ouvrir une possibilité supplémentaire de sanction à la disposition du juge des comptes lorsqu'il estime que la tenue des comptes par le comptable est défailante et ceci en complément d'un éventuel débet mais pas nécessairement.

S'agissant de l'appréciation du comportement personnel du comptable par le juge, il paraît opportun de prévoir une procédure dans laquelle le comptable est amené à comparaître devant la Cour lors d'une audition. Le comptable peut alors exciper de moyens insuffisants mis à sa disposition, de difficultés personnelles. S'agissant de la nature de la sanction, il semble qu'elle ne peut être que pécuniaire et en application d'un barème défini par voie législative ou réglementaire.

L'absence de reddition de comptes ou le retard pourrait constituer un indice de mauvaise tenue de la comptabilité, de même que la difficulté à obtenir la production du compte selon les normes en vigueur dans chaque pays (absence d'états de soldes de comptes de tiers, absence d'inventaire des biens, production d'un compte en déséquilibre). Le ministre des finances, seul compétent pour infliger des sanctions disciplinaires pourrait tenir compte de cette condamnation dans l'évolution de carrière du comptable sanctionné.

C. La responsabilité pour faute de gestion

Les sanctions pour faute de gestion sont de la compétence de la Cour des comptes en application de l'article 77 de la directive. La définition des fautes de gestion relève des articles 78 à 84 de cette même directive.

Le choix de ne pas recourir à une juridiction spécialisée a été fait et c'est donc bien à la Cour que revient la compétence de juger les fautes de gestion. Toutefois compte tenu de la spécificité de cette compétence et de sa sensibilité, il serait souhaitable que la sanction de la faute de gestion soit réservée à une formation de la Cour spécialisée (une chambre ou une section). Cette organisation permettrait de spécialiser les magistrats membres de cette formation interne à la Cour et ainsi de disposer d'une jurisprudence plus technique. Les autres formations de la Cour pourraient renvoyer les affaires qu'elles auraient découvertes à l'occasion de leur activité et saisir cette formation spécialisée de la Cour des comptes.

1. Les personnes justiciables

Selon les dispositions de l'article 76 les membres du gouvernement ainsi que les présidents des institutions constitutionnelles ne sont pas justiciables de la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Leur responsabilité peut être engagée en application des dispositions constitutionnelles de chaque Etat. La directive prévoit que chaque Etat devra prendre les dispositions nécessaires pour qu'un système de responsabilité existe pour les personnes visées à l'article 76.

Il convient de remarquer que la définition de la faute de gestion couvre à la fois des infractions aux règles budgétaires (violation des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ...) et des infractions ayant une coloration pénale plus marquée (octroi d'avantages injustifiés, production de fausses pièces...).

Si la première catégorie d'infraction peut entrer dans le champ de la responsabilité politique, la seconde pose la question de la sanction pénale pour les responsables de l'Etat. En outre les membres du gouvernement relèvent d'un système de responsabilité politique alors qu'il est moins évident que ce soit le cas pour les présidents d'institutions constitutionnelles.

Seules des personnes physiques peuvent être justiciables de la Cour, les personnes morales ne peuvent être poursuivies. La règle principale est que toute personne qui, à un titre quelconque, relève du contrôle de la Cour des comptes est susceptible d'être sanctionnée pour faute de gestion. La responsabilité pour faute de gestion ne concerne pas seulement les ordonnateurs et les comptables qui participent directement à l'exécution budgétaire mais tous les gestionnaires du secteur public englobant tous les responsables d'organismes qui sont contrôlés (ou qui peuvent l'être) par la Cour des comptes quel qu'en soit le statut juridique. Ainsi les dirigeants d'entreprise publique, d'associations qui reçoivent des concours publics peuvent faire l'objet de poursuite pour faute de gestion. Une personne qui aurait été déclarée comptable de fait même si elle n'appartient pas à un organisme public relevant du contrôle de la Cour est justiciable de la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Ainsi encore une personne qui aurait été condamnée au plan pénal pour usurpation de fonctions publiques pourrait être déférée à la Cour des comptes si elle a commis une faute de gestion dans l'exercice des fonctions usurpées. Les membres des cabinets ministériels, par exemple, sont justiciables de la Cour des comptes. Ces personnes

proches du pouvoir politique peuvent se trouver dans des positions délicates si leur ministre leur demande de faire des actions contraires aux règles d'exécution budgétaire. C'est pourquoi il est généralement prévu que lorsque un membre de cabinet ministériel peut prouver qu'il a agi en ayant reçu un ordre écrit de la part du ministre, il est exonéré de sa responsabilité pour faute de gestion. Comme le ministre n'est pas responsable devant la Cour des comptes, la faute de gestion ne peut, dans ce cas être sanctionnée. Il peut en être de même pour toute personne mise en cause devant la Cour ; sa responsabilité ne peut être recherchée si elle est en mesure de produire un ordre écrit de son supérieur hiérarchique. Cette possibilité ne fait que déplacer la sanction, mais ne l'interdit pas.

