



**RUDY CHOUVEL,**  
docteur en droit public - université Paris 1 Panthéon-Sorbonne  
Observatory on local autonomy (OLA - France)

**Lignes de force**

L'examen du contrôle financier externe des collectivités en Europe révèle des lignes de force attestant de préoccupations communes et se jouant de la diversité des situations.

**Convergences**

On constate des convergences dans le mode opératoire des contrôles comptables et de gestion, procédures largement inspirées par les normes comptables ou d'audit internationales.

**Contraintes**

Dans un registre contraignant, certains Etats exercent un contrôle de légalité préalable (qui serait en France dévolu au juge administratif) sur les actes financiers des collectivités.

En Espagne, treize régions ont créé leur propre chambre des comptes, mais dans les quatre communautés qui en sont dépourvues, le contrôle financier des collectivités est assuré par le tribunal des comptes.

**SELON LA NATURE DES CRÉDITS**

Dans certains cas, les fonds européens ou d'Etat attribués aux collectivités font l'objet d'un contrôle par un organisme différent de celui qui est chargé du contrôle des ressources propres: en Lituanie, le contrôle externe est ainsi en principe assuré par le contrôleur municipal, recruté spécifiquement pour cette mission par concours et nommé par le conseil municipal, mais c'est le Bureau national de contrôle qui examine la gestion des propriétés d'Etats transférées aux communes ainsi que celle des fonds européens ou d'Etat qui leur sont alloués.

Il en va de même en République tchèque où l'Office supérieur de contrôle vérifie l'usage des fonds d'Etat ou européens, celui des autres ressources relevant soit de l'office de district (autorité régionale), soit du ministère des Finances (pour les régions), soit du secteur privé.

Aux Pays-Bas, la Chambre générale des comptes est compétente pour le contrôle des fonds européens, les chambres des comptes locales (communales ou interrégionales) ou les commissions de contrôle (créées par chaque conseil municipal et partiellement composées d'élus de la commune) l'étant pour la gestion des autres ressources.

En Estonie, l'Office de contrôle des comptes et, en Lettonie, le Bureau national de contrôle n'assurent qu'un contrôle partiel sur l'utilisation des biens d'Etat par les communes et sur les subventions d'Etat ou européennes qui leur sont attribuées, le secteur privé assurant, en Lettonie notamment, les autres contrôles.

En Lettonie, le Bureau national de contrôle n'assurent qu'un contrôle partiel sur l'utilisation des biens d'Etat par les communes et sur les subventions d'Etat ou européennes qui leur sont attribuées, le secteur privé assurant, en Lettonie notamment, les autres contrôles.

**SELON LA NATURE DU CONTRÔLE**

Selon qu'il s'agisse des comptes ou de la gestion, le contrôle peut relever d'organes distincts. Le contrôle des comptes est en effet souvent confié au secteur privé, comme en

# Droit européen

## Le contrôle financier externe des collectivités territoriales



Le contrôle financier externe des collectivités territoriales dans l'Union européenne est exercé par quatre types d'organismes qui interviennent simultanément dans la moitié des Etats concernés: des institutions supérieures de contrôle (cours des comptes, bureaux d'audit), des institutions régionales de contrôle (chambres des comptes), des organismes publics (ministériels ou décentralisés), des entreprises privées sont ainsi chargés du contrôle comptable et du contrôle de gestion des quelque 90000 collectivités et des milliers de structures publiques ou privées dépendant directement ou non de ces collectivités.

**UNE PLURALITÉ D'ORGANES DE CONTRÔLE**

L'histoire des Etats et le génie administratif propre à chaque peuple trouvent une traduction dans l'extrême diversité des dispositifs de contrôle, la concomitance de leur usage étant souvent la règle.

**SELON LA NATURE DE LA COLLECTIVITÉ**

Toutes les collectivités ne sont pas soumises au même organe de contrôle selon

leur niveau ou selon leur taille. Ainsi, en Autriche, si le contrôle des collectivités relève de la compétence des (neuf) cours régionales des comptes, la Constitution réserve à la Cour des comptes fédérale le soin de contrôler les communes de plus de 10000 habitants.

De même, en Allemagne, si les (seize) cours régionales sont compétentes à l'endroit des régions, elles ne le sont pas nécessairement pour les communes (Bavière) ou arrondissements, ou ne le sont que dans certaines limites: communes de plus de 25000 habitants (Saxe-Anhalt), arrondissements et communes de plus de 20000 habitants (Schleswig-Holstein...). Les autres contrôles sont alors assurés par des offices (établissements publics) créés par les régions, les arrondissements, ou des structures privées.

