

GESTION & FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Mensuel fondé en 1921

FINANCES PUBLIQUES

Fonds européens, d'un programme à l'autre

FISCALITÉ

De la certification du budget de l'État 2012
par la Cour des comptes



Rejoignez-nous
sur le site :
Flashez !

N° 10 - Octobre 2013



DEPUIS 70 ANS LA MCF PROTÈGE SES ADHÉRENTS.

Proximité, rapidité, adaptabilité, solvabilité exceptionnelle, ce n'est pas un hasard si la MCF fête cette année ses 70 ans et vient d'être labellisée pour la couverture santé et prévoyance des agents des collectivités territoriales. Toujours à l'écoute, la MCF répond aux besoins de ses adhérents en offrant un haut niveau de services : une assistance permanente, un remboursement effectif des frais dans la semaine... Aujourd'hui plus que jamais, la MCF accompagne ses adhérents tout au long de leur vie professionnelle comme personnelle en faisant régulièrement évoluer ses offres.

Renseignez-vous vite au 01 41 74 31 00 ou par e-mail : mcf@mfp.fr



Mutuelle Centrale des Finances

www.mutuellemcf.fr

5 -7 avenue de Paris CS40009
94306 VINCENNES Cedex

Anciennement La Revue du Trésor

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL
Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96

E-mail : gestionfipu@orange.fr
www.gestionfipu.com



ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteur en chef :

Gérard LE GRAND

Rédacteurs en chef adjoints :

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,

Jean-Luc PISSALOUX

Secrétaire de rédaction :

Françoise BESSEAU

COMITÉ DE RÉDACTION

René BARBERYE, Jean-Louis BOURGEON,
Georges CONSOLO, Philippe DUFRESNOY,
Annick DUMONT, Stéphanie FLIZOT,
Sylvie de GENTILE, Bernard HOUTEER,
Danièle LAJOURMARD, Michel LE CLAINCHE,
Michel LEHALLE, Bernard LIMAL, Didier MAUPAS,
Philippe MAZUEL, Danièle MOUGINOT DE BLASI
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉRENNÈS,
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,
Pierre PRIEURET, Christian RATEL,
Jean-Yves RAUDE, Claude Suire-REISMAN,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

Conception et mise en page : Feuilles de styl

Impression : néotypo

N° imprimeur : 201306.0065

Dépôt légal : Octobre 2013

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques

- La Revue - au capital de 25 000 €

CPPAP n° 0218T 82762

ISSN 1969-1009

ABONNEMENTS

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnements souscrits à titre personnel par

les agents DGFiP et par les étudiants : 105 €

L'abonnement part du 1^{er} janvier

de chaque année.

Prix du numéro : 15 €

Les articles publiés dans La Revue n'engagent
que la responsabilité de leurs auteurs.

© Aux termes du Code de la propriété intellectuelle, toute reproduction ou représentation, intégrale ou partielle, de la présente publication, faite par quelque procédé que ce soit, sans consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite et constitue une contrefaçon sanctionnée par les articles L.335-2 et suivants du CPI.



Gestion & Finances Publiques contribue au respect de l'environnement en choisissant un papier PEFC et en confiant la réalisation de cette revue à un imprimeur labellisé Imprim'vert et certifié ISO 14001.

Sommaire

ÉCONOMIE

3

- Les trois obstacles structurels à la reprise économique dans la zone euro : handicaps de compétitivité et de profitabilité difficiles à corriger, taille énorme des vieilles dettes 3
Patrick ARTUS

COMPTABILITÉ

6

- Des chiffres et des lettres : une analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB 6
Sébastien ROCHER

FINANCES PUBLIQUES

16

- Comptes de l'État : l'approbation des premiers comptes tenus avec Chorus..... 16
David LITVAN
- De la certification du budget de l'État 2012 par la Cour des comptes..... 22
Raphaël PIASTRA

HÔPITAUX

27

- Les conditions de financement des établissements publics de santé auprès du secteur bancaire 27
René BARBERYE

EUROPE

31

- Fonds européens, d'un programme à l'autre 31
Jean-Louis ROUQUETTE

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

34

- L'organisation territoriale de l'État : quels enjeux pour les administrations financières ? 34
Christian BABUSIAUX
- L'acte III de la décentralisation, une étape importante ? 42
Anne GAZIER
- Une illustration de la diversité sociale à la DGFiP 46
Bernard HOUTEER
- L'administrateur militaire 49
Florence GIROD

VARIA

54

- Coup d'œil sur la Pologne 54
Philippe MARCHAT

HISTOIRE

59

- L'histoire de la gestion des finances publiques, tome II
L'invention de la gestion des finances publiques, du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)..... 59
Philippe MASQUELIER

CHRONIQUE de jurisprudence financière

62

- La Cour des comptes
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE



SYNDICAT DE LA PRESSE
ÉCONOMIQUE, JURIDIQUE
ET POLITIQUE

ADMINISTRATION

Responsible Editor :

Jacqueline ESCARD

Editor in chief :

Gérard LE GRAND

Assistant chief editors :

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,

Jean-Luc PISSALOUX

Assistant editor:

Françoise BESSEAU

EDITORIAL COMMITTEE

René BARBERY, Jean-Louis BOURGEON,
Georges CONSOLO, Philippe DUFRESNOY,
Annick DUMONT, Stéphanie FLIZOT,
Sylvie de GENTILE, Bernard HOUTEER,
Danièle LAJOURMARD, Michel LE CLAINCHE,
Michel LEHALLE, Bernard LIMAL, Didier MAUPAS,
Philippe MAZUEL, Danièle MOUGINOT DE BLASI
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉRENNÈS,
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,
Pierre PRIURET, Christian RATEL,
Jean-Yves RAUDE, Claude Suire-REISMAN,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

Model : Feuilles de Styl'

Printing : neotipo

Printeur N. : 201306.0065

Legal deposit : October 2013

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques

- La Revue - with a capital of 25.000 €

CPPAP n° 0218T 82762

ISSN 1969-1009

SUBSCRIPTIONS

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

Civil servants (other than Treasury

Department) and students : € 105

Subscriptions take date as from January

1st every year.

Price of the issue: 15 €

Articles in the Revue represent
the authors' views only

© Partial reproduction or display of this publi-
cation by any process without the consent of
the author or his successors in interest is
punishable as a criminal offense pursuant to
Intellectual Property Code §§ L. 335-2 ff.



Gestion & Finances Publiques contributes
to the environmental protection by choosing
a paper PEFC and entrusting the realization
of this magazine to a printer certified
Imprim'vert and ISO 14001.

Table of contents

La Revue n° 10 - October 2013

ÉCONOMICS	3
— The three economic obstacles facing an economic pick-up in the euro zone: difficult-to-remedy competitive and profitability handicaps, considerably high "old" debts	3
Patrick ARTUS	
ACCOUNTING SUBJECTS	6
— Figures and letters: a survey of the participants attending the IPSASB written consultation process	6
Sébastien ROCHER	
PUBLIC FINANCES	16
— Public accounts: approval of the first accounts held through Chorus	16
David LITVAN	
— Comments on the certification of the 2012 French national budget by the Cour des Comptes	22
Raphaël PIASTRA	
HOSPITALS	27
— Financing conditions offered by banks to public health institutions	27
René BARBERY	
EUROPE	31
— European funds: from one programme to the next	31
Jean-Louis ROUQUETTE	
ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION	34
— Public territorial organisation: what are the stakes involved for financial administrations?	34
Christian BABUSIAUX	
— Will act III of the decentralisation process be an important step?	42
Anne GAZIER	
— An illustration of social diversity at the Public Finances Administration	46
Bernard HOUTEER	
— The military administrator	49
Florence GIROD	
VARIA	54
— Taking a glance at Poland	54
Philippe MARCHAT	
SOME HISTORY	59
— Volume II of history of public finances management survey. The development of public finances management: moving from expenditure control to public services management (over the 1914 to 1967 period)	59
Philippe MASQUELIER	
LÉGAL financial developments	62
— The Cour des comptes	
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE	



Patrick ARTUS

Directeur de la recherche économique chez Natixis

Les trois obstacles structurels à la reprise économique dans la zone euro

Handicaps de compétitivité et de profitabilité difficiles à corriger cumulés à l'énorme taille des vieilles dettes sont autant de freins à la relance de la croissance européenne. Patrick Artus revient, ici, sur la nature exacte de ces obstacles et examine les conditions qui pourraient favoriser une reprise économique.

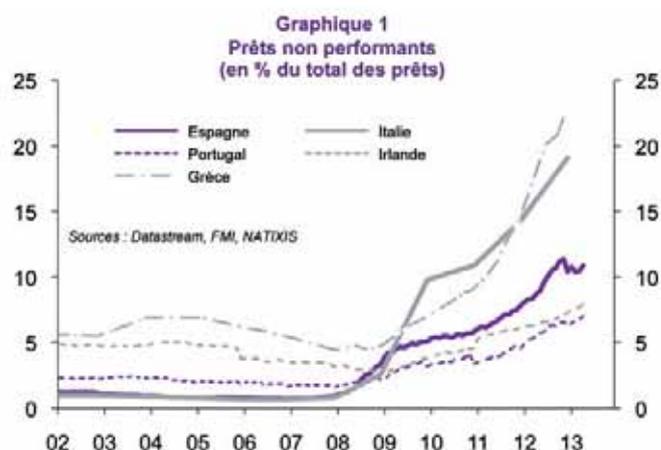
Les perspectives économiques sont peu favorables dans la zone euro, l'amélioration de la croissance est extrêmement lente. Il faut s'interroger sur les obstacles structurels à une reprise réelle de l'activité dans la zone euro. Nous en voyons trois essentiels : les banques sont en difficulté dans beaucoup de pays, et les coûts de financement y sont donc très élevés ; deux grands pays (France et Italie) ont un handicap structurel de compétitivité et de profitabilité extrêmement difficile à corriger ; beaucoup de pays (France, Espagne, Italie, Portugal, Irlande, Grèce, Pays-Bas, Belgique, Allemagne, Finlande) « héritent » d'une dette, publique et privée, très importante, alors que leur activité économique s'est contractée.

Amélioration très lente de l'économie de la zone euro

L'amélioration de l'économie de la zone euro est très lente (croissance seulement légèrement positive en 2014), insuffisante pour faire reculer le chômage avant la fin de 2014, où il pourrait atteindre 13 %. Quand on observe une reprise de l'activité aussi lente, il faut se demander quels facteurs structurels empêchent qu'il y ait réellement reprise de l'activité.

Trois facteurs structurels qui bloquent la reprise de l'activité dans la zone euro

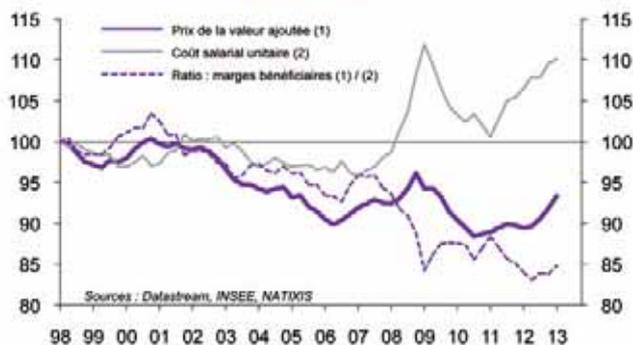
Il s'agit d'abord de la situation des banques et des coûts de financement. Dans les pays périphériques de la zone euro, les banques sont en difficulté, avec l'augmentation des actifs non performants (*graphique 1*), ce qui est, bien sûr, dû dans ces pays au recul de l'activité. Ceci conduit à une hausse du coût de



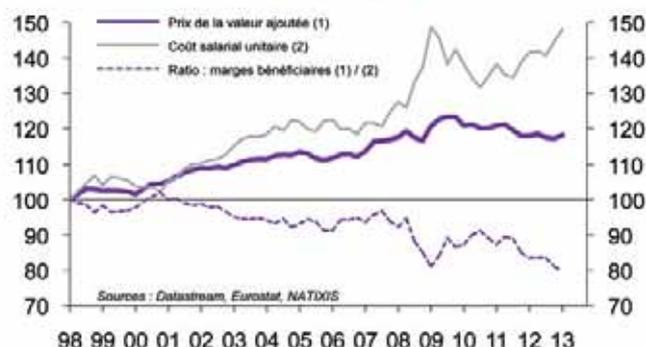
financement des banques, donc, du coût de financement de l'économie dans ces pays, d'où, en particulier, la dépression durable de l'investissement des entreprises. Les banques espagnoles, portugaises ou italiennes payent des primes de risque sur leurs financements allant de 300 à 400 points de base, qu'elles reportent sur le coût des crédits.

Il s'agit ensuite du handicap structurel de compétitivité et de profitabilité en France et en Italie. Deux grands pays de la zone euro qui ont un problème structurel de compétitivité et de profitabilité. Ceci peut profiter à d'autres pays de la zone euro (Allemagne, Espagne, qui gagnent des parts de marché par rapport à la France et à l'Italie), mais la faiblesse économique induite de la France et de l'Italie au total affaiblit la zone euro.

Graphique 2
France : prix de la valeur ajoutée, coût salarial unitaire et marges bénéficiaires dans le secteur manufacturier (100 en 1998:1)



Graphique 3
Italie : prix de la valeur ajoutée, coût salarial unitaire et marges bénéficiaires dans le secteur manufacturier (100 en 1998:1)



Les exportations en volume de la France et de l'Italie stagnent pratiquement depuis 2011.

En France et en Italie, on observe une baisse forte des marges bénéficiaires de l'industrie (*graphiques 2 et 3*), depuis 2002 en France, depuis 2002 et surtout 2007 en Italie. Le coût salarial unitaire de l'industrie augmente nettement plus vite que le prix de vente de l'industrie.

Il s'agit donc d'un double problème de compétitivité et de profitabilité : le niveau de gamme de la production de la France et de l'Italie est assez faible, comme le montre le niveau élevé de l'élasticité-prix des exportations en volume (*tableau 1*). Les coûts salariaux de ces deux pays (*tableau 2*) sont hauts par rapport à leur niveau de gamme. Ce décalage entre les coûts de production et le niveau de gamme de la production en France et en Italie conduit aux pertes de parts de marché vues plus haut, à l'incapacité des deux pays à investir suffisamment en équipements modernes (*tableau 3*), à la faiblesse de leurs gains de productivité (0,7 % par an en moyenne en France, 0,3 % en Italie).

Le troisième facteur de blocage de la croissance dans la zone euro est la dette héritée (*legacy assets*). Beaucoup de pays ont hérité d'une dette publique et privée très importante : France, Espagne, Italie, Portugal, Irlande, Grèce, Pays-Bas, Allemagne, Belgique, Finlande (*graphiques 4, 5 et 6 page suivante*). L'excès d'endettement est accru lorsqu'il y a recul de l'activité, c'est-à-dire dans tous ces pays sauf l'Allemagne, la Belgique, l'Autriche. L'excès d'endettement génère un freinage de la croissance, par le mécanisme de *debt overhang* : les agents économiques trop endettés doivent réduire leurs dépenses en raison du poids du service de la dette, parce qu'il faut qu'ils se désendettent.

Tableau 1

Élasticité prix des exportations en volume	
Pays	Élasticité
Allemagne	0,3
France	1,1
Espagne	1,1
Italie	0,7

Source : Natixis

Tableau 2

Salaire horaire total (charges sociales comprises) (ensemble de l'économie, en euros)															
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Allemagne	23,6	24	25	25,6	26,2	26,8	26,9	27,1	27,6	27,8	27,9	28,6	28,8	29,6	30,4
France	22,9	23,6	24,8	26	27	27,7	28,5	29,1	30,1	31,1	31,2	31,6	32,5	33,6	34,2
Espagne	14,1	14,2	14,2	13,1	13,6	14,2	14,8	15,2	15,8	16,4	19,4	20,5	20,7	21,2	21
Italie	18,3	18,7	19	19,3	20	20,6	21,4	23	23,5	24	25,2	26,1	26,7	27,1	27,4

Sources : Eurostat, Natixis

Tableau 3

Nombre de robots industriels achetés (unité)															
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
Allemagne	9938	10548	12781	12706	11867	12000	13401	10075	11425	14600	15088	8507	14061	19533	19000
France	1653	3092	3793	3484	3012	2900	3009	3077	3071	-	2605	1450	2049	3058	3300
Espagne	-	-	-	3584	2420	2031	2826	2709	2409	-	2296	1500	1897	3091	2500
Italie	4381	5224	5897	6373	5470	5700	5679	5425	6259	-	4793	2883	4517	5091	4600

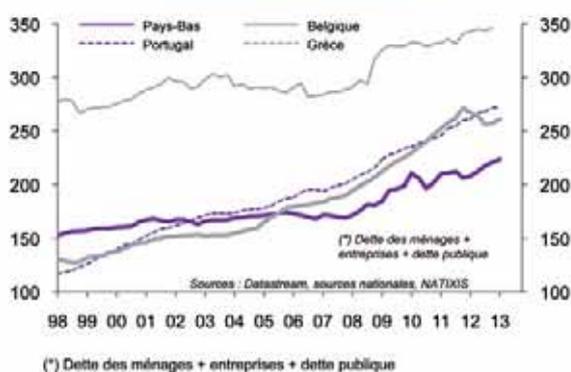
*Prévisions

Source : International Federation of Robotics (IFR)

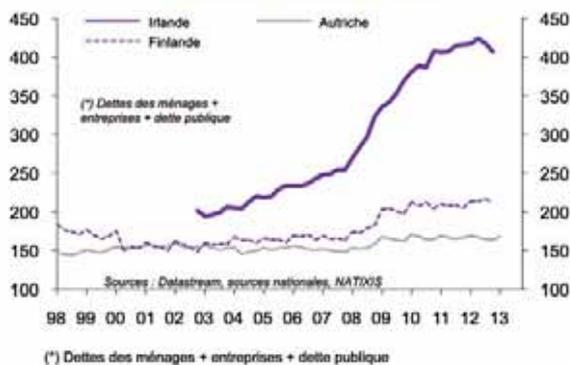
Graphique 4
Dettes totales* (en % du PIB valeur)



Graphique 5
Dettes totales* (en % du PIB valeur)



Graphique 6
Dettes totales* (en % du PIB valeur)



Quelles conditions pour que la croissance reparte vraiment dans la zone euro ?

L'union bancaire va être mise en place lentement dans la zone euro : la phase d'« Asset Quality Review » par la BCE va durer un an. Au terme de cette phase, il faudra probablement recapitaliser un certain nombre de banques, et avec cette recapitalisation et la transparence sur les bilans des banques, on peut attendre alors une baisse des coûts de financement des banques et de l'économie. Mais ceci ne se produira probablement qu'à la fin de 2014, et de plus sera largement à la charge des États, sans mutualisation au niveau de l'Europe.

La correction du problème de compétitivité et de profitabilité de la France et de l'Italie va être complexe : la réduction des coûts salariaux est évidemment très difficile à obtenir, la montée en gamme très lente et très incertaine. Il y a trente ans, ces deux pays auraient dévalué leur taux de change, chose impossible aujourd'hui.

Sans restructuration des dettes (défaut partiel), comment se débarrasser des vieilles dettes ? Les taux d'intérêt à long terme sont supérieurs à la croissance dans la zone euro, surtout hors Allemagne, et il n'y a donc aucun désendettement mécanique. On a aujourd'hui une croissance en valeur nulle dans la zone euro, hors Allemagne et un taux d'intérêt à dix ans de 4 %.

Que faire alors pour obtenir un vrai redémarrage économique de la zone euro ? Accélérer le « nettoyage » des bilans des banques dans les pays où elles sont en difficulté : mesure des actifs douteux, provisionnement et recapitalisation ; accepter en France et en Italie des réformes fiscales qui réduisent le coût du travail en réduisant le poids des cotisations sociales des entreprises, très supérieur à celui des autres pays européens ; oser restructurer les dettes excessives pour faire disparaître le « debt overhang ». La restructuration d'une dette n'est pas nécessairement brutale, elle peut se faire par un échange de dette qui en étale le coût dans le temps. ■



Sébastien ROCHER

Professeur des universités en Sciences de gestion à la faculté de droit, économie et gestion d'Angers

Des chiffres et des lettres : une analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB

Le *Due Process* mis en place par l'IPSASB lui assure-t-il la représentativité géographique et institutionnelle dont il a besoin en sa qualité de normalisateur international ? Cet article propose des éléments de réponse à partir d'une analyse de l'origine des participants au processus de consultation écrite entre 2005 et 2011.

La normalisation de la comptabilité publique à l'échelle internationale s'est développée suite à la décision du Public Sector Committee (PSC) de l'International Federation of Accountants (IFAC) de s'engager, en 1996, dans le développement de normes internationales de comptabilité publique (les normes IPSAS). En 2004, le PSC devient l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) et se positionne comme le normalisateur international de comptabilité publique. Son objectif est de « servir l'intérêt public en élaborant des normes comptables internationales du secteur public » (IPSASB, 2010, p. 12). Pour ce faire, l'IPSASB s'est doté d'un processus de consultation permettant à l'ensemble des acteurs qui ont un intérêt, de quelque nature que ce soit, dans l'information financière, son contenu, son organisation ou sa présentation, de participer à l'élaboration des normes et de contribuer aux travaux du normalisateur.

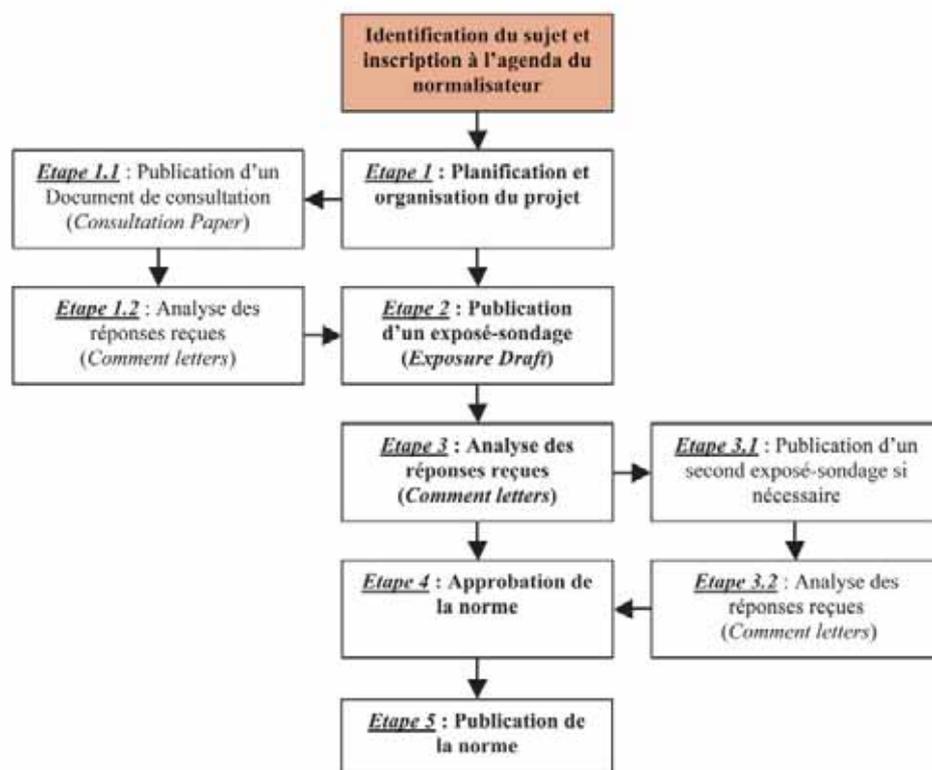
Le processus de consultation mis en place par un normalisateur comptable joue trois rôles majeurs dans l'élaboration des normes (Chiapello et Medjad, 2009). En premier lieu, il permet au normalisateur de recueillir des propositions d'orientation de ses travaux mais aussi des commentaires et critiques sur ses positions, afin d'adapter ces dernières au regard des oppositions qu'elles suscitent. En second lieu, il confère à ce dernier un surcroît de transparence et participe à l'objectivité du processus d'élaboration des normes. Enfin, il contribue à renforcer la représentativité géographique et professionnelle du normalisateur.

C'est sur ce dernier aspect que porte cet article. Ainsi, au-delà d'un approfondissement de la connaissance du fonctionnement

de ce dispositif de consultation des parties prenantes de la normalisation comptable, cette étude s'intéresse à la représentativité géographique et professionnelle que ce dispositif confère à l'IPSASB.

Cette question est de première importance pour le normalisateur de comptabilité publique. En effet, ses membres sont désignés au regard de leurs connaissances et compétences techniques, à l'instar notamment de l'International Accounting Standards Board (IASB), le normalisateur international de comptabilité privée. Or, ce mode de désignation conduit à privilégier certaines zones géographiques et certaines professions au sein du normalisateur (Rocher, 2011). Si l'IASB compense cette situation par son rattachement à l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), qui représente aussi bien les différentes régions du monde que les multiples professions concernées par l'information financière du secteur privé, ce n'est pas le cas de l'IPSASB. Ce dernier n'est pas dépendant d'un organisme de contrôle (*Oversight Body*) ou d'une assemblée de *trustees*, comme peut l'être l'IASB. Il dépend directement de l'IFAC, qui ne représente qu'imparfaitement les différentes parties prenantes concernées par l'information financière du secteur public. Dès lors, l'équilibre entre la compétence technique et la représentativité géographique et institutionnelle est fragile au sein de l'IPSASB. Son *Due Process* a donc un rôle prépondérant de contrepois : il doit lui permettre de compenser ce déficit de représentativité et lui donner l'image d'un normalisateur non soumis à l'influence de quelques organisations similaires situées dans des régions géographiques ciblées.

Schéma 1 : Le processus d'élaboration des normes IPSAS



IPSAS. La seconde partie revient sur le choix d'analyser le processus de consultation écrite puis présente la méthodologie suivie. Dans une troisième partie, une analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB est proposée. Globale dans un premier temps, celle-ci est affinée par projets dans un second temps.

1 – Le processus d'élaboration des normes IPSAS

L'élaboration des IPSAS suit un processus composé de 6 étapes (IPSASB, 2010) (Schéma 1).

Dans un premier temps, l'IPSASB se saisit d'un problème comptable identifié par ses membres ou porté à sa connaissance par des acteurs externes, et l'inscrit à son agenda de travail afin de publier une norme ou prendre position sur ce sujet.

La deuxième étape est la planification et l'organisation des travaux. En pratique, cette phase se compose, d'une part, de l'étude des dispositions et des pratiques nationales, accompagnée

d'échanges avec les normalisateurs nationaux et, d'autre part, de l'étude de positions officielles publiées par l'IASB, les normalisateurs comptables nationaux, les organismes de la profession comptable, les autorités de réglementation ou les organismes nationaux faisant autorité en la matière.

L'IPSASB constitue ensuite un ou plusieurs groupes de travail (*Steering Committees*) et un comité consultatif (*Project Advisory Panel*), dont le rôle est de proposer des contributions sur le sujet étudié. Ces groupes et ce comité sont présidés par un membre de l'IPSASB et peuvent comprendre des personnes qui ne sont pas membres de l'IPSASB.

La troisième étape est marquée par la publication d'un exposé-sondage soumis aux commentaires du public. L'IPSASB a retenu une durée de quatre mois pour recueillir l'avis des parties intéressées. Avant la publication d'un exposé-sondage, le normalisateur peut publier un document de consultation afin de sonder l'ensemble des parties prenantes, évaluer les oppositions que ses propositions suscitent afin, le cas échéant, d'ajuster sa position. Chaque acteur peut ainsi s'exprimer sur le projet de norme dans son ensemble, ainsi que sur des points techniques plus précis en répondant aux questions posées par le normalisateur.

La quatrième étape est l'analyse des réponses reçues par le normalisateur. Celui-ci prend en considération l'ensemble des commentaires reçus pendant la période de consultation et apporte, s'il le juge nécessaire, des modifications au projet de norme. L'IPSASB opère cet arbitrage en fonction de « ce qui sera considéré approprié à la lumière des objectifs de l'IPSASB » (IPSASB, 2010, p. 24). Les réponses reçues par le normalisateur sont publiées sur son site Internet, tout comme ses prises de

Ainsi, qui sont les participants au Due Process de l'IPSASB ? En d'autres termes, le Due Process de l'IPSASB offre-t-il au normalisateur une représentativité suffisante des différents acteurs intéressés par l'information financière des organisations publiques ?

Afin d'apporter les premiers éléments de réponse à cette question, cet article propose une analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB. Pour atteindre cet objectif, les 529 réponses reçues par l'IPSASB à 20 projets publiés entre 2005 et 2011 ont été analysées afin de mettre en lumière le degré de diversité institutionnelle et géographique des répondants.

Si l'analyse des participants au processus de consultation écrite des normalisateurs de comptabilité privée a donné lieu à une littérature importante, force est de constater le faible nombre d'études similaires dans le secteur public (Carnegie et West, 1997 ; Ryan et al., 1999, 2000 ; Baskerville et Pont Newby, 2002)¹ et l'absence d'études analogues concernant la normalisation de la comptabilité publique à l'échelle internationale assurée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)². Cet article propose une première analyse en la matière.

La suite de cet article est organisée de la façon suivante : la première partie présente le processus d'élaboration des normes

¹ Cependant, chacune de ces études ne révèle que l'identité des répondants à un exposé-sondage publié par le normalisateur australien ou néo-zélandais.

² Ce constat peut s'expliquer autant par le moindre intérêt des universitaires pour la comptabilité publique par rapport à la comptabilité privée (d'un strict point de vue quantitatif) que par la création récente de l'IPSASB.

position face aux critiques, propositions et remarques formulées par les répondants.

La cinquième étape est l'approbation du projet de norme révisé. Cependant, si des questions significatives restent sans solution, l'IPSASB peut émettre un nouvel exposé-sondage.

Enfin, après l'approbation de la norme, la sixième et dernière étape est sa publication, position officielle du normalisateur. À chaque norme est jointe une conclusion (*basis of conclusion*) explicitant les choix de l'IPSASB.

2 – La méthodologie d'analyse du processus de consultation écrite

La méthodologie suivie dans le cadre de cette étude se décompose en trois temps : la justification d'analyser le processus de consultation écrite parmi les différents modes d'expression des parties prenantes à la normalisation comptable, la sélection des projets analysés et enfin, le mode de classement des réponses reçues par le normalisateur.

L'intérêt d'analyser le processus de consultation écrite

Comme le met en évidence le processus d'élaboration des normes IPSAS, les parties prenantes à la normalisation internationale de la comptabilité peuvent contribuer aux travaux du normalisateur à plusieurs moments et de différentes manières : elles peuvent participer à la définition de son agenda de travail, à l'élaboration des documents de travail ou à l'écriture des exposés-sondage, ou s'exprimer sur les propositions de projets de normes qu'il diffuse. Quant aux moyens à leur disposition afin de faire valoir leurs opinions lors de ces phases, il est possible de distinguer les mécanismes indirects (faire connaître sa position dans les médias ou les revues spécialisées, financer des recherches sur un thème particulier) et les mécanismes directs, tels que rencontrer des membres du normalisateur lors de réunions officielles ou officieuses, participer à des conférences lors desquelles le normalisateur est représenté, participer aux groupes de travail ou comités de consultation créés par le normalisateur ou encore envoyer une réponse écrite suite à la diffusion d'un projet de norme par le normalisateur.

Si ces méthodes d'expression sont complémentaires, il semble que les réponses écrites reçues par un normalisateur donnent une bonne représentation des acteurs participant au processus de normalisation. Ainsi, selon Georgiou (2004, 2010), les organisations qui répondent par écrit au normalisateur utilisent également d'autres mécanismes afin d'exprimer leurs opinions. Par ailleurs, malgré la diversité des modes d'expression à la disposition des parties prenantes, Georgiou (2004, p. 233) avance, à partir du cas des entreprises, que celles-ci sont plus enclines à exprimer leurs opinions lors des phases de consultation écrite du fait de la simplicité et du faible coût associé à ce mode d'expression³. Il semble possible d'étendre cet

³ Ce procédé est l'un des moins onéreux et des moins compliqués car il ne nécessite au minimum qu'une feuille, un crayon et une enveloppe, son coût n'excédant pas, dans ce cas, le prix d'un envoi postal et de ces fournitures. Certes, répondre requiert au préalable de prendre connaissance des travaux du normalisateur, de se tenir informé de l'actualité des débats, de maîtriser l'anglais et de comprendre le jargon technique utilisé. Mais cela est vrai pour l'ensemble des modes d'expression possibles.

argument à l'ensemble des parties prenantes de la normalisation comptable.

Sur la base de cette conclusion, l'analyse du processus de consultation écrite du normalisateur a donc été privilégiée.

La sélection des projets analysés

Les réponses reçues par l'IPSASB suite à la diffusion de vingt projets publiés ont été analysées. Ceux-ci correspondent à l'ensemble des projets disponibles sur le site Internet du normalisateur au 1^{er} novembre 2011 pour lesquels il a été possible de prendre connaissance des réponses reçues par l'IPSASB (rubrique Publications Et Ressources / Exposure Drafts and Consultation Papers). Ces projets s'étendent de février 2005 à juillet 2011. Toutefois, seul un document date de 2005. Il a été inclus car il porte sur la comptabilité de caisse quand tous les autres sont relatifs à la comptabilité d'exercice. Sur la période 2007 à 2011, l'analyse n'inclut pas l'exposé-sondage 44 relatif à l'amélioration des normes IPSAS, et les commentaires qu'il a suscités car il n'était pas disponible en ligne au moment de l'étude. Les vingt projets étudiés sont donc représentatifs des travaux du normalisateur sur cette période. Par ailleurs, ces projets incluent indifféremment des documents de consultation ou des exposés-sondage.

L'IPSASB a mis en ligne un total de 529 réponses pour l'ensemble de ces projets. Néanmoins, seules 512 ont été exploitées car 11 réponses étaient en double, et il n'a pas été possible d'identifier l'auteur ou la provenance de 6 réponses (tableau 1).

Le classement des réponses reçues par le normalisateur

Ces 512 réponses ont été classées, dans un premier temps, en fonction des catégories d'institutions qui ont répondu, afin d'analyser quelles sont les parties prenantes qui participent au processus de consultation écrite. Le choix des catégories a été établi à partir, d'une part, des utilisateurs de l'information comptable diffusée par les organisations publiques définis par l'IPSASB (IPSASB, 2008) et, d'autre part, des parties prenantes de la normalisation comptable identifiées à l'échelle internationale (Larson, 2007 ; Jorissen et al., 2012). Cinq catégories ont ainsi été retenues (tableau 2).

Dans un second temps, les réponses ont été classées en fonction de la zone géographique et des pays desquels proviennent les réponses.

Enfin, dans un troisième temps, les institutions qui ont envoyé le plus de réponses à l'IPSASB ont été identifiées afin de mettre en lumière un éventuel déséquilibre caractérisé par l'envoi d'une majorité des réponses par un faible nombre d'organisations ou, au contraire, l'existence d'un équilibre des réponses reçues en fonction des répondants et d'une diversité de ces derniers.

3 – L'analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB

L'analyse des participants est tout d'abord proposée de manière globale, en fonction de l'ensemble des réponses reçues (3.1). Puis, cette analyse est affinée en tenant compte de la nature des projets diffusés par le normalisateur (3.2).

3.1 – Une analyse globale

Cette partie revient tout d'abord sur le nombre de réponses reçues par l'IPSASB par projet. Ensuite, une répartition par

Tableau 1. Liste des projets de l'IPSASB analysés

N°	Numéro du document ⁴	Projets de l'IPSASB	Date de diffusion	Nombre de réponses reçues ⁵
1	ED	Key characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting	28/04/2011	37
2	ED 45	Improvements to IPSASs 2011	28/03/2011	15
3	ED	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities - Phase 1 Exposure Draft	14/12/2010	54
4	CP	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements - Phase 2 Consultation Paper	14/12/2010	35
5	CP	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in financial Statements - Phase 3 Consultation Paper	14/12/2010	36
6	ED 43	Service Concession Arrangements: Grantor	18/02/2010	33
7	CP	Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances	23/11/2009	32
8	ED 42	Improvements to IPSASs	29/06/2009	10
9	ED 41	Entity Combinations from Exchange Transactions	6/05/2009	14
10	ED 40	Intangible Assets	6/05/2009	18
11	ED 39	Financial Instruments : Disclosures	22/04/2009	4
12	ED 37	Financial Instruments Presentation	22/04/2009	29
13	ED 38	Financial Instruments : Recognition and Measurement	22/04/2009	5
14	ED 36	Agriculture	30/03/2009	15
15	CP	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities	29/09/2008	54
16	CP	Accounting and Financial Reporting for Service concession arrangements	9/03/2008	33
17	ED 34	Social Benefits: Disclosure of Cash Transfers to Individuals or Households	5/03/ 2008	30
18	ED 33	Amendments to IPSAS 4, The effects of changes in foreign Exchange Rates	4/09/2007	4
19	ED 24	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting - Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance	3/02/2005	31
20	ED 35	IPSAS 5 Borrowing costs	3/09/2008	23
			TOTAL	51

⁴ ED est l'abréviation de *exposure-draft* ou exposé-sondage en français. CP signifie *Consultation paper* ou document de consultation.

⁵ Hors doublons et réponses inexploitable.

Tableau 2. Catégories des répondants retenues

Catégories	Définition
Normalisateurs	Organisations nationales en charge de l'élaboration des règles et des normes comptables
Auditeurs	Organisations publiques ou privées de contrôle des comptes, intervenant à l'échelon local ou national
Profession comptable	Cabinets comptables Associations professionnelles représentatives
Préparateurs des comptes	Organisations internationales Organisations nationales (ministères, agences, Trésor public, etc.) Collectivités territoriales
Autres	Universitaires Entreprises (dont les établissements de crédit) Citoyens/utilisateurs (personnes qui ont répondu en leur nom propre) Analystes financiers

catégories de répondants puis par origine géographique des réponses est proposée. Enfin, une focalisation est faite sur les répondants les plus réguliers, c'est-à-dire les acteurs qui participent le plus au processus de consultation écrite de l'IPSASB.

Un faible nombre de réponses par projet en moyenne

Le premier constat qui s'impose, avant toute analyse plus fine des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB, est le faible nombre de réponses reçues en moyenne par le normalisateur à chaque projet (environ 26 réponses reçues par projet). Plusieurs éléments se combinent pour expliquer ce phénomène. Tout d'abord, la création récente de l'IPSASB ainsi que sa faible visibilité (notamment si l'on prend comme base de comparaison l'IASB dont les travaux donnent lieu à un nombre pléthorique de publications professionnelles et académiques, jusqu'à être au cœur des débats du G20) se conjuguent et constituent une première cause. Ainsi, la méconnaissance des dispositifs d'élaboration et de révision des normes, voire de l'existence même de l'IPSASB, ou encore la non maîtrise des codes et des conventions de la normalisation comptable de nombreux acteurs intéressés par la comptabilité publique, concourent au faible nombre de réponses reçues. Par ailleurs, la généralisation récente de la comptabilité d'exercice dans le secteur public, à partir des années 1990, participe également au faible nombre de réponses reçues par le normalisateur. De surcroît, l'existence de différents systèmes comp-

tables suivant les organisations nationales ou locales dans un même pays peut conduire au désintérêt de nombreux acteurs. Pour des pays (et/ou les collectivités territoriales qui les composent) ne souhaitant pas modifier leur système comptable fondé sur la comptabilité de caisse ou la comptabilité de caisse modifiée, les préoccupations de la comptabilité d'exercice abordées dans la grande majorité des normes IPSAS peuvent apparaître secondaires. De plus, certains gouvernements (et avec eux, les collectivités locales et les organisations professionnelles nationales) peuvent ne pas reconnaître l'autorité et la légitimité de l'IPSASB dans une tâche où ils restent souverains et pour laquelle ils n'envisagent pas de déléguer cette compétence à une organisation extérieure.