Toutefois, pour que le système reste crédible, il faut que l'ordre écrit ait été donné au moment de la commission de l'irrégularité et non au moment où la responsabilité est recherchée. L'article 92 du projet de règlement sur la comptabilité publique évoque la question de la responsabilité du contrôleur financier. Il semble que lorsque le contrôleur financier agit, il participe à la décision d'engagement de la dépense et lorsqu'il donne son visa à une proposition de dépense irrégulière il participe directement à la commission de l'infraction. A ce titre, il pourrait être justiciable de la Cour des comptes avec les autres personnes incriminées.

Plus généralement, les autorités administratives chargées d'exercer la tutelle sur certains actes administratifs peuvent faire l'objet d'un déferé à la Cour dès lors que par leur inaction ou leur bienveillance, ils ont participé à la commission de l'irrégularité. Par exemple la délibération d'un établissement public accordant des indemnités irrégulières à des membres du personnel pourrait être refusée par l'autorité chargée d'exercer la tutelle ; si cette dernière ne s'oppose pas à l'exécution de la décision irrégulière, elle permet la commission de l'infraction.

L'article 80 de la directive énumère les faits sanctionnables par la Cour des comptes au titre de la faute de gestion. Il est peut-être nécessaire de clarifier la notion de faute de gestion car l'article 80 ne fait que lister les faits susceptibles de constituer les fautes de gestion. La notion de faute de gestion est difficile à définir dès lors qu'elle n'emporte pas de conséquences juridiques par elle-même. En effet le terme de gestion est très large et ne permet pas de cerner la notion de faute qui lui est relative. Si on entend par sanction de la faute de gestion le jugement de la Cour sur l'opportunité de la gestion alors il semble clair que la Cour n'a pas de légitimité pour se prononcer sur cet aspect purement politique. Par exemple un responsable peut avoir été à l'origine d'une gestion dispendieuse, inefficace, source de gaspillages, il n'est pas pour autant justiciable de la Cour.

Cette gestion critiquable du point de vue de l'emploi des deniers publics (la Cour pourra au titre de l'exercice du contrôle de gestion faire un rapport donnant son opinion sur la gestion) ne peut entrer dans le champ de la faute de gestion que si des règles relatives à l'exécution budgétaire ont été délibérément contournées ou violées sous la forme d'une irrégularité au regard d'un texte ou d'un principe. L'erreur de gestion sans irrégularité n'est pas sanctionnable au titre de la faute de gestion par la Cour. **Les faits susceptibles de constituer une faute de gestion**

Ils sont listés à l'article 80 de la loi de finances et concernent :

- a) La violation des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat et des autres organismes publics

Cette première catégorie d'infraction est vaste puisque toute infraction au droit public financier peut faire l'objet d'une sanction.

Les infractions en matière de recettes constituent le non respect des règles relatives à la prise en charge de recettes et de leur comptabilisation. Ces infractions sont au cœur de la comptabilité publique c'est-à-dire là où existe un comptable public qui a le monopole en ce domaine, mais elles peuvent concerner l'ensemble de la sphère publique. Quelques exemples : L'ordonnateur exerce les fonctions du comptable en encaissant lui-même les chèques au lieu et place du comptable sans régie de recettes. Le comptable n'exerce pas ses fonctions avec diligence et l'ordonnateur n'intervient pas pour faire cesser les dysfonctionnements (remise tardive de chèques à l'encaissement créant un préjudice pour l'organisme, mauvaise tenue de la comptabilité recettes). Elles peuvent être classées en cinq catégories :

- 1) recouvrement de créances sans base juridique (absence de titre régulier autorisant la mise en recouvrement de recettes) ;
- 2) non recouvrement total ou partiel de créances : le fait de ne pas recouvrer une créance crée un préjudice pour l'organisme public. Ainsi, la non mise en recouvrement de majorations de retard prévues par un texte réglementaire constitue une infraction, de même que lorsque la dépense est conditionnée par le dépôt d'une garantie (cautionnement) ;
- 3) détournement de recettes : encaissement d'un avantage destiné à une collectivité publique par les agents de cette collectivité à titre personnel (encaissement sur le compte personnel des dirigeants des ristournes accordées par une compagnie aérienne lors de l'achat de billets d'avion) ;
- 4) réalisation d'emprunts dans des conditions irrégulières : la procédure autorisant un organisme public à effectuer un emprunt est souvent formalisée de manière précise. La violation de celle-ci constitue une faute de gestion (réalisation d'emprunt auprès d'une banque sans l'autorisation du conseil d'administration ou détournement des fonds de l'emprunt à d'autres fins que celles pour lequel il avait été réalisé) ;
- 5) absence de sauvegarde des intérêts publics : il appartient à l'ordonnateur de tirer les conséquences d'une exécution partielle d'un contrat (le retard dans l'exécution d'un marché peut non seulement donner lieu à des pénalités contractuelles mais aussi à la prise de mesure de sauvegarde des intérêts publics sous forme de mise en régie ou de résiliation du contrat).