En Belgique, la Cour des comptes assure le contrôle des régions, communautés et provinces mais pas celui des communes qui relève des régions/provinces.

**À NOTER**

Dans certains cas, les fonds européens ou d'Etat attribués aux collectivités font l'objet d'un contrôle par un organisme différent de celui qui est chargé du contrôle des ressources propres.

Italie où les réviseurs des comptes examinent et certifient les états financiers alors même que la Cour des comptes est chargée du contrôle externe.

A Malte, le contrôleur général qui dirige le Bureau national d'audit nomme les contrôleurs chargés de vérifier les comptes locaux, qui sont pour la plupart des commissaires aux comptes du secteur privé, les contrôleurs publics du Bureau n'assurant qu'une partie des contrôles.

En Hongrie, le contrôle externe relève du Bureau de contrôle des comptes mais le contrôle de conformité des comptes est obligatoire pour les collectivités d'une certaine taille (comtés, villes à statut de comté, la capitale et ses arrondissements) qui peuvent faire appel à des cabinets privés.

Au Danemark, les comptes de toutes les collectivités doivent être contrôlés par des professionnels du chiffre, chaque collectivité choisissant deux contrôleurs: cette fonction est assurée par le secteur privé ou par le service de vérification des comptes, organisme intercommunal créé par l'Association des collectivités locales.

## DES CONTRÔLES HARMONISÉS

Quel que soit le pays considéré, le contrôle financier externe s'articule autour du contrôle comptable et du contrôle de gestion: on constate des convergences dans le mode opératoire, les procédures étant analogues (libre accès aux documents, principe du contradictoire, suivi des recommandations, etc.) et largement inspirées par les normes comptables ou d'audit internationales (IFRS, ISQC, ISSAI...).

Certains Etats se contentent toutefois de mettre en œuvre un simple contrôle comptable, ou privilégient celui-ci par rapport au contrôle de gestion, plus complexe à réaliser.

### LE CONTRÔLE DE RÉGULARITÉ COMPTABLE

Le contrôle de conformité comptable peut aller jusqu'à la certification des comptes, même si celle-ci est peu fréquente en Europe: elle n'est prévue que dans sept Etats, huit si l'on inclut la France, en phase d'expérimentation (1). Ainsi, le contrôle de régularité des comptes est confié au service de contrôle de la comptabilité des communes du ministère de l'Intérieur au Luxembourg, aux commissaires aux

comptes du secteur privé, pour l'essentiel, sous la supervision du contrôleur général à Malte, au contrôleur général et à son adjoint à Chypre. Dans ces cas, le contrôle est purement comptable et exclut toute appréciation plus générale sur le bon emploi des crédits ou la performance de la gestion.

Certains Etats dissocient les deux éléments du contrôle financier et en confient la réalisation à des entités différentes, les aspects comptables relevant du secteur privé, l'examen de la gestion dépendant des structures publiques: en Italie, les réviseurs certifient les comptes et leurs rapports nourrissent le contrôle de gestion effectué par la Cour des comptes; aux Pays-Bas, les comptes sont contrôlés et certifiés par des experts-comptables, les chambres régionales ou communales des comptes ne pouvant paradoxalement en connaître et doivent s'attacher exclusivement au contrôle de la gestion.

En Finlande, le contrôle et la certification des comptes réalisés par les experts-comptables sont supervisés par le comité d'audit, instance politique émanant de l'assemblée locale, qui assure un contrôle plus large sur la gestion de la collectivité.

Une douzaine d'Etats membres ont recours, à titre exclusif ou alternatif, au secteur privé pour diligenter des audits financiers et/ou de gestion (2) mais les cours des comptes bulgare (pour les communes dont le budget excède cinq millions d'euros ou celles qui présentent des risques financiers), roumaine (pour toutes les collectivités qu'elle contrôle) ou belge (pour les communautés et régions) assurent elles-mêmes la certification des comptes.