En outre, la participation au processus de consultation écrite est uniquement volontaire. Le normalisateur n'a aucun moyen coercitif ou incitatif pour « contraindre » les acteurs intéressés par l'information financière diffusée par les organisations publiques à répondre à ses sollicitations lorsqu'il diffuse un document de consultation ou un exposé-sondage. Il ne dispose que de moyens didactiques pour faire connaître son action et l'existence du processus de consultation qu'il a mis en place et sensibiliser les organisations sur le besoin qu'elles ont de s'impliquer dans le processus d'élaboration des normes. Enfin, il est à noter que si la barrière de la langue est susceptible de freiner l'implication de nombreuses organisations, le pouvoir explicatif de cet argument semble faible : bien que le document

Tableau 3. Répartition des réponses reçues par catégories de répondants

Catégories	Projets de l'IPSASB analysés (cf. tableau 1)																				Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Normalisateurs	5	5	7	7	7	8	7	5	6	5	1	7	1	6	12	4	7	0	2	6	108
Part relative (en %)	14	33	13	20	19	24	22	50	43	28	25	24	20	40	22	12	23	0	6	26	21
Auditeurs	4	1	9	7	7	6	6	0	1	3	0	3	0	0	7	7	4	0	4	3	72
Part relative (en %)	11	7	17	20	20	18	19	0	7	17	0	10	0	0	13	21	13	0	13	13	14
Cabinets comptables	2	1	1	1	0	3	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	13
Associations professionnelles	5	2	10	6	6	7	7	3	4	3	2	7	2	4	7	7	6	1	7	7	103
Prof. Comptable (total)	7	3	11	7	6	10	8	3	4	4	2	7	2	4	8	7	6	2	8	7	116
Part relative (en %)	19	20	20	20	16	31	25	30	29	22	50	24	40	27	15	21	20	50	26	30	22
Organisations internationales	3	1	4	2	2	1	2	1	0	2	0	4	1	1	2	4	4	0	4	1	39
Organisations nationales	7	3	9	5	6	4	6	1	1	2	0	3	0	1	10	6	4	0	7	2	77
Collectivités territoriales	5	0	6	4	4	1	2	0	1	1	1	4	1	1	7	3	2	0	0	3	46
Préparateurs (total)	15	4	19	11	12	6	10	2	2	5	1	11	2	3	19	13	10	0	11	6	162
Part relative (en %)	40	27	35	31	33	18	31	20	14	28	25	38	40	20	35	40	34	0	35	26	32
Entreprises	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
Utilisateurs (réponse en leur nom)	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2	0	6	0	15
Universitaires	3	1	7	2	3	3	1	0	1	1	0	1	0	1	7	2	1	2	0	1	37
Autres (total)	6	2	8	3	4	3	1	0	1	1	0	1	0	2	8	2	3	2	6	1	54
Part relative (en %)	16	13	15	9	12	9	3	0	7	5	0	4	0	13	15	6	10	50	20	54	11
Total	37	15	54	35	36	33	32	10	14	18	4	29	5	15	54	33	30	4	31	23	512
Total (en %)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

de consultation relatif au cadre conceptuel ait été traduit en français avant d'être accessible librement sur le site de l'IPSASB, aucun pays francophone autre que la France et le Canada (le Québec) n'a répondu. Par ailleurs, tous les pays anglo-saxons ne répondent pas et de nombreux pays dont la langue principale n'est pas l'anglais ont les moyens financiers et humains de répondre mais ne le font pas.

Une typologie des répondants : une diversité apparente masquant des déséquilibres

Le classement des réponses reçues par le normalisateur en fonction des catégories d'institutions qui ont répondu montre une diversité des participants au processus de normalisation (tableau 3).

Le tableau 3 met en évidence que les préparateurs des comptes, qu'il s'agisse des collectivités locales, des gouvernements ou des organisations internationales, sont la catégorie qui a envoyé le plus de réponses, celles-ci représentant 32 % des réponses totales reçues par l'IPSASB pour les 20 projets analysés dans cette étude. Toutefois, une analyse plus fine révèle que seulement 3 collectivités locales ont envoyé une réponse à l'IPSASB. Les autres réponses des collectivités territoriales ont été envoyées par des provinces ou des régions du Canada, beaucoup plus proches dans leur organisation et dans leur taille d'un État que d'une ville. En outre, au regard du nombre total de collectivités territoriales dans le monde, le nombre de 46 réponses est anecdotique. Pourtant, les normes IPSAS sont développées indifféremment pour les organisations internationales, les gouvernements et les collectivités locales (IPSASB, 2010). Il apparaît donc que les deux premières catégories d'organisations sont les plus représentées.

La profession comptable (22 % de l'ensemble des réponses reçues par le normalisateur), les normalisateurs nationaux (21 %) et les organisations de contrôle (14 %) sont des catégories actives. À l'inverse, les universitaires (7 %), les utilisateurs (les réponses envoyées par des personnes en leur nom propre) et les entreprises sont faiblement représentés. Il est à noter qu'un seul établissement de crédit (Dexia) a participé à ce processus de consultation, en envoyant une réponse au projet relatif aux concessions de services publics.

Une répartition géographique des réponses reçues par l'IPSASB : une domination des pays anglophones

Le classement des réponses reçues par le normalisateur en fonction des zones géographiques desquelles proviennent les réponses laisse apparaître un déséquilibre géographique (tableau 4).

Il apparaît, à la lecture de ce tableau, que 41 % des réponses proviennent d'Europe, 26 % d'Amérique, 20 % d'Océanie et seulement 6 % d'Asie et 7 % d'Afrique. Les deux plus petites zones géographiques (Europe et Océanie) sont donc surreprésentées quand l'Asie et l'Afrique sont quasiment absentes de ce processus¹¹.

Tableau 4. Nombre de réponses par zone géographique et par type d'organisation

Classement des répondants par catégories	Europe	Amérique	Océanie	Asie	Afrique	TOTAL
Normalisateur	56	18	17	0	17	108
Auditeurs	39	12	18	2	1	72
Profession comptable (cabinets)	11	1	0	0	1	13
Profession comptable (associations professionnelles)	46	7	21	21	8	103
Agences, départements, ministères, etc.	26	21	24	3	3	77
Collectivités territoriales	0	35	11	0	0	46
Entreprises	0	1	1	0	0	2
Utilisateurs (réponse en leur nom)	3	8	0	2	2	15
Universitaires	14	20	2	1	0	37
TOTAL	195	123	94	29	32	473
Organisations internationales						39
					TOTAL	512

Par ailleurs, la lecture de ce tableau révèle que ce ne sont pas les mêmes catégories d'institutions qui répondent suivant les zones géographiques : en Europe, la profession comptable et les normalisateurs sont les catégories les plus actives, en Afrique, les normalisateurs sont la catégorie qui envoie le plus de réponses à l'IPSASB, tandis qu'en Amérique et en Océanie, ce sont les préparateurs des comptes et en Asie, les organisations de la profession comptable. Le classement des réponses par pays accentue ce déséquilibre géographique (tableau 5).

À la lecture du tableau 5, il apparaît tout d'abord que seules des organisations de 36 pays (soit environ 18% des pays du globe) ont participé au processus de consultation. Ensuite, ce tableau met également en évidence que peu de pays déjà engagés dans l'application des normes IPSAS participent au processus de consultation. Ainsi, si 85 pays se sont engagés dans l'adoption ou l'adaptation des normes IPSAS⁷, qu'il s'agisse des normes relatives à la comptabilité d'exercice ou à la comptabilité de caisse, il apparaît que seuls 34 d'entre eux s'expriment suite à la publication d'un ou plusieurs documents diffusés par l'IPSASB. Là encore, plusieurs raisons complémentaires peuvent être avancées pour expliquer ce phénomène. D'une part, les pays déléguant leur souveraineté en matière de normalisation comptable (notamment les pays en voie de développement) le font principalement car ils ne disposent pas des ressources financières, humaines et techniques nécessaires pour le faire eux-mêmes et, de facto, ils ne participent pas au processus de normalisation. D'autre part, il existe un décalage entre les travaux du normalisateur et la pratique. Si de nombreux pays affichent leur volonté d'appliquer les normes IPSAS, la réalité est plus prosaïque. Très souvent le passage à la comptabilité d'exercice n'en est qu'à ses balbutiements ou n'est pas engagé, et la comptabilité de caisse reste très souvent la référence.

⁶ Malgré les initiatives de l'IPSASB visant à accroître sa visibilité dans l'ensemble des régions du monde : www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20110831-IPSASB-Agenda-Item-1-4-Report-on-IPSASB-Communications-V2.pdf

⁷ En considérant la liste des pays s'étant engagés dans cette démarche citée en note 6.

Tableau 5. Nombre de réponses reçues par l'IPSASB par pays

Pays	Nombre total de réponses	Part relative sur le total des 512 réponses reçues
United Kingdom	83	16
Canada	78	15
Australie	65	13
France	41	8
USA	32	6
NZ	29	6
Afrique du Sud	21	4
Japon	19	4
Suisse	18	4
Pays-Bas	12	2
Allemagne	11	2
Suède	11	2
Argentine	6	1
Brésil	5	1
Pakistan	5	1
Danemark	4	1
Malte	3	1
Zambie	3	1
Belgique	2	ns ⁸
Bangladesh	2	ns
Chypre	2	ns
Espagne	2	ns
Finlande	2	ns
Italie	2	ns
Kenya	2	ns
Norvège	2	ns
Uganda	2	ns
Azerbaïdjan	1	ns
Ghana	1	ns
Hong-Kong	1	ns
Luxembourg	1	ns
Népal	1	ns
Salvador	1	ns
Sierra-Léone	1	ns
Soudan	1	ns
Tanzanie	1	ns
Organisations internationales	39	8
TOTAL	512	100%

⁸ Non significatif

L'analyse de l'origine géographique des réponses reçues par le normalisateur met donc exergue une normalisation à deux vitesses :

- les pays anglo-saxons, habitués à déléguer la normalisation comptable à un organisme privé et coutumiers des codes et des conventions de la normalisation et dotés de moyens importants⁹ ;

⁹ Certains membres de cabinets comptables australiens, anglais ou néo-zélandais construisent leur carrière sur la normalisation internationale et disposent d'une équipe de travail pour préparer les réunions du normalisateur lorsqu'ils y participent et les réponses au processus de consultation. Sur ce point, voir notamment Schollum (2008) concernant le cas néo-zélandais.

- les autres pays, qui découvrent la normalisation internationale et transforment progressivement leur système de normalisation et leurs procédures.

Ce constat se renforce si l'on ne prend en compte que les principaux participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB.

Un focus sur les principaux répondants : l'émergence d'une « communauté de responsabilité »

À la lecture du tableau 5, 82% des réponses reçues par l'IPSASB proviennent seulement de 12 pays¹⁰ et, en additionnant la part des 12 organisations internationales qui ont participé au processus de consultation concernant les 20 projets étudiés, le total est de 90 % des réponses totales reçues.

Si l'on affine cette analyse en se focalisant sur les institutions qui ont répondu aux processus de consultation lancés par l'IPSASB, un « cercle d'habitues » se dessine (tableau 6).

Au regard des 512 réponses reçues par l'IPSASB et exploitées dans cet article, il apparaît que 142 organisations différentes ont répondu. Toutefois, 21 répondants¹¹ ont envoyé 50 % des réponses totales reçues par l'IPSASB.

Le tableau 6 met également en évidence que seules 16 organisations ont envoyé une réponse à 50 % au minimum des appels à commentaire de l'IPSASB concernant les 20 projets analysés. Ce résultat traduit donc l'existence d'un « cercle d'habitues » qui participent à quasiment tous les sujets proposés, quand d'autres organisations se limitent à n'intervenir que sur des sujets précis. Ce résultat est similaire à celui issu des études menées dans le secteur privé. Ainsi, à partir de l'analyse comparée du fonctionnement du Conseil national de la comptabilité (CNC), qui a précédé l'ANC en France, et de l'Accounting Standards Board (ASB) au Royaume-Uni, Chantiri-Chaudemanche (2004) met en évidence que les participants au processus de normalisation comptable constituent « un petit monde », conclusion également partagée par Jönsson (1988, cité par Chantiri-Chaudemanche, 2004) suite à l'analyse du système suédois de normalisation. De même, à partir de l'analyse des membres qui composent l'IASC puis l'IASB, Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012) avancent que les acteurs de la normalisation comptable internationale constituent une communauté épistémique.

Il semble possible d'aller plus loin et de parler de « communauté de responsabilité ». Selon Badie (1999, p. 167) ces communautés « rassemblent tous ceux qui se tiennent pour affectés solidairement par les mêmes actions publiques ». Le développement des normes internationales de comptabilité publique est un pas supplémentaire vers l'harmonisation comptable, marquée par la convergence des référentiels nationaux, voire l'introduction du référentiel international. En filigrane, c'est la remise en cause possible, à plus ou moins long terme suivant les États, de leur souveraineté en matière comptable qui est concernée. Ce phénomène entraînera une évolution du rôle et

¹⁰ Les réponses du Royaume-Uni regroupent celles de l'Angleterre, de l'Ecosse et du pays de Galles.

¹¹ 4 institutions nationales, 1 organisation internationale, 6 normalisateurs nationaux, 6 organisations nationales représentatives de la profession comptable, 3 organisations de contrôle et 1 universitaire composent ces 21 répondants.

Tableau 6. Les « habitués » de la normalisation internationale de la comptabilité publique

Institutions	Catégorie	Pays	Nombre de réponses (sur 20 possibles)
Accounting Standards Board	Normalisateur	Afrique du Sud	17
CIPFA	Profession comptable	UK	17
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Normalisateur	Suisse	16
Japanese Institute of Certified Public Accountants	Profession comptable	Japon	16
Australian Accounting Standards Board	Normalisateur	Australie	15
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (Hotarac)	Organisation nationale	Australie	15
Accounting Standards Board	Normalisateur	UK	14
Dr. Joseph Maresca	Universitaire	USA	14
Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)	Normalisateur	France	13
Fédération des Experts-comptables Européens (FEE)	Organisation internationale	-	13
Ministry of Finance – British Columbia	Organisation nationale	Canada	12
Public Sector Accounting Board (PSAB)	Normalisateur	Canada	12
Australasian Council of Auditors-General (ACAG)	Auditeurs	Australie	11
Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)	Profession comptable	UK	11
Joint Accounting Bodies	Profession comptable	Australie	11
Cour des comptes	Auditeurs	France	10
New South Wales Treasury	Organisation nationale	Australie	9
New Zealand Institute of Chartered Accountants (NZICA)	Profession comptable	NZ	9
Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)	Profession comptable	UK	8
Auditor General	Auditeurs	NZ	7
Direction Générale des Finances publiques	Organisation nationale	France	7

du pouvoir des acteurs actuels (profession comptable libérale, État, contrôleurs notamment). Il est donc dans leur intérêt de défendre leurs points de vue respectifs et leurs intérêts. Mais il semble que tous les acteurs n'ont pas encore perçu cette transformation, ce qui conduit certains répondants à se poser, malgré eux, comme les porte-parole d'une région du monde. Ne peut-on pas voir la participation de nombreuses organisations françaises et, en parallèle, le faible intérêt d'autres pays européens, comme une représentation d'une position continentale ? De ce fait, les répondants « habitués » constituent une « communauté de responsabilité » dans un contexte où la suprématie nationale est battue en brèche par l'accroissement du rôle d'organisations internationales telles que l'IPSASB.

3.2 – Une analyse en fonction des projets diffusés

Cette partie vise à affiner les conclusions de l'analyse globale menée dans la partie précédente. Il apparaît ainsi que le nombre de réponses reçues varie suivant la nature du projet diffusé par le normalisateur. De même, la diversité des répondants, tant sur le plan des institutions que des zones géographiques représentées, est plus grande pour les projets spécifiques au secteur public.

Un nombre de réponses reçues variable suivant la nature du sujet

Le tableau 1 met en évidence d'importantes disparités quant au nombre de réponses reçues par l'IPSASB suivant les normes. Ainsi, pour le document de consultation puis l'exposé-sondage relatifs à la première des quatre parties du cadre conceptuel du normalisateur international de comptabilité concernant les

objectifs de l'information financière, le champ d'application de l'information financière, les caractéristiques qualitatives des informations publiées dans les rapports financiers à usage général et la définition des entités présentant les états financiers, l'IPSASB a recueilli 54 réponses pour chacun de ces documents. Par contre, les trois projets relatifs à l'amélioration de normes IPSAS existantes n'ont recueilli que 18 réponses au total. De même, l'ED 40 relatif aux actifs incorporels et l'ED 41 relatif à la combinaison d'entités résultant d'une transaction avec contrepartie n'ont recueilli respectivement que 18 et 14 réponses.

Deux raisons principales peuvent être avancées pour expliquer ces disparités. D'une part, ce constat est similaire à celui dressé par Kenny et Larson (1995) à la suite de l'analyse de l'origine des réponses reçues par l'IASC à 14 des 16 exposés sondage publiés par le normalisateur international entre 1989 et 1992. Ainsi, l'exposé sondage 32 publié par l'IASC a généré le plus grand nombre de réponses (139) et, selon ces auteurs (1995, p. 290), cela s'explique par la diversité des sujets abordés dans ce document. Il semble possible d'appliquer le même raisonnement aux documents relatifs à la première partie du cadre conceptuel de l'IPSASB, tout en considérant, en parallèle, l'importance de ce document pour la normalisation internationale de la comptabilité publique. D'autre part, l'ED 40 et l'ED 41 ne sont que des applications des normes IAS au secteur public, n'intégrant pas les spécificités du secteur public. Si ce dernier point a donné lieu à de nombreuses critiques, il est surprenant que ce choix n'ait pas suscité plus de réactions, notamment afin de mettre en évidence les limites de l'élaboration

de normes de comptabilité publique ne traitant pas d'éléments spécifiques au secteur public. Mais l'argument de l'IPSASB avancé dans ces documents selon lequel ces spécificités seraient traitées ultérieurement dans son cadre conceptuel limitait ces deux exposés-sondages à leur dimension technique puisque leurs soubassements conceptuels étaient, de fait, écartés.

Une diversité institutionnelle et géographique des répondants différente suivant les projets

Suivant la nature du projet, la part relative des différentes catégories de répondants varie. Ainsi, les préparateurs de l'information financière participent plus largement aux projets relatifs à des aspects singuliers du secteur public, comme le montre la part relative des réponses envoyées par cette catégorie aux projets concernant le développement d'un cadre conceptuel de comptabilité publique, les documents sur les concessions de service public ou le document relatif aux caractéristiques du secteur public. À l'inverse, les projets relatifs à l'élaboration de normes IPSAS à partir de la transposition des normes IAS, en lien avec la ligne directrice de la politique de normalisation de l'IPSASB (IPSASB, 2010), donnent lieu à une plus grande participation des normalisateurs et de la profession comptable. Il apparaît donc que les répondants varient suivant leur maîtrise technique et conceptuelle du sujet traité.

Une plus grande diversité géographique des répondants pour les projets spécifiques au secteur public

Une analyse de l'origine géographique des répondants pour chaque projet diffusé par l'IPSASB laisse apparaître une diversité géographique plus grande pour les projets spécifiques au secteur public. Ainsi, les documents relatifs au développement d'un cadre conceptuel pour la comptabilité publique, aux caractéristiques du secteur public ou encore aux concessions de services publics du point de vue de l'entité publique, ont suscité un intérêt plus important. À l'inverse, les projets relatifs à la transposition des normes IAS dans le secteur public donnent lieu à l'envoi de moins de réponses et à une moindre diversité géographique. Dès lors, il apparaît que les projets conceptuels sont plus fédérateurs que les projets techniques, pour lesquels les compétences techniques priment dans l'appréciation de leur pertinence. Par ailleurs, l'ED 24 relatif à la comptabilité de caisse est celui qui a suscité la plus grande diversité géographique. Ce sujet a donné lieu à la mobilisation la plus importante de pays différents : des organisations de 20 pays ont répondu (5 pays d'Afrique ont envoyé un total de 7 réponses, 4 pays d'Asie ont envoyé un total de 7 réponses, 1 pays d'Océanie a envoyé une réponse, 6 pays d'Europe ont envoyé 8 réponses au total et 4 d'Amérique ont envoyé 4 réponses). Bien qu'une généralisation de ce résultat serait hâtive, il apparaît toutefois que les projets relatifs à la comptabilité de caisse fédèrent des organisations d'origine géographique plus variée que les projets relatifs à la comptabilité d'exercice (tels que les projets concernant l'adaptation des normes IAS dans le secteur public). Plus largement, cela signifie également que l'influence du « cercle d'initiés » évoqué supra est moins grande, car plus diluée, pour les projets spécifiques au secteur public.

Cette analyse menée dans le secteur public confirme les travaux similaires relatifs à la normalisation de la comptabilité

privée. Ainsi, dans le secteur privé, l'apparente diversité des répondants masque en réalité certains déséquilibres quant à leur diversité ou l'origine géographique des réponses. Brown (1981), Mezas et Chung (1989) et Tandy et Wilburn (1992), à partir de l'analyse des réponses reçues par le FASB, le normalisateur américain de comptabilité privée, mettent en évidence que les préparateurs de l'information financière constituent la catégorie la plus active dans ce domaine, tandis que les utilisateurs ou les universitaires ne jouent qu'un rôle mineur. Des travaux menés concernant le normalisateur australien (Coombes et Stokes, 1985 ; Tuttici et al., 1994) ou anglais (Gilfedder et O Hogartaigh, 1998 ; Weetman et al., 1996) rejoignent ces résultats. De même, Larson (2007), à partir de l'analyse des réponses reçues par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), l'organisme en charge de l'interprétation des normes IAS, met en évidence qu'une large majorité des réponses proviennent des préparateurs de l'information comptable, qu'il s'agisse des cabinets comptables ou des normalisateurs nationaux, quand les utilisateurs de l'information ne jouent qu'un rôle minime. Il met également en exergue un déséquilibre géographique au regard de l'origine des réponses reçues par l'IFRIC. Ces résultats sont similaires à ceux issus de l'étude des réponses reçues par le Standing Interpretations Committee, l'« ancêtre » de l'IFRIC (Larson, 2002), de l'étude de Kenny et Larson (1995) concernant l'IASC ou des travaux de Georgiou (2010) et de Jorissen et al. (2012) relatifs à l'IASB.

Ces résultats se confirment dans le cas de l'IPSASB. Cette étude montre que les préparateurs des comptes, la profession comptable, les normalisateurs nationaux et les auditeurs sont les principaux répondants quand les universitaires, les établissements de crédit et les utilisateurs sont peu représentés. Toutefois, si l'on considère le nombre total d'entités susceptibles de répondre, il apparaît que la part relative des préparateurs participant au processus de consultation reste très faible. De plus, peu de collectivités locales envoient une réponse, bien que les normes IPSAS soient destinées sans distinction aux organisations publiques internationales, nationales ou locales.

En outre, un déséquilibre géographique ressort de l'analyse menée puisque l'Europe occidentale, l'Amérique du nord et l'Océanie sont les régions du monde les plus actives. Ce constat masque cependant une diversité des répondants suivant la nature des documents publiés par l'IPSASB puisqu'une plus grande diversité est observée pour les documents relatifs à l'élaboration du cadre conceptuel international de comptabilité publique et ceux relatifs à la comptabilité de caisse. De plus, il ressort de l'analyse par projet que les répondants s'investissent plus dans les sujets dans lesquels ils ont une meilleure maîtrise technique et conceptuelle du sujet traité.

Par ailleurs, un « cercle d'initiés », c'est-à-dire un petit groupe d'organisations composant une communauté de responsabilité et s'exprimant suite à la publication de la quasi-totalité des documents de l'IPSASB, est observé. Plus précisément, ce sont les organisations qui entretiennent les relations les plus fortes avec l'IPSASB qui participent le plus au processus de consultation. À titre d'exemple, les organisations internationales participent massivement car, d'une part, elles sont représentées lors des réunions de l'IPSASB (elles ont un rôle d'observateur, c'est-à-dire qu'elles participent aux débats mais ne votent pas) et,

d'autre part, elles appliquent les normes IPSAS. Elles disposent donc des ressources techniques pour participer au processus de consultation.

Enfin, hormis la faible diversité des institutions impliquées, c'est la proximité idéologique des institutions participantes qu'il faut retenir, puisque seules 5 d'entre elles ne sont pas implantées dans des pays anglo-saxons. En d'autres termes, 13 institutions seulement, issues d'Afrique du Sud, du Royaume-Uni, du Canada, d'Australie et des États-Unis ont envoyé 154 réponses, soit 30 % de l'ensemble des réponses reçues par le normali-

sateur. En outre, ces organisations participent à tous les processus de révision. Or, ces 5 pays sont présentés par l'IPSASB comme disposant déjà d'un système comptable fondé sur la comptabilité d'exercice et appliquant leur propre référentiel comptable national, largement similaire au référentiel IPSAS. Mais l'antériorité de ces référentiels nationaux pose la question d'une éventuelle influence de ces pays dans l'élaboration des normes IPSAS puisque, en accord avec MacArthur (1996), les réponses envoyées au normalisateur sont teintées de la culture nationale des répondants. ■

Références

- Badie, B. (1999). Un monde sans souveraineté. Fayard.
- Baskerville, R.F., Pont Newby, S. (2002). « Due Process Failure in Sector-Neutral Accounting Standard-Setting », *Financial Accountability & Management*, vol. 18, n°1, p. 1-23.
- Brown, P.R. (1981). « A Descriptive Analysis of Select Input Bases of the Financial Accounting Standards Board », *Journal of Accounting Research*, vol. 19, n°1, p. 232-246.
- Carnegie, G., West, B. (1997). « Observing the PSASB: ED 50 and the Recognition of Infrastructure Assets », *Australian Accounting Review*, vol. 7, n°2, p. 30-39.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs, *Revue Sciences de Gestion*, 43, p. 51-74.
- Chantiri-Chaudemanche, R., Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 18 (1), p. 9-38.
- Chiapello, E., Medjad, K. (2009). « An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, p. 448-468.
- Coombes, R.J., Stokes, D.J. (1985). « Standard-setters' responsiveness to submissions on exposure drafts: Australian evidence », *Australian Journal of Management*, December, p. 32-41.
- Georgiou, G. (2004). « Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness », *Abacus*, vol. 40, n°2, p. 219-237.
- Georgiou, G. (2010). « The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users », *The British Accounting Review*, vol. 42, n°2, p. 103-118.
- Gilfedder, D., O Hogartaigh, C. (1998). « The Grasshoppers and the Great Cattle: Participation and Non-participation in the ASB's Standard-Setting Process », *Journal of Management and Governance*, vol. 2, p. 287-296.
- IPSASB (2010). 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, International Federation of Accountants, www.ifac.org.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., Van Der Tas, L. (2008). « Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis », *European Accounting Review*, vol. 21, Issue 4, p. 693-729.
- Kenny, S.Y., Larson, R.K. (1995). « The development of International Accounting Standards: an analysis of constituent participation in standard-setting », *The International Journal of Accounting*, vol. 30, n°4, p. 283-301.
- Larson, R.K. (2002). « The IASC's search of legitimacy: an analysis of the IASC's Standing Interpretations Committee », *Advances in International Accounting*, vol. 15, p. 79-120.
- Larson, R.K. (2007). « Constituent Participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee », *Accounting in Europe*, vol. 4, p. 207-254.
- MacArthur, J.B. (1996). « An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the international accounting standards committee: The case of E32, Comparability of Financial Statements », *The International Journal of Accounting*, vol. 31, n°2, p. 213-237.
- Mezas, S.J., Chung, S. (1989). *Due Process and Participation at the FASB*. Morristown, N.J: Financial Executives Research Foundation.
- Rocher, S. (2011). « L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 17, n°3, p. 55-83.
- Ryan, C., Dunstan, K., Stanley, T. (2000). « Local Government Accounting Standard-Setting in Australia: Did Constituents Participate? », *Financial Accountability & Management*, vol. 16, n°4, p. 373-396.
- Schollum, G. (2008). « IPSASB: The Kiwi Connection », *Chartered Accountants Journal*, November, p. 68-71.
- Tandy, P.R., Wilburn, N.L. (1992). « Constituent Participation in standard-setting: the FASB's first 100 statements » *Accounting Horizons*, vol. 6, n°2, p. 47-58.
- Tuticci, I., Dunstan, K., Holmes, S. (1994). « Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting process: ED 49 », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 7, n°2, p. 86-104.
- Weetman, P., Davie, E.S., Collins, W. (1996). « Lobbying on accounting issues. Preparer/user imbalance in the case of the operating and financial review », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, n°1, p. 59-76.



David LITVAN

Chef du service comptable de l'État – Direction générale des Finances publiques

Comptes de l'État : l'approbation des premiers comptes tenus avec Chorus

Les comptes de l'État sont tenus par la Direction générale des Finances publiques. Les comptes 2012 ont marqué une étape décisive de la réforme comptable, puisqu'il s'agissait des premiers comptes tenus dans le nouveau système d'information Chorus. En application de la loi organique sur les lois de finances (LOLF), les comptes 2012 de l'État ont fait l'objet d'une nouvelle certification par la Cour des comptes, puis ont été approuvés en juillet 2013 par le Parlement dans le cadre de la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes. La dynamique de la réforme comptable de l'État se poursuit en 2013, avec une optimisation des conditions de tenue des comptes de l'État dans le nouveau progiciel.

La réforme comptable de l'État, prévue par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), a été mise en œuvre à partir de l'exercice 2006. Après une phase de lancement de la réforme (appelée le « palier LOLF ») dans le cadre des anciennes applications informatiques, un nouveau système d'information financière et comptable de l'État, Chorus¹, a été déployé sur plusieurs exercices. La remise des comptes 2012 a marqué la fin de son déploiement : c'est en effet en 2012 que la comptabilité de l'État a basculé dans le nouveau système d'information. Les comptes 2012 ont ainsi été les premiers comptes de l'État à avoir été tenus dans Chorus.

Depuis la mise en œuvre de la LOLF, les comptes sont soumis à la certification par la Cour des comptes. La Cour des comptes a certifié les comptes 2012 de l'État. L'opinion s'est traduite par une nouvelle certification assortie de sept réserves, dont cinq qualifiées de « substantielles », contre sept réserves substantielles l'année précédente. La diminution de l'intensité des réserves au travers de la baisse du nombre de réserves jugées substantielles a donc marqué un nouveau progrès dans la bonne tenue des comptes. Cette trajectoire devra être poursuivie au cours des prochains exercices.

Dans ce contexte, cet article vise à offrir une vision synthétique de l'image patrimoniale qui résulte des comptes de l'État, et à souligner les travaux menés pour renforcer la qualité des comptes de manière permanente et continue. L'objectif est aussi de situer la réforme comptable dans son contexte international. La France est le seul État de la zone euro dont les comptes sont certifiés ; elle fait partie, au plan mondial, des pays les plus en pointe en matière de réforme comptable des États. La réussite de la réforme comptable et la transparence

reconnue de nos comptes publics confortent la crédibilité de notre position au plan européen, alors que la situation financière des États est examinée avec attention. Cette réussite de la réforme comptable, menée en quelques exercices, est un atout dans le cadre des débats structurants qui s'ouvrent en 2013 sur les perspectives de mise en place de normes comptables du secteur public à l'échelle européenne.

Le succès de la bascule de la comptabilité dans Chorus

La bascule de la comptabilité dans Chorus était un projet en tant que tel. Après une phase de conception sur 2009/2010, une phase de test a été engagée tout au long de l'année 2011 avant le démarrage en 2012. Cette bascule s'est terminée par une réussite. Comme l'indique la Cour dans son acte de certification : « En 2012, la mise en place du progiciel de gestion intégrée Chorus s'est achevée avec succès, mobilisant fortement l'administration afin de sécuriser les opérations réalisées à cette occasion et de valider les données qui y ont été transférées, au regard des exigences d'intégrité de l'information comptable. »

L'année 2012 a, bien sûr, été un exercice de transition, avec la tenue des premiers comptes dans Chorus. On peut en rappeler brièvement les principales étapes. Le premier semestre de l'exercice avait été tout d'abord celui d'un démarrage progressif des flux, et des ajustements afin de les sécuriser. Puis, l'injection des données d'entrée a été menée à bien (il s'agissait de l'opération constituant à s'assurer de la bonne reprise des balances d'entrée). Il a été privilégié une injection automatisée des données, ce qui a favorisé le caractère auditable de la reprise et a constitué un facteur clé de réussite. Comme la Cour des comptes l'a relevé dans son acte de certification : « La reprise des données issues de l'ancienne application [comptable] a constitué en 2012 un chantier complexe et risqué, qui a

¹ Chorus est décliné d'un progiciel standard (SAP) utilisé par de nombreuses entreprises et institutions publiques et parapubliques.

nécessité de lourds travaux préparatoires et un suivi continu. Grâce à une mobilisation importante de l'administration, cette étape majeure a été franchie avec succès. »

À compter du second semestre ensuite, le contrôle interne comptable adapté au nouveau système a été progressivement déployé, notamment au travers du contrôle de la qualité de la reprise des données, d'une clôture infra annuelle, réalisée en septembre, et d'un premier périmètre de pré clôture, initié en décembre. Les opérations de la clôture ont été réalisées début 2013 sans difficulté significative, même si les opérations d'inventaire ont dû être, bien entendu, testées puis réalisées dans le nouvel outil. Au total, la clôture des comptes 2012, réalisée début 2013, a marqué le succès opérationnel de la bascule de la comptabilité dans Chorus. Cette réussite est due à la très forte mobilisation du réseau comptable et de l'administration centrale de la Direction générale des finances publiques, comme de l'Agence pour l'informatique financière de l'État, tout au long de l'exercice et lors de la clôture des comptes.

Cette bascule réussie des comptes dans un nouveau système d'information comptable, conforme aux standards d'entreprise, conforte durablement la mise en œuvre de la réforme comptable de l'État. Elle conforte aussi la valeur de référence croissante de la réforme comptable menée en France au regard des comparaisons avec d'autres pays.

La qualité des comptes publics confortée par le nouveau cadre réglementaire et une nouvelle certification des comptes de l'État

L'objectif de qualité des comptes publics a été fixé dans la LOLF en 2001 ainsi que dans l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Pour répondre à cet objectif de qualité comptable, un nouveau décret relatif à la tenue de la comptabilité publique a été pris en 2012, cinquante ans après le décret de 1962 portant règlement de la comptabilité publique. Dans ce cadre, l'administration renforce la qualité des procédures qui ont un impact sur les comptes, au travers d'un dispositif de contrôle interne comptable et d'audit interne comptable. Les comptes de l'État sont, par ailleurs, soumis à une certification par la Cour des comptes en vertu de l'article 58 de la LOLF.

Le cadre réglementaire applicable à la comptabilité publique a été conforté en 2012 avec le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Ce nouveau cadre s'est appliqué pour la première fois, pour l'État, pour la clôture de l'exercice 2012. L'objectif, dans ce décret qui est en quelque sorte un décret de bonne application de la LOLF, a été de définir au niveau du décret les principales prescriptions qualitatives auxquelles la tenue des comptes publics doit répondre. « [La qualité des comptes] doit répondre aux objectifs suivants : Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ; ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ; ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ; ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement à l'exercice auquel elles se rapportent ; ils doivent être exhaustifs

et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif, ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ; ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière. »

Dans ce nouveau cadre réglementaire, le levier du contrôle interne comptable est en particulier mis en avant comme l'instrument privilégié pour mettre en place la qualité des comptes : « Le contrôle interne comptable a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'au dénouement comptable. » Le contrôle interne et l'audit interne comptable visent en effet à assurer une maîtrise des risques susceptibles d'avoir un impact sur les comptes. Depuis plusieurs exercices, le dispositif de contrôle interne comptable se diffuse à l'ensemble des ministères avec un objectif d'effectivité renforcée. Avec le décret de 2012, le contrôle interne a désormais une portée prescriptive sur l'ensemble de la fonction comptable, depuis l'ordonnateur jusqu'au comptable. Un rapport sur le contrôle interne comptable, diffusé avec les comptes de l'État, rend compte des progrès enregistrés par l'administration, exercice après exercice. Un nouveau rapport a été diffusé en 2013, avec les comptes de l'exercice précédent, pour évoquer les événements marquants en ce domaine.

La Cour des comptes a été chargée par la LOLF de la certification des comptes de l'État. La Cour a certifié en 2013, pour la septième année consécutive, les comptes de l'État. La certification des comptes 2012 de l'État s'est à nouveau accompagnée de réserves. La certification a été assortie de sept réserves dont cinq sont qualifiées de « substantielles » (contre sept réserves toutes qualifiées de substantielles l'année précédente). Cette baisse du nombre de réserves qualifiées de substantielles traduit une amélioration de la tenue des comptes. Les cinq réserves substantielles portent sur les domaines suivants ; le système d'information financière ; les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne ; les produits régaliens ; les actifs et passifs du ministère de la Défense ; les participations et autres immobilisations financières. Les deux autres réserves portent sur, d'une part, le patrimoine immobilier et, d'autre part, les passifs non financiers. En France, les comptes ont été certifiés depuis la première année avec réserves. Depuis le début, le nombre de réserves a été quasiment divisé par deux. L'objectif est de diminuer dans la durée l'intensité et le nombre de réserves, afin d'arriver à moyen terme à une certification sans réserve.

La certification est un levier réel sur la qualité des comptes publics. Le processus de certification contribue en effet à un cercle vertueux pour une amélioration, dans la durée, de la qualité de l'information comptable et financière. Pour l'État, onze réserves auront pu être levées depuis le premier exercice de certification². Au-delà de l'État lui-même, la certification s'étend en parallèle sur les entités contrôlées par l'État, notamment les opérateurs de l'État. 80% du champ, en valeur, des entités contrôlées par l'État et intégrées au sein des participations financières de l'État correspond désormais à des entités soumises à certification par des commissaires aux comptes privés. Pour 2012, plus de deux cent vingt entités contrôlées par l'État étaient ainsi soumises à certification. La levée des réserves éventuelles s'inscrit dans une trajectoire pluriannuelle. Pour les opérateurs, la baisse du nombre de réserves est également constatée d'un exercice sur l'autre. La Direction générale des Fi-

nances publiques encourage la certification pour les entités contrôlées par l'État présentant des enjeux significatifs.

Comptes de l'État : une image actualisée de la situation patrimoniale

Les faits majeurs retracés dans les comptes de l'année 2012 s'inscrivent dans le contexte de la participation active de la France à la mise en œuvre de plans de soutien, tant à l'économie qu'à la stabilisation de la zone euro, avec la mise en place du Mécanisme européen de stabilité. Le Mécanisme européen de stabilité est entré en vigueur en septembre 2012, prendra progressivement le relais du Fonds européen de stabilité financière (FESF) et aura pour vocation de pérenniser le mécanisme d'aide apporté à un pays de la zone euro en difficulté.

La situation nette comptable de l'État s'établit à - 910 milliards € au 31 décembre 2012 (contre - 828 milliards € en 2011). Elle correspond à la différence entre l'actif de 949 milliards € (contre 921 milliards € en 2011) et le passif de 1 859 milliards € (contre 1 749 milliards € en 2011)².

Cette situation, qui conduit ainsi à présenter une situation nette négative pour les comptes de l'État, ne doit naturellement pas être comparée à celle d'une entreprise en raison des spécificités de l'État, en particulier de l'absence de capital social et de l'impossibilité de valoriser l'actif incorporel que représente le droit de lever l'impôt. D'ailleurs, les pays qui tiennent leur comptabilité en droits constatés ont aussi, dans la quasi-totalité des cas (États-Unis, par exemple), une situation nette négative.

Le tableau ci-contre présente le bilan synthétique des comptes de l'État⁴.

L'actif de l'État (949 milliards €) comprend tout d'abord des immobilisations corporelles et incorporelles (497 milliards €) qui constituent, en masse, le principal poste à l'actif : on y trouve, notamment, les actifs concédés (200 milliards €), les infrastructures routières (130 milliards €), le parc immobilier (64 milliards €) et le matériel militaire. Les immobilisations financières (299 milliards €) représentent, du point de vue des enjeux financiers, le second poste à l'actif : elles incluent les participations de l'État et les créances rattachées.