Les infractions en matière de dépenses sont potentiellement très nombreuses, seuls quelques exemples seront cités :

- les rémunérations et primes irrégulières ;
- les indemnités non autorisées octroyées à des agents d'un organisme public ;
- la violation d'un texte réglementant une indemnité (ex. versement de frais de déplacement à un taux supérieur au taux réglementaire) ;

- l'octroi d'heures supplémentaires fictives pour augmenter la rémunération d'agents ;
- l'octroi de frais de mission fictifs au titre de compléments de salaires ;
- le versement d'allocation de fin de carrière non prévue par les textes ;
- la prise en charge de dépenses personnelles par l'organisme public dont dépend l'agent (ex. prise en charge de dépenses de téléphone, de chauffage, de voiture) ;
- l'emploi d'agents d'organisme public au domicile personnel des dirigeants ;
- le non respect des règles de cumul de rémunérations entre un emploi public et un emploi privé.

Les infractions aux règles de la commande publique :

- passation de marché public sans intervention du contrôleur financier ou d'organisme susceptible de donner une autorisation ;
- absence de marché public alors qu'en raison de son montant il aurait été nécessaire ;
- dépassement du montant du marché sans avenant ;
- fractionnement de la commande publique pour éviter d'atteindre le seuil au-delà duquel un marché est nécessaire ;
- infractions générales aux règles de passation des marchés publics peuvent donner lieu à poursuite pour faute de gestion devant la Cour des comptes.

Les infractions au droit budgétaire ou au droit de la comptabilité publique. La principale violation est constituée par la gestion de fait traitée par ailleurs. L'immixtion irrégulière dans les fonctions de comptable public peut donner lieu à sanction pour faute de gestion. Mais il existe d'autres fautes pouvant être sanctionnées par la Cour au titre de la faute de gestion en raison de la violation des règles proprement budgétaires. Ainsi peuvent être cités :

- le dépassement des crédits budgétaires ;
- l'engagement juridique d'une dépense sans crédit budgétaire ou avec des crédits insuffisants ;
- l'engagement d'une dépense n'ayant pas le pouvoir d'engager l'organisme public ;
- le dépassement de l'objet statutaire de l'établissement (engagement d'une dépense étrangère à l'objet statutaire) ;
- le visa du contrôleur financier sur une proposition de dépense irrégulière ;
- la violation du principe de spécialité des crédits budgétaires ;
- la réquisition irrégulière du comptable par l'ordonnateur.

- b) La violation des règles relatives à la gestion des biens appartenant à l'Etat ou à des organismes publics

Il s'agit principalement de la violation des règles qui ont trait à la comptabilité de ces biens, à la tenue de l'inventaire, à l'acquisition, à la vente des biens appartenant à des organismes publics :

- vente d'un bien en méconnaissance des règles applicables, ce qui peut conduire la Cour à s'interroger sur l'octroi d'avantages injustifiés (voir infra) ;
- occupation sans droit ni titre d'un immeuble appartenant à un organisme public et à titre gratuit ou pour un prix manifestement sous évalué ;
- mauvaise tenue de la comptabilité matière (tenue de l'inventaire) ;
- absence d'application des règles d'amortissement et de provisions lorsqu'elles sont prévues par les instructions comptables ;
- négligences dans la perception des fruits des immeubles ;
- vente de biens non cessibles (appartenant au domaine public) ;
- aliénation d'un bien en contrepartie de travaux ;
- don d'une œuvre d'art en contrepartie d'un service quelconque.

- c) L'approbation d'une décision par une autorité de tutelle

Ce cas a été traité dans les rubriques ci-dessus concernant les recettes et les dépenses.

- d) L'octroi d'avantages injustifiés directement ou indirectement

Les infractions d'octroi d'avantages injustifiés seront traitées ensemble bien que l'article 80 les distingue.

Tout d'abord il convient de relever que dans les cas relevés ci-dessus les fautes de gestion aboutissent dans la plupart des cas à l'octroi d'avantages injustifiés ; ainsi le versement d'indemnités irrégulières procure à son bénéficiaire un avantage injustifié. Pour autant il convient de préciser la notion. La tentative d'octroi d'avantage injustifié constitue au même titre que l'octroi une faute de gestion. Ainsi lorsque l'avantage injustifié aura été remboursé l'infraction n'aura pas disparu pour autant. L'article 80 précise que l'infraction est constituée dès lors qu'il y a méconnaissance des obligations de l'auteur. Dans la plupart des cas l'infraction sera constituée parce qu'une règle formelle a été violée .une irrégularité a été commise (paiement d'une indemnité de licenciement à un fonctionnaire dont le statut ne prévoit pas l'octroi de telles indemnités. Mais il est possible aussi de considérer que l'obligation de surveillance qui pèse sur un responsable hiérarchique (défaut de contrôle ou d'organisation) soit constitutif d'une faute de gestion, même si le supérieur hiérarchique n'a pas participé directement à la commission de l'infraction.