### LE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

La plupart des Etats conjuguent le contrôle comptable et le contrôle de gestion, selon une clé de répartition variable: le contrôle qualitatif est en effet une préoccupation récente et l'on constate que le contrôle dénommé, par convention, «triple E» (économie, efficacité, efficience) est en voie de développement dans certains Etats. En Espagne, par exemple, les chambres régionales le pratiquent inégalement, en Slovaquie, la Cour des comptes avait inscrit le développement de ce type de contrôle dans son programme stratégique 2007-2013, en Croatie, le Bureau de contrôle des comptes

## RÉFÉRENCES

- «State Audit in the European Union», National Audit Office, décembre 2005.
- «Prendre acte de la décentralisation: pour une rénovation indispensable des contrôles de l'Etat sur les collectivités territoriales», rapport de J. Mézard devant le Sénat, n° 300, Sénat 2012 (ann. 4).
- «La Charte européenne de l'autonomie locale dans le droit interne des Etats», W. Borsus, Conseil de l'Europe, Congrès des pouvoirs locaux et régionaux, 21<sup>e</sup> session, 29 septembre 2011.

concentre ses travaux sur la légalité financière, en Slovaquie, l'Office suprême de contrôle n'est fondé à diligenter ce contrôle que depuis 2006, ou, en Irlande, les contrôleurs du service d'audit des collectivités locales du ministère de l'Environnement, du patrimoine et des collectivités locales produisent principalement des audits financiers.

Le Royaume-Uni, ou plus exactement la Grande-Bretagne, pays de l'audit par excellence, fait largement appel au secteur privé pour, d'une part, exercer la certification des comptes des collectivités, et d'autre part, réaliser les contrôles de gestion, chaque collectivité, depuis 2014, choisissant sur appel d'offres les cabinets d'experts-comptables ou sociétés d'audit chargés de ces fonctions. L'Irlande du Nord en revanche, pour des raisons culturelles et géographiques évidentes, s'est plus inspirée du système irlandais que britannique et le contrôle financier externe (examen et certification des comptes, contrôle de performance...) est réalisé par les contrôleurs du ministère de l'Environnement placés sous l'autorité du contrôleur et auditeur général.

### LES PROCÉDURES DE CONTRÔLE ATYPIQUES

Dans quelques Etats, les organes de contrôle peuvent mettre en œuvre des procédures qui s'écartent, parfois considérablement, du schéma commun que l'on trouve dans l'Union européenne. Ainsi, certaines cours régionales des comptes autrichiennes disposent d'un pouvoir de contrôle permanent des projets de construction de grande ampleur appelé «contrôle ☉●

●○○ de déroulement de projet», qui s'effectue sur les tranches successives du projet et permet d'engager, le cas échéant, les rectifications nécessaires avant l'achèvement de l'ouvrage.

## Vérificateurs

En Suède, trois vérificateurs, au moins, désignés par les partis représentés au sein des conseils, parmi toute personne éligible, et élus par l'assemblée locale pour quatre ans, ainsi que les sociétés d'expertise comptable ou d'audit qui les assistent, exercent les contrôles comptables et de gestion habituels, mais, un peu à l'image du contrôle de déroulement de projet autrichien, peuvent également pratiquer «l'audit continu» sur les finances et les politiques publiques locales tout au long de l'année. Au titre de l'acte de stabilité interne dont s'est dotée l'Italie en 1998, auquel doivent se conformer les collectivités locales, la Cour des comptes dispose de prérogatives particulières visant au respect des objectifs du pacte, notamment d'un droit de contrôle dit «concomitant», permettant à ses chambres régionales de prendre des délibérations imposant aux collectivités d'adopter des mesures correctrices.

## Contrôle préventif

En Grèce, la Cour des comptes effectue un contrôle préventif des dépenses locales: le commissaire de la cour exerce un contrôle de la légalité des dépenses et des contrats supérieurs à 200 000 euros; pour les contrats supérieurs à 500 000 euros, la cour désigne le service chargé du contrôle de leur légalité. Le commissaire exerce également un contrôle financier a posteriori aléatoire sur les comptes ou sur les programmes achevés, l'examen portant alors sur la régularité ou sur la légalité des procédures de gestion financière.

## Contrôle de légalité préalable

Dans un registre davantage contraignant, le Portugal et la Pologne, de manière plus accentuée qu'en Grèce, exercent un contrôle de légalité préalable – qui serait en France dévolu au juge administratif – sur les

actes financiers des collectivités. Ainsi, les contrôles du Tribunal des comptes portugais sont soit préalables, soit concomitants, soit ultérieurs (3).