Le passif de l'État (1 859 milliards €) est ensuite constitué essentiellement de 1 412 milliards € de dettes financières (contre 1 339 milliards € lors de l'exercice précédent). Les provisions pour risques et charges s'élèvent à 106 milliards € (contre 100 milliards € à périmètre constant lors de l'exercice précédent).

Le résultat comptable de l'exercice s'élève à - 92,7 milliards €⁵ en 2011. Au plan budgétaire, l'exercice 2011 s'est achevé sur un déficit budgétaire d'environ - 87,1 milliards €. Il faut rappeler qu'il existe, par construction, un écart entre le déficit

budgétaire et le résultat comptable : le solde budgétaire retrace les dépenses et les recettes au moment de leur décaissement ou de leur encaissement ; le résultat comptable de l'année reflète la situation patrimoniale de l'État en rattachant les charges et les produits à l'exercice qui les a vus naître dans une logique dite de « droits constatés ». L'annexe du compte général de l'État comporte un tableau de passage entre les résultats comptable et budgétaire.

L'annexe aux comptes de l'État fait partie intégrante des états financiers. Elle présente les changements de méthode et les options comptables retenues, ainsi que les notes sur le bilan et le compte de résultat qui détaillent le contenu des postes des états financiers. Elle précise la nature de l'information comparative retraitée. L'annexe intègre, par ailleurs, une note dédiée aux événements postérieurs à la clôture des comptes : elle retrace notamment les dernières interventions de l'État liées au soutien de la France en faveur des États européens.

Les engagements hors bilan sont également présentés dans l'annexe. Un tableau de synthèse récapitule les engagements hors bilan de l'État, dont le total est supérieur à 3 000 milliards. Les principaux engagements hors bilan portent sur les engagements de retraite au titre des fonctionnaires de l'État. Ils sont évalués à 1 498 milliards € au 31 décembre 2012. Les engagements comprennent également les garanties apportées par l'État. La lisibilité de l'annexe a été à nouveau renforcée en 2012. Une information comparative retraitée existe sur deux exercices antérieurs⁶, afin de disposer d'une chronique de données comparables.

Dans un souci de transparence, une attention particulière est apportée à l'information financière au sens large. Au plan de la communication financière, la diffusion des comptes est accompagnée de documents mettant en exergue les principaux faits marquants, notamment au travers d'un rapport de présentation, présentant les points et ratios clés, et d'un document synthétique de quatre pages qui résume les principaux chiffres. La qualité de l'information financière (annexe, documents pédagogiques) fait ainsi partie des bonnes pratiques que l'on peut observer au niveau des États et des entités publiques⁷.

La réforme comptable en France : un modèle reconnu au plan international

Il faut souligner que la France est le seul pays de la zone euro dont les comptes sont certifiés⁸. Dans le contexte financier qui a suivi la crise financière, la certification des comptes de l'État a contribué, en France, à donner une assurance supplémentaire sur leur qualité et leur sincérité. Elle constitue une garantie de transparence de l'information financière donnée vis-à-vis des citoyens, du Parlement, des partenaires européens de la France

² Le nombre de réserves est passé de treize réserves substantielles en 2007 sur les comptes 2006 à sept réserves, dont cinq substantielles en 2013 sur les comptes 2012. La chronique de l'évolution des réserves est la suivante : treize réserves (comptes 2006), douze réserves (comptes 2007), douze réserves (comptes 2008), neuf réserves (comptes 2009), sept réserves (comptes 2010), sept réserves toutes substantielles (comptes 2011), sept réserves dont cinq substantielles (comptes 2012). Derrière cette baisse de six réserves en net entre les comptes 2006 et les comptes 2012, ce sont en réalité onze réserves qui auront été levées au total, compte tenu des nouveaux points remontés au fil des exercices.

³ Les chiffres des commentaires sont donnés en arrondis (au milliard d'euros) et les chiffres de 2011 sont retraités à « périmètre » constant dans le cadre de l'information comparative retraitée.

⁴ Dans le tableau, l'exercice 2011 est retraité pour assurer la comparabilité d'un exercice sur l'autre dans le cadre de l'information comparative retraitée (voir note précédente).

⁵ Les chiffres sont arrondis dans les commentaires.

⁶ Peu d'entités – au moins pour ce qui concerne le secteur public – disposent de données comparatives présentant un retraitement de deux exercices antérieurs (les retraitements se font sur une seule année antérieure dans une majorité de cas).

⁷ Aux États-Unis, il existe un guide du citoyen qui donne, en quelques pages, les éléments clés des comptes. En France, le « quatre pages » est un outil pédagogique (chiffres clés, principaux faits). Il est traduit en anglais pour aider à sa diffusion auprès d'instances internationales et d'autres pays. Les documents sont disponibles en ligne sur le site de la performance du ministère chargé du budget et des comptes publics : www.performance-publique.budget.gouv.fr

Bilan simplifié de l'État 2012

ACTIF en millions €	2012	2011 retraité
Immobilisations incorporelles et corporelles	496 625	483 733
Immobilisations financières	299 156	285 478
Stocks	30 735	30 586
Créances	81 031	80 179
Trésorerie active	30 554	28 322
Autres	11 361	13 210
TOTAL ACTIF (I)	949 461	921 509
PASSIF en millions €		
Dettes financières	1 412 144	1 339 346
Dettes non financières	168 337	153 501
Provisions pour risques et charges	105 586	100 543
Trésorerie passive	99 583	86 179
Autres	73 558	69 927
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)	1 859 208	1 749 495
SITUATION NETTE (III = I - II)	-909 747	-827 986

Compte de résultat simplifié de l'État

En millions €	2012	2011 retraité
Charges de fonctionnement nettes	173 163	166 813
Charges d'intervention nettes	144 759	135 332
Charges financières nettes	43 888	46 240
CHARGES NETTES	361 810	348 385
Produits fiscaux nets	281 714	278 682
Autres produits régaliens nets	6 371	6 961
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-19 045	-18 223
PRODUITS RÉGALIENS NETS	269 040	267 419
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	-92 770	-80 966

et des investisseurs. Le processus de certification des comptes de l'État par un auditeur extérieur est l'une des innovations importantes introduites par la LOLF.

Le processus de certification existe dans un nombre encore restreint d'États (Canada, Australie, Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni notamment). Le Royaume-Uni a produit cette année des comptes consolidés, certifiés avec six réserves. Dans le cas de l'Australie, la certification a été d'abord assortie de réserves, dont le nombre a évolué à la hausse (de deux à neuf), puis à la baisse, avant de conduire à une certification sans réserve, ce qui est aussi la situation que connaît le Canada. À l'inverse, il faut relever la situation des États-Unis qui s'est traduite par une non certification depuis plus de dix ans, sans qu'il y ait, semble-t-il, de perspectives d'évolution à court terme.

Toute évolution du cadre de tenue des comptes est désormais appréhendée dans sa cohérence globale et avec l'objectif d'une recherche plus grande d'homogénéité. Les normes comptables sont, à ce titre, très structurantes. Un point essentiel concerne la référence aux règles des entreprises. Cette référence, présente pour l'État dans la loi organique, a été reprise plus globalement dans le nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Pour autant, cette référence aux règles des entreprises doit être immédiatement pondérée par les spécificités liées à la sphère publique. Les règles nationales (PCG) et internationales des entreprises (les normes IFRS) ne peuvent pas être déclinées telles quelles pour l'ensemble du secteur public. Pour l'État, par exemple, des pans entiers sont spécifiques, qu'il s'agisse des produits régaliens (les impôts), des interventions (transferts aux entreprises et aux ménages), ou de systèmes publics de retraite par répartition. On ne trouve pas de situation comparable et transposable dans le monde de l'entreprise. On pourra observer certaines limites fortes actuelles des référentiels internationaux dérivés très directement des règles des entreprises. Ainsi, les règles internationales du secteur public, en cours d'émergence (les IPSAS), dérivent très largement des normes des entreprises (les IFRS), sans prise en compte réelle des spécificités publiques. Des règles propres pour le secteur public sont donc nécessaires, même si elles s'inspirent des référents existants par ailleurs.

La question d'une plus grande homogénéité entre les règles comptables des différents compartiments du secteur public est favorisée par les travaux du Conseil de normalisation des comptes publics. La question d'une plus grande homogénéité des normes se pose aussi désormais entre les États, au plan communautaire. Il existe déjà une comptabilité nationale qui permet de suivre, au plan communautaire, les trajectoires des finances publiques (déficits publics, dette publique). La question est actuellement à l'étude pour les règles prévalant dans les systèmes comptables sources de comptabilité publique. La directive de novembre 2011 sous-tend des règles de comptabilité publique en droits constatés, et des débats s'engagent pour savoir si des règles comptables communes, en matière de comptabilité générale, doivent intervenir en Europe et s'inspirer des référentiels internationaux. Peu d'États disposent de comptes en droits constatés proches de ces standards (on trouve dans cette catégorie notamment le Royaume-Uni et la France), d'autres pays étant, s'agissant de leurs comptes étatiques, en situation de seule comptabilité de caisse

(Allemagne et Pays-Bas). Pour renforcer la comparabilité des états financiers et en cas de volonté d'une plus forte intégration européenne, la possibilité d'avoir des règles comptables publiques définies au plan communautaire serait une option qui a été proposée par la Commission européenne dans un rapport de mars 2013. On aboutirait ainsi, en ce cas, à des standards comptables européens de comptabilité publique (EPSAS). Les débats sur ces questions, initiés au plan européen, seront, bien entendu, poursuivis en 2013. L'élargissement de comptabilité en droits constatés peut être soutenu pour des objectifs de transparence des comptes publics, mais il paraît très certainement souhaitable de privilégier dans ce cadre la perspective de standards européens (EPSAS) prenant correctement en compte les spécificités du secteur public, ce que ne font pas suffisamment les normes internationales dérivées des IFRS.

Les débats engagés au plan européen sur les normes comptables publiques qui seront applicables seront très structurants, à terme, sur les conditions de tenue des comptes publics. Avec le succès de la mise en œuvre de la réforme comptable, la bascule réussie dans un nouveau système d'information intégré, et la certification de ses comptes, la France dispose d'atouts importants pour faire connaître, dans ces débats, son modèle de comptabilité publique. Au cours des derniers exercices, ce modèle s'est profondément modernisé, s'est inspiré des bonnes pratiques tout en recherchant une bonne prise en compte de l'activité du secteur public. Le modèle de la réforme comptable française est en effet désormais très largement reconnu au plan international, tant auprès de pays qui s'engagent dans des réformes comptables que des pays d'ores et déjà avancés en la matière ou encore auprès des institutions internationales.

* * *

Pour conclure, la réforme comptable de l'État et de ses opérateurs s'est poursuivie en 2012. Elle a été couronnée par l'achèvement de la première clôture des comptes de l'État dans le nouveau système d'information. Cette dynamique de modernisation comptable a vocation à se poursuivre sur l'exercice 2013, avec une nouvelle optimisation de tenue des comptes dans le nouveau progiciel. Dans le cadre du nouveau décret de 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les dispositifs de contrôle interne comptable devront avoir, par ailleurs, une effectivité renforcée. L'extension de la certification des comptes des opérateurs est enfin un levier pour progresser sur la qualité des comptes publics. L'objectif d'une qualité croissante des comptes publics, c'est au fond de permettre une meilleure gestion publique. La poursuite de la trajectoire de la réforme comptable, la mise en œuvre d'un nouveau cadre de gestion budgétaire et comptable publique, la certification croissante de nos comptes publics, tels sont autant de facteurs clés de succès qui permettront de progresser dans cette voie au cours des prochains exercices, et de valoriser notre modèle comptable au plan communautaire et international. ■

⁸ Pour en donner une illustration, l'Allemagne a une comptabilité qui reste orientée au plan fédéral sur la comptabilité de caisse. Des travaux ont été engagés toutefois au plan communautaire pour examiner les perspectives de convergence vers les droits constatés. La question du référentiel normatif applicable est à l'étude. La déclinaison des seules normes IPSAS en l'état pourrait toutefois faire question au regard de l'absence de cadre conceptuel et des spécificités des États (interventions, produits régaliens...) qui doivent être prises en compte. Différentes options sont ainsi à l'étude.

PERMETTRE À VOTRE ÉPARGNE DE FAIRE DES PETITS C'EST AUSSI ÇA LA GMF.

TBW&PARIS



Une épargne performante et sûre pour préparer les projets de demain.

Avec les contrats d'assurance vie et les supports en euros de la GMF, vous vous constituez petit à petit une épargne performante qui vous permettra de financer tous vos projets d'avenir, en toute sécurité.

ÉPARGNE
3,05%*
TAUX SERVI EN 2012



Rendez-vous sur www.gmf.fr
ou appelez le

N° Vert 0 800 88 11 62
APPEL GRATUIT DEPUIS UN POSTE FIXE



Assurément Humain

Raphaël PIASTRA

Maître de conférences,

Habilité à diriger des recherches en droit public à l'université d'Auvergne

De la certification du budget de l'État 2012 par la Cour des comptes

Parmi les missions attribuées à la Cour des comptes selon l'article 47-2 de la Constitution, la certification donne l'assurance que les comptes de l'État sont conformes aux règles comptables consignées dans le recueil des normes comptables de l'État. L'auteur revient ici sur les attributions de la Cour des comptes, le fonctionnement de cette procédure de certification et nous présente le rapport public 2013.

Le 13 mai dernier, la Cour des comptes (*lire encadré « La Cour des comptes en quelques dates »*) a publié son rapport 2012 certifiant les comptes de l'État. « La certification est une opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un organisme indépendant sur les comptes d'une entité. »¹ À titre introductif, il est nécessaire de rappeler les règles qui organisent la mission certificatrice de la Cour (*lire encadré page suivante « La mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes »*). En application de l'article 47-2 C : « La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du gouvernement. Elle assiste le Parlement et le gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la Sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. » Sur la base des dispositions de l'article 58-5 de la LOLF, la Cour des comptes est donc investie de la mission de certification des comptes de l'État. L'acte de certification doit être annexé au projet de loi de règlement.

La Cour doit formuler sa position au sujet des comptes annuels publiés par le ministère des Finances, au regard des règles et principes de la comptabilité de l'État français. Les principes comptables visés sont la régularité, la sincérité et l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et de celle du patrimoine de l'État à la fin de l'exercice. Pour assumer cette nouvelle mission confiée à elle par le législateur, la Cour s'est adjoint les compétences

La Cour des comptes en quelques dates

La Cour des comptes a de très anciennes origines. En 1194, suite à la guerre contre Richard I^{er} d'Angleterre, qui confisqua une partie du trésor du royaume, Philippe II installe une chambre de comptes sur l'île de la Cité, où il fait garder ce qui reste dudit trésor. En 1320, Philippe V de France publie l'ordonnance de Viviers-en-Brie posant les bases d'une organisation des finances. Mais c'est surtout Louis XI qui instaure la stabilité des charges royales en promulguant, le 21 octobre 1467, une ordonnance rendant les juges des comptes inamovibles. Napoléon Bonaparte, par la loi du 16 septembre 1807, crée la Cour des comptes. Celle-ci a d'abord siégé au Palais d'Orsay, jusqu'en 1871, date à laquelle un incendie conduit à une installation au Palais-Royal. C'est en 1912 que la Cour est définitivement installée rue Cambon. Sa mission principale est de contrôler les finances de l'État, de ses établissements publics et de divers autres organismes publics. Elle est actuellement présidée par Didier Migaud, après l'avoir été par Philippe Séguin.

d'experts issus principalement des grands cabinets d'audit privés. Elle a développé une organisation inter-chambres *ad hoc* et une méthodologie spécifique s'inspirant de normes internationales d'audit².

Le 29 mai 2007, la Chambre du Conseil, qui réunit les présidents de chambres et l'ensemble des conseillers maîtres, a arrêté pour la première fois la position de la Cour quant à la certification des comptes de l'État de l'exercice comptable 2006 : une « certification assortie de treize réserves substantielles ». Ce premier acte de certification marque le terme

¹ Certification des comptes de l'État - Exercice 2012 (synthèse p. 5).

² Les International Standards on Auditing (ISA), développées par International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

La mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes

Selon l'article 58-5 LOLF du 1^{er} août 2001, la mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes par le dernier alinéa de l'article 47 de la Constitution comporte six missions : l'obligation de répondre aux demandes d'assistance formulées par le président et le rapporteur général de la commission chargée des finances de chaque assemblée, dans le cadre des missions de contrôle et d'évaluation prévues à l'article 57 ; la réalisation de toute enquête demandée par les commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances sur la gestion des services ou organismes qu'elle contrôle. Les conclusions de ces enquêtes sont obligatoirement communiquées dans un délai

de huit mois après la formulation de la demande à la commission dont elle émane, qui statue sur leur publication ; le dépôt d'un rapport préliminaire conjoint au dépôt du rapport mentionné à l'article 48 relatif aux résultats de l'exécution de l'exercice antérieur ; le dépôt d'un rapport conjoint au dépôt du projet de loi de règlement, relatif aux résultats de l'exécution de l'exercice antérieur et aux comptes associés, qui, en particulier, analyse par mission et par programme l'exécution des crédits ; la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées ; le dépôt

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

À lire

- La LOLF, Revue française de finances publiques, n°76, 2001 .
- La réforme du budget de l'État, la LOLF, Jean-Pierre Camby, éditions LGDJ .
- La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État, Frank Mordacq, LGDJ.
- L'acte (II) manqué de la réforme des juridictions financières, Stéphanie Damarey, AJDA, n°6, 2012, p. 317-323.

de la première année d'application des nouvelles normes de comptabilité générale applicables aux comptes de l'État en application des dispositions de la LOLF.

La position de la Cour signifie qu'elle n'a pas été en mesure de certifier sans réserve que le compte général de l'État est « régulier, sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État au 31 décembre 2006 », en raison de limitations à l'étendue des travaux d'audit et de l'existence d'un ensemble de désaccords quant aux méthodes comptables – ou à leurs modalités d'application – et d'incertitudes quant aux informations présentées dans les états financiers³.

Analyse du rapport public 2013

Le contexte du rapport

Mission de la Cour

Cette nouvelle mission place la Cour au cœur de la réforme des finances de l'État. Par la certification, la Cour apprécie de façon approfondie et normative les comptes de l'État. Certifier les comptes de l'État doit servir aussi à éclairer plusieurs types d'utilisateurs : les citoyens, le Parlement, le gouvernement et ses administrations, ainsi que divers acteurs financiers⁴. Il s'agit de donner au Parlement les informations nécessaires avant qu'il n'approuve les comptes de l'État.

On l'a dit, l'article 58-5 de la LOLF confie donc à la Cour des comptes la certification des comptes de l'État. Par ailleurs, « la Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification »⁵.

Il existe trois principes fondamentaux qui encadrent la mission de la Cour : indépendance (institutionnelle de la Cour et statutaire

de ses membres), contradiction (par rapport aux responsables des administrations ou organismes concernés leur permettant de répondre voire d'être auditionnés) et collégialité.

L'objet de la certification amène la Cour à faire ses vérifications dans le cadre des dispositions du code des juridictions financières et en se référant aussi aux normes d'audit posées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Un compte-rendu de ces vérifications est joint au rapport. Dans le cadre de sa mission, l'avis de la Cour peut revêtir quatre formes :

- certification sans réserve ;
- certification avec réserves (sur certains aspects des comptes défectueux) ;
- opinion défavorable (sur des états financiers défectueux) ;
- impossibilité de certifier (quand la Cour ne peut contrôler).

Le rapport 2013 rappelle d'abord ce qu'il en est du « compte général » ainsi que des « documents annexes ». « Les comptes annuels de l'État qui sont vérifiés retracent les opérations des services, établissements ou institutions de l'État, non dotés de la personnalité juridique. » Cela inclut les pouvoirs publics au sens constitutionnel⁶, ainsi que « les budgets annexes, comptes de commerce et tous les fonds sur lesquels l'État détient des droits, au sens des normes comptables qui lui sont applicables ».

Le compte général de l'État est composé de quatre parties : un bilan (tableau de la situation nette), un compte de résultats sous trois tableaux (charges nettes, produits régaliens nets, solde des opérations de l'exercice), un tableau des flux de trésorerie, une annexe. Ce compte général est accompagné de certaines pièces :

- un rapport de présentation décrivant les faits marquants de l'exercice dans les missions de l'État et présentant une analyse synthétique des comptes ;
- un rapport sur le contrôle interne comptable de l'État analysant des actions destinées à maîtriser les risques financiers ;
- un document de communication financière présentant les principaux événements de l'exercice.

³ Rapport de certification 2007 (le rapport 2012 est également consultable sur www.ccomptes.fr).

⁴ Analystes, investisseurs, agences de notation.

⁵ Article L. 111-3-1-A du code des juridictions financières.

⁶ Parlement, présidence de la République, Conseil constitutionnel. Cf rapport p. 2

La Cour s'intéresse à la tenue et à l'établissement des comptes publics. À ce titre, le compte général de l'État est établi selon les principes et règles comptables qui s'appliquent aux entreprises, sous réserve des spécificités tenant aux missions étatiques, notamment régaliennes⁷.

La Cour rappelle « que la responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État incombe aux comptables publics » (*lire encadré « La mission du comptable public »*). Ces derniers travaillent sur la base de la LOLF et doivent notamment s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables. La Cour précise que « l'exigence de qualité comptable n'est pas encore complètement acquise. Elle nécessite également l'existence d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne effectif et efficace », afin d'assurer les principes de la LOLF. Il est noté par la Cour qu'à partir de l'exercice 2013 entreront en vigueur certaines règles du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable qui iront en ce sens⁸.

Depuis 2006, la Cour présente sa certification en l'assortissant de réserves qui regroupent chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs. Cela lui permet une plus grande lisibilité et une certaine adaptabilité aux fluctuations des comptes de l'État. Ainsi, d'un rapport à l'autre, la Cour formule de nouvelles réserves, en lève, en fusionne certaines. Elle peut aussi reclasser certains de ses constats de façon à rendre compte le plus exhaustivement possible de ses vérifications.

La Cour ne se contente pas d'émettre des réserves. Pour améliorer la fiabilité et la sincérité des comptes publics, qu'elle estime « d'autant plus nécessaire que les incertitudes de l'environnement économique et financier appellent une maîtrise croissante des risques », elle adopte des motivations détaillées pour éclairer les lecteurs sur les domaines à améliorer pour lever les réserves.

Environnement et perspectives

La Cour précise que le compte général de l'État enrichit l'information financière disponible, en dépassant l'horizon annuel dans lequel se situe l'autorisation budgétaire délivrée par le Parlement⁹. Elle procède donc à l'analyse de la comptabilité générale de l'État. Cela revêt plusieurs avantages. D'abord, celui de mesurer les charges futures et donc de participer au processus de budgétisation

⁷ Article 30. Ces règles et principes sont définis par un arrêté du ministre du Budget, daté du 21 mai 2004 (et modifié par d'autres arrêtés, cf rapport p. 3).

⁸ Le compte de l'État 2012 a aussi été pris en application des articles 86 et 169 dudit décret. Il a été arrêté le 21 mai 2013 par Pierre Moscovici, ministre de l'Économie et des Finances, et Bernard Cazeneuve, ministre délégué au Budget.

⁹ Ce compte général contient trois parties : le compte de résultats, retraçant tous les événements – y compris sans mouvement de caisse (exemple, dotations aux amortissements), le bilan, inventoriant et évaluant les actifs et passifs de l'État, et l'annexe (engagements étatiques, hors bilan, de toute nature).

¹⁰ La crise de l'automne 2008 est la seconde phase de la crise financière de 2007-2010. Elle est marquée par un accroissement de la crise de liquidités et de la crise de confiance et un renchérissement du crédit par une augmentation du taux interbancaire. Elle a touché tous les pays du monde. Elle s'est rapidement répercutée sur les marchés boursiers par une chute des cours (certains parlent du « krach de l'automne 2008 »), tandis que le resserrement du crédit pour les entreprises et les ménages pèse sur l'activité économique mondiale.

À lire :

Olivier Pastré, La crise des subprimes et ses conséquences, Questions Internationales, N°34, novembre-décembre 2008, p. 26 ; De la crise des subprimes à la crise mondiale, CAE, La Documentation française, 2010.

La mission du comptable public

Selon le droit financier, le comptable public est un agent qui a seul la qualité, sous sa responsabilité pécuniaire, à recouvrer les créances et payer les dettes de la majorité des personnes publiques. De même, il est seul habilité à disposer des fonds et valeurs appartenant à ces dernières. Rappelons qu'il existe une incompatibilité de principe entre les fonctions de comptable et d'ordonnateur.

sation (contraintes de gestion, provisions). Ensuite, la comptabilité générale est un facteur important de modernisation de la gestion publique, qui oblige l'État à mieux évaluer et suivre son patrimoine et aussi à mieux gérer les risques.

Enfin, cette comptabilité générale telle qu'analysée par la Cour permet une plus juste appréciation de la situation budgétaire et comptable de l'État. C'est essentiel dans le contexte très difficile généré par la crise financière de 2008-2009¹⁰ et par l'aggravation de la dette publique dans la zone euro¹¹. Cette comptabilité générale a également été dépendante des décisions prises par les chefs d'État et de gouvernement, le 2 mars 2012, dans le pacte budgétaire européen visant à coordonner et mieux gouverner au sein de l'Union économique et monétaire¹².

La Cour relève que grâce à « un dialogue constant entre le certificateur et le producteur des comptes, des progrès significatifs ont été réalisés depuis 2006 dans la tenue de la comptabilité générale en droits constatés. Ils ont conduit, en six ans, à la levée de onze réserves, dont six substantielles ». Et de préciser que lesdits progrès lui ont aussi « permis d'approfondir ses vérifications »¹³.

Chorus, un nouvel outil de gestion performant

Il est énoncé aussi le rôle primordial joué par le progiciel de gestion Chorus, projet destiné à rénover le système d'information qui permet de gérer la dépense, les recettes non fiscales et la comptabilité de l'État dans le cadre de la LOLF¹⁴. Le pilo-

¹¹ La crise de la dette dans la zone euro désigne une suite d'événements financiers qui affectent, depuis le début de l'année 2010, les économies de dix-sept États membres de l'Union européenne dont la monnaie de référence est l'euro, dans le sillage de la crise financière de 2007-2010. Le premier événement survient en 2010 avec la révélation de l'ampleur de la dette grecque. Elle s'étend à l'automne 2010 avec la crise de la dette publique en Irlande, provoquée par le sauvetage des banques nationales, rendu nécessaire par les excès antérieurs de la dette privée. Durant l'été 2011, une tempête boursière se lève, en partie à cause de la crise de la dette publique grecque. L'Espagne, le Portugal et l'Italie sont aussi touchés.

À lire :

Jean Pisani-Ferry, Le réveil des démons - La crise de l'euro et comment nous en sortir, Fayard, 2011.

¹² Le pacte budgétaire européen, officiellement appelé traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance (TSCG), est un mécanisme sur lequel se sont accordés vingt-cinq des vingt-sept États membres de l'Union européenne sur la convergence de leur union économique et monétaire, notamment la zone euro. Le texte du traité, signé le 2 mars 2012, par les chefs d'État et de gouvernement, est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

À lire :

A. Bauer et C. Chatignoux, *Les Échos* (dossier spécial), 21 janvier 2012 ; Les points-clefs du Pacte budgétaire, *Le Monde*, 13 mars 2012.

¹³ Rapport page 7

¹⁴ Depuis le 1^{er} janvier 2010, le progiciel Chorus est en cours de déploiement dans les ministères et les services déconcentrés. Le 1^{er} janvier 2012, l'ensemble des ministères et services déconcentrés ont basculé sur le progiciel.

tage de la dépense de l'État nécessite un outil informatique performant, compte tenu de la complexité des sujets à traiter et de la multiplicité des intervenants. À défaut de système d'information efficace, les dispositions contenues dans la LOLF resteraient lettre morte. Une adaptation majeure du progiciel Accord, système informatique jusqu'alors utilisé pour gérer l'ensemble des dépenses de l'État, a été mise en œuvre pour rendre possible l'application de la LOLF. La Cour souligne que pour 2012 la mise en place de Chorus s'est achevée avec succès, grâce à une forte mobilisation de l'administration pour sécuriser la procédure et valider les données utilisées. Elle précise encore que l'administration a fait le nécessaire afin, notamment, d'« améliorer la connaissance du patrimoine immobilier de l'État et de fiabiliser le recensement et l'évaluation de ses passifs non financiers », cela malgré les importants changements induits en particulier par Chorus.

Sur la base de ce dernier, la Cour estime qu'« il faut désormais réussir l'appropriation progressive de cet outil par l'ensemble des services gestionnaires, la mise en œuvre des contrôles internes appropriés dans ce nouvel environnement et la résolution des difficultés qui pèsent encore sur les comptes ». La Cour recommande à l'État d'« être davantage capable d'anticiper, d'analyser et de retranscrire comptablement, de manière sincère et fidèle, la réalité des opérations, des engagements et des risques de toute nature qui pèsent sur l'ensemble complexe et mouvant que forment l'État et ses participations, principalement contrôlés ». Enfin, elle estime que Chorus y participera.

La position de la Cour sur les comptes 2012

La certification

Au terme de ses vérifications, la Cour estime « avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2012 ». Elle souligne que « les progrès réalisés en 2012 permettent de lever seize parties des réserves substantielles qu'elle avait formulées sur les comptes de l'État 2011 »¹⁵. Elle en tire la conséquence en ne qualifiant plus de « substantielles » les deux réserves concernées par ces levées.

Dès lors, « la Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2012 et arrêté le 21 mai 2013 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État, sous sept réserves – dont cinq revêtent un caractère substantiel – comprenant soixante points significatifs d'audit, contre soixante-et-onze au 31 décembre 2011 »¹⁶.

¹⁵ Rapport p. 9 et 10.

¹⁶ L'État français est ainsi au premier plan mondial des réformes comptables et le seul pays de la zone euro dont les comptes sont certifiés par un organisme extérieur.

¹⁷ Chorus (dont la mise en place s'est échelonnée de 2008 à 2012 pour un coût d'environ un milliard d'euros sur dix ans) a eu aussi pour objet de rassembler le maximum d'applications de gestion utilisées jusqu'alors, afin de permettre de mieux intégrer l'information comptable au sein du Système d'information financière de l'État (SIFE). Ce dernier comprend l'ensemble des applications financières des administrations centrales et déconcentrées de la République française. Il participe à l'un des domaines financiers du budget, des dépenses, des recettes ou de la comptabilité de l'État. Il est déployé en service central ou déconcentré et utilisé par un ou plusieurs ministères.

Les réserves émises par la Cour

La Cour formule cinq réserves substantielles et deux simples sur les comptes 2012. Parmi les substantielles, deux concernent l'ensemble des comptes de l'État (n° 1 et 2), une vise les produits régaliens (n°3), deux les immobilisations corporelles (hors patrimoine immobilier) et les stocks du ministère de la Défense et les immobilisations financières de l'État (n° 4 et 5). Enfin, les deux réserves simples visent le patrimoine immobilier et les passifs non financiers (n° 6 et 7).

Réserves 1 et 2

La première concerne le système d'information financière de l'État qui reste encore trop inadapté à la tenue de la comptabilité générale et aux besoins de vérifications de la Cour. Cette dernière maintient donc, ici, sa précédente réserve substantielle. Grâce à Chorus, auquel recourent une vingtaine de milliers d'utilisateurs, la dépense de la majorité des programmes budgétaires ainsi que les immobilisations et recettes fiscales de l'État sont mieux gérées¹⁷. Mais la Cour souligne qu'il faut généraliser l'application afin d'atteindre une meilleure qualité comptable, d'optimiser le système et de rendre le système d'information financière plus efficace.

La deuxième réserve concerne l'insuffisante effectivité et l'efficacité relative des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne¹⁸. La Cour s'appuie notamment sur le dernier pour mener à bien sa mission. Pour 2012, elle a constaté des améliorations en ce sens basées notamment sur les décrets du 28 juin 2011 (audit interne) et du 7 novembre 2012 (gestion budgétaire et comptable publique).

La Cour estime que « les ministères ne sont cependant toujours pas en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques ». Également, elle constate « des insuffisances graves » quant au contrôle interne sur les « processus à enjeux ». La Cour énonce que les ministères doivent être aptes à « s'engager sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques au sein de leurs périmètres de responsabilités respectifs ». L'engagement des ministères doit donc se faire sur la base de l'audit interne sur tout ou partie des processus de gestion significatifs. Ces derniers permettant aussi d'éclairer la Cour sur la maîtrise des risques.

Réserve 3

Elle concerne les produits régaliens. Rappelons que les produits régaliens de l'État (impôts et taxes assimilées, amendes et autres pénalités) sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et correspondent à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers¹⁹. Les produits régaliens constituent des

¹⁸ Le contrôle interne vise l'ensemble des procédés choisis par l'encadrement d'un service public et mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités. L'audit interne contribue à garantir aux responsables d'un service public l'effectivité et l'efficacité des dispositifs et processus de maîtrise des risques grâce à une évaluation indépendante.

¹⁹ Ils se distinguent des autres produits de l'État, qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de l'État. En 2012, les produits régaliens s'élevaient à 269 milliards d'euros et au 31 décembre 2012 le montant net des créances des redevables s'établissait à 56 milliards d'euros à l'actif du bilan de l'État et des dettes à caractère fiscal représentent 70 milliards d'euros au passif.

produits spécifiques aux collectivités publiques, dans la mesure où ils n'ont pas d'équivalent dans la comptabilité des entreprises. La Cour justifie sa réserve par « l'absence de progrès significatifs en 2012 et par le niveau des incertitudes et des limitations qui perdurent sur la comptabilisation des produits régaliens et des créances et dettes qui s'y rattachent ».

Pour comptabiliser lesdits produits la Cour rappelle trois axes. D'abord, un dispositif fiscal qui soit susceptible de collecter l'information nécessaire sur les droits et engagements de l'État. Ensuite, un environnement normatif et des méthodes comptables permettant d'enregistrer les opérations conformément à la LOLF. Enfin, un système d'information apte à gérer en continu les données utiles. La Cour rappelle l'engagement de l'administration, pour 2012, sur « une trajectoire pluriannuelle d'amélioration de la qualité comptable en matière de produits régaliens ». Mais la Cour estime que d'autres priorités « ne lui ont pas permis de progresser sur cette trajectoire » et donc que « l'essentiel des travaux reste à conduire au 31 décembre 2013 ».

Réserves 4 et 5

La quatrième est relative aux actifs et passifs du ministère de la Défense²⁰. La Cour souligne les efforts significatifs entrepris par les services de ce dernier. Mais elle précise que « l'importance des incertitudes qui pèsent sur le recensement et l'évaluation de ses stocks et de ses immobilisations, ainsi que des passifs qui s'y rattachent, (la) conduit à maintenir une réserve substantielle »²¹. Parmi les matériels du ministère de la Défense, les aéronefs représentent 26%, suivis par les sous-marins (18%), les systèmes informatiques, satellites et engins spatiaux (17%), les bâtiments de surface (15%), les VET (13%) et les armements et missiles stratégiques (11%).

La cinquième réserve vise « les participations et autres immobilisations financières »²². La Cour constate qu'elles sont soumises à des « incertitudes qui affectent leur évaluation ». Cela la contraint à « maintenir une réserve substantielle, en dépit d'indéniables avancées ». Même si elle évoque, en 2012, « la dynamique vertueuse de la certification externe et les actions continues de l'administration en matière de qualité comptable auprès des entités contrôlées par l'État », notamment sur la base du décret du 7 novembre 2012 portant sur la gestion budgétaire et comptable publique, qui oblige les établissements publics à soumettre leurs comptes financiers à l'organe délibérant avant l'expiration du deuxième mois suivant

la clôture de l'exercice. Il sera alors possible de mieux articuler les calendriers de contrôle²³. Mais la Cour ne s'estime pas en mesure de se prononcer clairement sur l'évaluation de cette part significative du patrimoine financier de l'État.

Réserves 6 et 7

Ce sont là des réserves simples. La première concerne le patrimoine immobilier²⁴. La Cour indique que des « incertitudes significatives continuent de peser sur le recensement et l'évaluation du patrimoine immobilier de l'État ». Celles-ci l'amènent donc à « maintenir une réserve ». Elle remarque que, pour 2012, l'administration a continué de fiabiliser les données sur son parc immobilier, notamment via Chorus, ainsi que sur la base des précédentes recommandations de la Cour. Il reste cependant qu'« une incertitude demeure au 31 décembre 2012 sur l'évaluation du parc immobilier de l'État à cette date »²⁵. Précisons que cette évaluation repose sur des valeurs de marché et que certains biens spécifiques (monuments historiques, prisons...) sont évalués, selon les cas, à l'euro symbolique ou au coût de remplacement déprécié.

La seconde réserve simple vise les passifs non financiers²⁶. La Cour la justifie par les « incertitudes qui pèsent encore sur le recensement et l'évaluation de certains desdits passifs ». Elle précise qu'un arrêté du 12 mars 2012, relatif aux charges et passifs non financiers qui modifie les modalités de comptabilité étatique, a permis de diminuer de près de 33 millions d'euros des provisions pour charges et à augmenter de façon similaire les engagements hors bilan. Nonobstant ce procédé, la Cour estime que « les comptes de l'État donnent une vision incomplète de ses risques et de ses engagements », faute de les retranscrire encore trop souvent non conformément au décret.

Depuis la révision de 2008, le rôle de la Cour des comptes est fixé par la Constitution. La certification des comptes de l'État fait partie des missions pour lesquelles le Conseil Constitutionnel a estimé qu'elles devaient « veiller à ce que l'équilibre voulu par le constituant ne soit pas faussé au détriment du Parlement ou du gouvernement »²⁷. Il conviendra de vérifier si, dans son prochain rapport de certification, l'État a pu tenir compte et, surtout, appliquer les recommandations de la Cour. ■

²⁰ C'est sous Henri IV qu'est créé, en 1589, le premier secrétariat d'État à la guerre. En 2013, le ministère comptabilise 285 253 agents (400 000 agents en 2008 avant le changement de ministère de la gendarmerie). Les ressources totales de la mission « Défense » s'élèvent, comme en 2012, à 31,4 milliards d'euros, hors pensions. Ce budget 2013 privilégie l'activité opérationnelle des forces armées, dans le contexte particulier du désengagement d'Afghanistan. Les crédits dédiés à l'entretien du matériel, au fonctionnement opérationnel et au carburant, notamment, progressent ainsi de près de 300 millions par rapport à 2012.

²¹ Au 31 décembre 2012, les immobilisations en service du ministère, hors patrimoine immobilier, s'élèvent à 118 millions d'euros en valeur brute et 53 millions d'euros en valeur nette. Les stocks atteignent plus de 30 millions d'euros en valeur nette.

²² Au 31 décembre 2012, la valeur desdites immobilisations s'élève à 299 millions d'euros, soit 32% du total bilan. Celles-ci sont constituées de 1907 participations financières pour un montant de 231 millions d'euros, des créances desdites participations (39 millions d'euros), des prêts et avances (19 millions d'euros) et d'entités sans personnalité morale (8 millions d'euros). Au sein des participations de l'État, la valeur des 771 entités qui ont été contrôlées par l'État s'élève à 107,7 millions d'euros (11% de son actif).

²³ Cette disposition sera applicable dès 2016 pour les comptes 2015.

²⁴ Les patrimoines mobilier et immobilier de l'État possèdent une valeur considérable. L'immobilier de l'État et des opérateurs représente au bas mot près de 80 milliards d'euros (49,3 pour l'immobilier de l'État et 30 environ pour ses opérateurs), soit près de 53 000 immeubles. Le chiffrage de la valeur du patrimoine mobilier de l'État reste encore à établir. Or, cette valorisation peut prendre plusieurs formes : opérations de vente ou opérations de location lorsque le patrimoine n'est pas immédiatement cessible.

²⁵ Si l'on s'en tient aux treize fichiers publiés sur data.gouv.fr et répertoriés par Data Public, le patrimoine immobilier de l'État, c'est plus de 25 000 propriétés en France et à l'étranger : ambassades, terrains divers, garages, bunkers, bureaux... C'est aussi 96 cathédrales, 742 pages... C'est en tous cas un trésor national évalué, pour 2012, à 70 milliards d'euros pour les biens détenus par les administrations (soit près de 120 milliards d'euros si l'on inclut les quelque 50 milliards détenus par les 590 opérateurs de l'État).