A l'inverse, l'octroi d'avantage injustifié n'est pas automatiquement sanctionnable lorsqu'il n'y a pas de « méconnaissance des obligations ». Ainsi la simple erreur ou même le gaspillage par incompétence managériale n'est pas constitutif de la faute de gestion. La Cour doit établir qu'un avantage injustifié a été accordé à autrui, mais il n'est pas nécessaire que l'octroi de cet avantage résulte d'un acte volontaire. Il faut et il suffit que l'avantage ait été accordé et prouvé. Cependant, les notions d'avantage

irrégulier et d'avantage injustifié ne sont pas superposables. Un avantage irrégulier peut ne pas être injustifié (versement de primes irrégulières à des personnels qui rendent un service sans lequel l'organisme ne pourrait pas remplir sa mission pénurie de médecins dans un hôpital).

L'octroi peut viser autrui et/ou soi-même. La notion « autrui » peut concerner une même personne physique : ainsi l'avantage consenti par une société sur décision de son dirigeant à une association dirigée par cette même personne est constitutive de l'infraction. L'avantage à soi-même doit être interprété strictement ; le bénéficiaire doit être précisément celui qui a consenti l'avantage.

En ce qui concerne le préjudice est généralement financier, mais le préjudice en nature est retenu : il peut s'agir du préjudice subi par l'organisme du fait du comportement gravement répréhensible de ses dirigeants.

Quelques exemples d'octroi ou de tentative d'octroi d'avantages injustifiés :

- les rémunérations et les indemnités sont les cas les plus fréquents (voir les cas relevés dans le paragraphe consacré aux infractions relatives à la violation des règles budgétaires) ;
- la commande publique peut aussi fournir des exemples de faute de gestion (paiement par le biais de certifications inexactes attestant le service fait de fonds alors que les prestations ne sont pas fournies). La violation des règles de la commande publique peut entraîner le versement de fonds indus ;
- la mise à disposition de personnels dans des conditions irrégulières constitue aussi une infraction.

e) L'inexécution totale partielle ou tardive d'une décision de justice :

Il s'agit d'obtenir l'exécution des décisions de justice condamnant l'Etat ou des personnes morales de droit public dont les biens sont en principe insaisissables et pour lesquels les voies d'exécution forcée sont inapplicables. La Cour peut intervenir pour obliger l'organisme condamné à s'acquitter de ses obligations en acquittant ce qui a été mis à sa charge par une décision de justice définitive. Derrière l'inexécution par un organisme en tant que personne morale, il y a une ou des personnes physiques qui s'opposent à l'exécution. Ce sont donc ces personnes qui sont visées par cette incrimination.

La rédaction de l'article 80 laisse supposer que les juridictions qui ont prononcé la condamnation l'ont assorti d'une astreinte (somme d'argent à payer en plus de la condamnation à titre principal pour forcer l'administration à s'acquitter au plus vite de ses obligations découlant du jugement (réintégration ordonnée par un jugement d'un fonctionnaire dans ses fonctions antérieures par exemple).

En cas d'inexécution l'administration peut être condamnée à payer cette astreinte, et dans ce cas l'inaction des personnes physiques ayant conduit à la condamnation peut être sanctionnée pour faute de gestion par la Cour. Cette possibilité de sanction des personnes physiques par la Cour est un moyen puissant de faire exécuter les décisions de justice ; souvent la simple menace de saisir la Cour aboutira à l'exécution. Afin que le système soit plus efficace, il pourrait être envisagé que la Cour soit destinataire de toutes les décisions de justice condamnant l'Etat ou un organisme public à une astreinte.

Lorsque la décision de justice condamne l'Etat à verser une somme d'argent, l'absence de paiement peut être la conséquence d'une absence de crédits ou de crédits budgétaires insuffisants. Dans ce cas le créancier ne peut obtenir l'exécution (les biens publics sont insaisissables) sauf s'il existe dans le droit national une procédure de « mandatement d'office » selon laquelle même dans cette hypothèse le paiement peut avoir lieu. On peut supposer que la mise en œuvre de cette procédure dans la mesure où elle existe, peut constituer une faute de gestion à ce titre.

f) La production de fausses pièces justificatives :

Cette infraction est particulièrement grave en droit public car elle trompe la confiance des différents acteurs de l'exécution budgétaire. Dans les développements ci-dessus des exemples de production de fausses pièces ont été cités à l'occasion d'autres incriminations (production de faux certificats administratifs, de fausses attestations, de faux marchés de fausses signatures ...). Lorsque le faux a été établi, notamment à l'occasion d'une autre procédure devant le juge pénal, la Cour peut sanctionner au titre de la faute de gestion. Cette sanction peut alors s'ajouter à la sanction pénale.

g) Le défaut de déclarations aux administrations fiscales :

Cette faute de gestion vise particulièrement les entreprises publiques qui, en application des législations nationales sont tenues de souscrire des déclarations fiscales. La simple négligence n'est pas sanctionnable puisque le texte indique que l'infraction doit avoir été commise sciemment, c'est-à-dire dans le but d'échapper à certaines contributions obligatoires. La faute de gestion vise l'omission ou le retard mais pas la contribution elle-même et même si finalement il n'y a pas de préjudice pour l'Etat.