Le contrôle préalable est un contrôle de légalité qui a pour objet de s'assurer que les actes et contrats envisagés qui entraînent une dépense directe ou indirecte sont conformes à la législation: ils se traduisent par un visa ou une déclaration de conformité dont le refus prive l'acte de toute efficacité. Plus de 3000 contrats d'un montant supérieur à 350 000 euros ont fait l'objet de

ce type d'examen en 2015. Le recours diligent contre un refus de visa ou de déclaration de conformité doit être porté en appel devant la séance plénière de la section du tribunal qui a formulé le refus.

Le contrôle concomitant du tribunal consiste en un suivi de l'application des actes, contrats, programmes... durant leur mise

en œuvre, assorti d'audits financiers ou de contrôle sur les contrats non soumis à la procédure préalable, ou sur les dépenses de personnel.

Le contrôle ultérieur ne présente, pour sa part, aucune singularité au regard des procédures habituelles de contrôle externe (vérification des comptes, soutenabilité de la dette, contrôle de gestion «triple E»). Les entités contrôlées versent au Tribunal des comptes des «émoluments» au titre des audits réalisés, ce qui explique en partie que le tribunal s'autofinance à hauteur du tiers.

De la même façon, les chambres régionales des comptes polonaises exercent un contrôle comptable et financier sur les collectivités guidé par les principes de régularité, de légalité, et d'honnêteté et la bonne gestion fait l'objet de vérifications qui se déroulent en principe tous les quatre ans. Peu enclins à euphémiser les formules, les Polonais assignent à leurs chambres régionales une mission de «surveillance» de la gestion budgétaire des collectivités (4): y sont soumis les actes qui concernent la procédure du vote de budget, le budget lui-même, le quitus, les engagements contractés qui impactent la dette, les impôts locaux, les subventions de l'Etat, les marchés, les

résolutions et ordonnances (délibérations et décisions) des collectivités dans le domaine financier et, depuis 2010, les résolutions concernant la prévision budgétaire pluriannuelle, les projets de budgets, la capacité de financer le déficit et la dette, l'aptitude à rembourser un emprunt...

Il est finalement peu d'aspects de la gestion qui échappent à la surveillance de la chambre, étant observé que le contrôle de légalité a priori sur les actes est assorti d'un pouvoir de suspension et d'annulation de l'acte litigieux: avant cette invalidation, la chambre informe toutefois la collectivité de l'illégalité dont l'acte est entaché et l'incite à le modifier en conséquence dans un délai qu'elle prescrit (97% des actes examinés sont considérés comme conformes); à défaut, l'acte est annulé mais cette procédure ne vaut que pour les illégalités graves car, en cas d'irrégularité mineure, la chambre se contente de suggérer les modifications nécessaires, étant observé que l'irrégularité conduisant à l'annulation doit faire l'objet d'un affichage. Qu'il s'agisse de la suspension de l'acte ou de son annulation, la décision de la chambre est susceptible d'appel devant le juge administratif.

## POINTS DE CONVERGENCE

Ces convergences contrôlées sont redevables à deux séries de facteurs: endogènes, tout d'abord, dans la mesure où la gestion d'une collectivité comporte une large part d'immanence technique et politique, que l'on soit letton, espagnol, maltais, roumain ou français et quel que soit, par ailleurs, l'environnement juridique ou budgétaire dans lequel s'inscrit cette gestion; exogène, ensuite, au sens où l'intégration progressive de nouveaux Etats dans l'Union a été balisée par des textes de référence à effets structurants indirects, comme, notamment, la Charte européenne de l'autonomie locale élaborée au sein du Conseil de l'Europe. ●

(1) «Le contrôle externe des comptes des collectivités territoriales dans l'Union européenne: de la vérification à la certification», R. Chouvel, «Gestion et finances publiques», n° 3, mai-juin 2016.

(2) «Le secteur privé et le contrôle externe des collectivités territoriales dans l'Union européenne», R. Chouvel, «Rev. de droit international et de dr. comparé», n° 3, 2016.

(3) «Portugal», G. d'Oliveira Martins, J. F. F. Tavares, in G. Orsoni (dir.), «Les Finances publiques en Europe», Economica, 2007.

(4) «Chambres régionales des comptes et gestion financière des collectivités territoriales en Pologne», M. Kosek-Wojnar, K. Surowka, «Rev. fr. finances publ.», n° 115, 2011.



L'intégration progressive de nouveaux Etats dans l'Union a été balisée par des textes de référence à effets structurants indirects, comme la Charte européenne de l'autonomie locale.