²⁶ Ces passifs représentent essentiellement les engagements de l'État pris à l'égard des ménages, entreprises, organismes de sécurité sociale et collectivités territoriales, sur la base de plus de 1300 dispositifs d'aides distincts. Pour 2012, ces passifs s'élèvent à 274 millions d'euros. Il faut y ajouter les engagements hors bilan de toute nature (3100 millions d'euros) et, notamment, ceux issus de la mission régulatrice économique et sociale de l'État (423 millions d'euros).

²⁷ Cour des comptes, 25 juillet 2001, loi organique relative aux lois de finances, Rec. p. 99 ; Cour des comptes, 29 juillet 2005, loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale, Rec. p. 129.



René BARBERYE

Ancien directeur de la comptabilité publique

Vice-président du conseil de surveillance du centre hospitalier de Rambouillet

Les conditions de financement des établissements publics de santé auprès du secteur bancaire

L'Inspection générale des finances a rendu public en mars 2012 un rapport sur les financements bancaires des établissements de santé. Ce rapport a suscité un certain nombre de réactions dans le milieu hospitalier et, notamment, de la Fédération hospitalière de France (FHF), qui conteste plusieurs des préconisations.

Ce rapport comporte deux grandes parties. Dans la première, le rapport observe que les banques sont désormais réticentes par rapport au financement court terme et restreignent leur offre sur les lignes de trésorerie.

Cette observation est tout à fait exacte, mais on constate le même phénomène à l'égard du secteur public local. Il est clair que le durcissement des règles prudentielles prévu par les accords de Bâle III, afin de respecter le ratio de liquidité LCR, n'y est pas étranger.

S'agissant des établissements de santé, le rapport évoque une réticence plus prononcée des banques en raison de l'apparition d'incidents de paiement. Il semble toutefois que le nombre de ces incidents soit très limité. En tout état de cause, on a pu constater un renchérissement des conditions financières de l'ordre de 76% en un an.

Pour l'Inspection générale des finances (IGF), le crédit court terme est une anomalie qui résulte d'une gestion insuffisamment active de la trésorerie ou révèle un déficit structurel de l'établissement. D'après elle, les produits versés par l'assurance maladie représentent 43% des produits réels des établissements de santé et sont versés par l'Agence centrale des organismes de Sécurité sociale (ACOSS) selon des calendriers de versement prédéterminés. De même, au niveau des charges, 73% sont des dépenses de personnel qui peuvent être aisément anticipées. Dans ces conditions, « dans un tel cadre ou l'incertitude en matière d'encaissements et de décaissements apparaît raisonnable et maîtrisable, le recours à un financement bancaire ne devrait pas être nécessaire ».

Le diagnostic est exact pour l'essentiel mais mérite néanmoins d'être nuancé sur quelques points. En effet, les versements de l'assurance maladie peuvent connaître des variations assez fortes dépendant du calendrier budgétaire de plus en plus décalé dans le temps.

En 2013, l'extension du Fonds d'intervention régional (FIR) et une articulation approximative entre les versements du FIR et des dotations des missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation (MIGAC) ont créé une réelle incertitude qui a obligé la tutelle à adresser en urgence des instructions aux caisses d'assurance maladie pour éviter l'apparition de trous de trésorerie. Par ailleurs, le jour où les hôpitaux vont basculer en facturation individuelle (FIDES), la visibilité risque d'être moins bonne. En outre, le rapport n'évoque pas les recettes du titre II (reste à charge mutuelles / complémentaires / patients), pour lesquelles la prévision infra-annuelle n'est pas aisée, en raison des pratiques non maîtrisables des mutuelles.

En ce qui concerne les dépenses, les établissements connaissent des à-coups très forts de trésorerie en début et en fin de gestion, à cause des opérations de clôture qui ne sont pas nécessairement identiques d'une année sur l'autre.

Le rapport examine ensuite les solutions alternatives pour ce financement de la trésorerie :

- l'émission de billets de trésorerie est envisageable mais ne concernerait qu'une minorité d'établissements de santé. Ceci apparaît évident.
- l'instauration d'une gestion mutualisée de la trésorerie de l'ensemble des établissements publics de santé présente des

inconvenients majeurs. Celle-ci serait théoriquement possible dans la mesure où le compte au trésor présente de manière permanente un solde dépassant les deux milliards d'euros. Toutefois, un tel dispositif pourrait inciter les établissements à un certain laxisme et poserait un problème pour la gestion de la trésorerie de l'État, sans même évoquer un risque de contagion au secteur public local. S'agissant des hôpitaux, cette trésorerie positive est la seule contrepartie à la mise à disposition du personnel du Trésor en charge du recouvrement des recettes et de l'exécution des dépenses dans les trésoreries de la Direction générale des finances publiques (DGFIP).

Sur la base de ces constatations, l'IGF conclut que l'accès au crédit court terme doit être maintenu jusqu'à la mise en place d'une gestion rigoureuse de la trésorerie dans tous les établissements. Mais elle propose, après une période transitoire de trois ans, d'interdire aux établissements le recours aux lignes de trésorerie. Ceci est peut-être excessif. Certains hôpitaux, se trouvant dans des zones très fragiles socialement, font face à des montages de créances irrécouvrables et des problèmes extrêmement difficiles de recouvrement des créances du titre II. L'interdiction des lignes de trésorerie les conduirait à l'asphyxie. Par ailleurs dans le passé, les lignes de trésorerie à des coûts proches de zéro ont été profitables aux hôpitaux lors du démarrage, notamment du plan Hôpital 2007. Par contre, l'encadrement, avec un montant maximum calculé par rapport au cycle d'exploitation, serait sans doute plus raisonnable.

L'IGF propose en complément l'obligation d'établir un plan pluriannuel de trésorerie sur trente-six mois, soumis à la validation du directeur général de l'ARS, actualisé tous les six mois de manière glissante. L'idée est séduisante, il n'est pas sûr qu'elle soit opérationnelle.

Tout d'abord, prévoir l'évolution de la trésorerie sur trois ans est rien moins qu'évident : il y a de fortes incertitudes sur les recettes, en raison de la baisse des tarifs décidée chaque année et des aléas sur l'activité. L'expérience montre, en effet, que la fréquentation des hôpitaux connaît des à-coups, dont les raisons ne sont pas toujours faciles à déterminer (fermeture d'un service dans un établissement proche, indisponibilité d'un praticien ayant une forte activité, épidémie de grippe...). De même en matière de charges, on peut avoir des dépenses difficilement prévisibles. Exemple en 2013, lorsque les hôpitaux voient arriver des appels de cotisations de la Caisse nationale de retraite des agents des collectivités locales (CNRACL) résultant de dossiers en stock concernant la validation de la part patronale dans le cadre des reconstitutions de carrière. De même, toujours en 2013, les hôpitaux supportent une hausse des cotisations CNRACL, conformément à la loi de financement de la sécurité sociale. Ils supportent également les effets du reclassement des infirmiers, des infirmiers spécialisés et des cadres de santé. D'autre part, gaz et électricité connaissent de fortes hausses récurrentes. Au total, toutes ces dépenses, imprévues en 2012, représentent des sommes non négligeables qui impactent la trésorerie.

On peut également s'interroger, en l'état actuel des choses, sur la capacité de la majorité des directeurs administratifs et financiers (DAF) des hôpitaux et sur leur disponibilité pour réaliser un travail sérieux. Le préalable serait de leur assurer

avant leur première affectation une formation spécialisée solide... ce qui n'est pas le cas actuellement.

Enfin, ce n'est pas faire injure aux agences régionales de santé (ARS) que de douter de leur capacité à valider sérieusement la totalité des plans des hôpitaux publics. Elles n'en ont ni les moyens humains ni la capacité, pour les petites ARS qui peinent déjà à suivre les circulaires et contre-circulaires. L'ARS d'Île-de-France, la plus importante, devrait suivre plus de soixante-dix plans. Elle suit déjà plus particulièrement quatorze établissements dans le cadre du dispositif Appui régional aux établissements sensibles (ARES), et c'est très méritoire.

Il conviendrait plus raisonnablement de se centrer sur les quelques cinquante cas qui posent problème au niveau national, comme le fait l'ARS d'Île-de-France.

L'IGF propose en outre d'imposer dans chaque établissement la mise en place d'un fonds de roulement de sécurité correspondant au besoin au fonds de roulement calculé par l'ARS. Cette proposition est pertinente sous réserve des problèmes de faisabilité évoqués ci-dessus.

Elle suggère également l'élaboration par la DGOS et la DGFIP d'un guide méthodologique sur la gestion active de la trésorerie. Cette sensibilisation serait sans aucun doute utile. Elle propose également la désignation d'un référent dans chaque ARS et DRFiP pour suivre les plans de trésorerie et apporter un appui aux gestionnaires. On retrouve à cet égard les doutes évoqués plus haut.

Rétablir la confiance du secteur bancaire

Dans une seconde partie du rapport, l'IGF considère que « la capacité des établissements publics de santé à financer leurs investissements par le crédit bancaire moyen et long terme doit être préservée en rétablissant la confiance du secteur bancaire ».

L'IGF constate tout d'abord que l'endettement moyen et long terme est passé de 9 milliards d'euros en 2003 à 24 milliards de 2011 et concerne près de 89% des établissements. Sur la même période, l'encours obligataire des établissements a également progressé passant de 240 millions d'euros en 2003 à plus de 1,6 millions en 2011. De ce fait, les frais financiers ont été multipliés par 2,5 pour atteindre 823 millions d'euros en 2011.

Par ailleurs, une part significative de l'encours est composée de crédits structurés présentant pour certains un fort risque de dégradation financière. La note du 6 avril 2012 de l'Agence technique de l'information sur l'hospitalisation (ATIH) montre que 17,5% des prêts ont une cotation supérieure à 3B (charte Gissler), dont 5,6% sont hors charte Gissler (>5 E).

Dans ces conditions, la mission recommande que les établissements de santé procèdent au remboursement anticipé de leurs emprunts structurés les plus sensibles dans les meilleurs délais, y compris si cela doit entraîner un coût budgétaire certain.

Un tel remboursement apporterait à coup sûr une meilleure sérénité aux gestionnaires. Mais il n'est pas toujours réalisable, non seulement en raison du coût budgétaire qui peut être considérable mais aussi des problèmes de trésorerie qu'il peut poser.

Dans un article paru en novembre 2009 dans la revue *Gestion et finances publiques*, Michel Klopfer suggérait une attitude très pragmatique. Il distinguait entre les produits chauds (ceux qui ont explosé) et les produits froids (ceux dont l'option n'a pas encore joué mais le pouvant à l'avenir sans que cela soit certain), et il écrivait : « Pour les premiers, et si l'on facture plein pot le surcoût du produit chaud au client, il a par exemple le choix entre figer un taux de 22% (!) pour la durée résiduelle du contrat ou bien payer une pénalité qui représente 180% du capital restant dû (en sus du capital lui-même qui devra de toute façon être remboursé). Bien entendu, aucune des deux solutions n'est budgétairement acceptable.

« S'agissant des produits froids, l'addition est nettement moins lourde, puisque le client peut s'en sortir avec soit un taux de 6%, soit une indemnité de capital restant dû. » Mais compte tenu des incertitudes sur l'évolution des paramètres (dollar, franc suisse, euro), il écrit : « Cette dissymétrie conduit à ce que le rachat complet d'une option longue coûte statistiquement plus cher que de serrer les dents et de payer les échéances qui se présentent. Dans certains cas, la moins mauvaise des solutions est parfois d'attendre. » Dans de nombreux cas où le remboursement est infaisable, la bonne solution est, en effet, de serrer les dents en priant le ciel mais de provisionner le risque pour le cas où....

Au cours de son enquête, l'IGF a constaté une réticence croissante des banques à financer le secteur public hospitalier. Cela se traduit par une stabilisation, voire une réduction des nouveaux crédits et par leur renchérissement.

Parmi les raisons, elle évoque tout d'abord le fait que les hôpitaux ont une obligation de dépôt de leurs fonds au Trésor. Ceci est un facteur peu attractif pour les banques, car il n'y a pas d'apport de liquidités. Pourtant, la situation est identique pour les collectivités locales et on ne constate pas la même réticence.

La grosse différence est qu'une collectivité locale possède une plus grande maîtrise de ses recettes (via l'augmentation des impôts), elle peut plus facilement réaliser des économies ou reporter certaines dépenses et est à-même de réaliser des cessions d'actifs. Au contraire, un hôpital dépend essentiellement pour ses ressources de la fréquentation, qui présente une faible élasticité. De même, il est difficile d'ajuster le poste personnel qui représente autour de 65% du budget, pour des raisons tenant aux statuts, aux pressions syndicales et politiques. Enfin, les hôpitaux qui avaient hérité du passé une certaine fortune immobilière l'ont liquidée depuis longtemps.

L'IGF n'insiste pas sur ce point, mais il est certain que la disparition de Dexia – qui était le plus gros prêteur des hôpitaux – constitue une réelle difficulté. Restent surtout les caisses d'épargne et le Crédit agricole et loin derrière le Crédit mutuel et la Société générale. Il est prévu que la Banque Postale et sa filiale, la Société de financement local (SFIL), prennent le relais. Cependant, la montée en puissance prendra du temps, car il est nécessaire de constituer des équipes formées à ce secteur.

Il semble également que les banques craignent qu'en cas de difficultés financières majeures d'un hôpital, elles soient obligées d'accepter des abandons de créances en raison de la pression politique et sociale. Or, le financement d'une part de l'investissement hospitalier par l'emprunt est une solution

cohérente et indispensable et le crédit bancaire est la solution globale la plus opérationnelle.

En effet, le financement obligataire est une formule qui ne peut être mise en œuvre que par quelques grands centres hospitaliers, comme l'AP-HP, ou quelques CHU. Trois émissions groupées ont été réalisées avec succès depuis 2009. Toutefois, face à la dégradation du risque de certains hôpitaux, l'agence Moody's considère désormais que c'est la note de l'établissement le plus faible qui détermine la note de l'émission groupée, ce qui va renchérir le coût de cette formule. Certains directeurs ont envisagé des groupements solidaires d'émissions obligataires mais on voit mal les établissements les mieux notés accepter d'ouvrir le groupement à des établissements en situation difficile. La mission émet en outre de grandes réserves sur le remboursement *in fine*, pouvant créer de très graves problèmes de trésorerie.

L'IGF évoque ensuite pour l'écarter un mécanisme de prêts refinancés par l'État à travers des émissions de dette publique. Une telle technique aurait en effet des conséquences négatives sur l'appréciation portée sur le crédit de l'État.

Elle évoque également une intervention du fonds d'épargne géré par la Caisse des dépôts et consignations pour l'écarter aussi. Cela ne correspond pas à la doctrine d'emploi des ressources centralisées sur le fonds d'épargne orientée en priorité vers le financement du logement social. Elle admet toutefois que cette solution peut permettre de pallier temporairement une défaillance de l'offre.

Rappelons que par le passé, la Caisse de dépôts prêtait au secteur hospitalier, soit directement, soit par le biais du contingent Minjot des Caisses d'épargne, soit par le biais de la Caisse d'aide à l'équipement des collectivités locales (CAECL), établissement géré par la Caisse et ancêtre du Crédit local de France puis de Dexia. La doctrine d'emploi des fonds d'épargne, si elle doit rester marquée par une nécessaire prudence, peut évoluer : c'est si vrai que pour pallier la défaillance de Dexia, le gouvernement a prévu une enveloppe de cinq milliards de prêts de la Caisse pour des projets du secteur local et hospitalier, destinée à financer des investissements d'une durée de vingt à quarante ans.

En définitive, l'IGF conclut que le maintien d'une offre de crédit bancaire équilibrée suppose de rétablir la confiance des banques envers les établissements publics de santé. Il faudrait ajouter, me semble-t-il, un autre paramètre : retrouver un nombre suffisant d'établissements prêteurs, ne serait-ce que pour recréer une certaine concurrence. Or, certaines banques qui ne sont jamais intervenues ou très peu sur ce secteur qu'elles connaissent mal sont, bien entendu, réticentes à venir. La disparition de Dexia reste une difficulté majeure et la montée en puissance des substituts risque d'être longue.

Pour rétablir la confiance, l'IGF propose quatre axes d'action :

1 - Mettre en place un dispositif efficace de prévention et de traitement des incidents de paiements bancaires. Elle suggère d'imposer aux directeurs d'hôpitaux de prévenir le directeur de l'ARS de tout risque d'incident de paiement. Cela va de soi, et c'est bien ce qui se passe aujourd'hui. Elle propose également d'imposer au directeur de l'ARS de mettre en œuvre l'article

L 6145-3 du code de la santé publique obligeant l'hôpital à fournir dans un certain délai un plan de redressement. À ma connaissance, cet article est effectivement appliqué et n'appelle pas de nouvelles contraintes vis-à-vis de l'ARS.

Elle propose, par ailleurs, en cas d'alerte, la mise en place par l'ACOSS d'avances de trésorerie, avec une saisie automatique du Comité interministériel de performance et de la modernisation de l'offre de soins (COPERMO) pour que l'établissement soit inscrit dans les établissements suivis.

2 - Instaurer un dispositif généralisé d'autorisation préalable de recours à l'emprunt fondé sur l'analyse des ratios financiers. Concrètement, l'IGF propose de soumettre la souscription de tout emprunt de moyen ou long terme à l'autorisation préalable du directeur général de l'ARS compétent, de diffuser une liste des critères devant être *a minima* respectés pour pouvoir être autorisé à recourir à l'emprunt et de mettre en place dans chaque ARS une cellule spécialisée en matière d'emprunt.

Personnellement, je pense qu'une telle mesure est excessive, parce que la situation de la grande majorité des hôpitaux ne suscite pas d'inquiétude sur le plan financier et que demander aux ARS de valider toute demande d'emprunt sur la base d'une analyse dépasse leurs capacités en moyens humains. Mieux vaut se focaliser sur les cas qui posent réellement problème. L'ARS a d'ailleurs aujourd'hui par le biais de l'approbation de l'état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD) et du plan global de financement pluriannuel (PGFP), qui présente de manière claire le recours à l'emprunt, la possibilité d'obtenir de l'établissement toutes les informations qu'elle souhaite. Le décret du 10 décembre 2011, qui encadre le recours à l'emprunt pour les établissements sensibles, semble suffisant.

Enfin, une telle mesure serait déresponsabilisante pour les chefs d'établissement qui gèrent correctement leur hôpital et qui sont déjà empêtrés dans des processus bureaucratiques paralysants. Mieux vaudrait sanctionner ceux qui se sont montrés défaillants et ne pas leur donner une promotion, comme on en a quelques exemples regrettables.

3 - La définition et la mise en œuvre d'une doctrine nationale de traitement des emprunts sensibles, afin de limiter l'exposition au risque de taux.

L'article D. 6145 71 a prévu que les hôpitaux ne peuvent souscrire un emprunt avec un taux d'intérêt variable qui peut devenir supérieur au double du taux d'intérêt nominal appliqué au cours de la première période de l'emprunt. Ceci est, bien entendu, une excellente mesure, mais il est dommage qu'on ait attendu décembre 2011 pour la prendre.

Pour le passé, l'IGF propose que la DGOS et la direction générale du Trésor élaborent une doctrine de traitement des situations en fonction du type d'emprunt souscrit. Elle propose de réserver une sous-enveloppe de la dotation nationale de financement des MIGAC au soutien budgétaire des hôpitaux procédant à la restructuration de leurs emprunts, conformément à la doctrine arrêtée par la DGOS. Ceci apparaît en effet nécessaire mais encore faut-il disposer des ressources correspondantes.

Elle propose, conformément à l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), que pour les produits complexes une provision soit constituée à hauteur de l'estimation financière du risque de perte et de réévaluer cette provision à chaque clôture sur la base des nouvelles anticipations de taux établies par le marché. Il s'agit là d'une excellente mesure, mais elle ne règle pas le problème de la capacité effective à abonder le fonds de roulement pour faire face en trésorerie à la réalisation du risque de perte, puisqu'elle n'a pas d'impact sur le cycle d'exploitation. À noter que fin juin 2013, l'arrêté devant permettre de calculer les provisions nécessaires pour faire face au risque des emprunts structurés n'est toujours pas paru.

4 - Le renforcement de la communication sur les mesures prises par la tutelle en matière de gestion du risque financier des établissements de santé.

Comme on le voit ce document contient un diagnostic assez complet de la situation et propose un certain nombre de mesures justifiées. Il est sans doute trop marqué par quelques défaillances, peu nombreuses, qui le conduisent parfois à verser dans un centralisme démotivant pour les acteurs. Une association de l'IGAS à cette mission aurait sans doute permis de prendre en compte dans une plus juste mesure la réalité des relations ARS-établissements de santé qui sont devenues beaucoup plus étroites depuis la loi Hôpital, patients, santé, territoires (HPST). ■



Jean-Louis ROUQUETTE

Inspecteur général des finances

Président de la Commission interministérielle de coordination des contrôles

Fonds européens : d'un programme à l'autre

La Commission interministérielle de coordination des contrôles (CICC) est chargée de vérifier la gestion des fonds attribués par l'Europe à la France. Dans le cadre de la nouvelle programmation 2014-2020, cette autorité d'audit est amenée à voir évoluer sa pratique. Cet article fait le point sur les principaux changements attendus.

Un cycle de programmation européenne s'achève, la génération 2007-2013, et déjà s'annonce le suivant : 2014-2020. Dans un contexte budgétaire globalement difficile, la mobilisation de seize milliards d'euros pour la politique de cohésion au profit de la France dans le cadre de la prochaine programmation, soit une enveloppe quasi identique à celle de la précédente, reste un enjeu de taille ; les discussions, parfois âpres, sur les conditions de leur gestion l'ont d'ailleurs bien illustré. Les grands arbitrages désormais rendus sur ce point, reste aux autorités françaises à passer à la mise en œuvre ; une tâche dont il ne faut pas sous-estimer les difficultés comme les exigences.

Par rapport aux règles aujourd'hui en vigueur, la nouvelle génération comportera son comptant de nouveautés : approche multi fonds renforcée, conditionnalités *ex ante*, volet performance « durci », etc. On veut croire également aux annonces de la Commission quant aux perspectives de simplification qu'elle affiche, mais sur ce point, une certaine prudence s'impose. En revanche, la chaîne de gestion et de contrôle reposera toujours sur le triptyque d'acteurs bien connu : autorité de gestion, de certification et d'audit ; avec toutefois quelques innovations importantes, tenant soit aux règles communautaires elles-mêmes, soit à des choix nationaux d'organisation, sur lesquels cet article va revenir. C'est vu du prisme de la Commission interministérielle de coordination des contrôles (CICC), autorité d'audit, que l'on évoquera, ici, le volet « gestion et contrôle » de la prochaine programmation, et les principaux changements qui la caractériseront.

I. Le paysage des autorités de gestion se trouvera profondément transformé

En tant que telle, la mission d'une autorité de gestion ne sera pas fondamentalement bouleversée d'une programmation à

l'autre. Celle-ci reste l'entité en charge de la définition du programme, de sa gestion opérationnelle et financière.

Les engagements de campagne électorale ont ceci de particulier qu'ils se concrétisent parfois. Ainsi, la fusion DGI/DGCP avait-elle été annoncée, en 2007, par Nicolas Sarkozy lors du débat télévisé avec Ségolène Royal. De son côté, le candidat François Hollande avait annoncé que la gestion des fonds européens serait transférée aux conseils régionaux ; les mois qui viennent de s'achever ont vu le gouvernement traduire dans le concret cet engagement. Il s'agira d'un transfert raisonné et modulé, selon les fonds et les politiques qu'ils sont appelés à sous-tendre.

1. Pour le Fonds européen de développement régional (FEDER), l'option retenue est celle de la décentralisation la plus large de sa gestion en direction des régions. Celles-ci, qui géraient d'ores et déjà des enveloppes significatives sous couvert d'une délégation de gestion et d'une subvention globale, seront les autorités de gestion en titre de l'ensemble des programmes FEDER. Il devrait en aller de même pour les programmes inter-régionaux dédiés à certains massifs ou fleuves, pour lesquels l'État s'était réservé la possibilité d'une gestion par le préfet coordonnateur si les régions ne mettaient en place de gouvernance adaptée. Cette exception, à la date de rédaction de cet article ne devrait finalement pas se concrétiser. Quant aux programmes de coopération territoriale, déjà quasiment tous gérés par des conseils régionaux, leur situation ne changera pas.

2. S'agissant du Fonds social européen (FSE), l'approche ne pouvait qu'être plus nuancée. L'État reste en effet directement responsable de la politique de l'emploi, et, dans la période actuelle, on pouvait difficilement envisager qu'il se défasse des enveloppes FSE affectées à ces actions. De même, se posait la question des politiques d'insertion par l'économique, souvent portées par les conseils généraux : l'État allait-il rester leur

interlocuteur ou allait-il transférer aux conseils régionaux le soin de répartir les enveloppes départementales ?

Finalement, le gouvernement a fait le choix de ne concéder aux régions que les enveloppes correspondant à leurs attributions dans le domaine de la formation professionnelle, soit 35 % des crédits FSE. Chaque région sera donc autorité de gestion en titre d'une part de l'enveloppe FSE. Le ministère de l'Emploi (Délégation générale à l'Emploi et à la Formation professionnelle), restera, lui, gestionnaire d'un large programme national, correspondant à 65 % de cette enveloppe, et dont il pourra déléguer une partie de la gestion aux départements qui en feront la demande.

3. Le Fonds européen pour les affaires maritimes et la pêche (FEAMP), qui succèdera, avec un champ d'intervention un peu plus large, à l'actuel Fonds européen pour la pêche (FEP), ne permet que la mise en place d'un programme par État membre. La question était de savoir si tout ou partie de la gestion pouvait en être déléguée aux régions. Après discussion, le gouvernement a émis une réponse de principe favorable à l'idée d'une délégation aux régions de la gestion de certaines mesures ; il reste encore à définir les contours de cette délégation, un débat qui est renvoyé à l'automne, lorsque les travaux européens sur la définition du futur règlement FEAMP auront plus avancé.

4. Un mot sur le Fonds européen agricole pour le développement rural (FEADER), même s'il n'est pas dans le champ d'intervention de la CICC : face à une très forte revendication des régions sur ce point, le ministère de l'Agriculture a fini par accepter l'idée d'en confier la gestion aux régions, mais sous la réserve d'un encadrement national étroit afin d'éviter d'éventuelles distorsions de traitement des agriculteurs de régions différentes.

À court terme, la balle est dans le camp du Parlement. Un amendement au projet de loi « métropoles » a en effet été déposé pour fonder en droit la possibilité de transférer aux conseils régionaux, sur leur demande, la fonction d'autorité de gestion ; le même texte règlera également les questions de responsabilité financière en transférant de l'État vers la collectivité concernée la responsabilité d'éventuelles irrégularités de gestion.

Par la suite, les autorités de gestion vont devoir s'adapter à un référentiel d'organisation pour lequel on pressent que la Commission va placer la barre assez haut, qu'il s'agisse de la qualité du contrôle interne ou de thèmes auxquels elle accorde une importance croissante : la prévention des conflits d'intérêts et la politique anti-fraude.

II. La DGFiP face à une mission de certification élargie

L'autorité de certification gardera sa mission traditionnelle de contrôle et certification des demandes de paiement adressées à la Commission. Mais elle exercera une mission nouvelle dont l'importance ne doit pas être sous-estimée : la production des comptes annuels des programmes, des comptes dont l'autorité de certification devra certifier le caractère sincère et fidèle. Ces comptes seront désormais soumis à un arrêté annuel, à la différence de l'actuelle programmation, où sur le plan comptable, seule fait foi la comptabilité arrêtée à la clôture, soit en toute fin de période.

Comme actuellement, c'est la DGFiP, et ses directions régionales, qui devrait assurer cette mission pour le compte des autorités de gestion, et plus particulièrement, des régions. FEAMP et FEADER garderont toutefois leurs autorités de certification historiques, respectivement France Agrimer et l'Agence de services et de paiements.

Une issue qui n'était guère évidente. En effet, la Commission, dans ses premières épures réglementaires, avait opté pour un schéma dans lequel l'autorité de gestion assurait elle-même la fonction de certification. Les autorités françaises, appuyées par d'autres États, ont sur ce point réussi à faire évoluer les projets de textes afin que puisse être maintenue la formule de séparation fonctionnelle entre autorité de gestion et autorité de certification, et, partant, l'indépendance de cette dernière.

Au demeurant, la question aurait pu se poser de savoir si les régions voulaient recourir aux services des DRFiP ou à ceux d'un autre prestataire. Mais il est vite apparu que ce ne serait pas le cas, et le choix DGFiP s'est naturellement imposé, conforté par l'expérience des précédentes programmations, et par les engagements de qualité et de gratuité de service pris par la direction générale.

Reste à trancher la question des programmes de coopération territoriale, dont la fonction de certification est actuellement assurée par la Caisse des dépôts et consignations ; une mission particulièrement délicate compte tenu du caractère multinational des acteurs de ces programmes. La position de la Caisse quant à la poursuite de sa mission et de ses conditions est encore à préciser.

C'est l'occasion d'indiquer que l'année comptable « communautaire » sera désormais un exercice « à cheval », s'étendant du 1^{er} juillet au 30 juin de l'année suivante. Les autorités de gestion, de certification et d'audit auront jusqu'au 28 février N+2 pour fournir à la Commission l'ensemble des documents, rapports, comptes et avis requis par cette dernière. Un délai réduit par rapport à la programmation en cours, où ces mêmes autorités ont une année complète pour accomplir leurs diligences.

III. La CICC, actuelle et future autorité d'audit

Dernier acteur du triptyque traditionnel : l'autorité d'audit. La CICC est confirmée dans sa mission, même si elle va devoir faire face à de nouveaux défis. Au moins trois : son rôle dans la procédure de désignation des autorités de gestion et de certification, la multiplication des contrôles d'opération et la formulation d'un avis annuel sur les comptes des programmes.

1. La Commission a décidé de renvoyer aux États membres eux-mêmes la responsabilité de la désignation officielle des autorités de gestion et de certification, exigeant toutefois que la décision de l'État membre s'appuie sur un avis d'audit indépendant. C'est finalement à l'autorité d'audit que reviendra cette mission ; choix logique, la nouvelle procédure de désignation prolongeant en quelque sorte l'actuel avis donné par la CICC sur les descriptifs de systèmes de gestion et de contrôle.

L'une des difficultés de cette nouvelle procédure sera d'ajouter à un premier examen documentaire un audit sur place du grand nombre de nouvelles autorités de gestion, et ceci dans un laps de temps contraint, puisque la publication de l'acte de

désignation conditionnera la possibilité de déclarer des dépenses à la Commission.

2. La nouvelle organisation aura également un impact majeur sur l'activité de contrôle d'opérations dont le nombre pourrait se trouver multiplié par un facteur 5 à 8. Aujourd'hui, le nombre de contrôles est arrêté sur des bases statistiques bien précises, ils sont appliqués à des programmes nationaux : un programme unique FSE, 31 programmes FEDER, mais traités comme une entité unique en raison d'un univers de gestion unifié... Sur ces bases, avec 140 à 180 contrôles par grands fonds, on dispose de résultats suffisamment probants pour exprimer un avis d'audit sur la régularité et la légalité des opérations d'un programme, et chiffrer le taux d'irrégularité susceptible de l'affecter. La régionalisation bouleverse cette donne, désormais, les avis annuels devront porter sur chacun des programmes régionaux et nationaux.

À cet effet de « morcellement » des programmes, il faut ajouter les conséquences des nouvelles règles d'échantillonnage arrêtées par la Commission au début de l'année 2013 ; des règles qui allègent le fardeau de contrôle pour les très grands programmes, mais qui les alourdissent pour les plus petits (abaissement du seuil d'échantillonnage statistique obligatoire, minimum de 30 contrôles par programme...) !

L'ensemble des acteurs de la chaîne de gestion et de contrôle va donc se trouver face à un défi de mobilisation de moyens de contrôle d'autant plus redoutable que bien peu avaient anticipé cette conséquence indirecte de la décentralisation de la gestion. Un défi non moins redoutable pour la CICC qui devra

adapter ses méthodes de travail et bénéficier de moyens supplémentaires pour assurer la supervision adéquate et l'exploitation des contrôles.

3. Enfin, la CICC devra apprendre un métier nouveau pour elle : le contrôle des comptes. En effet, corollaire de la mise en place d'arrêtés comptables annuels, la CICC devra également donner une opinion sur les comptes ainsi établis. Elle devra s'appuyer sur ses audits de systèmes, sur la qualité de la piste d'audit telle qu'elle ressort des contrôles d'opération, et réaliser des tests spécifiques à la réception des comptes certifiés par l'autorité de certification. Là, également, une méthodologie est à écrire, sans aucun doute, en étroite partenariat avec la DGFIP.

Le commissaire européen chargé de la politique régionale, Johannes Hahn, intervenant devant un parterre de ministres, d'élus locaux et de responsables administratifs lors de la conférence de clôture du partenariat français, à Tours le 9 juillet dernier, disait : « *Maintenant, le défi est de s'assurer que l'excellence sera maintenue alors que la France transfère la gestion du FEDER et d'une partie du FSE aux conseils régionaux. J'ai toujours été en faveur de ce changement [...] Mais je sais que cela va être très dur pour les acteurs impliqués. Ne faites pas d'erreur, cela va être un exercice très difficile.* » Il a ainsi opportunément rappelé que l'exigence de qualité administrative à l'égard de tous les acteurs de la chaîne de gestion et de contrôle ne sera pas moindre dans cette nouvelle programmation, bien au contraire. Ne doutons pas que le message de mobilisation aura été bien entendu. ■



Christian BABUSIAUX
Président de Chambre à la Cour des comptes

Cet article a été préparé avec le concours de Clément Luzerne, qui avait assisté Pierre Jamet, rapporteur général, dans la préparation du rapport de la Cour des comptes.

L'organisation territoriale de l'État : quels enjeux pour les administrations financières ?

Cet article diffuse par Lavoisier est disponible en accès libre et gratuit sur archives-gfp.revuesonline.com

La Cour des comptes a publié en juillet 2013 un rapport sur l'organisation territoriale de l'État. Cet article analyse particulièrement la situation des administrations financières.

La présence de l'État sur le territoire a fait l'objet ces dernières années de nombreuses réformes, dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP) en 2007, de la réforme de l'administration territoriale de l'État (RéATE) en 2009, mais aussi, par exemple, de celle de la carte judiciaire ou de la création des agences régionales de santé (ARS). Celles-ci ont permis d'importants progrès, mais n'ont pas réglé tous les problèmes. L'organisation territoriale de l'État demeure trop complexe et pas assez efficace ; elle ne permet pas un fonctionnement suffisamment efficace de chacune des administrations ni une mise en œuvre optimale des politiques publiques. Cette organisation n'est pas totalement adaptée aux besoins d'aujourd'hui et n'a pas pleinement pris en compte la décentralisation. Les réductions d'effectifs intervenus depuis lors et celles programmées rendent de plus en plus problématique la viabilité d'un nombre croissant d'unités.

La Cour des comptes a publié, mi-juillet 2013, un rapport sur l'organisation territoriale de l'État. Ce rapport présente deux particularités : d'une part, il examine l'ensemble des services de l'État présents sur le territoire ainsi que ses opérateurs, hormis l'éducation et la défense ; d'autre part, il procède à une

analyse transversale de la présence de l'État sur le territoire. Il étudie la configuration et les problématiques des structures actuelles, ainsi que les conditions concrètes de leur animation et de leur gouvernance.

Dans cet ensemble, les administrations en réseau de Bercy – DGFIP, DGDDI, DGCCRF, INSEE – sont importantes par les effectifs qu'elles gèrent mais aussi parce qu'elles sont au cœur de fonctions essentielles de l'État. À elles quatre, elles représentaient 112 140 agents en 2012, tandis que l'ensemble des services placés sous l'autorité des préfets en comptaient 85 789¹. Ces administrations se caractérisent par leur réseau territorial dense et leur relation importante avec les contribuables, les usagers, les consommateurs ou encore les entreprises. Ces caractéristiques leur confèrent un caractère unique dans le paysage administratif et les confrontent à de multiples défis, notamment dans le contexte budgétaire actuel.

Le présent article se concentre sur ces quatre administrations. Celles-ci ont connu d'importantes réorganisations et, pour

¹ Recensement effectué par la Cour des comptes.

beaucoup, des réductions non négligeables de leurs effectifs, parfois plus notables que la moyenne de l'État. Le rapport de la Cour montre que ces évolutions en profondeur, si elles ont permis de progresser dans bien des domaines, se sont accompagnées de la persistance de difficultés, voire de nouveaux problèmes, que l'on peut regrouper en trois catégories : les fonctions de contrôle, les problèmes de structure et d'organisation et les conditions concrètes de fonctionnement.

Les fonctions de contrôle

La fonction de contrôle est une des missions essentielles de l'État qu'il est le seul à pouvoir assurer. Elle répond à un besoin de sécurité, que ce soit en matière fiscale pour garantir la rentrée de l'impôt et l'égalité des citoyens, en matière de sécurité des produits ou pour lutter contre toute forme de trafic, ou encore pour assurer le respect des règles de concurrence.

Les administrations de l'État, notamment celles de Bercy, doivent s'adapter à une concentration accrue de la population et de la production, à une ouverture du territoire aux mouvements de personnes, de capitaux et de produits, et, dans tous ces domaines, à une circulation de flux sur l'ensemble du territoire. Une part déterminante des contrôles ne peut plus être ni conçue ni menée au plan local. Ce sont donc des compétences incombant à l'État qui doivent être adaptées aux réalités actuelles. L'articulation entre administration centrale et administration territoriale, le maillage sur l'ensemble du territoire, sont encore plus importants qu'autrefois.

Le contrôle fiscal

Pour le contrôle fiscal, le principe d'une « sanctuarisation » des effectifs a prévalu ces dernières années. En revanche, l'organisation du réseau et son pilotage ne se sont pas suffisamment adaptés aux évolutions majeures de l'assiette fiscale, que ce soit sa concentration sur le territoire ou sa mobilité internationale.

Dix directions régionales de contrôle fiscal (DIRCOFI) pilotent le contrôle fiscal, mais les plans interrégionaux de contrôle fiscal ne constituent pas de véritables outils opérationnels. Le réseau de la DGFiP, et notamment les brigades de contrôle fiscal, n'est pas homogène selon les départements et à l'intérieur de ceux-ci. Comme la Cour l'avait relevé dans ses rapports publics annuels de février 2010 et février 2012, le contrôle fiscal demeure à réorganiser.

Le contrôle de légalité

Contrepartie de la suppression de la tutelle décidée en 1982, le contrôle de la légalité des actes des collectivités territoriales devait être un dispositif important de l'équilibre de la décentralisation. Confié aux préfets qui disposent d'un pouvoir d'appréciation, il a été, dès le départ, diversement exercé. Si la question de son maintien fut clairement posée lors de l'acte II de la décentralisation, il a été maintenu et des instructions ministérielles donnent chaque année les domaines sur lesquels il doit porter par priorité.

Dans nombre de collectivités, la qualité des services, notamment juridiques, s'est notablement renforcée. Les collectivités n'hésitent guère, pour les dossiers complexes, à s'entourer

d'experts du secteur privé. Cependant, les contrôles des chambres régionales des comptes montrent que, dans certains domaines, le contrôle de légalité conserve son utilité. Ce contrôle relève des préfetures mais les agents de la DGFiP et de la DGCCRF y apportent traditionnellement une contribution. Dans les préfetures, l'effectif consacré à cette mission et au conseil aux collectivités est passé de 3 697 en 2008 à 2 685 en 2013. Dans presque tous les départements, le contrôle de la légalité sur les actes des communes, longtemps confié aux sous-préfetures, a été recentré à la préfeture, mais sans véritable réflexion sur le rôle de conseil envers les petites collectivités. La réduction du nombre d'agents chargés du contrôle, et l'affaiblissement du niveau de leur formation, ne sont pas compensés par l'existence, depuis 2002, d'un pôle interrégional d'appui au contrôle de légalité (PIACL) à compétence nationale, implanté à Lyon, relevant du ministère de l'Intérieur et qui ne comporte que 17 agents.