2. Les principes de procédure qui pourraient être appliqués pour faute de gestion

La procédure devant la Cour relève du droit interne de chaque Etat. Toutefois, quelques observations tirées du fonctionnement de juridictions ayant pour objet de sanctionner les fautes de gestion seront présentées.

Il convient de distinguer déféré et saisine de la Cour.

Le déféré est l'action par laquelle une autorité ou une personne transmet à la Cour des faits susceptibles d'être constitutifs d'une faute de gestion. Le déféré n'est pas la saisine par laquelle la juridiction est officiellement saisie par une autorité qui est en général le procureur (représentant du ministère public près de la juridiction). Il appartient à cette autorité et à elle seule le pouvoir de saisir ou pas la juridiction. Le procureur est donc maître de l'opportunité des poursuites devant la Cour et ainsi d'apprécier les faits qui lui sont transmis. Ce mécanisme est proche de la procédure pénale en général, ce qui peut se justifier par la nature de la faute de gestion qui a une coloration pénale forte.

Les plus hautes autorités de l'Etat ont le pouvoir de déférer à la Cour :

- les présidents des assemblées ;
- le chef du Gouvernement ;
- le Ministre des finances ;

- les membres du Gouvernement.

Reste une question difficile qui est celle de savoir si la Cour peut se saisir elle-même de faits dont elle a eu connaissance à l'occasion de l'exercice de ses autres missions. Dans l'affirmative le Parquet ne peut plus jouer son rôle sur l'opportunité des poursuites devant la Cour.

La saisine de la Cour peut donc être exclusivement réservée au parquet ou être partagée entre le Parquet et la Cour selon l'option retenue (cf. ci-dessus). Lorsque le Parquet est maître de la procédure, il peut procéder au classement des affaires qui lui sont déferées notamment lorsqu'il estime que les faits ne sont pas suffisants, qu'ils sont prescrits, etc.

Les autres étapes de la procédure sont :

- l'instruction du dossier : les règles relatives à l'instruction des dossiers relèvent du droit interne ; il est toutefois souhaitable qu'elle soit confiée à un magistrat, que celui-ci soit tenu au secret de son instruction, qu'il n'ait pas eu à connaître de l'affaire qu'il instruit auparavant, qu'il ne soit pas lié à aucune des parties à l'affaire. Le magistrat instructeur doit disposer de toutes les prérogatives nécessaires à son instruction et notamment le pouvoir de procéder à des auditions. Il doit en outre respecter les droits de la défense de façon à ce que les personnes qui seront jugées le soient à l'issue d'un procès équitable ;
- le renvoi à la Cour : au vu des conclusions du rapporteur le Parquet peut encore classer l'affaire par exemple si les faits ne paraissent pas avérés, s'ils sont prescrits ou si leur gravité n'est pas suffisante ;
- l'audience : il est souhaitable qu'elle soit conforme aux règles qui régissent le procès pénal et qu'en particulier elle soit publique.

3. Les sanctions

Elles ne peuvent être définies que par le droit interne à chaque Etat, mais la plupart du temps les sanctions sont pécuniaires et fondées sur la rémunération des agents mis en cause.

La possibilité de sanctionner les fautes de gestion confiée à la Cour des comptes est très importante pour assurer une utilisation régulière et honnête des deniers publics. Cette compétence importante n'est pas dénuée de risques pour la Cour dont les procédures doivent être rigoureuses pour assurer aux justiciables un procès équitable.

D. Le contrôle de la gestion de l'ordonnateur par le juge des comptes

Le contrôle de gestion exercé par la Cour des comptes est prévu à l'article 75 de la directive qui prévoit :

- une mission d'assistance au Parlement au terme de laquelle le Parlement peut demander à la Cour un contrôle de gestion d'un organisme public ou d'une administration (cf. supra) ;

- une mission propre de contrôle de gestion qui permet à la Cour de choisir ses cibles d'intervention (liberté de programmation des contrôles des administrations en charge de l'exécution des programmes et dotations) ;
- une mission d'analyse des rapports annuels de performance, du contrôle interne, du dispositif de contrôle de gestion qui aboutit à la formulation d'un avis joint au projet de loi de règlement (articles 13 et 51 de la directive).