Pour apporter un appui technique, la DGFiP avait mis en place, dès les années 1990, des pôles spécialisés. Ces créations correspondent bien à la fois à l'idée de développer dans l'administration des centres de ressources et à celle d'utiliser les possibilités nouvelles de conseil à distance. Une convention a été signée en 2006 entre le pôle lyonnais de la direction générale des collectivités locales (DGCL) et celui de la DGFiP. Toutefois, ce dernier ne comporte qu'une quinzaine d'agents.

Ces points méritent d'autant plus d'être relevés dans le contexte d'une décentralisation accentuée et dont les enjeux en termes tant de politiques publiques que de financements sont de plus en plus importants.

Le contrôle de la concurrence et des marchés publics

Les illégalités potentielles, comme les ententes dans les marchés publics, relèvent du contrôle du respect des règles de concurrence, effectué par les agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes. Cependant, ces derniers, bien qu'en nombre très restreint, sont maintenant répartis entre les directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) et les directions départementales de la cohésion sociale et de la protection des populations (DDCSPP), y compris dans le département chef-lieu de région. De plus, ils ne sont plus obligatoirement invités aux réunions des commissions d'appel d'offre et y ont, dans les faits, participé d'une manière fortement décroissante au fil des ans. En outre, ils n'apportent généralement plus leur concours à l'exercice du contrôle de légalité par le préfet.

Pour ce qui concerne le contrôle de la concurrence, le transfert, en 2010, du service national d'enquête de la concurrence de la DGCCRF à l'Autorité de la concurrence a renforcé les pouvoirs et l'expertise de cette dernière. En revanche, les enquêtes menées par les brigades interrégionales d'enquêtes et par les agents de la DGCCRF, aujourd'hui éclatés entre les DIRECCTE et la DDCSPP, n'ont plus conduit à des saisines de l'Autorité de la concurrence. Cette disparition des saisines par le ministre n'a pas été compensée par une hausse des auto-saisines, et

globalement, si active que soit l'Autorité, les saisines contentieuses ont largement diminué ces dernières années.

Le contrôle des produits

Les effectifs des agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes ont fortement diminué mais le taux de contrôle a chuté encore plus rapidement. Entre 2011 et 2012, le nombre des agents de la CCRF affectés dans des directions départementales a baissé de 2,2%, tandis que celui des établissements contrôlés par ces agents a reculé de 7,8%. Les taux de contrôle sur la sécurité et la qualité des produits, notamment pour les contrôles exercés sur les lieux de production, ont décliné. En matière d'hygiène alimentaire, le taux de contrôle des établissements de « remise de produits alimentaires aux consommateurs » (commerces, restaurants, marchés) a été de 7% en 2012 – directions départementales de protection des populations (DDPP) et directions départementales de la cohésion sociale et de la protection des populations (DDCSPP) –, soit en moyenne un contrôle tous les quatorze ans. Un ensemble d'affaires récentes a montré que, malgré la responsabilité qui revient aux entreprises de mener des auto-contrôles, le contrôle par les services de l'État demeure essentiel.

Par ailleurs, pour le contrôle des flux de produits et de services, la dispersion des agents issus de la DGCCRF parmi 120 unités (96 départements métropolitains et 24 régions) ne s'est pas accompagnée d'une organisation interrégionale, contrairement à ce qui prévaut dans les autres services de contrôle. Enfin, la signature de protocoles successifs entre les douanes et la DGCCRF n'a pas conduit à une coopération suffisante. En outre cette coopération ne repose pas sur des bases de données communes entre administrations.

La lutte contre les trafics

Certes, les missions spécifiques de la DGDDI justifient des particularités, mais la nécessité de l'interconnexion avec les autres réseaux de contrôle n'est pas suffisamment prise en compte. La situation actuelle entrave la réalisation, autre que ponctuelle, d'opérations combinées avec la police, la gendarmerie et le Parquet, ou encore avec les agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes. Il n'existe pas non plus de mutualisation, alors que la douane a développé un réseau de renseignements et un usage des technologies numériques qui pourraient être utiles à d'autres services administratifs.

Pour la lutte contre les trafics de stupéfiants, l'absence de cohérence des circonscriptions de la douane avec celles des autres services, empêche une coordination suffisante pour des opérations communes. La DGDDI estime qu'elle privilégie les filières et les grosses quantités, alors que la police ou la gendarmerie essaient d'appréhender tous les trafics. La direction régionale « voyageurs » de Roissy travaille en relation étroite avec la police aux frontières (PAF) et la DDCS du Val d'Oise, en raison de l'interpellation de nombreux immigrants clandestins. Il n'en demeure pas moins que la carte administrative de la DGDDI est trop déconnectée de toutes les autres.

Des difficultés de structure et d'organisation

Certains problèmes ne dépendent pas de Bercy

Les DIRECCTE sont le fruit d'une volonté de rapprochement des services chargés de l'inspection du travail et de l'emploi avec ceux chargés de l'animation économique, mais aussi de la décision prise in fine d'y intégrer la protection des consommateurs et la régulation de la concurrence. Elles réunissent de ce fait des fonctions de natures différentes. Leurs agents s'adressent aux entreprises tantôt pour les aider et les conseiller, tantôt pour contrôler et réprimer certains de leurs comportements. Leurs cultures professionnelles sont très hétérogènes, certains remplissant des fonctions d'enquête sur le terrain et ayant la qualité d'agents de police judiciaire, d'autres étant des gestionnaires. Ils sont soumis à des conditions d'emplois extrêmement disparates.

Plutôt qu'une structure unifiée, les DIRECCTE sont la juxtaposition de missions et d'agents en trois pôles distincts, dont les constats de la Cour montrent qu'ils communiquent très peu, sauf entre les activités en matière d'inspection du travail et d'emploi. Le pôle consommation, regroupant les agents originaires de la DGCCRF demeure, totalement ou presque, autonome. Les relations entre les autres composantes de la direction sont plus réelles mais cependant réduites. Le fonctionnement de l'inspection du travail demeure quasiment identique à ce qu'il était avant la réforme. Les contacts avec les entreprises et les organisations professionnelles montrent qu'elles ne perçoivent généralement pas les DIRECCTE comme une entité.

Le déséquilibre interne entre les effectifs consacrés aux différentes missions est d'autant plus fort que la DIRECCTE intègre l'ensemble des effectifs affectés à l'inspection du travail, tant au plan régional que départemental, ce qui n'est pas le cas pour le pôle consommation (au plan départemental les agents issus de la DGCCRF ont été placés dans les DDPP ou DDCSPP).

À l'été 2012, le gouvernement a mis en place, dans chaque région, un commissaire au redressement productif directement rattaché au préfet. Ce commissaire est souvent originaire de la DIRECCTE, mais est placé en dehors de cette direction. Cette création laisse penser que les DIRECCTE ne répondaient pas suffisamment aux besoins de l'État sur des sujets qu'elles devaient logiquement prendre en charge.

Les périmètres des DIRECCTE et des DDPP ou DDCSPP ont un seul trait commun, l'exercice de fonctions en matière de concurrence, de consommation et de répression des fraudes. L'action de la DIRECCTE en matière d'animation économique et de politiques de l'emploi n'a pas de correspondance dans les compétences propres des DDCS et DDCSPP ; le secteur cohésion sociale de la DDCSPP est en relation avec la direction régionale de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale (DRJSCS), mais d'aucune manière avec la DIRECCTE ; à l'intérieur des fonctions dites de « protection des populations », les services vétérinaires ont pour correspondant régional la direction régionale de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt (DRAAF) et son service régional de l'alimentation, et non pas la DIRECCTE. Cette disjonction entre échelons régionaux et

départementaux est peu lisible pour les usagers, entreprises et consommateurs. Elle induit la constitution, dans le département chef-lieu, à la fois d'un pôle C à l'intérieur des DIRECCTE, et d'une entité « concurrence, consommation, répression des fraudes » à l'intérieur des DDPP ou DDCSPP, services n'ayant chacun que des effectifs très réduits. L'organisation actuelle rend complexe la relation entre le niveau régional et l'échelon départemental.

Particulièrement délicate est la question du positionnement général des agents relevant de la DGCCRF. Au niveau régional, intégrés dans le pôle C des DIRECCTE, ils sont chargés des problèmes de concurrence et du pilotage fonctionnel des enquêtes en matière de protection des consommateurs. À l'échelon départemental, ils sont placés dans les DDPP ou les DDCSPP. Ils y assurent principalement l'exécution des missions « protection et sécurité des consommateurs » et éventuellement une veille sur les autres missions de la DGCCRF. Les DDPP ne sont plus en ligne hiérarchique avec l'administration centrale de la DGCCRF, et le découplage entre missions « concurrence » et missions « consommation » n'est guère favorable à l'efficacité.

Les perspectives de la décentralisation tendent à fragiliser les autres activités des DIRECCTE. Le transfert aux régions de la gestion du Fonds européen de développement régional (FEDER), et surtout du Fonds social européen (FSE), qui représentent une part significative de l'activité des pôles 3 E² les fragilisera et réduira leurs possibilités concrètes d'action ; le transfert à ces mêmes collectivités des responsabilités d'animation et de développement économique, voire de formation professionnelle, les impactera encore davantage. Dans le domaine de l'observation de l'économie et dans celui de la connaissance des entreprises, la DIRECCTE est concurrencée par de nombreuses autres entités : DDFiP, INSEE, Banque de France et, désormais, la Banque publique d'investissement (BPI).

Des problèmes qui dépendent de Bercy

Des problèmes de cartes

L'exemple de la DGFIP, au réseau le plus dense de l'État avec ceux de la police et de la gendarmerie, est significatif. Ce réseau doit évoluer pour s'adapter aux mouvements démographiques, tirer les conséquences des mutations techniques, par exemple la télédéclaration des revenus et le télépaiement, permettre des réductions d'effectifs, tout en maintenant une proximité avec les usagers.

Les effectifs sont passés de 141 415 agents en 2002 à 116 575 en 2012, soit une baisse de 18 % qui concerne à 90 % les services territoriaux. La fusion intervenue fin 2007 et ayant donné naissance à la DGFIP a été opérée dans un contexte de contraction des emplois qui se prolongera à moyen terme.

² Le pôle 3E est chargé des actions de développement des entreprises et de l'emploi, notamment dans les domaines de l'innovation et de la compétitivité des entreprises, en France et à l'étranger, du marché du travail, de la formation professionnelle continue, de l'industrie, du commerce, de l'artisanat, des professions libérales, des services et du tourisme, ainsi que de celles, définies par le ministre chargé de l'économie, dans les domaines de l'intelligence économique et, pour ce qui la concerne, de la sécurité économique.

Depuis la fusion, le rythme de fermeture des petites trésoreries rurales s'est pourtant réduit de moitié (35 en 2012), puis s'est quasiment interrompu. La qualité de l'accueil des usagers et les compétences spécifiques requises pour le déploiement du nouveau système comptable Helios imposent des regroupements. Le réseau des comptables des communes n'a été adapté ni au développement de l'intercommunalité ni à la technicité accrue de secteurs comme les hôpitaux.

Un autre but de la fusion était d'améliorer la qualité de service, en permettant aux contribuables de disposer d'un « interlocuteur fiscal unique » (IFU). Cependant, la Cour a constaté que la mise en place de ce dispositif était loin d'être complète. Environ 45 % des contribuables ne bénéficient pas du service d'accueil fiscal de proximité ; les zones rurales ne sont pas les seules concernées, des territoires urbains le sont également. Cette situation démontre d'ailleurs qu'il est très difficile, même avec un maillage dense, d'assurer une couverture homogène du territoire au moyen d'un accueil physique au guichet.

La télédéclaration ne concerne encore que le tiers des déclarants environ. Dans une évaluation des relations entre la DGFIP, les particuliers et les entreprises, la Cour avait conclu que l'accueil téléphonique était à revoir et que la diversification des relations avec les contribuables ne signifiait pas qu'il existe une véritable stratégie multicanal adaptée à la diversité accrue des publics.

L'organisation des douanes est l'une des plus complexes. L'hétérogénéité est forte avec la police, la gendarmerie et la DGCCRF, on l'a vu, mais aussi avec les ressorts des cours d'appel. Toutes ces administrations ou institutions doivent pourtant travailler de concert à la mise en œuvre de nombreuses politiques publiques. Si aucune cartographie unique n'est certainement concevable, des rationalisations sont nécessaires. La situation actuelle suscite, au plan local, une comitologie excessive et des échelons de coordination qui superposent les hiérarchies, entraînant des coûts de coordination et, au total, une perte d'efficacité.

L'INSEE est la seule administration des ministères financiers organisée sur la base régionale classique. Au total, ses directions régionales regroupaient 3 616 agents physiques au 1^{er} janvier 2012. Elles ont connu des réductions d'effectifs assez importantes, certaines ayant perdu plus de 40 agents de 2006 à 2011. Huit comportaient, au 1^{er} janvier 2012, moins de 100 agents. Celles du Limousin et de Franche-Comté comptaient 80 agents, et celle de Corse 41. Chaque direction régionale exerce traditionnellement, outre son rôle statistique, une fonction d'étude. L'effectif réduit qui y est consacré dans certaines régions, et les perspectives de réduction d'emplois des prochaines années, amènent à s'interroger sur l'adaptation des missions et du maillage territorial actuel à cette décroissance des effectifs.

Fin 2012, 798 postes comptables comportaient moins de 5 agents (équivalents temps plein), 337 de 5 à 9 et 473 de 10 à 12. En matière fiscale, les effectifs de 488 brigades de contrôle étaient égaux ou inférieurs à 12. Dans 31 départements, l'effectif CCRF était compris entre 3 et 9 agents.

Des recouvrements et chevauchements

Les difficultés actuelles de l'économie française, l'absence d'accroissement du nombre d'entreprises de taille intermédiaire et la baisse des parts de marché des entreprises françaises dans le monde contrastent avec la multiplicité, qui est allée croissante ces dernières années, des acteurs chargés de l'animation économique.

Les anciens trésoriers-payeurs généraux avaient traditionnellement un rôle d'observation de la conjoncture économique. La fusion entre les services de la comptabilité publique et des impôts permet aux directions des finances publiques de disposer d'un ensemble d'observations, à la fois sur l'activité des entreprises et sur les revenus des ménages. Les directions régionales de l'INSEE établissent également des notes mensuelles sur la conjoncture et réalisent des études. Les chambres de commerce et d'industrie (CCI), qui sont des établissements publics de l'État, et les directions locales de la Banque de France produisent elles-mêmes des notes de conjoncture. Les DIRECCTE essaient, dans certaines régions, d'en rédiger également. Ces multiples publications font double emploi.

En situation de crise, les DDFiP jouent de longue date un rôle essentiel, notamment parce que les retards dans le paiement des impôts constituent un indice de difficulté des entreprises. Ils animent à cet effet des comités réunissant les chefs de services concernés. La DIRECCTE intervient, elle, à la fois au titre de l'emploi et pour les aspects industriels, et les commissaires au redressement productif interviennent aussi. La médiation du crédit passe, de son côté, par ses relais que sont les directeurs locaux de la Banque de France. En certains cas, les procureurs de la République jouent un rôle auprès des tribunaux de commerce. Si ce système fonctionne globalement de manière efficace, le nombre des acteurs s'est accru dans la période récente et sans réflexion d'ensemble.

Pour le développement économique, la DIRECCTE est compétente aux côtés du secrétariat général pour les affaires régionales (SGAR). Cependant, le secteur financier public – Oséo mais aussi FSI-Régions et CDC-Entreprises – a été de plus en plus présent. Le rapprochement de ces entités au sein de la Banque publique d'investissement (BPI) fait de celle-ci un acteur majeur. Les chambres de commerce et d'industrie ont aussi affirmé leur rôle et leur regroupement au niveau régional, depuis le 1^{er} janvier 2013, est de nature à accroître leur impact. Les régions disposent d'effectifs et de crédits d'intervention très supérieurs à ceux des DIRECCTE et jouent de fait, avant même les étapes à venir de la décentralisation, un rôle majeur. Il y a donc à la fois dispersion et interrogations sur le rôle futur des DIRECCTE.

La DDFiP est un lieu privilégié d'observations du niveau d'activité économique local, notamment par l'évolution des recettes de TVA, et des difficultés éventuelles des entreprises. Centralisant les comptes des collectivités et des établissements publics, elle a une vue complète sur le tissu socio-économique local. C'est également le DDFiP qui préside le comité des chefs de service financiers et le comité départemental d'examen des difficultés de financement des entreprises (CODEFI), qui traite

les problèmes d'entreprises en difficulté. L'absence d'une véritable organisation régionale de la DDFiP est donc une source de moindre efficacité dans l'apport du ministère à l'action de l'État.

En matière de développement économique, comme pour nombre d'autres politiques publiques, les subventions étaient une forme ordinaire d'intervention. Dans certains services territoriaux de l'État, une part importante des fonctionnaires étaient chargés de l'instruction de ces subventions et du suivi de leur utilisation. Toute la politique d'aménagement du territoire ou de réalisation de grands équipements, et très largement la politique industrielle, ont reposé sur de tels engagements financiers de l'État. Comme la Cour l'a montré en 2012, le financement d'investissements par l'État est, sauf exception, devenu résiduel. L'État mobilise de plus en plus le secteur financier public. Cette action indirecte s'effectue indépendamment des services déconcentrés de l'État. Parmi les administrations publiques, les collectivités territoriales sont aujourd'hui pratiquement seules, sauf pour un nombre restreint de filières industrielles, à financer des équipements ou le développement d'entreprises. Les services déconcentrés – et c'est notamment le cas des DIRECCTE – cherchent à compenser ce déclin, voire cette disparition, de leurs moyens d'intervention financière en développant des fonctions d'animation et de coordination des autres acteurs. Ils n'en ont cependant pas réellement les moyens, d'autres acteurs, qui détiennent les financements, menant la réalité du jeu.

Des problèmes de coopération entre administrations

Le ministère de l'Économie et des Finances, pour assurer l'efficacité de ses administrations et la bonne application des politiques publiques, devrait fonctionner davantage comme un ensemble et s'assurer de la bonne coopération de ses administrations, que ce soit en matière de contrôle, de développement économique ou de fiscalité.

Dans ce dernier domaine, la DDFiP a, on le sait, compétence sur l'assiette et le recouvrement de la TVA intracommunautaire, et la douane sur la TVA extracommunautaire. Il n'existe pas de système d'information commun aux deux administrations, permettant de suivre l'ensemble des opérations d'une même entreprise.

La DGDDI dispose encore d'un réseau comptable propre pour l'encaissement des taxes pétrolières et de la part de la TVA qu'elle perçoit. L'unification, intervenue en 2007, des deux réseaux comptables principaux, ceux de l'ancienne DGCP et de l'ancienne DGI, rend anachronique la survivance d'un réseau spécifique à la douane.

Les conditions concrètes de fonctionnement

Les systèmes d'information et l'utilisation des technologies numériques

Un fonctionnement efficace des réseaux territoriaux nécessiterait des systèmes d'information (SI) performants à trois niveaux : au sein de chacune des administrations, entre administrations et dans la relation avec les usagers.

La Cour a déjà relevé l'absence d'un SI cohérent au sein de la DDFiP. Ni les DIRECCTE, ni les DDCS, DDPP ou DDCSPP ne

disposent de systèmes d'information intégrés, et leur conception n'est pas encore décidée. Par ailleurs, chaque système a été conçu par et pour l'administration qui le finançait et qui en avait décidé la création. Malgré un souci d'harmonisation, le résultat en est une non-interopérabilité et l'absence de communication entre les services. Aujourd'hui, certains agents des DDPP doivent disposer de deux ordinateurs sur leurs bureaux pour être en ligne avec deux administrations centrales.

Dans l'usage du numérique, plusieurs administrations ont réalisé des progrès considérables. En matière fiscale, la télédéclaration et le télépaiement sont désormais très répandus pour l'impôt sur le revenu. La dématérialisation des échanges entre les offices notariaux et les conservations des hypothèques par Télé@ctes est généralisée depuis le 1^{er} janvier 2013. Toutes les possibilités sont cependant loin d'avoir été explorées : elles sont peu utilisées, par exemple, pour le télépaiement des impôts locaux, la déclaration de l'ISF ou le service de l'enregistrement.

Ces retards ont deux types de conséquences. En premier lieu, si les usagers sont de plus en plus nombreux à utiliser le numérique dans leurs relations avec l'administration, celle-ci n'a pas adapté son offre de communication. En conséquence, le support papier demeure très utilisé, et de nombreux usagers continuent à se rendre dans les locaux de l'administration. La fréquentation des locaux de la DGFIP dans la période de déclaration annuelle des revenus est éloquent. L'administration se trouve contrainte à maintenir un nombre élevé d'implantations physiques et des réseaux plus développés que ne le lui permettent, aujourd'hui, ses moyens. En second lieu, la sous-utilisation des techniques numériques limite la capacité de l'administration à percevoir et analyser les attentes des usagers. Certes, l'administration doit continuer à satisfaire la part, même déclinante, de la population qui, pour des raisons diverses, n'a pas accès au numérique ou ne peut pas l'utiliser. Cependant, toute réflexion sur l'implantation des services administratifs devrait désormais prendre en compte le développement potentiel des techniques numériques qui bouleversent la notion de proximité.

L'architecture budgétaire

La LOLF n'a pas modifié l'organisation de l'ordonnancement de la dépense. Le ministre est l'ordonnateur principal des crédits et le préfet de région l'ordonnateur secondaire de droit, sauf dans certains cas. Le préfet de région donne délégation de signature pour l'ordonnancement des crédits. La mise en place de centres de services partagés (CSP), Chorus et la réforme des assignations comptables, qui visent à mutualiser des fonctions support, accroissent la complexité du système car les cartes des services mutualisés ne coïncident pas.

Le nombre total de budgets opérationnels de programmes (BOP) a été quasiment divisé par deux depuis 2007. Il demeure toutefois excessif en termes de simplicité de gestion et de cohérence de la nomenclature budgétaire. La DGFIP est encore organisée en BOP départementaux. Cette fragmentation limite la possibilité de redéploiement des crédits. Le nombre élevé de BOP que doivent gérer certaines directions départementales

interministérielles traduit, pour partie, la complexité et, parfois, l'hétérogénéité de celles-ci : les DDCSPP gèrent jusqu'à 16 BOP et les dispositifs d'arbitrage sont complexes.

L'enquête de la Cour a également montré que la demande de crédits présentée par les services déconcentrés à leur administration centrale, la signature du préfet et l'avis du contrôleur budgétaire local forment un enchevêtrement de procédures dont la portée finale est limitée. La rigidité des BOP est partout dénoncée comme interdisant des redéploiements en fonction des priorités locales.

Des problèmes de gouvernance

Le responsable de la DDFiP du département chef-lieu de région porte l'appellation de directeur régional des finances publiques (DRFiP). Il n'a cependant pas autorité sur les DDFiP. Or, il a vocation à être l'un des principaux interlocuteurs du préfet de région, qui, lui, a autorité sur les préfets de département, et à exercer les fonctions d'analyse économique autrefois dévolues au TPG de région. Cette situation est de nature à compliquer le dialogue avec le préfet de région lors de la mise en œuvre de politiques publiques. Il en va de même pour les relations avec les DIRECCTE et pour la connaissance immédiate de la situation économique sur l'ensemble de la région.

Les compétences des DIRECCTE entrent à la fois dans le champ du secrétaire général des ministères chargés des affaires sociales et dans celui du secrétaire général des ministères économiques et financiers, ce qui est source de complexité. Une interface a été recherchée : il a été créé une délégation au pilotage des DIRECCTE placée sous l'autorité des deux secrétaires généraux. Cette petite équipe s'occupe de logistique, de remontées d'informations et de méthodes de travail, et non de préparer les instructions sur la mise en œuvre des politiques publiques ou de mener une réflexion sur celles-ci. La délégation propose des solutions aux secrétaires généraux et cherche à favoriser leur accord. Les ministères, et chacune de leurs directions générales, continuent à entretenir des relations directes.

Une forme privilégiée d'instruction est la directive nationale d'orientation (DNO). Elle offre à l'administration centrale une occasion de cadrer l'activité des services. En réalité, la situation est très inégale selon les ministères et, à l'intérieur de chacun d'eux, selon les directions. Certains n'en publient pas régulièrement, ou seulement pour des occasions particulières. La DGFIP n'en établit pas.

Celle adressée aux directions régionales de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale (DRJSCS) et directions départementales de la cohésion sociale et de la protection des populations (DDCSPP) juxtapose les demandes des différentes directions des ministères sociaux. Elle ne traite ni des contrôles vétérinaires ni des contrôles en matière de concurrence, de consommation et de répression des fraudes et ces derniers font l'objet d'une DNO spécifique à la DGCCRF.

* * *

La Cour formule des recommandations pour l'ensemble de l'administration, dont plusieurs, comme la mutualisation des fonctions support peuvent valoir pour Bercy. En outre, certaines concernent spécifiquement les administrations de Bercy :

- **donner** aux DRFiP autorité pour le pilotage, l'animation et la gestion du réseau de la DGFIP dans leur région, dans le respect de la responsabilité des comptables et reprendre l'adaptation, fortement ralentie, du réseau territorial de la DGFIP ;
- **rapprocher** les régions douanières des régions de droit commun ;
- **organiser** les contrôles en matière vétérinaire et de concurrence, consommation et répression des fraudes en unités territoriales et les interdépartementaliser pour les départements à faibles effectifs ;
- **harmoniser** les périmètres des interrégions (douane, police judiciaire, DGFIP) avec ceux des zones de défense ;
- **diminuer** le nombre de budgets opérationnels de programme gérés par les services déconcentrés ;

- **fusionner** certaines des directions régionales de l'INSEE pour mutualiser les compétences en matière d'études.

Le comité interministériel pour la modernisation de l'action publique du 17 juin, lui, n'a pas parlé des sujets concernant les ministères financiers, sauf ceux concernant la DGCCRF, pour lesquels il a prévu que le ministre de l'Économie formule des propositions.

La Cour, pour sa part, estime indispensable une réforme en profondeur de l'administration de l'État sur le territoire, afin de s'adapter aux besoins locaux, simplifier les structures, mieux répartir les compétences, mettre en cohérence les circonscriptions administratives pour ainsi améliorer l'efficacité d'ensemble de l'État. Dans cet objectif global, les administrations financières, qui ont un poids particulier et ont si souvent fait preuve d'exemplarité, ont un rôle déterminant à jouer. ■

Vous recherchez la meilleure protection pour votre auto ?



Avec les différentes Solutions Auto **AMF Assurances**, chaque agent des services publics est assuré de trouver une réponse à ses besoins. Avec le **contrat Performance**, vous bénéficiez d'une « Tous Risques maximale » vous offrant une vraie sécurité :

PROTECTION DE VOTRE CAPITAL

- Neuf ou d'occasion, **votre véhicule est remboursé à sa valeur d'achat pendant 3 ans** en cas de destruction accidentelle et 2 ans en cas de vol ou d'incendie.
- Les **réparations** de votre véhicule suite à une **panne mécanique**, électrique ou électronique, **sont garanties** jusqu'à 3 000 € par an, pièces et main-d'œuvre⁽¹⁾ !
- Prise en charge des bris de glace **sans franchise**.

GARANTIE DE VOS ACCESSOIRES, BAGAGES...

- Les **aménagements, accessoires et éléments** de votre véhicule sont **indemnisés sans vétusté jusqu'à 1 000 €** : siège bébé, galerie, coffre de toit, porte-vélo, porte-skis...
- Vos **objets, effets et bagages personnels** sont **pris en charge jusqu'à 1 500 €** : GPS nomade, téléphone portable, matériel de sport, vélo...

MOBILITÉ PRÉSERVÉE

- Vos **frais de déplacement sont pris en charge pendant 20 jours**⁽²⁾ si votre véhicule est indisponible suite à un vol, un incendie ou un accident couvert et pendant 10 jours⁽²⁾ en cas de panne.
- Vous bénéficiez d'une **assistance**⁽³⁾ **24 h/24, 7j/7** devant chez vous, **même en cas de panne**.

PROTECTION DU CONDUCTEUR

- Élément essentiel de l'assurance Auto, notre garantie prévoit **une indemnisation jusqu'à 1 300 000 €** en cas de séquelles corporelles graves lors d'un accident de la route.



VOS PLUS

AMF Assurances

- **Zéro supplément** pour vos trajets effectués pour besoins du service.
- **Franchise supprimée** notamment en cas d'acte de vandalisme lié à votre qualité d'agent public : tags, rayures... grâce à la garantie exonération spécifique de franchise.



Société du **Groupes Matmut**
dédiée aux agents publics

570 Agences Matmut/AMF Assurances

N° Vert 0 800 42 62 89

APPEL GRATUIT DEPUIS UN POSTE FIXE

amf-assurances.fr

Document non contractuel. L'ensemble des garanties évoquées dans ce document s'applique dans les limites et conditions définies au contrat.

⁽¹⁾ Soumis à des conditions d'âge et de kilométrage du véhicule assuré, dans la limite de 4 événements par an.

⁽²⁾ Dans la limite de 35 par jour.

⁽³⁾ Prestations réalisées par Inter Mutuelles Assistance GIE

AMF Assurances, Société anonyme à directoire et conseil de surveillance au capital de 69416644 € entièrement libéré, 487597510 RCS Rouen. Entreprise régie par le Code des Assurances.
Siège social : 66 rue de Sotteville 76100 Rouen. Adresse postale : 76030 Rouen Cedex 1. Crédits photos : © Dmytro Tolokonov, © Maridav - Fotolia.com - Studio Matmut



Anne GAZIER

Maître de conférences de droit public (HDR) à l'université Paris Ouest Nanterre La Défense, membre du Centre de recherches sur le droit public

L'acte III de la décentralisation : une étape importante ?

À son arrivée à l'Élysée en mai 2012, François Hollande avait promis d'engager « une nouvelle étape de la décentralisation en partenariat avec les élus locaux ». Un an après, où en est-on ? Quelles sont les avancées et les mesures envisagées ?

Dès son discours d'investiture, le 15 mai 2012, le président de la République annonçait sa volonté de « revivifier [la démocratie locale] par un nouvel acte de décentralisation susceptible de donner des libertés nouvelles pour le développement de nos territoires »⁴². Ce faisant, il plaçait la réforme à venir dans la continuité de l'œuvre décentralisatrice réalisée avec l'« acte I » de 1982 puis l'« acte II » de 2003. Un projet de loi de décentralisation avait été esquissé avant même la campagne présidentielle. Initialement court, il a été considérablement modifié et augmenté à la suite d'une très large concertation avec les associations d'élus locaux menée par les deux ministres concernées² et de la tenue, au Sénat, d'états généraux de la démocratie territoriale en octobre 2012. Comptant plus de cent-vingt articles, il a finalement été scindé en trois projets, dont l'examen par le Parlement doit être étalé dans le temps. Il est ainsi prévu que le premier projet « de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles » – qui traite principalement de l'organisation des compétences et de la création des métropoles – adopté en première lecture par le Sénat en juin 2013, soit examiné à l'Assemblée nationale en juillet.

Le deuxième projet « de mobilisation des régions pour la croissance et l'emploi et de promotion de l'égalité des territoires » – portant essentiellement sur l'accroissement des compétences régionales –, devrait être soumis au Parlement à l'automne. Enfin, le troisième projet « de développement des solidarités

territoriales et de la démocratie locale » – qui concerne des questions très diverses comme la transparence financière des collectivités territoriales ou le renforcement de l'intercommunalité – ne devrait être adopté qu'après les élections municipales de 2014.

Cet ensemble de trois textes a abandonné l'objectif premier d'opérer une décentralisation – au sens étroit de transfert de compétences de l'État aux collectivités territoriales. Il vise plutôt à clarifier la répartition des responsabilités entre les différents niveaux territoriaux « pour une action publique simplifiée, plus proche des citoyens, donc plus efficace et moins coûteuse »³. Il s'inscrit dans un contexte général de recherche d'une diminution des dépenses publiques (politique de modernisation de l'action publique [MAP], réduction drastique des dotations aux collectivités territoriales pour 2014 et 2015). Il est complété, s'agissant des institutions locales, par plusieurs textes sur le mode d'élection et le mandat des élus locaux (lois du 17 mai 2013 supprimant les conseillers territoriaux et changeant les modes de scrutin des conseillers départementaux et des conseillers communautaires, projets de loi limitant le cumul des mandats, proposition de loi amendant le statut de l'élu local, etc.).

Malgré leur nombre élevé et leur caractère souvent disparate, les dispositions des projets de loi formant ce qu'il est convenu d'appeler « l'acte III de la décentralisation », se rattachent à trois grandes préoccupations : clarifier les compétences des collectivités territoriales, prendre en compte la montée en puissance du fait urbain, accroître la transparence et les contrôles de l'action publique locale.

¹ Voir le discours prononcé par François Hollande lors de la cérémonie d'investiture sur le site de l'Élysée : www.elysee.fr/declarations/article/discours-de-m-le-president-de-la-republique-...

² Marylise Lebranchu, ministre de la Réforme de l'État, de la Décentralisation et de la Fonction publique et de Anne-Marie Escoffier, ministre déléguée chargée de la Décentralisation.

³ Ces termes sont issus de la présentation, par Marylise Lebranchu et Anne-Marie Escoffier, des trois projets de loi en avril 2013, à lire sur www.action-publique.gouv.fr.

Vers une clarification des compétences ?

La volonté de lutter contre l'enchevêtrement des compétences des collectivités locales n'est pas nouvelle. Elle peut prendre des formes diverses. Une option radicale, consistant à ce qu'une loi procède à une nouvelle répartition des compétences entre les trois catégories de collectivités territoriales, a été explicitement écartée par le gouvernement. Il a préféré proposer que la clarification des compétences soit réalisée au niveau local, en se fondant sur « une approche partenariale ». Le premier projet de loi consacre, dans cet esprit, plusieurs dispositions à de nouveaux modes d'organisation des compétences. Par ailleurs, tout au long des trois textes, des attributions sont conférées aux collectivités territoriales ou à leurs groupements, en favorisant nettement deux niveaux : le niveau régional et le niveau intercommunal.

En premier lieu, loin de procéder à une innovation, le projet rétablit la clause générale de compétence des départements et des régions (qui devait disparaître au 1^{er} janvier 2015 conformément à la loi du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales). Ensuite, il attribue à chaque catégorie de collectivité territoriale la qualité de chef de file pour la mise en œuvre de compétences nécessitant l'intervention de collectivités territoriales de niveaux différents. Ce n'est pas là non plus une nouveauté : la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales avait déjà – en se fondant sur l'article 72 alinéa 5 de la Constitution – reconnu la région chef de file en matière de développement économique et le département en matière d'action sociale. Ce qui est novateur, c'est que la liste des matières concernées par les chefs de filât a été considérablement précisée et allongée. Ainsi, le projet prévoit que la région est chef de file pour le développement économique et les transports, le département pour l'action sociale, le développement social, l'autonomie des personnes, le tourisme, l'aménagement numérique et la solidarité des territoires, la commune (ou l'EPCI) pour l'amélioration de la qualité de l'air et la mobilité durable. Cette liste fait l'objet de nombreuses critiques. Notamment, l'Association des régions de France estime que le chef de filât des régions devrait être élargi à l'aménagement du territoire, à la biodiversité ainsi qu'au numérique et au tourisme étant donné leurs liens avec la compétence économique. L'Association des maires de France, de son côté, a fait part de sa perplexité face à la désignation des communes comme chefs de file pour la qualité de l'air et la mobilité durable – des compétences particulièrement floues.

Enfin et surtout, le projet prévoit la mise en place, au niveau régional, d'un pacte de gouvernance territoriale, conçu comme étant « l'instrument privilégié de la clarification des compétences des collectivités territoriales et de la rationalisation de leurs moyens d'action ». Ce pacte, inspiré du « schéma d'organisation des compétences et de mutualisation des services » de la loi du 16 décembre 2010, est plus ambitieux que ce dernier. Il est formé de schémas d'organisation sectoriels qui définissent chacun les modalités locales de l'exercice d'une compétence. L'élaboration de ces schémas est obligatoire pour les compétences dont la région ou le département sont chefs de file. Certes, les schémas ne s'imposent qu'à la condition que les collectivités les approuvent expressément, mais des mécanismes sont prévus pour les inciter à donner leur accord (en particulier, les règles

relatives aux financements croisés sont plus contraignantes lorsque le schéma d'organisation proposé n'est pas approuvé).

Le pacte de gouvernance territoriale doit être débattu au sein d'une nouvelle instance, la conférence territoriale de l'action publique (CTAP). Instaurée à l'échelon régional, celle-ci comporte deux formations. La première, destinée au dialogue entre les collectivités, comprendrait les présidents du conseil régional et des conseils généraux, ceux des EPCI de plus de 50 000 habitants, les maires des communes de plus de 50 000 habitants, quatre représentants par département des communautés de communes ou des communes de taille inférieure. La deuxième formation, en charge de la concertation entre l'État et les collectivités, inclurait en plus le préfet de région. Cette composition présente deux inconvénients. Elle ne permet pas une bonne représentation de la diversité des territoires et notamment des petites villes. En outre, elle conduit à la formation de conférences pléthoriques (comprenant une soixantaine, voire une centaine de membres comme en Île-de-France), très difficiles à faire fonctionner. Ce mécanisme (le pacte de gouvernance territoriale et la CTAP), mis au point par le gouvernement pour permettre une définition locale des compétences, suscite les plus grandes réserves des associations d'élus locaux qui le trouvent trop lourd et trop contraignant.

En deuxième lieu, toutes les collectivités territoriales reçoivent de nouvelles attributions mais certaines sont privilégiées. Tel est le cas de la région : au centre du deuxième projet de loi, elle voit ses compétences renforcées d'abord en matière économique. Notamment, elle doit adopter un « schéma régional de développement économique, d'innovation et d'internationalisation », avec lequel les actes des autres collectivités devront être compatibles. En outre, son rôle est accru en matière d'aide aux entreprises. Toutefois, dans ces domaines, la région doit compter avec les métropoles qui ont d'importantes compétences et pourront, en particulier, élaborer leurs propres régimes d'aide. Ensuite, les régions deviendront – à leur demande – autorités de gestion de tout ou partie des fonds européens (à l'instar de l'Alsace aujourd'hui). Les pouvoirs des régions sont, par ailleurs, augmentés en matière de formation professionnelle, d'apprentissage et d'orientation ainsi qu'en matière de transports et d'intermodalité (troisième projet de loi).

Deuxième niveau favorisé : les intercommunalités. Ce sont là les compétences reconnues aux métropoles qui retiennent essentiellement l'attention mais on les étudiera plus loin. Tous les EPCI voient leurs compétences s'accroître. Notamment les communautés de communes et d'agglomération reçoivent de nouvelles compétences obligatoires en matière de promotion du tourisme, de « gestion des milieux aquatiques » (lutte contre les inondations), d'assainissement collectif et non collectif, et de création des aires d'accueil des gens du voyage. Surtout, l'élaboration des plans locaux d'urbanisme est appelée à devenir une compétence obligatoire pour toutes les catégories d'EPCI (et non, comme aujourd'hui, pour les seules métropoles et communautés urbaines). Cette généralisation du PLU intercommunal, prévue dans le troisième projet de loi, se heurte à de fortes réticences, l'Association des maires de France souhaitant subordonner un tel changement à l'accord des élus concernés.

Quant aux compétences des départements, elles font l'objet d'un accroissement plus limité quoique non négligeable. Ainsi,

la gestion de tout ou partie du Fonds social européen pourra leur être déléguée. Leur rôle sera renforcé en matière d'assistance technique aux petites communes, d'amélioration de l'accessibilité des services à la population, d'aménagement numérique du territoire et de handicap. S'agissant enfin des communes, le projet de loi n'élargit guère leurs compétences. Bien au contraire, il tend à les restreindre au profit de celles des EPCI et, notamment, des métropoles.

L'« affirmation » des métropoles

Dès 1966, la volonté de créer des structures intercommunales adaptées aux grands pôles urbains a été à l'origine de l'institution des communautés urbaines. Plus récemment, le souci de permettre à ces pôles de jouer un rôle croissant, notamment en matière économique, et de concurrencer leurs homologues européens, a conduit à la création des « métropoles » par la loi du 16 décembre 2010. Prenant acte de l'échec de cette dernière – une seule métropole de Nice-Côte d'Azur ayant été formée –, le premier projet de loi propose une refonte du statut de la métropole ainsi que son adaptation à trois situations particulières : Paris, Marseille et Lyon.

En premier lieu, le projet prévoit un abaissement du seuil pour la création des « métropoles de droit commun » qui passerait de 500 000 habitants à 400 000 dans une aire urbaine de 500 000. Surtout, les métropoles seront créées par décret dès que ce seuil sera atteint⁴. Les associations d'élus locaux se sont élevées contre cette « création automatique », qui ne tient pas compte de l'avis des élus concernés. Les nouvelles métropoles ont, comme celles de la loi de 2010, le statut d'EPCI à fiscalité propre. Elles bénéficient de transferts de compétences accrus venant des communes et d'autres collectivités. Notamment, toute une série de compétences départementales (en matière sociale, de transports scolaires, de gestion des routes, etc.) pourra leur être déléguée et devra leur être transférée à compter du 1^{er} janvier 2017 – obligation vivement critiquée par l'Assemblée des départements de France. En outre, elles pourront recevoir des compétences facultatives de l'État (liées au logement) ou de la région (lycées, développement économique). On invite ainsi la région à confier aux métropoles la compétence économique dont elle est pourtant proclamée chef de file. Il y a là un risque d'émiettement de la compétence de développement économique.

En deuxième lieu, il est prévu de créer trois métropoles à statut particulier (Paris, Marseille et Lyon). Le terme métropole recouvre des entités juridiquement très différentes : un syndicat mixte (Paris) ; un EPCI à fiscalité propre (Marseille) et une collectivité territoriale à statut particulier (Lyon). La formule la moins intégrée est celle retenue pour Paris. Ainsi, la « Métropole de Paris » est un établissement public qui regroupe la ville de Paris et les EPCI à fiscalité propre de l'unité urbaine de Paris. Elle n'a pas vocation à se substituer aux EPCI : bien au contraire, ceux-ci devront couvrir tout le territoire de l'Île-de-France et compter plus de 300 000 habitants en petite couronne et 200 000 en grande couronne. La Métropole de Paris exercera

des compétences plus limitées que celles des métropoles de droit commun car touchant principalement l'aménagement, le logement et l'urgence sociale. En revanche, la « Métropole d'Aix-Marseille-Provence », qui doit se substituer à la communauté urbaine de Marseille et à cinq EPCI voisins, a le même statut que les métropoles de droit commun et des compétences identiques, sauf exception. Nettement plus ambitieuses, les dispositions relatives à la « Métropole de Lyon » instituent, en lieu et place de la communauté urbaine de Lyon, une collectivité territoriale qui exercera, en plus des compétences des métropoles de droit commun et de compétences déléguées par la région et par l'État, l'ensemble des attributions départementales (le département du Rhône cessant d'exister sur le territoire de cette métropole). Contrairement à la création des autres métropoles, qui n'entraîne la suppression d'aucun échelon (et même en ajoute un, pour la Métropole de Paris), celle de la métropole de Lyon doit permettre à une collectivité territoriale d'en absorber une autre.

Signalons enfin que l'institution des métropoles ne fait pas disparaître celle des communautés urbaines (lesquelles ne sont pas toutes appelées à devenir des métropoles). Le projet facilite la création de ces communautés (en faisant passer le nombre minimum d'habitants de 450 000 à 400 000) et renforce leurs compétences obligatoires. La création des métropoles ne s'accompagne donc pas d'une simplification du « millefeuille territorial » – si on met à part le cas lyonnais.

L'accroissement de la transparence et des contrôles

Le troisième projet de loi comporte un important volet visant à améliorer la transparence, les contrôles et la responsabilité des collectivités territoriales en matière financière. Afin d'assurer une meilleure information des assemblées délibérantes et des citoyens, l'organe exécutif doit, tout d'abord, présenter à l'organe délibérant un rapport sur les suites données aux observations des chambres régionales des comptes. Ensuite, le débat annuel d'orientation budgétaire, obligatoire dans les collectivités de plus de 3500 habitants, s'appuiera sur un rapport qui concernera non seulement les orientations budgétaires mais aussi l'endettement. Une présentation des informations financières essentielles sera mise en ligne. Par ailleurs, l'exécutif a l'obligation de présenter une étude d'impact pour les opérations d'investissement d'un certain montant. Enfin, une commission des finances est créée dans les communes de plus de 50 000 habitants.

Le renforcement des contrôles financiers prend plusieurs formes : la transmission au représentant de l'État, par les collectivités de plus de 50 000 habitants, des documents budgétaires par voie dématérialisée ; l'établissement, par la Cour des comptes, d'un rapport annuel sur la situation financière des collectivités territoriales et, surtout, l'expérimentation, prévue pour cinq ans, sur la base du volontariat, de la certification des comptes des grandes collectivités.

Quant à la responsabilité financière des collectivités territoriales, elle est accrue au regard des obligations issues du droit de l'Union européenne. Ainsi, toutes les collectivités devront supporter les conséquences financières des condamnations prononcées par la CJUE en raison d'un manquement au droit européen qui leur serait imputable. En outre, les collectivités

⁴ Conformément à ce seuil, la transformation en métropoles (hors Paris, Lyon et Marseille) devrait concerner cinq communautés urbaines, une métropole et cinq communautés d'agglomération.

qui deviendront gestionnaires de fonds européens, auront à assumer la charge des sanctions financières infligées, le cas échéant, par les autorités européennes (deuxième projet de loi).

Si l'on quitte les questions financières, les principales dispositions restantes se rattachent à trois préoccupations : favoriser l'accès aux données publiques, développer la démocratie participative, institutionnaliser le dialogue entre l'État et les collectivités territoriales. En premier lieu, les collectivités de plus de 3 500 habitants auront l'obligation de mettre en ligne les données publiques dont elles disposent. En second lieu, le droit de pétition fait l'objet d'un timide renforcement : il permettra de demander (mais toujours pas d'imposer) l'inscription à l'ordre du jour de l'assemblée locale non seulement de l'organisation d'une consultation mais aussi d'un projet de délibération. De plus, le nombre d'électeurs nécessaire pour présenter une pétition sera abaissé. En troisième lieu, répondant à des demandes pressantes des associations d'élus locaux, un Haut Conseil des territoires, instance consultative associant l'État et les collectivités territoriales, sera créé.

Au total, les changements prévus par les trois projets formant l'acte III de la décentralisation sont loin d'être révolutionnaires et sont plutôt marqués par une grande prudence et de nombreux

compromis. Pourtant, ils suscitent d'âpres débats parmi les parlementaires. Ainsi, l'examen du premier projet – sur l'organisation des compétences et les métropoles – a conduit à l'adoption au Sénat, en première lecture, d'un texte profondément remanié qui a, à son tour, été largement modifié par la commission des lois de l'Assemblée nationale. Les discussions portent essentiellement sur la répartition des compétences entre les chefs de filât, sur l'opportunité ou non d'instituer le « pacte de gouvernance territoriale », accusé de porter atteinte au principe de libre administration des collectivités territoriales, sur la création des métropoles (à partir de quel seuil ; par décret ou avec l'accord des élus concernés), sur le transfert – automatique ou non – de compétences départementales à leur profit, sur le sort à réserver à la métropole de Paris.

On observera, au terme de cette étude, que de nombreux parlementaires (ou élus locaux) reprochent aux trois projets de loi de faire un usage abusif d'instruments typiques du « droit mou », tels les schémas non obligatoires, les conférences non décisionnelles, etc. Dans le même temps, ils s'opposent de la façon la plus ferme à l'adoption de dispositifs un tant soit peu contraignants (comme la création des métropoles par décret ou les transferts obligatoires de compétences). Il y a là autant de freins à un vrai renouveau de la décentralisation. ■



Bernard HOUTEER

*Directeur régional des finances publiques de Basse-Normandie et du département du Calvados
Précédemment directeur de l'École Nationale des Finances publiques*

Une illustration de la diversité sociale à la DGFIP

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) mène depuis plusieurs années des actions de recrutement auprès de publics spécifiques (jeunes défavorisés, personnes en situation de handicap ou encore fonctionnaires étrangers). L'École Nationale des Finances publiques (ENFiP), chargé de les former, a mis en place des dispositifs dédiés et adaptés.

Pour la Direction générale des finances publiques (DGFIP), les actions relatives à l'ouverture de la fonction publique vers davantage de diversité sociale et humaine s'illustrent tout particulièrement *via* l'École Nationale des Finances publiques (ENFiP) de trois manières.

La première s'adresse aux jeunes parmi les plus socialement défavorisés, soit pour les aider à préparer un concours de la fonction publique (système des classes préparatoires intégrées, CPI), soit pour les faire entrer directement dans l'administration sans qu'ils passent par la voie du concours (Pacte).

Une deuxième action vise à intégrer plus largement dans les rangs de la fonction publique les personnes souffrant d'un handicap, qu'elles soient recrutées avec ou sans concours.

Enfin, la troisième consiste à ouvrir certaines formations techniques vers l'extérieur en développant une coopération internationale permettant à de nombreux fonctionnaires étrangers de suivre chaque année des cursus courts ou longs dans les établissements de l'ENFiP.

Les classes préparatoires intégrées (CPI)

Après plusieurs ébauches d'origines diverses au sein de la fonction publique, les CPI sont nées d'une demande du président de la République en 2008 de mieux assurer l'égalité des chances en aidant concrètement les jeunes diplômés à la recherche d'un emploi à préparer les épreuves des concours de catégories A et B. Au sein des ministères économiques et financiers, sous l'égide du secrétariat général, l'opération « Réussite Finances » a été rapidement lancée et, dès cette époque, les écoles de la DGFIP ont ouvert des classes prépara-

toires, à l'instar d'autres entités du réseau des écoles de service public.

À l'ENFiP, le dispositif mis en place s'adresse plus particulièrement à des demandeurs d'emploi de condition modeste¹ pour leur permettre de préparer les concours d'inspecteur et/ou de contrôleur des finances publiques ; il s'accompagne d'une aide financière pour les intéressés (gérée par les préfetures de région). Leur recrutement se fait en partenariat avec les services de Pôle Emploi sur la base de trois critères :

- Les ressources du candidat, qui ne doivent pas dépasser le plafond ouvrant droit à l'allocation pour la diversité ;
- Les mérites du candidat, ce qui permet de tenir compte de ses difficultés matérielle, familiale ou sociale ainsi que de la qualité des résultats obtenus dans le cadre de son cursus d'études ;
- Les motivations du candidat, afin de pouvoir mettre en place un véritable parcours de préparation dont l'efficacité est aussi tributaire de l'assiduité et de l'engagement du candidat dans la démarche.

Les établissements de Clermont-Ferrand, Lyon, Noisy-le-Grand et Toulouse préparent aux concours de catégories A et/ou B et chacun réalise avec Pôle Emploi une sélection en deux temps :

- Examen et sélection des dossiers de candidature ;
- Entretien avec un comité de sélection pour établir la liste des stagiaires définitivement admis à la CPI.

¹. Les étudiants bénéficient plutôt des préparations dans les IRA ou dans les Universités (IPAG/CPAG).

Les inscriptions auprès du conseiller de Pôle Emploi s'effectuent en principe à partir du mois de septembre d'une année N pour un début de préparation en général en février de l'année N+1. Mais, bien entendu, cela s'adapte au calendrier des concours.

Après un premier dispositif en 2009 qui ne comportait que deux préparations pour une trentaine de stagiaires, les effectifs de nos CPI, depuis 2010, tournent autour d'une centaine par an, ce qui veut dire que ce sont plus de quatre cents stagiaires qui ont été aidés dans leur préparation aux concours depuis l'origine. Les stagiaires, en grande majorité des femmes, sont généralement issus de la région où se trouve l'établissement, ce qui facilite leur assiduité. Toutefois, on note chaque année une certaine déperdition en cours de préparation essentiellement due au fait que certains d'entre eux trouvent un travail stable. Sauf exception, l'âge moyen est plutôt proche de la trentaine et le revenu moyen s'établit autour de 12 K€/an.

Les enseignements sont dispensés dans les différents établissements sur une période de douze mois, généralement à raison de deux séances de trois heures chacune par semaine durant la période scolaire. Au total, ce sont jusqu'à 330 heures de cours qui sont dispensées par CPI. Les séances de cours ou d'entraînement aux épreuves, toutes animées par une équipe pédagogique de l'ENFiP propre à l'établissement, peuvent être complétées par des séances en auto formation mises en ligne sur Internet.

Les séances sont essentiellement consacrées à la rédaction de la note de synthèse, aux QCM, au travail sur dossier, aux finances publiques, au droit civil, au droit des affaires, à la gestion comptable et à l'analyse financière, ainsi qu'aux conseils méthodologiques et aux entraînements pour les épreuves orales. Plusieurs galops d'essais sont également organisés durant la période de préparation.

Le taux de réussite aux concours est très variable d'une année sur l'autre, mais s'établit en moyenne, tous concours confondus, à 33 % environ.

Le parcours d'accès aux carrières de la fonction publique territoriale hospitalière et de l'État (Pacte)

Depuis 2006, ce parcours institué par l'ordonnance n° 2005-901 du 2 août 2005 et le décret d'application n° 2005-902 du même jour constitue un nouveau mode de recrutement dans les corps et emplois de catégorie C des trois fonctions publiques. C'est un contrat de droit public de formation en alternance qui s'adresse aux jeunes socialement défavorisés de 16 à 25 ans sans qualification. À l'issue du parcours, qui suppose de suivre une formation et de satisfaire à une aptitude générale à l'emploi correspondant, le bénéficiaire est titularisé comme agent de catégorie C.

Pour postuler les candidats doivent, outre la condition d'âge précitée, être sortis du système scolaire éducatif sans diplôme ou qualification professionnelle reconnue ou avoir un niveau de diplôme inférieur à celui du baccalauréat ou de son équivalent. Ils doivent être de nationalité française ou ressortissant d'un des pays de l'Union européenne ou de l'espace économique européen et remplir les conditions générales d'accès à la fonction publique.

L'offre relative aux avis de recrutement est publiée au Journal officiel et les candidatures doivent être déposées auprès de Pôle Emploi. Tous les dossiers de candidature qui sont complets sont transmis à une commission de sélection de trois membres, généralement présidée par le secrétaire général de la préfecture. Elle comprend une personne qualifiée des services concernés par le recrutement et également le directeur départemental du Travail, de l'Emploi et de la Formation professionnelle ou le directeur départemental du Pôle Emploi. Cette commission établit la liste des candidats à auditionner, lesquels sont ensuite interrogés pendant quinze minutes sur leur expérience personnelle et professionnelle afin d'évaluer leur motivation et leur capacité d'adaptation à l'emploi à pourvoir.

Une fois retenu, le Pacte va suivre un cursus de formation en alternance en étant rémunéré pendant son contrat d'un an au traitement indiciaire afférent à l'indice minimum de la fonction publique auquel s'ajoute les diverses indemnités de droit.

La DGFIP recrute deux types de Pacte, les uns administratifs, les autres techniques. Durant leur formation, qui se déroule en deux ou trois phases, ils sont encadrés par un tuteur.

La première phase concerne les administratifs et les techniques. Elle consiste en une remise à niveau des connaissances fondamentales, comme l'écriture, la lecture, l'arithmétique, la bureautique, l'organisation administrative, ainsi que les droits et obligations des agents publics.

La deuxième partie de la formation diffère selon la typologie des Pacte. Les futurs agents techniques suivent un cursus *ad hoc* de plusieurs mois via les antennes locales de l'Association de formation professionnelle des adultes (AFPA) ou des Groupements d'établissements publics d'enseignement (Greta). Les administratifs bénéficient, pour leur part, d'un enseignement dit de « carrière » dans un établissement de l'ENFiP, pendant six semaines. Le programme englobe notamment les missions de la DGFIP, les ressources humaines, la bureautique, les fondamentaux juridiques et de comptabilité ainsi que les relations professionnelles et la communication.

La dernière phase concerne les administratifs qui reçoivent soit un enseignement complémentaire en matière de gestion publique (État, secteur local, établissements publics de santé, offices publics d'habitat, dépense, domaine) ou de gestion fiscale (fiscalité des particuliers et fiscalité des professionnels).

C'est à l'issue de ce processus qu'une commission est conduite à se prononcer sur leur titularisation. Depuis 2006, ce sont près de cinq cents Pacte qui ont été recrutés, formés et titularisés dans les services.

Le recrutement et la formation des personnes souffrant d'un handicap

Depuis plusieurs années la DGFIP amplifie le recrutement des agents en situation de handicap, que ce soit par la voie contractuelle ou par celle du concours, pour atteindre 6 % de ses effectifs.

S'agissant des concours, l'ENFiP met en place un dispositif tendant à faciliter du mieux possible les conditions matérielles de passage des examens des personnes handicapées (temps supplémentaire, mise à disposition d'un scribe, sujets calligraphiés

en caractères agrandis ou en braille, recours à un interprète de la langue des signes, écran loupe, lampes spéciales, sièges ergonomiques...).

Outre le recrutement par concours, la DGFIP a mis en place un plan pluriannuel de recrutement de personnes handicapées par la voie contractuelle. Entre 12 % et 15 % des promotions de catégories A, B et C sont constituées de contractuels handicapés rassemblés chaque année avec tous les lauréats des concours dans les établissements de formation initiale de l'ENFiP pour y suivre le même parcours.

Ces candidats aux emplois à pourvoir dans les corps de catégories A, B et C doivent justifier des diplômes ou du niveau d'études exigé des candidats aux concours externes et fixés par le statut particulier du corps pour l'emploi postulé. Les postes disponibles sont diffusés auprès des directions locales qui se chargent des contacts et des entretiens préalables. Une fois recrutés par contrat, ces stagiaires suivent une formation en établissement identique à celle de leurs collègues. Ils bénéficient autant que de besoin d'un soutien particulier et d'aides matérielles et humaines pour réussir leur apprentissage et obtenir la validation de leur cursus. Cela prend généralement la forme de temps supplémentaire accordé pour les contrôles, de séances de soutien et d'une aide matérielle adaptée. Le cas échéant, ils peuvent être admis à redoubler leur formation.

Lorsque l'agent est déclaré apte à exercer les fonctions, il est titularisé et intègre un service. Chaque année, la DGFIP consacre un budget important à l'aménagement de plusieurs centaines de postes de travail. Elle entretient un partenariat efficace avec la cellule de recrutement et d'insertion des personnes handicapées (CRIPH) du ministère. Dans chaque direction locale, un correspondant handicap est l'interlocuteur privilégié des agents en situation de handicap. Il les conseille, les guide, les met en relation avec le bon interlocuteur lorsqu'ils rencontrent un problème d'aménagement de leur poste de travail, d'accès aux locaux, de formation, d'évolution de carrière ou de mobilité. Il y a au total près de sept mille agents handicapés qui exercent leurs fonctions au sein de la DGFIP.

L'accueil des coopérants étrangers

Dans un autre domaine, la DGFIP développe une forte action de coopération internationale et c'est dans ce cadre que l'ENFiP accueille chaque année des fonctionnaires étrangers, soit dans des stages de courte durée, soit pour un cursus complet de formation initiale dans ses établissements de Clermont-Ferrand, Noisiel et Toulouse.

S'agissant des stages de courte durée, l'ENFiP organise chaque année un appel à candidatures avec la Mission de coopération internationale. Pour 2013, sept séminaires ont été proposés : « TVA », « contrôle fiscal », « recouvrement de l'impôt », « formation de formateurs », « audit interne et maîtrise des risques », « gestion budgétaire et comptable de l'État » et « compte unique du Trésor ». Ces séminaires s'adressent aux cadres supérieurs des administrations financières étrangères.

Les candidats aux stages courts doivent maîtriser le français et justifier d'un financement. D'une durée de dix à quinze jours, les formations se déroulent dans les établissements de l'ENFiP ainsi qu'à Bercy et elles accueillent entre vingt et trente stagiaires par séminaire. Au total, cela représente environ deux

cents fonctionnaires étrangers qui en bénéficient tous les ans. Les enseignements mêlent les apports théoriques et les travaux pratiques, le tout encadré par les équipes pédagogiques de l'ENFiP accompagnées par des praticiens de ces matières de la direction générale et des services déconcentrés.

Un master 2 d'Administration fiscale est également organisé en collaboration avec l'université de Paris-Dauphine. Il s'adresse à des fonctionnaires étrangers possédant déjà un master, de préférence en droit ou en sciences économiques. Sa durée est beaucoup plus longue, puisqu'il s'agit d'une formation d'étude et de réflexion sur l'ensemble du dispositif fiscal français comprenant des enseignements théoriques, des enseignements dirigés, un mémoire de recherche et des stages techniques ou de sensibilisation dans les services de la DGFIP. Le cursus est sanctionné par un Diplôme d'études supérieures spécialisées (DESS) du troisième cycle de l'université de Paris-Dauphine.

En complément, la DGFIP propose tous les ans à plusieurs dizaines de fonctionnaires étrangers d'intégrer la formation initiale des inspecteurs stagiaires des Finances publiques, soit dans la spécialisation fiscale, soit dans celle du cadastre, soit encore dans celle de la gestion publique.

L'ouverture de cette formation est soumise à deux conditions supplémentaires : être âgé de moins de 40 ans et réussir un examen probatoire comportant une dissertation sur un sujet d'ordre général économique ou social et, selon le cursus demandé, une note de synthèse à partir d'un dossier relatif aux questions économiques, financières et sociales ou une épreuve de mathématiques. Pour la rentrée 2013/2014, cinquante-trois places ont été offertes, toutes spécialités confondues pour suivre la formation soit à Noisiel (dominante gestion publique), soit à Clermont-Ferrand (dominante fiscale), soit à Toulouse (dominante cadastre).

Depuis 1996, ce sont huit cent dix-sept coopérants qui ont bénéficié, soit dans les anciennes écoles des directions générales des impôts et de la comptabilité publique, soit à l'ENFiP, de ces formations longues. Parmi les pays représentés, un quart correspond à l'Afrique du Nord (notamment le Maroc), la moitié à l'Afrique noire et le dernier quart se répartit à parts non égales entre l'Asie (essentiellement Viet Nam et Cambodge) et l'Europe de l'Est (essentiellement Roumanie, Russie, Ouzbékistan et Ukraine). L'Amérique du Sud est encore très peu représentée.

* * *

Depuis plusieurs années, la DGFIP s'est résolument engagée en faveur de l'égalité des chances et de l'ouverture de ses formations vers l'extérieur. Les nombreuses actions qu'elle mène en ce sens sont autant d'atouts pour diversifier profondément le profil de ses stagiaires et de ses agents et également pour mieux faire connaître et partager son savoir-faire professionnel au travers des enseignements de l'ENFiP. Au-delà des actions spécifiques développées ici, la DGFIP a revu, en 2011, l'ensemble des épreuves des concours qu'elle propose aux candidats de toutes catégories. Les épreuves jugées trop « académiques » ont fait place à d'autres qui s'ouvrent sur un plus grand nombre de sujets à partir de dossiers d'actualité. C'est là un gage supplémentaire de la volonté de la DGFIP de diversifier les profils et les origines des lauréats de concours. ■



Florence GIROD

Direction des ressources humaines du ministère de la Défense (DRH-MD)
Chargée de mission auprès du sous-directeur de la fonction militaire

L'administrateur militaire

L'article est la synthèse de la mise en forme éditoriale de la thèse de doctorat en droit public que l'auteur a soutenue en 2009¹. Depuis cette date, l'utilisation de l'application Chorus et les réformes de structures internes au ministère de la Défense ont profondément transformé l'organisation et les procédures financières décrites. Les principales évolutions sont signalées dans l'article.

La reconnaissance d'une autorité financière dédiée à l'exécution et au contrôle des dépenses militaires se confond avec la constitution progressive de l'administration militaire, puisque c'est à partir de la création de l'armée permanente (1445) que se développèrent les vérifications d'effectifs pour procéder au paiement de la solde (pour le compte de ce qui devint plus tard l'administration de la Guerre). Issue d'une tradition militaire et administrative distincte, la Marine ne s'institutionnalisa qu'à partir du XVII^e siècle, bien que la création du Clos des Galées à Rouen remontât à l'époque médiévale (1294). Dès lors, la construction, l'emploi et l'entretien des navires favorisa l'essor d'une administration générale et financière autour de l'institution centrale de l'arsenal.

Si l'administrateur militaire ne se réduit pas à ses seules fonctions d'ordonnateur, celles-ci s'analysent néanmoins comme la pleine reconnaissance de sa mission de pourvoyeur en matériels et en deniers que l'histoire administrative a progressivement façonnée. Aussi, l'administrateur militaire est-il le produit de la double influence de la science administrative et des règles budgétaires et comptables établies depuis la Restauration. Sa mission particulière lui confère un rôle d'interface, à l'intérieur du fonctionnement des armées – où l'exercice de la fonction financière est traditionnellement très dispersé – et vis-à-vis du ministère des Finances puisqu'il répond du bon emploi des crédits alloués au ministère de la Défense par la représentation nationale. À cet égard, il est directement concerné, dans l'exercice de ses fonctions, par la tendance moderne à l'alignement sur le droit commun de la dépense publique, que la réforme financière de l'État impose depuis plusieurs années au ministère de la Défense.

¹ L'*administrateur militaire*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2012, 442 pages.

I. Le statut de l'administrateur militaire

Le statut de l'administrateur militaire se dessine à partir de l'articulation des principes d'administration militaire (définis à la fin du XIX^e siècle) et des règles établies par les règlements généraux de comptabilité publique successifs.

A. Les principes d'administration militaire

Les principes d'administration militaire désignent un ensemble de règles qui fixent les grandes caractéristiques de l'organisation et du fonctionnement de l'administration militaire. Ils déclinent, selon des modalités diverses, les relations entre les forces et les services de soutien chargés de les approvisionner.

1) La signification traditionnelle des principes d'administration militaire

Au ministère de la Guerre, le texte fondateur de l'administration militaire est la loi du 16 mars 1882 sur l'administration de l'armée². Votée après la défaite française face à la Prusse, cette loi eut pour ambition de rénover en profondeur l'organisation des armées et d'établir, entre les autorités du commandement et celles des services, des relations harmonieuses qui avaient fait défaut pendant tout le XIX^e siècle. Le législateur commença par affirmer la règle de l'autorité ministérielle, dont il déclina l'application au plan territorial, en prévoyant – à certains niveaux du commandement militaire – l'association de la direction des services et de la direction des troupes (principe dit de la subordination de l'administration au commandement). L'édifice fut complété par la mise en place d'une organisation duale de contrôle, affirmée comme le moyen de garantir la responsabilité ministérielle (origine moderne du Contrôle général des armées) et de donner aux généraux in-

² JORF, 25 mars 1882, page 1625.

vestis d'une fonction d'autorité les moyens d'exercer une surveillance effective sur leurs troupes. La Marine, qui avait sut établir plus rapidement – dans les arsenaux – une véritable collaboration entre les autorités de commandement et celles des services, adopta des principes similaires formalisés dans le décret du 22 avril 1927 portant organisation de la Marine militaire³.

Les textes fondateurs des principes d'administration militaire (Guerre et Marine) accordèrent une large place aux règles de fonctionnement des services. L'attribution de l'ordonnancement secondaire à leurs directeurs (centraux et locaux) marqua le couronnement de leurs fonctions d'administrateur et posa une règle essentielle de partage des compétences à l'intérieur de l'administration militaire. Le législateur distingua également la fonction administrative d'approvisionnement des services de la fonction administrative d'utilisation des ressources exercée par les formations militaires « abonnées » (corps de troupe, bâtiments), sous le contrôle de l'intendance. Celle-ci conserva un rôle central, bien que le principe d'autonomie des services – institué au profit des services dits techniques – soit venu limiter son influence (notamment au ministère de la Guerre alors que la Marine maintint la centralisation de l'ordonnancement auprès du commissariat).

2) La portée contemporaine des principes d'administration militaire

En dépit des transformations de la défense – devenue nationale – et du remplacement – à partir de la IV^e République – des trois départements (Guerre, Marine et Air) par un seul ministère, les textes fondateurs des principes d'administration militaire ont fait référence jusqu'aux décrets du 14 juillet 1991 du « Plan Armées 2000 ». Depuis 1961 toutefois, l'organisation centrale du ministère s'est fixée autour d'une triarchie qui dote le ministre de la Défense de trois grands subordonnés : le chef d'état-major des armées (organisation, préparation et emploi des forces), le délégué général pour l'armement (conduite des opérations d'armement, préparation de l'avenir, politique industrielle) et le secrétaire général pour l'administration (administration générale du ministère en matière financière, juridique, ressources humaines...). Refondue en 2005 pour l'entrée en vigueur de la LOLF, puis revue en 2009, cette répartition des compétences est confirmée dans son principe. En concentrant à l'échelon central une part importante de la fonction administrative, elle permet une approche transversale dans un ministère très marqué par l'organisation verticale des armées.

Au plan militaire, le chef d'état-major des armées a la plénitude de l'autorité sur les chefs d'état-major d'armée, qui réunissent à leur niveau le commandement des forces et des services qui les soutiennent. Les principes d'organisation de 1991 ont inscrit l'action militaire dans une structure territoriale, autour d'une répartition des commandements dérogatoire au droit commun des administrations de l'État, qui distingue le commandement organique (préparation des forces) et le commandement opérationnel (emploi des forces). En complément de cette distinction, le législateur de 1991 a unifié les principes d'organisation des services et de l'administration des forces placées sous l'autorité des chefs d'état-major et du directeur général

de la gendarmerie nationale⁴ (rénovation de la subordination des services au commandement et de la responsabilité des directeurs de services). Enfin, il a désigné sous le terme générique de « formation administrative » les unités de chacune des armées (corps de troupe, bases aériennes...) dotées d'une autonomie administrative et financière pour l'emploi des ressources mises à leur disposition par les services pourvoyeurs.

Enfin, il convient de signaler que ce schéma connaît de profonds bouleversements depuis la réorganisation territoriale du ministère autour de bases de défense (2009-2011), qui désignent des aires géographiques au sein desquelles des unités de toute nature sont regroupées pour bénéficier de prestations d'administration générale et de soutien commun délivrées par des « groupements de soutien » eux-mêmes érigés en formations administratives⁵.

B. La qualité d'administrateur militaire

Dans la configuration propre aux armées, la qualité d'administrateur déborde celle d'ordonnateur, pour s'élargir à l'ensemble des autorités investies d'un pouvoir de décision sur l'utilisation des crédits centraux et déconcentrés.

1) L'ordonnateur principal et les administrateurs du ministère de la Défense

Le ministre de la Défense, autorité de synthèse des fonctions de commandement et d'administration, détient la compétence d'ordonnateur principal, dont l'exercice est – en pratique – juridiquement attribuée à des autorités administratives délégataires de sa signature. Pour le budget général, la fonction d'ordonnateur principal délégué est longtemps restée concentrée auprès de la direction des affaires financières du ministère, avant d'être partagée, à partir de l'entrée en vigueur du système d'information financière ACCORD I (2004), avec les directions centrales des services gestionnaires de crédits. Pour les comptes de commerce⁶, cette fonction a été attribuée au directeur du service concerné ou à la direction des affaires financières (2006).

Mais les règles de la comptabilité publique ne suffisent pas à rendre compte de la complexité du pouvoir financier central du ministère de la Défense. En pratique, l'exercice de la fonction financière était traditionnellement partagé avec les services dits gouverneurs (commandement) et gestionnaires de crédits (services), qui désignaient deux niveaux de décision complémentaires d'emploi et de gestion des crédits. Ce schéma coutumier est devenu obsolète avec l'établissement de la nouvelle architecture budgétaire issue des dispositions de la LOLF, car la notion de services gouverneurs – puis celle de services gestionnaires dans leur acception financière en usage dans les armées – s'est dissoute au profit de la notion de responsables budgétaires. Au ministère de la Défense, la désignation des responsables de programme et des responsables de budgets opérationnels de programme privilégie une gestion interarmées des crédits, qui s'affranchit partiellement de la structure organique du ministère au profit d'une lecture fonctionnelle. Ce choix d'organisation implique un nécessaire

⁴ Rattachée au ministère de l'Intérieur depuis 2009.

⁵ Arrêté du 29 novembre 2010 portant création et organisation des bases de défense et fixant les attributions des commandants des bases de défense.

⁶ Comptes de commerce « Exploitation industrielle des ateliers aéronautiques de l'État » et « Approvisionnement des armées en produits pétroliers ».

³ JORF, 7 mai 1927, page 4887.

dialogue de gestion pour organiser les relations entre les acteurs budgétaires au moyen de chartes de gestion. Dans ce partage complexe, la direction des affaires financières est garante d'une vision d'ensemble face au risque d'éclatement des questions budgétaires entre les programmes ministériels.

2) Le réseau des ordonnateurs secondaires du ministère de la Défense

La segmentation territoriale n'a pas été retenue pour la détermination des budgets opérationnels de programme du ministère de la Défense, qui se situent exclusivement en administration centrale. Produit de l'histoire institutionnelle du ministère, le réseau des ordonnateurs secondaires a été peu modifié par l'application de la LOLF. Il a conservé un caractère dérogatoire distinct de l'organisation des services déconcentrés civils de l'État, la qualité d'ordonnateur secondaire du budget de la Défense revenant, pour l'essentiel, à des administrateurs investis de certaines fonctions de direction dans les services du ministère⁷.

Hormis la délégation générale pour l'armement (devenue direction générale de l'armement en 2009), qui a mis à profit la LOLF pour rationaliser son organisation financière autour d'un service unique (2008), la constitution du réseau des ordonnateurs secondaires militaires reflète l'organisation de la fonction de soutien. Dans les armées, elle était traditionnellement fondée sur une approche territoriale héritée des principes d'administration militaire. Les commissariats d'armée (réunis en un service du commissariat des armées depuis le 1^{er} janvier 2010) étaient investis d'une mission d'administration générale et exerçaient un large pouvoir de mandatement au profit des formations militaires, sous réserve de la compétence propre aux services techniques de soutien. Ce schéma général reste privilégié outre-mer et en opérations extérieures (désignation d'un ordonnateur secondaire du commissariat par théâtre).

Depuis l'année 2000, le réseau a évolué sensiblement sous l'effet de la mutualisation de missions auprès de services à vocation interarmées (services de maintenance industrielle), de telle sorte que les logiques de métier et de milieu se substituent progressivement au modèle territorial. Cette évolution préfigure la transformation substantielle de la conception du soutien (suivie d'un resserrement important de l'ordonnancement secondaire lié à la mise en œuvre du nouvel outil de gestion Chorus) qui s'éloigne désormais de l'application originelle de la règle de la séparation du commandement et des services

II. Les fonctions de l'administrateur militaire

L'administration militaire est soumise au principe cardinal de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Elle bénéficie toutefois d'un certain nombre de dérogations qui atténuent sa rigueur et qui permettent aux armées de recourir à des procédures dérogatoires au droit commun de la comptabilité publique pour l'exécution de certaines dépenses militaires.

A. La séparation de l'administrateur et du comptable au ministère de la Défense

Le fonctionnement financier des armées illustre les aménagements spécifiques portés aux règles de séparation des fonctions et d'indépendance des autorités.

1) La séparation des fonctions d'administrateur et de comptable

Le ministère de la Défense compte de nombreux régisseurs d'avances et de recettes, dont l'action vient prolonger celle des administrateurs. En pratique, il est fait un large usage de cette possibilité adaptée à la déconcentration et à la complexité de l'administration militaire. La plupart des régies sont instituées auprès des établissements des services de soutien, des services extérieurs de l'armement et – plus récemment – auprès des groupements de soutien des bases de défense. Leur mission est distincte et complémentaire de celle des trésoriers militaires habilités à manier des deniers publics sans avoir la qualité de comptable public. Directement placés sous l'autorité du commandant de la formation dont ils relèvent, les trésoriers sont soumis à régime spécial de responsabilité, destiné à sauvegarder le bon usage des fonds qu'ils manipulent.

Outre les dérogations prévues par les textes, de nouvelles pratiques de gestion ont modifié la ligne de partage des compétences entre les ordonnateurs et les comptables, tel que le développement massif des systèmes d'information et de gestion. À cet égard, le ministère de la Défense a profité de son raccordement tardif (2004) à l'application Accord I bis, puis de l'entrée en vigueur du système Chorus (2010) pour adapter en profondeur son organisation financière, à partir d'une répartition fonctionnelle des compétences (centres de services partagés...) qui prend le pas sur l'organisation ministérielle classique. Les systèmes de gestion ont également favorisé l'apparition de modes de contrôle de la dépense – désormais reconnus par le droit – qui associent les deux catégories d'autorités (contrôle hiérarchisé de la dépense et contrôle partenarial). Enfin, le ministère de la Défense s'est particulièrement impliqué dans le processus de la qualité des comptes imposé par la LOLF, notamment dans les domaines à fort enjeu pour la constitution du bilan d'ouverture de l'État, le maintien des procédures comptables dérogatoires utilisées par les armées et la certification annuelle des comptes de l'État par la Cour des comptes.

2) L'indépendance des administrateurs et des comptables

À l'instar des autres ministères, celui de la Défense a recours au réseau des comptables de la Direction générale des finances publiques mais il privilégie, depuis quelques années, le regroupement des assignations autour d'un nombre limité de postes comptables spécialisés par type de dépenses. Cette réforme du mandatement a été précédée, dès 2004, par celle du traitement comptable de l'ordonnancement central, progressivement concentré auprès de l'agent comptable des services industriels de l'armement (ACSIA), désigné en 2006 en qualité de contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM). L'existence de l'ACSIA, comptable spécial intervenant exclusivement pour le compte du ministère de la Défense, remonte à la création des budgets annexes institués dès 1946 pour suivre les opérations d'armement. Sa désignation en qualité de CBCM confirme ses missions de comptable assignataire des opérations exécutées sur les crédits d'armement et de maintenance industrielle et sa fonction de contrôleur financier (devenu contrôleur budgétaire) attribuée à titre dérogatoire depuis 1996 et reprise par les textes ultérieurs jusqu'au décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (article 88-II-1°).

En marge du droit commun et pour répondre à ses missions opérationnelles, le ministère de la Défense dispose du service

⁷ À l'exception du recours résiduel à des ordonnateurs secondaires des administrations civiles de l'État habilités à exécuter des opérations sur le budget de la Défense (préfets et ambassadeurs).

de la trésorerie aux armées, qui permet de mettre sur pied une organisation comptable placée sous le contrôle de l'autorité militaire. À sa tête, le payeur général aux armées, dont la charge est confiée au directeur départemental des finances publiques de l'Essonne, en sus de ses fonctions civiles. Il est assisté par le bureau de liaison de la trésorerie aux armées, seul organisme permanent du temps de paix, qui assure la gestion des payeurs. Recrutés (par la voie du détachement) parmi les fonctionnaires du ministère chargé du budget, ceux-ci sont soumis au statut militaire lorsqu'ils sont appelés à l'activité, tout en conservant les obligations statutaires propres aux comptables publics. À ce titre, l'exercice de leurs fonctions techniques échappe à l'autorité de commandement. La projection de forces en opérations extérieures hors du territoire national (Afghanistan, Liban...) est actuellement la seule hypothèse de mise en activité des bureaux payeurs.