L'ensemble de ces missions relève de ce qui est généralement regroupé dans l'expression contrôle de la gestion qui obéit à des procédures et à des objectifs communs. La Cour des comptes dispose du pouvoir de contrôler la gestion des ordonnateurs non seulement par l'intermédiaire du jugement des comptes du comptable public mais directement y compris lorsqu'il n'y a pas de comptable public. Son domaine de compétence en est considérablement accru. Toutefois, il convient d'être prudent dans l'exercice de cette compétence.

1. L'appréciation des objectifs

En effet si le juge des comptes peut apprécier les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, l'efficacité et l'efficience de la politique mise en œuvre, le coût des moyens utilisés, il ne peut en aucun cas se prononcer sur la pertinence des objectifs. La fixation des objectifs est du ressort du pouvoir politique (ministre sectoriel) légitimement mis en place selon les principes constitutionnels en vigueur dans les États. La Cour dispose du document de programmation pluriannuel des dépenses (DPPD) par ministère. Ce document précise les objectifs et les indicateurs retenus pour chacune des politiques publiques. Il constitue la base de référence du travail de la Cour. Le juge des comptes ne dispose pas de la légitimité du pouvoir politique et ne doit pas empiéter sur son domaine. Le contrôle du pouvoir exécutif appartient au Parlement qui peut seul apprécier les objectifs notamment en utilisant les travaux de la Cour dans le domaine de l'évaluation (voir supra : le contrôle parlementaire).

2. Le contenu de cette mission

En premier lieu, la Cour doit évaluer le coût d'une politique publique qu'elle soit le résultat de l'action d'un organisme soumis à son contrôle ou d'un ensemble d'organismes dont l'action concourt à l'exécution d'une politique publique. Elle dispose pour réaliser cette mission des comptes lorsqu'ils sont tenus par un comptable public, mais peut accéder aux comptes lorsqu'il n'y a pas reddition de comptes (droit de contrôle et droit de communication). Cette fonction est essentielle car la tendance du pouvoir exécutif est souvent de fractionner la dépense en la dispersant dans les comptes voire de la dissimuler en partie de sorte que la performance d'un programme soit améliorée. La Cour doit informer objectivement du coût des politiques engagées. La Cour doit disposer des rapports annuels de performance sitôt l'exercice clos, rapports qui ont pour fonction de rendre compte de l'exécution des projets annuels de performance. Elle doit en faire une analyse critique et donner un avis sur les rapports annuels de performance (RAP). A cette occasion la Cour peut donner son avis sur les indicateurs associés à l'objectif, suggérer leur modification afin de rendre compte de l'exécution des politiques publiques.

En second lieu la Cour doit s'assurer de la régularité des procédures mises en œuvre (est ce que les procédures régissant les marchés publics ont été respectées ?). Le contrôle de la régularité fait partie intégrante du contrôle de gestion : une gestion

irrégulière quand bien même elle serait efficace ne saurait être regardée comme une bonne gestion. Cependant lorsque la Cour relève des procédures inadaptées, elle doit les signaler et recommander leur modification. Enfin, une irrégularité formelle peut cacher un délit pénal que le juge des comptes peut alors signaler à l'autorité judiciaire pour poursuite éventuelle.

En troisième lieu la Cour doit porter une appréciation sur les moyens mis en place pour atteindre les objectifs (est-ce que les moyens de financement mis en place étaient les plus adaptés ? est-ce que le type de gestion (ex. directe, indirecte partenariat public-privé) retenu est le plus pertinent ?). L'expertise de la Cour peut être précieuse en raison de la capitalisation d'expériences. Ce contrôle est souvent appelé contrôle d'efficacité.

En quatrième lieu la Cour doit apprécier les résultats et indiquer si les objectifs fixés par le pouvoir politique ont été atteints, sans discuter de la pertinence des objectifs (voir supra). Lorsqu'il s'agit de construction d'ouvrage la mesure du résultat est relativement facile (l'ouvrage est-il construit ou pas et dans quel délai ?), par contre les résultats d'une politique éducative ou de lutte contre le chômage sont plus difficiles à évaluer. Il appartient à la Cour de le faire, mais elle doit préciser la méthode employée ainsi que les sources des données statistiques utilisées. Ce contrôle est souvent appelé contrôle d'efficacité.

Au terme du travail d'analyse défini ci-dessus la Cour donne son avis sur la qualité de la gestion de l'organisme qui a fait l'objet du contrôle. Il ne s'agit pas d'un jugement, mais seulement d'un avis objectif rendu par une institution indépendante statuant collégalement au terme d'une procédure rigoureuse.