B. L'administrateur militaire et les procédures dérogatoires aux règles de la comptabilité publique

Les procédures dérogatoires aux règles de la comptabilité publique désignent un mode particulier d'exécution de la dépense militaire qui permet aux armées de disposer en permanence de fonds, utilisés dans un système comptable distinct du droit commun. Indispensable au fonctionnement de l'administration militaire, ces procédures ont été rénovées pour s'adapter aux dispositions de la LOLF.

1) Le dispositif traditionnel des procédures dérogatoires aux règles de la comptabilité publique

Dans son acception antérieure, le terme générique de « procédures dérogatoires » comprenait en premier lieu les dépenses dites à bon compte. Celles-ci consistaient à faire du mandatement la première phase de la dépense, pour donner l'ordre au comptable public de mettre en place des fonds, sur justifications sommaires dont le commissaire ordonnateur assumait la responsabilité. L'usage des fonds était alors confié aux autorités de commandement des formations militaires bénéficiaires. Ce régime particulier se déclinait en trois procédures distinctes (les fonds d'avances de solde et d'alimentation, les « masses » et les frais de déplacement) qui portaient sensiblement atteinte aux principes d'annualité et de spécialité budgétaires (mandatement par anticipation sur l'année suivante, règles d'imputation simplifiées...). En second lieu, la marine nationale disposait de ses propres procédures, pour garantir aux bâtiments en escale dans un pays étranger les fonds nécessaires au fonctionnement de l'unité (avances consulaires et traites de la marine).

Ordonnées sans justification du service fait sur la base d'un décompte sommaire, les dépenses ainsi exécutées échappaient en partie aux contrôles de payeur du comptable public, dont l'intervention était limitée à la phase de décaissement des fonds. En fin de procédure, la Cour des comptes n'exerçait qu'un contrôle administratif a posteriori sur les pièces tenues à sa disposition par l'administrateur militaire, le trésorier habilité à manier les fonds échappant à sa juridiction. Dans ce mode d'exécution des dépenses, le rôle principal revenait au commissaire ordonnateur secondaire qui, outre la phase initiale de mandatement, intervenait a posteriori – après l'utilisation des fonds par la formation bénéficiaire – pour procéder à leur liquidation définitive et à la vérification des comptes complémentaire de l'acte d'ordonnement. Aussi la vérification des

comptes, prérogative que les commissaires exerçaient ès qualités et dont ils répondaient devant le ministre, était-elle la garantie principale du « bon compte » de la dépense militaire.

2) Les procédures dérogatoires aux règles de la comptabilité publique et la réforme financière de l'État

Le fondement juridique des procédures dérogatoires reposait sur l'article 112 du Règlement général sur la comptabilité publique de 1962⁸, qui n'avait donné lieu à aucun texte général d'application. Très critiquée par la Cour des comptes et par Bercy, l'absence de régime juridique unifié fut longtemps la principale fragilité du dispositif. En réponse à ces observations, le ministère de la Défense s'appliqua à démontrer la légitimité de ce mode de dépenses à partir de sa finalité opérationnelle (éviter toute rupture de trésorerie pour les forces en opérations). Il engagea également, avec le ministère des Finances, un important travail de clarification pour « rendre visible la zone des fonds » – où s'exécutent les dépenses des formations militaires – en permettant à tous les acteurs de la dépense publique d'y accéder (travaux dits de « refondation des fonds d'avances » en 1998). Par la suite, une autre série de travaux fut lancée pour définir des règles de suivi comptable des procédures dérogatoires conformes aux exigences de la LOLF : enregistrement des écritures relatives aux procédures dérogatoires en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale (2006).

Parallèlement à ces adaptations techniques, les conclusions de la mission d'audit du Contrôle général des armées et de l'Inspection générale des finances sur l'actualisation du périmètre applicable aux procédures dérogatoires ont permis d'engager une réforme très profonde de ce régime⁹. Au plan comptable, le mécanisme retenu en expérimentation (2008-2010) fut celui de l'avance de trésorerie pour le règlement des soldes (en remplacement des fonds d'avances) et des dépenses relatives à l'activité des forces (en remplacement des « masses »). Il a été ultérieurement complété par une avance de trésorerie dédiée aux opérations, elle-même alimentée par une réserve centralisée de trésorerie, dont l'usage est réservé aux seuls contextes opérationnels formellement reconnus. Le nouveau dispositif, désormais validé¹⁰, est recentré sur l'impératif de continuité paix-crise-guerre. Il est particulièrement adapté à la logistique financière des théâtres d'opérations extérieures, qui s'appuie sur la mise en place d'une administration militaire au plus près des forces projetées. Ainsi, bien que l'étape franchie depuis 2008 marque une rupture nette avec le dispositif antérieur, la solution retenue – dans un contexte d'alignement croissant de la dépense militaire sur le droit commun – reconnaît les spécificités de l'action militaire et préserve les moyens de son efficacité administrative. ■

⁸ « Les règles relatives à l'engagement, à la liquidation, à l'ordonnement et au paiement des dépenses (...) des corps de troupes, unités, organes ou établissements administrés comme tels [sont fixées] par décret contresigné par le ministre des Finances et le ministre des Armées ». Une disposition rénovée est désormais prévue par l'article 152 al. 1 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁹ À l'exception des procédures propres à la Marine nationale qui conservent leur régime initial.

¹⁰ Après une série d'expérimentations, la réforme s'est achevée le 1^{er} janvier 2011 avec l'entrée en vigueur du décret n° 2010-1690 du 30 décembre 2010 relatif aux procédures financières et comptables spécifiques des forces armées.

LE DEUXIEME RENDEZ-VOUS ANNUEL DES FINANCES LOCALES



La mise en place d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier au sein du secteur public local : quels enjeux et quels apports ?

SAVE THE DATE LE 15 NOVEMBRE 2013

Hôtel du lac- Auditorium
85, rue du Général de Gaulle
95880 ENGHEN-LES-BAINS

Dans le cadre du 2ème Rendez-Vous Annuel des Finances Locales, participez à un **après-midi de rencontre et de débat**, consacré au **contrôle interne comptable et financier** au sein du secteur public local.

- ◆ Découvrez les **résultats d'une enquête exclusive** sur les **pratiques du contrôle interne** au sein du secteur public local ;
- ◆ Assistez à la **table ronde** réunissant des représentants **de l'Etat, de collectivités et d'entreprises publiques.**

En partenariat avec:



Contact: Nicolas LAROCHE - 06 66 96 58 95 - nicolas.laroche@forumgv.com
<http://www.forumgv.com>



Philippe MARCHAT

Directeur général honoraire de la Banque européenne d'investissement

Coup d'œil sur la Pologne

La Pologne est l'un des pays de la zone euro qui tire le mieux son épingle du jeu. Située au cœur de l'Europe centrale, chargée d'histoire, elle a su mettre en place une politique efficace pour renouer avec la croissance économique et accroître son influence politique.

D'une superficie aujourd'hui de 312 700 km², la Pologne, en raison de sa position au cœur de l'Europe centrale, n'a cessé d'être au fil des ans une puissance à géométrie variable. Cette singularité tient à son positionnement au milieu d'États voisins, qui, comme l'Allemagne et la Russie, ne manquèrent pas d'avoir à son encontre de constantes ambitions territoriales. Elle est, en effet, fort entourée, ayant des frontières communes au nord-est, avec la Russie par son enclave et sa base navale protégée des glaces de Kaliningrad, à l'est avec la Lituanie, la Biélorussie et l'Ukraine, au sud avec la Slovaquie et, à l'ouest, avec la république Tchèque et surtout l'Allemagne : elle est largement baignée sur sa partie septentrionale par la Baltique.

Une histoire longue et rude

Cette histoire, qui débute par l'arrivée des légendaires Sarmates venus du Caucase, se décompose en plusieurs périodes. C'est dès le V^e siècle que s'installent des tribus slaves. En 966, le roi Mieszko I^{er} procède à une première unification de la Silésie et de la Poméranie (Grande et Petite Pologne). Ce prologue précède l'implantation, dès le couronnement de Boleslas Le Vaillant (en 1025), de plusieurs rois de Pologne et d'une Église indépendante, ainsi que l'extension du pays à la Bohême, à la Moravie et à la Slovaquie. Mais des attaques mongoles et germaniques contraignent ensuite – et déjà – la Pologne à céder la Poméranie et la Silésie aux chevaliers Teutoniques : une unification avec la Hongrie a permis cependant un rétablissement territorial temporaire, sous le règne de Casimir III (1309-1370), dernier roi de la dynastie des Piast.

Se succédèrent à partir de 960, de nombreux ducs et rois de Pologne et de Bohême, avant qu'ils ne cèdent la place, pour la diriger, aux maisons royales de Bohême (en 1300), d'Anjou

(en 1370), puis, à partir de 1434, de nouveau, aux rois de Pologne et grands ducs de Lituanie. En 1410, la victoire de Ladislas sur les chevaliers Teutoniques avait ouvert la voie à une union entre le royaume de Pologne et le Grand Duché de Lituanie et conduit à l'unification ultérieure, en 1569, par l'Union de Lublin, entre ces deux États, d'une première République (*Respublica*) éphémère, conservant toutefois à sa tête des « rois électifs ». De 1386 à 1572, sous la dynastie des Jagellons, la Pologne étend sa suzeraineté à la Moldavie, à la Valachie et à la Bessarabie. Le pays se développe et connaît, de 1506 à 1572, sous le règne des deux Sigismond I^{er} et II, un véritable « siècle d'or ».

Au cours de la période suivante, la Pologne, le plus souvent sous la coupe de plusieurs rois d'origine étrangère – Henri de Valois précédant notamment une lignée de princes suédois –, est soumise à de nombreux conflits qui entraînent de constantes modifications de ses frontières. Elle a, ainsi notamment, mais non exclusivement, maille à partir avec la Moscovie, la Suède, la Russie et même la Turquie. L'effondrement qu'elle subit sous le règne de Jean II Casimir Vasa (1648-1668), ne l'empêche cependant pas d'obtenir le retour, par le traité de Karlowitz en 1699, de la Podolie et de la majeure partie de l'Ukraine. Mais il lui faut, en 1657, renoncer à sa suzeraineté sur le duché de Prusse et accorder, en 1660, la Livonie à la Suède et, sept ans plus tard, sur les territoires à l'est du Dniepr à la Russie.

Dès le début du XVIII^e siècle, la Pologne devient un État régulièrement convoité par nombre de puissances européennes. Après le rôle que l'Autriche et la Russie ont joué dans l'élection royale de l'électeur de Saxe Auguste II, elle se trouve, en effet, jusqu'en 1795, en conflit quasi-constant, avec, pour résultat,

deux guerres et trois partages. À la guerre du Nord, qui offre à Charles XII de Suède, contre la Russie et le Danemark, d'occuper Cracovie et Varsovie et de faire élire Stanislas I^{er} Leszczyński, succède en 1733-1738 la guerre de succession de Pologne, qui permet un accès au trône de l'Austro-Russe Auguste III, grâce à l'appui de la France contre l'Autriche. Au premier partage de 1772, la Pologne doit accorder à la Prusse, la Poméranie orientale, à la Russie, la Lituanie, et à l'Autriche, la Galicie. Au second partage de 1793 imposé par la Prusse et la Russie, la première reçoit Gdansk, Torun et la Grande Pologne, et la seconde la Volhynie, la Podolie et Minsk. En 1795, un troisième (mais non ultime) partage attribue à la Prusse Varsovie et les territoires à l'ouest du Bug et du Niemen, à la Russie, l'Est de ce fleuve, et, enfin, à l'Autriche, Cracovie, Sandomierz, Lublin et une partie de la Mazovie.

La période suivante est, de 1795 à 1919, celle d'une Pologne sous domination étrangère. Alors que se germanisent les zones autrichienne et prussienne, Bonaparte lève pour combattre les Autrichiens, des légions polonaises, tandis que le traité de Tilsitt crée le Grand Duché de Varsovie. Mais le Congrès de Vienne (1814-1815) décide d'un nouveau démembrement. Laissant à l'Autriche la Galicie, qui devient autonome en 1861, il crée, outre un royaume de Pologne, avec le tsar pour roi constitutionnel, un Grand Duché de Poznan pour la Prusse, et une ville libre, Cracovie. Le traité de Brest-Litovsk de mars 1918 décide, quant à lui, d'un « État polonais libre et indépendant avec libre accès à la mer ». Ultérieurement, le traité de Versailles, en 1919, rétablit, à l'ouest, la frontière de 1772, fait de Dantzig (Gdansk) une « ville libre », et soumet les territoires auparavant partagés à des plébiscites qui se révèlent défavorables à la Pologne. Car, si elle garde la région de Katowice, il lui faut céder à l'Allemagne la Prusse-Orientale et une fraction de la Silésie, et à la Tchécoslovaquie, la Silésie de Tischen.

La Seconde Guerre mondiale, à son tour, ajoute aux malheurs qui ont déjà largement frappé la Pologne. La Wehrmacht envahit le 1^{er} septembre 1939, sans déclaration de guerre, la Pologne, et l'Armée Rouge, le 17 septembre, les provinces orientales. Les Soviétiques annexent l'Ukraine occidentale et la Biélorussie jusqu'au Bug, tandis qu'Hitler absorbe la partie occidentale du pays jusqu'à Varsovie. À l'extérieur, se crée un gouvernement qui s'installe en France, puis, à Londres après la défaite française de juin 1940, se forme également une armée polonaise, qui se battra vaillamment sur de nombreux fronts sous les ordres du général Sikorski. Après s'être soulevée contre les troupes allemandes le 1^{er} août 1944, Varsovie capitule le 3 octobre, faute d'avoir été secourue par les corps d'armée soviétiques, proches mais à l'arrêt, qui y installent en janvier 1945 le Comité de Lubin comme gouvernement provisoire. La conférence de Yalta définit, le 11 février 1945, les nouvelles frontières, qui sont les lignes Curzon à l'est et l'Oder-Neisse à l'ouest. La France du général de Gaulle fut la première à les reconnaître, sept ans avant que le chancelier Adenauer fasse de même pour l'Allemagne, et que son homologue Willy Brandt s'agenouille, le 7 décembre 1970, à Varsovie en mémoire de l'insurrection du ghetto.

Ce rapide rappel montre à quel point la Pologne a eu à souffrir d'interventions multiples et constantes, aux effets désastreux pour elle, d'États voisins toujours prêts à agir. Les va-et-vient successifs précédemment relatés méritent quelques réflexions.

Chiffres clés

Quelques chiffres rendent compte de l'importance des variations de superficies et de populations que connut ce pays. Les quelque 7,5 millions d'habitants sur 815 000 km² de l'ancienne Lituanie vers 1580 deviennent 11 millions sur 990 000 km² en 1634, qui furent la surface maximale du pays, avant de décroître à 8 millions sur 570 000 km² en 1695, 10,7 millions sur 317 130 km² en 1850, 7,25 millions sur seulement 230 800 km² en 1850, et 25,1 millions sur 389 700 km² en 1900. Elle atteint, de nos jours, sur un territoire de 312 700 km², 38 167 millions d'habitants, avec une densité de 122 personnes au km², une espérance de vie de 75,8 ans, et un taux de natalité en baisse, de seulement 10,9 pour 10 000 habitants.

Le relief du pays a, pour les envahisseurs, joué un rôle important, les Carpates constituant une barrière, alors que la grande plaine du Nord facilitait les invasions. Ainsi, d'un point de vue stratégique, des poussées venues de l'Ouest – comme celles des Prussiens et des chevaliers Teutoniques – ont généralement provoqué un déplacement des habitants dans les espaces vides de l'Est, à la différence de celles de l'Est ou du Nord, qui, comme en 1945, entraînaient plutôt des reflux vers le Sud. La recherche de refuges par les habitants dépendait aussi, pour une bonne part, de l'origine des assauts menés par un ou plusieurs États à la fois, et des différentes tactiques qui furent utilisées au cours des siècles.

Deux derniers éléments, non sans importance pour un pays qui n'a cessé de subir des transferts de population, aussi bien internes qu'externes, méritent aussi d'être relatés. Le premier concerne les langues étrangères, dont l'enseignement souvent imposé dans les territoires par leurs occupants successifs ne manquait pas de créer des difficultés d'autant plus profondes que la durée d'occupation se prolongeait. Le second touche à la religion, qui, malgré sa toute récente tendance à la décroissance, semble du fait de sa très forte implantation historique avoir été moins touchée que la langue par les modifications successives des frontières. La population polonaise est en effet la seule à être profondément catholique (avec 88 % des habitants, dont 52 à 60 % de pratiquants) au milieu de millions d'orthodoxes et de protestants russes, allemands, suédois et autrichiens. Il ne paraît pas étonnant, si l'on songe en particulier à l'influence mondiale qu'a eue le pape polonais Jean-Paul II, que ce facteur religieux ait joué un rôle et se soit ajouté dans la lutte contre les envahisseurs aux autres éléments de défense que sont traditionnellement le nationalisme et l'attachement à la patrie.

Une situation économique et financière favorable mais perfectible

Alors que la plupart des États de l'Union européenne – dont elle a présidé les travaux du 1^{er} juillet au 3 décembre 2011, continuent d'être sérieusement affectés par la crise, la Pologne, à l'instar de sa voisine allemande, apparaît comme l'une des rares exceptions. Elle le doit aussi bien à la dépréciation de sa monnaie, le zloty, qu'à la mise en œuvre, ces dernières années, d'une politique économique et budgétaire courageuse et adé-

quate. Un système bancaire efficace, une utilisation rationnelle des fonds structurels de Bruxelles, qui furent très importants, et différentes mesures fiscales appropriées lui ont permis de conserver une demande interne conséquente et un système bancaire sain. Avec, en 2010, un PIB global de 357 milliards d'euros, qui, par habitant, a crû entre 2008 et 2010 de 56% à 62% de la moyenne communautaire, elle a ainsi connu ces dernières années une période de croissance. Malgré sa forte baisse de 6,8% à 3,8% entre 2007 et 2009, elle a été le seul des vingt-sept pays de l'UE à n'avoir pas été en récession en 2010. Avec, en 2009, une hausse de son PIB de 1,6%, et en 2011 de plus de 4% – à comparer à une chute de 4,3%, et une hausse de seulement 1,5% pour l'UE –, la Pologne, premier destinataire de quelque 87 milliards de fonds structurels européens, judicieusement investis dans des infrastructures autoroutières méritant un rapide développement plutôt que dans la préparation de la coupe d'Europe du printemps dernier, est apparue comme une championne européenne.

Son marché intérieur de 38,5 millions d'habitants a ainsi bénéficié d'une croissance qui dépend d'une amélioration de la situation d'une Europe réceptrice de 77% de ses exportations et d'une pérennité d'investissements directs étrangers (IDE), dont la hausse, en 2011 de 70%, avec 12 milliards d'euros, nécessite d'en trouver ailleurs qu'en Europe. Aussi, le gouvernement s'est-il vu contraint, en août 2012, de compléter les réformes déjà réalisées en adoptant un plan de consolidation budgétaire et, en mars 2013, une réforme des retraites. Car, faute sans doute de n'avoir pas – ou insuffisamment – profité de l'expansion des années 2003-2008 pour réduire son déficit, ce dernier, comme quatre autres indicateurs, est à juste titre suivi de près.

Il importait donc de réduire le déficit budgétaire, qui atteignait encore 7,9% en 2010 – alors que l'objectif de le ramener à 3% avait déjà été reporté à 2013. Mais comme il ne dépassait plus que de peu les 4% en 2011, l'application par la Pologne de la règle imposant au Parlement le vote à l'équilibre de ses budgets devrait permettre d'atteindre cette année l'objectif fixé.

Second marqueur d'importance, l'endettement public, pose, lui aussi, problème. La croissance de 50 à 55% de son taux ces dernières années le rapproche d'une cote d'alerte, car la constitution lui impose la limite « maestrichienne » de 60% du PIB. En troisième lieu, les variations du taux d'inflation, qui ont connu depuis 2008 deux cycles différents, sont également matière à contrôle. En effet, après avoir très sensiblement baissé de 4,2% à 3,5%, puis à 2,6% jusqu'en 2010, il est remonté fin 2011 à 3,8%, devenant sensiblement supérieur à ceux de la zone euro (3%) et de l'UE (3,4%).

Le chômage a, lui aussi suivi une courbe comparable, avec, pendant cinq ans à partir de 2004, une baisse régulière, qui n'a duré qu'un temps. Il a, malheureusement, depuis, comme dans l'ensemble de l'UE, augmenté à nouveau, jusqu'à atteindre 9,5% en 2010 et 9,9% l'année suivante. Bien qu'inférieurs, de peu, à ceux de l'UE (9,8%) et de l'eurozone (10,3%), ces taux élevés expliquent les nombreux départs à l'étranger de chômeurs, dont les fameux « plombiers polonais » qui ont alors rallié notre pays.

Enfin, cinquième et dernier indicateur ne manquant pas d'être paradoxal, la conjonction d'une baisse, même limitée, de la

natalité remontant à 1989, et de cette émigration massive à partir de 2004 ont conduit le patronat à sonner l'alarme pour l'économie nationale, avec, pour remédier à cette situation, la mise en œuvre sans retard d'une politique d'immigration accompagnée d'une simplification des règles d'embauche.

Ces résultats ont rendu nécessaire la poursuite des réformes engagées. C'est ainsi que le gouvernement a préféré, à la différence de la France, relancer sa politique de privatisations et chercher à réduire son déficit budgétaire en élevant le 1^{er} janvier 2011 de 22 à 23% le taux de la TVA. Parallèlement, l'OCDE a recommandé, pour réduire l'endettement budgétaire excessif, différentes mesures visant notamment à élargir les bases d'imposition, reculer l'âge des retraites et réduire le montant des pensions versées et de certaines aides notamment aux agriculteurs, ou encore d'améliorer le coût et l'efficacité du fonctionnement administratif.

Le fait que la Pologne ait globalement bien mieux supporté la crise que la plupart des autres membres de l'Union européenne appelle deux remarques importantes. Cette situation lui a incontestablement conféré une position et un rôle particuliers au sein des États membres de l'Europe de l'Est, et plus généralement de l'ensemble de l'UE. Mais, en retour, nombre de Polonais, et surtout le gouvernement de Varsovie, considèrent que cette position et l'influence qui en résulte n'ont pas été suffisamment perçues au sein de l'Union et devraient être davantage prises en compte par la gouvernance de l'UE, surtout après que la Pologne s'est bien acquittée de ses six mois de présidence tournante exercés à Bruxelles de juillet à décembre 2011. Elle avait, à cette fin, conçu et appliqué un programme répondant à nombre de besoins qui s'imposaient, autour de trois axes principaux, tous d'actualité.

Le premier, misant sur l'intégration européenne comme une source importante de la croissance, avait pour double objectif de poursuivre, à défaut d'achever, l'établissement du marché unique, et d'améliorer la situation des PME. Le deuxième, fort ambitieux, devait permettre de concevoir et d'appliquer une réelle politique européenne de l'énergie et réformer la Politique agricole commune (PAC). Le troisième, enfin, ambitionnait une plus grande ouverture de l'Europe, en poursuivant la réforme déjà engagée d'une coopération accrue avec la Russie et, dans le domaine écologique, la poursuite du cycle de Doha.

Les différentes mesures déjà prises par la Pologne visent non seulement à respecter les normes imposées à chacun des membres de l'Union européenne mais aussi à rejoindre dès que possible l'eurozone, où selon les prévisions actuelles, la Lettonie devrait la précéder le 1^{er} janvier 2014. Car, celle-ci, également peu touchée par la crise, après avoir réduit son déficit public de 10% à 1,2% en 2012, et, avec 5% en 2011, a renoué avec la croissance, et estime pouvoir respecter les cinq critères d'admission et rejoindre sa voisine estonienne.

Les relations entre la Pologne, l'Allemagne et la France

La Pologne entretient avec l'Allemagne toute proche et la France plus lointaine des relations qui, longtemps spécifiques, se sont élargies et mutualisées du jour où elle a, le 1^{er} mai 2004, rejoint l'Union européenne. Sans doute existe-t-il des liens historiques, et même une fraternité d'armes, qui n'ont cessé de rapprocher la France, fille aînée de l'Église, de la Pologne

fondamentalement catholique. À cette singularité notable, qui la différencie de ses voisins allemand et russe, s'ajoute le fait que la Pologne et la France ne se sont jamais affrontées sur un champ de bataille. Leurs liens fort anciens, qui remonteraient à la fin de la deuxième croisade, lorsque, en 1154, Baudouin, frère de Godefroy de Bouillon, autoproclamé roi de Jérusalem, aurait été sauvé par le duc de Sandomierz, un siècle avant que Saint-Louis soit, à son tour, secouru par les forces d'un duc de Silésie. Puis l'on verra, en 1370, les Capétiens de la Maison d'Anjou succéder un temps en Pologne à la Maison royale de Bohême et aux Piast, bien avant qu'en 1807 le traité de Tilsitt crée sous Napoléon, le Grand Duché de Varsovie. Beaucoup plus récemment, la France, par l'envoi d'une mission spéciale confiée au général Weygand, apportait, en 1920, une aide pour repousser avec succès une attaque russe. Ce ne fut qu'un prologue à la Seconde Guerre mondiale qui, pendant des années, vit la Pologne et ses alliés français, anglais et américains combattre et vaincre leurs ennemis communs.

Les relations franco-polonaises contrastent fortement avec celles, d'une nature fort différente, qu'ont entretenues, depuis des siècles, la Pologne et l'Allemagne. Elles s'intégraient dans le contexte beaucoup plus vaste d'un *Drang nach Osten* (une poussée vers l'Est) qui s'étendait jusqu'à la Turquie. Ainsi, paraissent s'expliquer les multiples et inamicales interventions germaniques qu'a subies la Pologne dans sa longue histoire. À ce titre, mérite d'être rappelée la victoire, le 15 juillet 1410, de l'armée du roi de Pologne Ladislas II Jagellon I^{er} sur les chevaliers Teutoniques à la bataille de Grünwald (ou de Tannenberg). Beaucoup plus connus, le pacte de non-agression germano-soviétique et son protocole secret de partage de la Pologne du 23 août 1939 ; le drame, en avril 1943, du ghetto de Varsovie ; le traité germano-polonais du 7 décembre 1970 sur la normalisation des relations et la reconnaissance par le traité germano-polonais du 7 décembre 1970 de la frontière Oder-Neisse. En avril 2013, était commémoré le soixante-dixième anniversaire de l'écrasement par les nazis de l'insurrection du ghetto de Varsovie, dont il ne reste pratiquement rien, et où avaient été concentrés sur 307 hectares quelque 450 000 Juifs, soit 10% de la population d'alors, dont un grand nombre mourut de faim ou de leur déportation dans les chambres à gaz du camp de Treblinka.

Depuis trois ou quatre décennies, la donne a sensiblement évolué pour plusieurs raisons. Vis-à-vis des États-Unis, le retrait par l'administration Obama du bouclier antimissile de l'époque Bush et le maintien des visas pour les nationaux d'un État qui avait retrouvé une position confortée en Europe ne furent pas sans conséquences dans leur recherche naturelle d'un « père protecteur » proche, disposant d'une économie florissante en période de crise, et, donc, d'une incontestable influence. Par sa proximité, sa puissance économique (15,8% de croissance entre 2008 et 2011), des débouchés commerciaux en constante augmentation et une convergence d'intérêts mutuels, l'Allemagne est normalement devenue, de très loin, le premier partenaire de la Pologne.

Pour la France, dont la politique a évolué, les éléments sont plus complexes. Après vingt-trois ans de blessures d'amour propre et de rendez-vous manqués, sans que la présence locale de grands groupes français compense un solde commercial négatif depuis 2009, une orientation politique nouvelle semble

se dessiner. Alors que se réduisait progressivement l'intérêt prioritaire traditionnellement porté à l'Afrique noire francophone et maghrébine, le regard de Paris s'est, depuis peu, tourné progressivement vers l'Europe centrale, longtemps délaissée. Depuis la chute du mur de Berlin, le poids et l'influence des États de cette zone sont en croissance, et la Pologne en est le leader incontesté.

Aussi, est-il temps que la France renforce ses liens avec elle. Ce qui a récemment conduit le Président François Hollande à venir à Varsovie en novembre 2012 et à y être reçu avec les honneurs par son homologue, Bronislaw Komorowski. Ce voyage suivait des positions communes précédemment prises dans divers domaines. Il s'agissait de l'adhésion polonaise à l'Agence spatiale européenne, où la France joue un rôle clé, du lancement d'un Fonds européen pour la démocratie, de la préparation par les deux pays de positions étudiées dans le cadre de la présidence polonaise de l'UE, concernant, entre autres, la défense, les fonds de cohésion et la PAC.

Cette voie avait été préparée de plus longue date, car après l'adhésion de la Pologne à l'UE, un accord de partenariat stratégique franco-polonais, assorti d'un plan d'action comportant plusieurs volets (politique, économique, énergie, défense...) avait déjà été signé, le 28 mai 2008, à Varsovie. Il fixe les bases d'une relation étroite entre les deux pays, normalement appelée à être renforcée par des sommets périodiques franco-polonais, tel que celui du 5 novembre 2009 entre le président Sarkozy et le Premier ministre Donald Tusk, qui s'était ensuite rendu à Paris le 3 juin 2011. Ces initiatives furent un enjeu d'autant plus important de coopération qu'elles permirent aux Polonais de recueillir dans plusieurs domaines des retours d'expérience de ce qu'avait été la présidence française de l'UE en 2008.

Elles sont, en outre, à l'origine de diverses mesures, susceptibles d'être complétées, tels que des échanges de personnel entre administrations ou des formations de fonctionnaires en droit ou en français. Par ailleurs, il existe depuis des années des coopérations de trois types, que l'on s'efforce aussi de renforcer. Le cadre scientifique, avec pour symbole Marie Curie, rapproche, dans le cadre du programme Plutonium, l'Académie polonaise des sciences des CEA, CNRS, INRA et INSERM. En matière linguistique, éducative et culturelle, la coopération menée en Pologne, qui est, depuis 1997, État observateur de l'Organisation internationale de la francophonie, vise, grâce aux seize Alliances françaises implantées en province au sein des universités et dans les collèges et lycées, à maintenir, face à l'anglais, la place du français comme quatrième langue vivante. Le succès de la saison culturelle *Nowa Polska* en France de mai à décembre a, quant à lui, permis de développer, dans le cadre de l'année Chopin 2010, les échanges entre les deux pays.

L'économie et le commerce extérieur de la Pologne

La Pologne, dont le PIB se décompose entre les diverses activités de service (36%), l'industrie manufacturière (24%), le commerce (21%), l'agriculture et la pêche (4%), a bénéficié d'une économie suffisamment diversifiée, sans secteur dominant, pour pouvoir résister à la crise. Le pays a reçu d'importants financements de la Commission européenne et de la Banque européenne d'investissement qui lui ont permis de développer ses infrastructures et de devenir, avec un réseau

ferroviaire parmi les plus denses d'Europe, une zone de transit pour les flux transeuropéens. La Pologne a reconverti son secteur industriel en un centre tertiaire dynamique tout en restant leader dans l'industrie automobile (800 000 véhicules par an) et dans celle du bois (la Pologne était le quatrième exportateur mondial de meubles en 2008).

La libéralisation des marchés financiers et la reprise de la croissance ont favorisé le développement des différentes branches du secteur tertiaire – grande distribution, tourisme, information, logistique et services aux collectivités. Les besoins grandissants de modernisation des différents matériels agro-alimentaires qui ne peuvent être tous produits localement ont, de leur côté, conduit à faire appel à des producteurs étrangers. Les deux secteurs de l'énergie et de l'environnement, fort importants car la richesse en charbon classe la Pologne au septième rang mondial, est actuellement l'objet de plusieurs projets de nature à intéresser directement les grandes entreprises françaises. Ils concernent à la fois le nucléaire, la construction d'un terminal gazier, l'obtention de 15% d'énergie renouvelable en 2020, et, surtout, l'éventuelle mise en exploitation d'importantes ressources de gaz de schiste, qui pose de délicats problèmes d'environnement.

Comme le précise aussi l'agence Ubi-France, le commerce international de la Pologne fait d'elle, avec 38% de ses exportations et 30% de ses importations, le principal partenaire économique et commercial de la zone Europe centrale et balte. Le premier des États concernés est l'Allemagne. Elle est, de loin, depuis plusieurs années, en raison de sa proximité, de l'intérêt qu'y porte Berlin, et de la nature, comme de la qualité de ses produits, le premier partenaire économique et commercial de la Pologne. Sa balance est légèrement bénéficiaire, avec, respectivement pour les années 2010 et 2011, des exportations de 24,2 et 27 milliards d'euros représentant des parts de marché de 28,2 et 27,5%, et des importations de 20,2 et 23,4 milliards pour des parts de marché en légère croissance de 25,9 à 26,2%. La Russie présente, en revanche, une balance très bénéficiaire, ses importations de produits surtout agricoles, qui la mettent en sixième position, derrière l'Allemagne, le Royaume-Uni (6,3% en 2011), la République tchèque (6,2%), la France et l'Italie (5,5%) n'étant que de trois et quatre milliards d'euros pour des parts de marché d'à peine 3,9 et 4,4%. Ces mêmes années, les 8,6 et 11,4 milliards d'euros correspondant à des parts de marché de 8,4 et 11,6%, d'exportations concernant essentiellement des ventes d'hydrocarbures en constante croissance font de la Russie le second fournisseur de la Pologne, et dénotent l'ampleur de la dépendance qui en découle pour leur importateur.

Quant à la France, ses échanges commerciaux déficitaires, à base d'électromécanique et de produits chimiques, n'occupent à ce jour qu'une place limitée, rendant mal compte de celle qu'occupent en Pologne un certain nombre de ses grandes entreprises. Ses 4,1 milliards d'euros d'exportations, bien qu'en croissance, ne la mettent en 2011 qu'en sixième position avec une faible part de marché de 4,2%, loin derrière l'Allemagne et ses 27 milliards, la Russie, les Pays-Bas, l'Italie et la Chine. Ses 5,4 milliards d'importations, composés surtout de produits chimiques et métallurgiques qui couvrent 6% du marché, la font progresser à la quatrième place, toujours derrière l'Allemagne, le Royaume-Uni et la République tchèque.

En revanche, la France se révèle être un investisseur de forte taille dans une Pologne que la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED) qualifie de « terre d'investissement privilégiée ». Car après avoir, en 2010, été la onzième puissance à attirer les investisseurs mondiaux, elle en était devenue la sixième l'année suivante. La disponibilité et l'efficacité des travailleurs qualifiés, un environnement administratif et fiscal accueillant, et l'attraction de villes comme Varsovie et Cracovie sont autant d'avantages qui expliquent cette attirance. Comme le relate encore Ubi-France, la France a su en tirer parti. Ce qui explique qu'avec des flux qui ont triplé entre 2002 et 2009, elle y soit devenue le troisième investisseur étranger, représentant les deux-tiers des flux français de la zone des Pays de l'Europe centrale et orientale (PECO). Aux cinq secteurs privilégiés qui concernent la production industrielle (28%), la grande distribution (Carrefour, Auchan...), l'énergie (13%, EDF Alstom), les télécommunications (depuis la prise de contrôle de Telekomunikacja Polska par Orange) ou encore Lafarge, Accor, Saur... le projet gouvernemental de nouvelles privatisations pourrait augmenter le nombre des quelque huit cents entreprises à participation française employant plus de 200 000 salariés.

Cet exposé montre combien la Pologne d'aujourd'hui a su, ces dernières années, au sein de l'Europe, et pour des raisons non seulement économiques, peser d'un nouveau poids et accroître son influence. Il met en lumière l'importance qu'il conviendrait en conséquence de porter à cet État au passé ô combien malheureux, dont la place est prépondérante dans la partie orientale, toujours aussi névralgique, de l'Europe. Il apparaît que, désormais, ce membre à part entière de l'Union européenne ne cache nullement son désir d'y être davantage écouté et estime, non sans quelques raisons, qu'il est en outre à même de pouvoir aussi « jouer dans la cour des grands », considérant qu'il a démontré ces dernières années en avoir acquis les moyens. ■



Philippe MASQUELIER

Chargé de recherche à l'Institut de la gestion publique et du développement économique

L'histoire de la gestion des finances publiques, tome II

L'invention de la gestion des finances publiques, du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)

En 2010, paraissait le premier tome des actes du séminaire « Histoire de la gestion des finances publiques de 1815 à nos jours » organisé, depuis 2005, par l'Institut de la gestion publique et du développement économique. Ce volume, placé sous la direction scientifique interdisciplinaire de deux juristes, d'une historienne et d'un politiste, a parcouru la période 1815-1914 en multipliant les approches croisées. Le droit, qui se doit de demeurer constant, a révélé les éléments de continuité de la gestion des finances publiques sur la période tout en décryptant la portée juridique des textes qui en sont le fondement ; l'histoire a plutôt dévoilé les ruptures et les modifications de contexte qui ont conditionné l'évolution du système financier public originel ; l'approche politiste a contribué à dégager les grands enjeux de cette histoire et à les rattacher à des problématiques plus générales susceptibles de recouper des questions actuelles et de nourrir ainsi un enrichissant va-et-vient passé-présent.

Parvenues jusqu'en 1914, les études du tome I ont laissé le système financier public français au bord de réformes importantes, rendues nécessaires par les déformations qu'il a subies et les carences qu'il a montrées au long du XIX^e siècle. D'une part, la loi de règlement a cessé d'être ce moment fort du contrôle de la gestion des finances publiques, situé en aval de la dépense, tel qu'il avait été originellement pensé par les concepteurs du système sous la Restauration ; d'autre part, sous la pression, déjà, de l'extension du rôle de l'État, la question de la maîtrise de l'engagement des dépenses se pose alors avec toujours plus d'acuité.

Il revient au deuxième tome de la série de relater la suite de l'histoire en poursuivant la même approche interdisciplinaire. Intitulé *L'invention de la gestion des finances publiques, du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, ce nouveau volume montre le poids déterminant de la contrainte extérieure (guerres et crises économiques) en tant que moteur du changement et des réformes tentées. À cet égard, la Première Guerre mondiale apparaît à la fois comme

une rupture dans l'histoire du système financier public français et comme un accélérateur des réformes qui, déjà en temps de paix, semblaient souhaitables.

La rupture, liée au désordre comptable dû à la guerre, est celle qui conduit au renforcement du contrôle et à son basculement institutionnel de l'aval vers l'amont de la dépense. Simultanément, l'intervention soudaine et massive de l'État dans l'économie, sous la pression du conflit, est l'accélérateur qui achève de rendre insoutenable la situation antérieure à 1914 et précipite le mouvement de réforme amorcé. Somme toute, puisque le ministère des Finances ne parvient pas à discipliner ses collègues dépensiers et puisque le Parlement cesse d'exercer un contrôle *a posteriori* par la loi de règlement, il faut, au lendemain de la guerre, encore renforcer le contrôle *a priori*. La création de la direction du Budget, en 1919, et du contrôle des dépenses engagées, en 1922, répond à cette nécessité. C'est pourtant moins la naissance et l'évolution de ces « étoiles montantes » de l'administration des finances qui est étudiée dans ce volume, que l'expansion de la galaxie du système financier public dans son ensemble, avec la nébuleuse des institutions, des corps, des acteurs, des idéologies, des textes de droit et des nouveaux outils de gestion qui y circulent. À la direction du Budget et au contrôle des dépenses engagées, il convient d'ajouter la direction de la Comptabilité publique (matrice originelle du système financier), l'Inspection des finances, la Cour des comptes et les commissions de réformes qu'elle prend dans son orbite, les acteurs du privé, les commissions des finances du Parlement, la notion de droit public financier et les juristes qui l'étudient. Encore mal connues quant à leur rôle réformateur en matière gestionnaire, ces diverses constellations sont, sous cet angle, méticuleusement explorées dans ce deuxième tome. On s'attache à conserver la vision globale de leur perpétuelle gravitation autour du noyau dur de la gestion des finances publiques qu'est la comptabilité publique. Mais on voit aussi leurs trajectoires se modifier, leurs

positions relatives évoluer fortement et les forces d'attraction qui les relient varier sensiblement. Comme en arrière-fond et en contre-point à la co-extension de l'univers étatique à l'économie et à la société toute entière, c'est en réalité le passage d'un champ d'attraction à l'autre qui est décrit dans ce deuxième volume, l'un dominé par le contrôle et le droit, l'autre par la gestion et l'économie.