3. La procédure inhérente au contrôle de gestion

Sans entrer dans le détail, cette procédure doit respecter quelques principes pour être admise par les acteurs politiques.

a) La procédure doit être contradictoire

La Cour peut formuler des appréciations sur les différents aspects d'une politique publique à partir des pièces qu'elle détient ou qu'elle consulte. Pour en arriver à la formulation d'observations le rapporteur doit faire un rapport délibéré par une formation collégiale qui garantit l'objectivité des observations retenues par la juridiction. L'organisme contrôlé doit pouvoir être mis en mesure de répondre aux observations qui lui sont faites par écrit éventuellement complété par des observations orales présentées lors d'auditions devant la Cour. Les réponses de l'organisme doivent être prises en compte lors d'un nouveau délibéré qui préparera les observations définitives de la juridiction.

Les observations définitives peuvent être rendues publiques ou pas. Si elles deviennent publiques l'organisme contrôlé doit pouvoir être en mesure de présenter ses nouvelles observations qui seront alors rendues publiques en même temps que le rapport de la juridiction.

b) La procédure doit être transparente

Les droits de l'organisme doivent être préservés à tous les stades de la procédure surtout si le contrôle se termine par la publication des observations. Les représentants

de l'organisme contrôlé doivent pouvoir avoir accès aux pièces qui fondent les observations de la juridiction. L'intérêt de la publication des observations réside dans la nécessité d'informer le citoyen contribuable de l'emploi de la contribution publique dont il s'est acquitté.

c) Les suites du contrôle de gestion

Il est souvent reproché à la Cour de faire des observations uniquement critiques sans donner son avis sur ce qu'il conviendrait de faire pour améliorer la gestion. L'article 51 de la directive prévoit explicitement la possibilité pour la Cour de faire des recommandations sur les améliorations souhaitables dans son avis joint au projet de loi de règlement. Sous réserve d'une interprétation restrictive de ce texte, il semble que la possibilité de faire des recommandations existe dans tous les domaines d'intervention de la juridiction.

Les rapports définitifs peuvent donc comporter des recommandations susceptibles d'aider l'organisme à améliorer sa gestion. Dans toute la mesure du possible ces recommandations lorsqu'elles sont faites doivent avoir reçu l'assentiment de l'organisme. Certaines sont évidentes : en cas de violation de la règle de droit la recommandation, si elle est explicite, doit inviter à respecter les procédures. D'autres le sont moins par exemple lorsqu'il s'agit d'utiliser des moyens différents de ceux qui l'ont été. En tout état de cause la formulation doit rester prudente.

Lorsque la Cour estime nécessaire de formuler des recommandations elle doit s'efforcer de s'assurer qu'elles ont été suivies et sinon d'en analyser les causes et de le faire savoir par une procédure appropriée.

Le contrôle de la gestion est souvent considéré par les magistrats financiers comme une partie noble de leur mission ; elle n'est pourtant pas exempte de risques. Sa légitimité repose sur la loi qui peut changer et réduire ce contrôle, la Cour pour assoir sa mission dans l'évaluation de politiques publiques doit veiller à ne pas empiéter sur le domaine de compétence du pouvoir politique en matière de définition et d'élaboration des objectifs d'une politique publique. La procédure applicable est sans doute lourde et longue, mais elle est d'abord un gage de qualité des observations de la juridiction. Elle est aussi le moyen de faire admettre le contrôle à l'organisme contrôlé qui doit être partie au contrôle. La prise en compte des observations et recommandations est à ce prix. Enfin il faut toujours rappeler que dans sa fonction d'évaluation des politiques publiques, la Cour ne juge pas les gestions publiques mais donne son avis sur elles. L'autorité de ses avis repose sur les principes d'indépendance et de collégialité.

E. L'efficacité du contrôle

La question de l'efficacité du contrôle peut apparaître surprenante ; pourtant elle ne peut être éludée car le contrôle a un coût qui doit comme pour les autres dépenses publiques être approprié. Cependant la nature des activités de contrôle comme son caractère protéiforme se prête mal à une évaluation de son efficacité.

Différentes approches sont possibles.

1. L'approche par la sanction

Lorsque le contrôle se traduit par des sanctions (amendes, débets, sanctions disciplinaires, sanctions pénales) il serait possible d'estimer qu'un contrôle efficace est celui qui « produit » le plus grand nombre de sanctions. On pourrait dire à contrario qu'un contrôle qui ne débouche jamais sur des sanctions est inefficace. Toutefois, ces affirmations ne sont qu'en partie vraies. En effet, l'existence même d'un système visant à sanctionner les erreurs et les fautes suffit à dissuader ceux qui en l'absence de ce dispositif se conduiraient autrement. Il est impossible de mesurer l'effet dissuasif du système mais cependant il existe.

2. L'approche par l'influence

Lorsque le contrôle n'aboutit pas à des sanctions (cas de l'examen de la gestion par la Cour) mais à des critiques la mesure de l'efficacité devient encore plus délicate. Il est possible de mesurer l'impact des observations lors du contrôle suivant mais cette pratique retarde la mesure de l'efficacité lorsque le délai séparant deux contrôles est important. Dans certains cas la Cour peut, après avoir porté des critiques sur l'efficacité l'efficience et les résultats d'une politique, faire des recommandations. Il devient alors possible de suivre l'efficacité des préconisations faites dans le cadre du contrôle. Cela suppose que la Cour reprenne une procédure de contrôle peu après avoir terminé son évaluation.

Cette démarche reste toutefois pertinente car elle oblige l'institution à prendre des positions constructives et à les assumer. Elle peut aussi avoir un véritable effet sur l'organisme contrôlé qui ne doit pas ignorer que la Cour assurera un suivi de son propre travail.

3. L'approche par le champ et l'intensité des contrôles

Elle consiste à mettre en évidence le nombre d'organismes contrôlés, les masses financières qui ont fait l'objet d'un contrôle et le rapport entre les masses financières contrôlées et celles qui devraient l'être. Cette manière de procéder est sans doute la plus objective, mais pas la plus pertinente pour mesurer l'efficacité des contrôles effectués.

4. - L'approche politique

La production de rapports au parlement qu'ils viennent des commissions parlementaires ou des autorités de contrôle externe peut avoir des conséquences politiques (révélation de scandales politico-financiers) mais il est difficile de mesurer l'influence du contrôle à l'aune du nombre des scandales révélés.

La mesure de l'efficacité des contrôles est délicate. La combinaison des approches analysées ci-dessus peut seule donner une idée de l'efficacité des contrôles.

F. Le contrôle par le citoyen

Dans une démocratie représentative les citoyens ont délégué leur pouvoir aux personnes qu'ils ont élus, ce qui ne signifie pas pour autant que ceux-ci doivent se désintéresser des affaires publiques. Ils doivent être informés régulièrement du fonctionnement des pouvoirs publics et en particulier en matière financière puisqu'il s'agit de suivre l'emploi de la contribution publique.

La directive a organisé la publicité de documents et rapports qui peuvent éclairer les citoyens sur la gestion publique. En premier lieu les lois les décrets les arrêtés doivent être publiés pour avoir un effet juridique. Les lois de finances (initiale, rectificatives, de règlement) les décrets et arrêtés du ministère des finances sont publiés. Le citoyen peut donc s'informer directement en consultant les documents publiés. Toutefois, il faut bien convenir que ce type de document technique ne peut guère se comprendre sans analyse de la part de spécialistes (journalistes, parlementaires médias en général). En second lieu certains documents sont publiés par application de la directive (article 57 prévoyant la publication du document de programmation pluriannuelle des dépenses).

Enfin, le Gouvernement transmet au Parlement (article 74 de la directive) des rapports trimestriels sur l'exécution du budget et l'application des lois de finances. Ces rapports sont mis à la disposition du public. Chaque citoyen peut donc les consulter ainsi que les différents médias dont les analyses peuvent être diffusées

L'intervention des ONG et la diffusion de leurs travaux peut contribuer à éclairer les citoyens d'autant plus que les informations diffusées sont d'origine extérieures

La publicité des débats parlementaires est aussi une source d'informations importante du citoyen de même que les auditions.

La Cour des comptes peut jouer un rôle particulier en publiant le contenu de ses propres analyses. Certaines le sont obligatoirement en application des dispositions de la directive (article 51 de la directive prévoyant l'avis de la Cour sur le contrôle interne...). La directive ne donne pas de précision sur la publicité des travaux de la Cour ; question qui est renvoyée aux législations nationales. Ces dispositions concernant la publicité des travaux ont souvent soulevé des polémiques. Pour améliorer l'information des citoyens, il pourrait apparaître souhaitable que tous les travaux de la Cour soient rendus publics. D'ailleurs les jugements définitifs sont rendus publics. Il peut en aller différemment pour les avis rendus dans le cadre de la directive. Lorsque les avis sont des annexes à un projet de loi, ils deviennent automatiquement publics. Par contre lorsque les travaux de la Cour sont réalisés à la demande du Parlement, il peut apparaître souhaitable de laisser l'initiative de la publication au Parlement. Enfin il reste le cas où la Cour a agi de sa propre initiative pour examiner une gestion publique un organisme public ou une administration. Il peut paraître opportun de laisser le soin à la Cour de publier ou non le contenu de ses travaux.

Conclusion

Dans une démocratie, la fonction de contrôle externe ne peut être le fait d'une seule institution et doit donc être protéiforme ; elle doit contribuer à un fonctionnement régulier et efficace des pouvoirs publics et doit donc être adaptée à chaque organisation. Le Parlement vote la loi et contrôle son exécution par lui-même et grâce au concours d'institutions publiques telles que la Cour des comptes. Il doit donc disposer de moyens propres et suffisants pour s'acquitter de sa mission et assurer au citoyen que l'action publique est conforme aux objectifs fixés par le pouvoir politique.