Pourtant, plusieurs communications du tome I l'ont montré, la notion de gestion est déjà présente dans le système financier qui se met en place sous la Restauration. Mais elle ne se comprend alors que dans le périmètre restreint d'un État économiquement neutre et limité à ses prérogatives régaliennes, conformément au libéralisme ambiant. Dans un tel contexte, la gestion et le souci d'efficacité de la dépense se limitent à la compression des frais dans le cadre intangible des dépenses indispensables à l'accomplissement des missions premières de la puissance publique. Avec les évolutions du XIX^e siècle, accentuées par la Première Guerre mondiale, à mesure que croît le budget de l'État et que s'étendent les prérogatives de ce dernier, l'utilité de la dépense publique cesse d'aller de soi. Aussi, dans le contexte persistant d'une idéologie libérale forte, les réformes de l'entre-deux-guerres sont-elles d'abord dominées par le souci du contrôle. Ces réformes empruntent les voies distinctes mais convergentes du rationnement budgétaire et de la rationalisation de son système de contrôle : il s'agit toujours de gérer les finances publiques avec économie. Néanmoins, l'extension, à son corps défendant, de l'État et de son périmètre conduit déjà à de multiples innovations gestionnaires (budgets annexes, offices, sociétés d'économie mixte) tournées vers les notions de rendement, de coûts et d'évaluation de l'utilité de la dépense publique. On passe progressivement du contrôle juridique de régularité et de conformité à la loi à un contrôle de la gestion de l'administration. En réalité, s'il y a un renforcement institutionnel du contrôle en amont de la dépense, on assiste simultanément, en aval, au développement d'outils de gestion orientés vers la mesure de l'efficacité et l'évaluation des résultats. Ce mouvement se prolonge et même s'accélère sensiblement au lendemain de la Seconde Guerre mondiale.

À la Libération, bien qu'un contexte de pénurie économique et financière conduise à retrouver les réflexes traditionnels d'économies budgétaires et de contrôle, l'idéologie libérale achève de s'effondrer au profit de l'intervention économique et sociale de l'État. Sous l'influence de la doctrine keynésienne, celui-ci est désormais pleinement reçu à diriger l'économie et à en devenir un acteur majeur à la faveur, notamment, de la création d'un important secteur parapublic. Simultanément, se construit une puissante « science économique d'État » qui contribue délibérément à extraire la gestion des finances publiques de sa gangue juridique originelle. On assiste dès lors à une forme de compétition entre économie, droit et gestion où celle-ci, s'appuyant sur l'une aux dépens de l'autre, cherche à trouver son autonomie. Le champion de ce mouvement d'autonomisation est Gabriel Ardant, inspecteur des Finances, successivement placé à la tête du Comité central pour l'étude des coûts et rendements des services publics (1946) et du Commissariat général à la productivité (1953). Il s'agit, selon Ardant, de « créer de toutes pièces une science de l'État et de réaliser une réforme administrative (...) en recherchant une voie

spécifique de gestion. » Celle-ci est étroite. Elle peine à exister entre la persistance de l'ancien système de gestion des finances publiques, presque exclusivement fondé sur le droit, et le développement d'une culture comptable et chiffrée tournée vers la macro-économie dans une optique keynésienne. Cherchant à emprunter au secteur privé les notions de rendement, de prix de revient, de productivité, voire de profit, cette quête s'inscrit dans le contexte plus vaste d'une remise en cause de la frontière public/privé et des mécanismes traditionnels de la comptabilité publique qui la garantissent.

À l'origine de cette remise en cause, il y a, historiquement, les nécessités de la reconstruction, les nationalisations, la création de nombreuses entreprises publiques et le développement d'un important secteur parapublic. Ce mouvement est largement décrit par Gilbert Devaux, inspecteur des Finances, directeur de la Comptabilité publique de 1949 à 1957, puis du Budget de 1957 à 1960 et auteur en 1957 de *La Comptabilité publique*. À suivre celui-ci dans cet ouvrage, une telle tendance nourrit les forces centrifuges par lesquelles de multiples entités du secteur public ou parapublic cherchent à se soustraire aux règles du droit public financier traditionnel. Plus généralement, Devaux s'inquiète de ce qu'il appelle « l'évolution moderne qui menace à la fois de provoquer un éclatement de l'État, et de substituer la prédominance de la technique à celle du droit ». Il dénonce la tendance de l'administration, après 1945, à contourner les règles juridico-bureaucratiques originellement destinées à contenir son expansion, pour mieux exercer ses nouvelles prérogatives de pilote de l'économie nationale. Aussi, est-ce notamment dans le but de limiter les effets centrifuges du keynésianisme qu'il s'engage dans la rédaction de l'ordonnance du 2 janvier 1959 au titre de ses fonctions de directeur du Budget. Sera-t-on surpris que dans un tel contexte les efforts pour élaborer une nouvelle gestion des finances publiques demeurent marginaux ? Entre la tendance centrifuge favorisée par l'intervention de l'État au niveau macro-économique et la nécessité de contenir cette tendance par un mécanisme juridique en partie renforcé et renouvelé à la faveur des textes qui interviennent entre 1953 et 1962, ouvrir une voie médiane relevait sans doute de la gageure.

C'est donc le droit qui triomphe à la fin de la période étudiée, triomphe pourtant tout relatif et comme par défaut, puisqu'il advient en raison de l'impératif qu'il y a à fixer des règles du jeu et à mettre en forme le processus de la dépense publique. Le droit prévaut par nécessité là où les modalités de la gestion managériale appliquées au secteur public s'avèrent insuffisantes à encadrer l'action de celui-ci. Triomphe relatif aussi puisque la reconstruction, puis les Trente Glorieuses qui s'annoncent, consacrent la science économique comme système de référence intellectuelle de la gestion des finances publiques en lieu et place du droit. Avec la fin du libéralisme, la direction de la Comptabilité publique, bureaucratie chargée de contenir la bureaucratie par le truchement de mécanismes juridiques, cesse de garantir l'étalement d'une frontière public/privé largement remise en cause. Avec le keynésianisme qui promeut l'État en tant qu'acteur essentiel de l'économie, l'ensemble du système financier public traditionnel destiné à contenir l'expansion de l'administration se trouve pris à contre-pied. Le voici désormais inscrit au cœur d'une contradiction forte entre le principe juridique originel d'une séparation gestion

publique/gestion privée au nom d'une asymétrie droit public/droit civil et l'idée naissante d'un mode de gestion univoque applicable aussi bien à l'État acteur de l'économie qu'au secteur privé. L'épanouissement d'une forte culture du chiffre relayée par le développement tant de la comptabilité privée que de la comptabilité nationale et les prémisses de l'influence anglo-saxonne en matière de gestion, essentiellement fondée sur une culture du résultat, achèvent de porter la contradiction à la tradition française d'un contrôle *a priori*, appuyée sur le droit public exorbitant du droit commun.

C'est, en définitive, la problématique de l'existence et de l'intérêt d'une spécificité *publique* de la gestion des finances publiques en France que met en lumière tout particulièrement ce volume. Au fil des vingt communications qui le composent, se trouve posée la question de la place et du rôle de l'État par rapport au droit, à l'économie et à l'ensemble de la société. L'irruption de la technocratie et le développement d'une culture du chiffre corrélativement à l'extension de la responsabilité économique et sociale de l'État comptent parmi les vecteurs de ce que l'historien Michel Margairaz a décrit comme une conversion des esprits quant à son rôle¹. L'entrelac du jeu des acteurs, des nouveaux outils gestionnaires et des textes juridiques relaté dans ce deuxième tome s'inscrit dans ce mouvement de conversion qui trouve un premier aboutissement au début des années cinquante. Mais à travers le jeu des acteurs de l'époque, le poids des institutions et les tentatives de réformes dont elles ont fait l'objet, la force des règles juridiques, la récurrence des questions que pose l'histoire des dépenses publiques et la variété des contextes où elle s'est inscrite entre 1914 et 1967, c'est aussi, par un jeu de miroir, la période actuelle qui se trouve éclairée. Encore aujourd'hui, à l'heure de la mise en œuvre de la LOLF, on peut se demander dans quelle mesure la gestion des finances publiques est assimilable aux usages de la gestion privée, dans quelle mesure la persistance de l'asymétrie juridique française conserve un sens et jusqu'à quel point on peut envisager que l'État en France se plie à un droit commun au nom de modalités de gestion communes largement inspirées du libéralisme anglo-saxon. Curieusement, à la rémanence de ces questions d'une époque à l'autre ne correspond pas une capitalisation de l'expérience des réformes tentées, manquées ou accomplies. Sur toute la période étudiée dans le cadre du séminaire, on ne constate ni effet de cumul, ni linéarité, ni continuité de l'action réformatrice en matière de gestion des finances publiques. Il appartient peut-être à ce volume comme à celui qui l'a précédé et à celui qui lui succédera sur la rationalisation des choix budgétaires, de pallier l'amnésie de l'administration sur le long terme. Sans doute est-ce par le biais de l'écriture de l'histoire de la gestion des finances publiques qu'une forme de transmission d'expérience peut désormais s'opérer auprès des acteurs d'aujourd'hui. ■

¹ Michel Margairaz, *L'État, les finances et l'économie, histoire d'une conversion : 1932-1952*. Tomes I et II, Paris, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 1991.

Références

Tome I :

L'invention de la gestion des finances publiques.

Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815-1914).

ISBN N°978-2-11-097516-4.

Tome II :

L'invention de la gestion des finances publiques.

Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967).

ISBN : 978-2-11-129373-1.



Disponibles en librairie (diffuseur Lextenso-éditions)

Prix unitaire : 40 €

Par correspondance, accompagné de votre règlement à l'ordre du Régisseur de recette IGPDE à l'adresse suivante :

Institut de la gestion publique

et du développement économique

20, allée Georges Pompidou
94306 Vincennes Cedex

Courriel : recherche.igpde@finances.gouv.fr

Chronique de jurisprudence financière



Stéphanie DAMAREY

Maître de conférences / HDR
Université de Lille 2



Michel LASCOMBE

Professeur à l'IEP de Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE

Professeur à l'Université Lille 2



La Cour des comptes

Jurisprudence commentée

Cour des comptes, Chambres réunies, arrêt n° 62230, 24 octobre 2011, Receveur principal de Luxeuil

Procédure ; arrêt rendu après cassation par le Conseil d'État ; durée raisonnable de la procédure ; participation du rapporteur au délibéré ; arrêt provisoire et arrêt définitif ; prescription de l'action.

Cet arrêt intervient suite à cassation par le Conseil d'État (CE, 17 décembre 2008, Parquet général près la Cour des comptes, *RFDA* 2009. 839 ; *AJDA* 2008. 2426) de l'arrêt définitif rendu par la Cour des comptes le 23 octobre 2007 (C. comptes, 23 octobre 2007, Comptables des impôts de la Haute-Saône, *Gestion et fin. publ.* 2009. 453). Alors que la Cour des comptes avait déchargé le comptable de sa responsabilité en raison du délai anormalement long de la procédure de jugement des comptes, le Conseil d'État a cassé l'arrêt rendu en estimant que le juge des comptes ne pouvait se fonder sur le principe du droit de tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable pour refuser d'engager la responsabilité du comptable.

Délai raisonnable. L'applicabilité de la Convention européenne des droits de l'homme aux juridictions financières soulève de légitimes interrogations devant

le juge des comptes quant aux conséquences qu'il convient d'en tirer, en l'espèce s'agissant du droit pour tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable (le débet s'il avait été prononcé, serait intervenu seize ans après la mise en recouvrement des sommes dues et douze ans après l'extinction de la créance). Selon la Cour des comptes, si le non respect de l'obligation de juger dans un délai raisonnable est sans incidence sur la validité de la décision juridictionnelle qui l'aurait méconnu, cette circonstance ne fait toutefois pas obstacle à ce que le juge, dans un souci de bonne administration de la justice, lève l'injonction adressée au comptable.

La Cour des comptes s'était déjà engagée dans cette voie et a régulièrement refusé d'engager la responsabilité du comptable pour ce même motif tiré de l'exigence d'une bonne administration de la justice qui « fait obstacle à ce que la Cour mette en débet un comptable dans un délai qui ne saurait être (...) tenu pour raisonnable » (C. comptes, 10 octobre 2007, Recette divisionnaire des impôts du Puy-en-Velay, *La Revue du Trésor* 2009. 222). Elle a ainsi renoncé à engager la responsabilité d'un comptable patent dès lors que la mise en débet aurait été prononcée au terme de dix-sept années de procédure (C. comptes,

10 février 2006, Centre régional des œuvres universitaires et scolaires de Nice, *La Revue du Trésor* 2007. 168. V. aussi C. comptes, 13 septembre 2006, Trésorier-payeur général des Alpes-Maritimes, *La Revue du Trésor* 2007. 929 et nos obs.) et même de huit années de procédure (C. comptes, 12 avril 2001, Musée de la Poste, *La Revue du Trésor* 2002. 44. Et C. comptes, 16 janvier 2003, Centre régional d'éducation physique et sportive de Châtenay-Malabry, *La Revue du Trésor* 2003. 695 – délai de neuf ans). Selon une semblable logique, la Cour des comptes a également admis de lever des injonctions en raison du délai séparant l'arrêt provisoire de l'arrêt définitif (C. comptes, 5 septembre 2001, Fonds d'intervention et d'organisation des marchés des produits de la mer et des cultures marines, *La Revue du Trésor* 2002. 387 ; *RFDA* 2003. 596. C. comptes, 6 mai 2002, Centre régional des œuvres universitaires et scolaires des Antilles-Guyane, *La Revue du Trésor* 2003. 49 ; *RFDA* 2003. 605 – pour un délai de dix ans. C. comptes, 16 mars 1994, Directeur économiste de l'hôpital rural de Saint-Florentin, *La Revue du trésor* 1994. 700 – pour un délai de treize ans).

Une orientation jurisprudentielle que la Cour des comptes avait préconisée en chambres réunies (C. comptes, Ch. réunies,

avis, 7 octobre 1996, *Rec. C. comptes* 125 ; *La Revue du Trésor* 1997. 442, *concl. Proc. gén.*). Elle avait alors reconnu qu'il était conforme aux principes généraux du droit que les décisions des juridictions financières soient rendues dans un délai raisonnable excluant les allongements indus de procédure. Il appartient donc au juge des comptes de s'assurer que l'énonciation tardive d'une charge n'aura pas pour effet, compte tenu des autres éléments du dossier, de retarder de manière excessive l'apurement du compte. À cet égard, la Cour des comptes avait précisé qu'un délai de l'ordre de 4 années à compter de la date de l'arrêt initial sur les comptes en apurement paraissait constituer le maximum compatible avec le respect du droit du justiciable à un délai raisonnable.

Ainsi que nous avons pu l'indiquer, cette solution présente un double avantage : du point de vue de l'équité en premier lieu, elle permet d'éviter d'engager la responsabilité d'un comptable (ou de ses héritiers ...) plus de quinze ans après les faits litigieux. En pratique en second lieu, elle permet à l'État de ne pas avoir à indemniser le comptable dont le droit à un délai raisonnable de procédure a été violé. En effet, la Cour EDH estime qu'une procédure de jugement ayant dépassé le délai raisonnable cause au requérant un préjudice moral qu'il y a lieu de réparer par l'attribution d'une indemnisation (CEDH, 1^{er} juin 2004, Richard-Dubarry, *La Revue du Trésor* 2004. 530). C'est le Conseil d'État qui a vocation à constater la violation du délai raisonnable de procédure et, le cas échéant, à allouer une indemnité (CE ass., 28 juin 2002, Magiera, req. n° 239575, *Rec. CE* 247 ; *Dr. adm.* 2002 n° 167, note Lombard ; *AJDA* 2002. 596, *chron. Donnat et Casas* ; *Petites affiches* 2 octobre 2002, *concl. Lamy*).

Une perspective que la Cour avait reconnu elle-même estimant que, si la lenteur du juge peut ouvrir droit à une indemnité pour le justiciable qui en serait la victime, elle ne saurait avoir pour effet de vicier le fond des décisions rendues ou à rendre (C. comptes, 25 mars 2004, Trésorier-payeur général de l'Indre, *La Revue du Trésor* 2005. 175 ; *RFDA* 2005. 659 ; *RFDA* 2005. 659. C. comptes, 29 septembre et 24 novembre 2005, Département de l'Isère, *La Revue du Trésor* 2006. 732. C. comptes, 13 juin 2007, Lycée François Arago de Villeneuve-Saint-Georges Greta rattaché au Lycée Louis Armand à Nogent-sur-Marne, *La Revue du Trésor* 2008. 775. C. comptes, 16 janvier 2008, Caisse de crédit municipal de Lyon, *Gestion et fin. publ.* 2009. 448), pas plus qu'à justifier *a posteriori* les irrégularités commises (C. comptes, 7 octobre 2004, Commune de

Prades, *La Revue du Trésor* 2005. 558 ; *RFDA* 2006. 820. C. comptes, 13 juin 2007, Office du tourisme de l'Alpe d'Huez, *AJDA* 2007. 2426, *chron. Groper et Michaut* ; *RFDA* 2008. 795). Il n'est donc pas possible pour un comptable d'exciper d'une violation du droit au délai raisonnable de la procédure devant la juridiction financière pour considérer que celle-ci est irrégulière et, par suite, en demander l'annulation (C. comptes, 16 janvier 2008, Caisse de crédit municipal de Lyon, *Gestion et fin. publ.* 2009. 448).

En l'espèce, la Cour des comptes, sur conclusions contraires du Procureur général, avait retenu que, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice et alors que la procédure s'était étalée sur 16 années, il n'était plus possible d'engager la responsabilité du comptable public. Cette solution, empreinte de pragmatisme, n'a pas retenu l'assentiment du juge de cassation. Le Conseil d'État a rappelé que l'office du juge des comptes était d'ordre public et qu'il n'était donc pas possible pour le juge des comptes de tirer argument d'un délai déraisonnable pour décharger le comptable de sa responsabilité, le juge des comptes ne pouvant se fonder que sur des éléments matériels des comptes. Le Conseil d'État a indiqué que le principe du droit de tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable ne relevait pas de ces éléments matériels et ne pouvait donc justifier que le juge des comptes décharge le comptable public de sa responsabilité.

Le raisonnement juridique est imparable mais il produit quand même des effets absolument désastreux sur lesquels nous reviendrons (Cf. infra – Renvoi après cassation).

Par sa décision, le Conseil d'État dénie à la Cour des comptes toute compétence pour rendre des décisions dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice (C. comptes, 6 mai 2002, Centre régional des œuvres universitaires et scolaires des Antilles-Guyane, *La Revue du Trésor* 2003. 49 ; *RFDA* 2003. 605). Une solution que le Conseil d'État justifie, par ailleurs, à raison des compétences détenues par le ministre chargé des finances en matière de remise gracieuse : « la circonstance que la procédure qui aboutit à ce qu'un comptable soit constitué en débet n'aurait pas respecté le principe du droit de tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable (...) peut justifier que l'intéressé sollicite auprès du ministre une remise gracieuse ». Soit.

Mais le raisonnement devra nécessairement évoluer avec la nouvelle procédure de jugement des comptes. En effet, alors que désormais il ne sera plus possible

d'obtenir une remise gracieuse de la somme laissée à charge du comptable en l'absence de préjudice financier, l'argument avancé par le Conseil d'État tenant à ce qu'il est possible pour le comptable d'obtenir remise gracieuse auprès du ministre des finances, cède.

Il faut donc désormais envisager que le juge des comptes puisse prendre en considération ces circonstances de fait dans la détermination du laisser à charge du comptable. Et s'il devient possible de tenir compte de ces circonstances en l'absence de préjudice financier, l'on comprendrait mal qu'il ne puisse faire de même en cas de préjudice financier... Une évolution de la jurisprudence du Conseil d'État semble donc envisageable.

Renvoi après cassation. En cassant l'arrêt définitif de la Cour des comptes et en renvoyant devant cette dernière le receveur principal de Luxeuil, le Conseil d'État a fait ressurgir l'arrêt provisoire du 9 octobre 2002. Amenée à se prononcer par un arrêt définitif à ce stade de la procédure, la Cour des comptes ne peut que constater que son arrêt provisoire a été prononcé en formation irrégulière, en raison de la participation du rapporteur à son délibéré. En effet, et ainsi qu'elle le rappelle : le principe d'impartialité applicable à toutes les juridictions administratives faisait obstacle à ce que le rapporteur participe aux délibérés portant sur les propositions contenues dans son rapport. Selon un raisonnement en cascade, la Cour des comptes poursuit en relevant que ce moyen est d'ordre public et qu'elle est donc tenue de le soulever d'office. Il y aurait donc lieu à annuler l'arrêt en ses dispositions provisoires.

C'est ce cheminement que la Cour des comptes a pu emprunter à l'occasion d'un renvoi après cassation d'une affaire dont elle avait eu à connaître en tant que juge d'appel. Confrontée à semblable difficulté, la Cour des comptes avait annulé les jugements définitifs mais également provisoires en ce qu'ils avaient été rendus en présence du rapporteur – et ce alors même que les dispositions applicables n'offraient de voies de recours que contre les jugements définitifs (C. comptes, 15 juillet 2009, Communes et établissements de la réunion de Bourg-Madame, *Gestion et fin. publ.* 2010. 671). En l'espèce, la Cour des comptes avait retenu « que le principe d'impartialité applicable à toutes les juridictions administratives faisait obstacle à ce que ledit rapporteur participât aux délibérés portant sur les propositions contenues dans son rapport ; qu'il en résulte que la formation ayant prononcé les jugements (...) était irrégulière ; Considérant que ce moyen est d'ordre public et qu'il y a lieu d'annuler lesdits jugements

provisoires ; que ceux-ci, dès lors, ne peuvent plus fonder la poursuite de la procédure ». Ainsi que nous avons pu le saluer, la solution était pour le moins audacieuse puisqu'elle conduisait à revenir sur un principe jurisprudentiel clairement établi, le juge étant tenu de dégager une solution respectueuse des droits reconnus aux justiciables et, en l'occurrence, le principe d'impartialité.

Sauf que cette audace pouvait difficilement être transposée à la présente espèce. Poursuivant son raisonnement, la Cour des comptes ne pouvait qu'achopper sur cette difficulté tenant à ce qu'aucune disposition du code des juridictions financières ne lui permettait de prononcer l'annulation des décisions qu'elle avait elle-même rendues. Si la Cour des comptes reconnaît que la suite de la procédure ne pouvait s'appuyer sur cet arrêt provisoire en raison de la violation du principe d'impartialité née de la participation du rapporteur au délibéré, ce même arrêt, faute d'avoir été contesté et annulé, subsiste, produit ses effets et ne peut être réputé n'être jamais intervenu. Cornélien...

Avec l'espèce Communes et établissements de la réunion de Bourg-Madame, le Parquet avait perçu la difficulté et proposé, non pas d'annuler ces jugements provisoires, mais de les écarter pour en revenir aux propositions de charge du rapporteur : « les jugements provisoires (...) ne sauraient suffire en tant que tels à la poursuite de la procédure » et de proposer que la Cour statue « à partir, non des jugements provisoires, mais des propositions du rapporteur qui, ayant mis en évidence les charges pesant sur le comptable, avaient fondé les injonctions ». Le résultat était ainsi le même que celui retenu par la Cour, mais sans que le parquet indique le fondement juridique lui permettant ainsi d'écarter les jugements provisoires.

Pour l'espèce commentée, la Cour des comptes a difficilement géré les paradoxes de son raisonnement. Alors même que son arrêt provisoire est entaché d'un vice justifiant son annulation, elle reconnaît que sa notification a produit des effets juridiques et en particulier en matière de prescription. Et sans embarras, elle poursuit en étudiant l'application des règles de prescription pour en déduire que l'arrêt provisoire en date du 9 octobre 2002 a permis d'interrompre la prescription de la mise en jeu de la responsabilité du comptable...

Reste que la solution avancée par le parquet dans l'affaire Communes et établissements de la réunion de Bourg-Madame était, de loin, moins contestable que le résultat auquel la Cour parvient finalement pour le receveur principal de Luxeuil. Il faut supposer que la fin a justifié

les moyens : en effet, écarter l'arrêt provisoire aurait conduit à faire jouer les règles de prescription et le receveur municipal de Luxeuil n'aurait pu être mis en débet par le juge des comptes.

Pour éviter ce débat cornélien, le Conseil d'État aurait pu procéder à la cassation et évoquer directement l'affaire pour statuer au fond sans être contraint par l'impossibilité de procéder à l'annulation de l'arrêt provisoire ; la prescription aurait ainsi été acquise au profit du comptable et l'affaire était terminée.

Extrait

(...)

Considérant que, par décision du n° 313522 du 17 décembre 2008, le Conseil d'État a annulé l'arrêt définitif n° 50184 rendu par la Cour des comptes en précisant que « lorsqu'un comptable public n'a pas effectué dans les délais appropriés les diligences requises en vue du recouvrement d'une créance publique, sa responsabilité personnelle est engagée ; que le juge des comptes qui lui a enjoint par arrêt provisoire d'apporter la preuve du versement de la somme en cause ou de toute justification à décharge ne peut fonder sa décision ultérieure de lever l'injonction ou de constituer le comptable en débet que sur des éléments matériels des comptes ; que la circonstance que la procédure qui aboutit à ce qu'un comptable soit constitué en débet n'aurait pas respecté le principe du droit de tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable ne relève pas de tels éléments et, si elle peut justifier que l'intéressé sollicite auprès du ministre une remise gracieuse, ne peut fonder légalement la levée par le juge des comptes d'une injonction prononcée à titre provisoire à l'encontre d'un comptable » ;

Sur la compétence de la Cour

Considérant que la décision du 17 décembre 2008 du Conseil d'État a renvoyé l'affaire devant la Cour ; qu'aux termes de l'article R. 112-18 du code des juridictions financières, « les chambres réunies statuant en formation restreinte statuent sur les affaires renvoyées devant la Cour après cassation » ; que, dès lors, la Cour, statuant en formation restreinte des chambres réunies, est compétente pour statuer sur ce dossier en l'état où l'a laissé l'arrêt provisoire n° 33735 en date du 9 octobre 2002 et sous réserve de ce qui suit ;

Sur la régularité de la procédure en première instance

Considérant qu'il résulte des pièces produites que l'arrêt provisoire n° 33735 en date du 9 octobre 2002 a été rendu au

terme d'un délibéré auquel a participé le rapporteur ; que le rapporteur, en première instance, a la charge principale de procéder à l'instruction du dossier en prenant toutes mesures utiles pour éclairer et permettre à la formation collégiale de juger le compte ; qu'en conséquence, le principe d'impartialité applicable à toutes les juridictions administratives faisait obstacle à ce que ledit rapporteur participât aux délibérés portant sur les propositions contenues dans son rapport ; qu'il en résulte que la formation ayant prononcé l'arrêt provisoire n° 33735 en date du 9 octobre 2002 était irrégulière ;

Considérant que ce moyen est d'ordre public et qu'il doit donc être soulevé d'office dans le cadre de la présente instance ;

Considérant que dès lors, il y aurait lieu, sans qu'il soit besoin de soulever d'autres moyens, d'annuler ledit arrêt en ses dispositions provisoires ; mais que, hormis la procédure de révision de l'article R. 143-1 du code des juridictions financières qui n'est pas applicable dans la présente procédure, aucune disposition ne permet à la Cour de prononcer l'annulation des décisions qu'elle a elle-même rendues ;

Considérant que la suite de la procédure ne peut s'appuyer sur ledit arrêt provisoire en raison de la violation du principe d'impartialité née de la participation du rapporteur au délibéré sur les justifications produites par le receveur ;

Considérant cependant que, faute d'avoir été contesté et annulé, l'arrêt provisoire subsiste et produit ses effets ; qu'il n'est pas réputé n'être jamais intervenu ; que sa notification aux parties a produit des effets juridiques en particulier concernant les règles de prescription ;

Sur l'application des règles de prescription

Considérant qu'en application du V de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, tel que résultant de l'article 86 la loi n° 2001-1276 du 28 décembre 2001, le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité d'un receveur des impôts ne pouvait plus intervenir au-delà du 31 décembre de la dixième année suivant celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations de recouvrement ;

Considérant que les créances en cause figurant dans un état de restes joint au compte de gestion 1994 produit par le trésorier-payeur général à la Cour le 3 août 1995, la prescription aurait trouvé à s'appliquer au 31 décembre 2005 ;

Considérant que l'arrêt du 9 octobre 2002 a interrompu la prescription de la mise en jeu de la responsabilité du comptable, opposable au juge des comptes, à la date de sa notification le 4 décembre 2002 ; qu'un nouveau délai de prescription a couru à compter de cette date ;

Considérant qu'en application du V de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, modifié par la loi n° 2004-1485 du 31 décembre 2004, le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité d'un receveur des impôts ne pouvait plus intervenir au-delà du 31 décembre de la sixième année ;

Considérant que, au cas d'espèce, la décharge prévue au V de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ne trouvait à s'appliquer que si le pourvoi du Procureur général avait été introduit postérieurement au 31 décembre 2008 ;

Considérant que ce pourvoi a été enregistré le 19 février 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État ; qu'il a suspendu l'application de la prescription ; Considérant que la décision du Conseil d'État du 17 décembre 2008 a ouvert un nouveau délai de la prescription, jusqu'au 31 décembre 2014 ;

Considérant dès lors que la responsabilité de M. L. n'est pas atteinte par la prescription de jugement ; qu'il y a lieu de statuer sur l'affaire ;

Considérant que, saisie de conclusions au fond sur renvoi du Conseil d'État, la Cour est en mesure de juger l'affaire ;

Sur la procédure applicable

Considérant que l'arrêt du 9 octobre 2002 a été notifié avant le 1^{er} janvier 2009 ;

Considérant que, conformément à l'article 34 de la loi du 28 octobre 2008, il convient d'appliquer la procédure antérieure à cette loi ;

Sur le fond

Considérant qu'il ressort de la décision du Conseil d'État susvisée que la Cour doit se prononcer sur le fond, sans possibilité d'invoquer les délais de procédure inhérents à la présente affaire ;

Considérant que la société anonyme Filature Antoine établie à Fougerolles a été déclarée en redressement judiciaire le 4 juin 1991 et en liquidation judiciaire le 10 septembre 1991 ; qu'elle était redevable, au titre de la continuation de son activité, de taxe sur la valeur ajoutée mise en recouvrement les 26 juillet et 2 septembre 1991 ;

Considérant que les créances relevant de l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985 (article 621-32 du code de commerce) s'élevaient à 7833,59 € ; qu'elles n'ont fait l'objet d'aucune poursuite pour leur recouvrement ou leur conservation depuis leur mise en recouvrement les 26 juillet et 2 septembre 1991 ;

Considérant que le comptable indiquait, le 29 mars 2002, que les créances de l'article 40 n'avaient fait l'objet d'aucune mesure de poursuites dès lors que les avis de mise

en recouvrement avaient été classés dans le dossier concernant la procédure de redressement judiciaire ;

Considérant que les créances susvisées n'avaient pas à figurer dans ce dossier et auraient dû en être extraites dans les délais pour engager les poursuites normales ;

Considérant que M. L. a été nommé receveur principal à Luxeuil le 1^{er} mars 1994 et qu'il était en poste en 1995 ;

Considérant qu'à sa prise de fonction, M. L. n'a émis aucune réserve concernant le dossier examiné dans la présente affaire ;

Considérant que M. L. n'a pris aucune mesure pour rectifier l'erreur initiale commise dans la transmission du dossier au liquidateur judiciaire ;

Considérant que, faute de diligence de la part du comptable, ces créances ont été respectivement prescrites depuis les 27 juillet et 3 septembre 1995 ;

Considérant que le comptable indique que les créances ont été admises en non-valeur par décision du 18 avril 2005 à la suite de la clôture pour insuffisance d'actif ;

Considérant que le juge des comptes n'est pas tenu par une décision d'admission en non-valeur ; que l'admission en non-valeur qui apure dans les écritures les créances prises en charge est soumise au contrôle du juge des comptes ; qu'elle n'a pas d'effet rétroactif et ne peut exonérer le comptable de sa responsabilité à raison de l'absence ou de l'insuffisance des diligences auxquelles il était antérieurement tenu ;

Considérant que, par arrêt provisoire n° 60230 du 18 février 2011, notifié au comptable le 12 mars 2011 par le directeur départemental des finances publiques de la Haute-Saône, la Cour statuant toutes chambres réunies a enjoint à M. L. d'apporter, dans un délai de 2 mois à compter de sa notification, la preuve du versement de ses deniers personnels de la somme de 7 833,59 € ou toute autre justification à décharge ;

Considérant que le comptable n'a pas répondu à cette injonction ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 274 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, « *les comptables du Trésor qui n'ont fait aucune poursuite contre un contribuable retardataire pendant quatre années consécutives, à partir du jour de la mise en recouvrement du rôle perdent leur recours et sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable. Le délai de quatre ans mentionné au premier alinéa, par lequel se*

prescrit l'action en vue du recouvrement, est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous autres actes interruptifs de la prescription » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 60-I de la loi du 23 février 1963 « *les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes* », qu'aux termes de l'article 60-VI de la même loi, cette responsabilité « *se trouve engagée dès lors qu'une recette n'a pas été recouvrée* » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 60-VI de la loi du 23 février 1963 « *le comptable public dont la responsabilité est engagée a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant de la perte de recette subie* » ;

Sur les intérêts de droit

Considérant qu'aux termes de l'article 60-VIII de la loi du 23 février 1963, les intérêts de droit au taux légal courent « *à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ;

Considérant qu'au cas d'espèce, il sera fait une juste appréciation en prenant comme point de départ des intérêts la date de notification au comptable de l'arrêt provisoire des chambres réunies, soit le 12 mars 2011 ;

Par ces motifs,

STATUANT DEFINITIVEMENT,

ORDONNE :

Article unique

L'injonction unique est levée et M. L. est constitué débiteur envers l'État, au titre de l'année 1995, de la somme de 7 833,59 € augmentée des intérêts de droit à compter du 12 mars 2011.

Conclusions n° 542 du 8 septembre 2011 (Extrait)

1. Rappel de la procédure

1.1. Par arrêt provisoire du 9 octobre 2002, envoyé à fin de notification le 4 décembre suivant, la Cour avait engagé la responsabilité de M. L., receveur principal de Luxeuil du 1^{er} mars 1994, au motif de la prescription acquise en juillet et septembre 1995, en l'absence de diligence de la part du comptable, à une société déclarée en redressement judiciaire le 4 juin 1991, procédure convertie en liquidation judiciaire le 10 septembre suivant, et redevable de créances relevant de l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985 (article 621-32 du code de commerce) mises en recouvrement les 26 juillet et 2 septembre 1991.

1.2. Par arrêt n° 50 184, du 23 octobre 2007, la Cour, après avoir indiqué que

M. L. se trouvait en situation d'être constitué débiteur envers l'État, conformément au § VII de l'article 60 modifié susvisé de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, mais considérant que « si un débet était prononcé, il interviendrait seize ans après la mise en recouvrement des sommes dues et douze ans après l'extinction de la créance ; que le non respect de l'obligation de juger dans un délai raisonnable, [était] certes sans incidence sur la validité de la décision juridictionnelle qui l'aurait méconnue ; que cette circonstance ne [faisait] pour autant pas obstacle à ce que la Cour, dans un souci de bonne administration de la Justice, lève l'injonction adressée à M. L. par l'arrêt du 9 octobre 2002 au titre de sa gestion pendant l'année 1995 et le décharge de sa gestion pendant les années 1995 à 1997 ».

1.3. Le Procureur général, ayant conclu en sens contraire et estimé « que l'obligation de juger dans un délai raisonnable [était] sans incidence, sinon sur l'éventuelle réparation du préjudice causé par ce délai, du moins sur la validité de la solution juridictionnelle ; qu'en conséquence, ce moyen n'était pas de nature à dégager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable, telle qu'elle [résultait] en l'occurrence du manquement de l'intéressé à ses obligations », s'était pourvu en cassation contre l'arrêt précité en relevant que la Cour « devait appliquer les dispositions impératives du second alinéa de l'article R. 131-5 du code des juridictions financières qui prévoit que « Lorsque le comptable n'a pas satisfait aux dispositions d'un arrêt provisoire lui enjoignant de rétablir sa situation ou ne justifie pas de l'obtention, dans les conditions fixées par les lois et règlements, d'une décharge de responsabilité, la Cour le constitue en débet par arrêt définitif » et qu'au cas d'espèce, pour lever l'injonction prononcée à l'encontre du receveur principal des impôts de Luxeuil, la Cour ne [s'était] fondée sur aucun élément de droit mais seulement sur des circonstances de fait, en l'occurrence les dates de prise en charge des créances et de leur prescription, étrangères au jugement objectif des éléments matériels à l'appui du compte ».

1.4. Par décision n° 313522 du 17 décembre 2008, le Conseil d'État a annulé l'arrêt de la Cour en précisant que « lorsqu'un comptable public n'a pas effectué dans les délais appropriés les diligences requises en vue du recouvrement d'une créance publique, sa responsabilité personnelle est engagée ; que le juge des comptes qui lui a enjoint par arrêt provisoire d'apporter la preuve du versement de la somme en cause ou de toute justification à décharge ne peut fonder sa décision ultérieure de lever l'injonction ou de constituer le comptable

en débet que sur des éléments matériels des comptes ; que la circonstance que la procédure qui aboutit à ce qu'un comptable soit constitué en débet n'aurait pas respecté le principe du droit de tout justiciable à obtenir un jugement dans un délai raisonnable ne relève pas de tels éléments et, si elle peut justifier que l'intéressé sollicite auprès du ministre une remise gracieuse, ne peut fonder légalement la levée par le juge des comptes d'une injonction prononcée à titre provisoire à l'encontre d'un comptable ».

1.5. Par arrêt n° 60230 du 18 février 2011, la Cour, statuant toutes chambres réunies, en application de l'article R. 112-18-11 du code des juridictions financières, sur les suites qu'il convenait de donner à ce dossier en l'état où l'avait laissé l'arrêt provisoire du 9 octobre 2002, avait enjoint, en application des procédures antérieures à la loi du 28 octobre 2008¹, à M. L. d'apporter la preuve du versement de ses deniers personnels de la somme de 7 833,59 € ou toute autre justification à décharge, par suite de la prescription acquise en juillet et septembre 1995, en l'absence de diligence, à une société déclarée en redressement judiciaire le 4 juin 1991, procédure convertie en liquidation judiciaire le 10 septembre suivant, et redevable de créances relevant de l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985 (article 621-32 du code de commerce) mises en recouvrement les 26 juillet et 2 septembre 1991.

2. Procédure devant la Cour

2.1. En l'espèce, la charge provisoire énoncée par cet arrêt entraîne, conformément à l'article 34 de la loi du 28 octobre 2008, l'application des procédures antérieures à cette loi.

2.2. Au vu des propositions du rapporteur, et dans ces conditions, il y aura lieu d'appliquer les termes de l'instruction du Premier président n° 610 du 16 mai 2006 et d'examiner les réponses apportées par le comptable en séance publique, après que l'ensemble du dossier, y compris les présentes conclusions, lui aura été rendu accessible (CEDH, Martinie c/ France, 12 avril 2006), le rapporteur et le ministère public étant exclus du délibéré.

3. Sur le fond

Le comptable n'ayant pas répondu à l'injonction prononcée par l'arrêt provisoire du 18 février 2011, le ministère public maintiendra les termes de ses conclusions portant sur les rapports n°s 2007-615-0 et 2010-806-0 en ce qu'elles préconisaient la constitution en débet de M. L., au titre

de sa gestion 1995, et à hauteur de 7 833,59 €.

Le point de départ des intérêts de droit est fixé, en application du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, au premier acte de la mise en jeu de la responsabilité du comptable. En l'espèce, cet acte résulte de l'arrêt provisoire du 9 octobre 2002, qui a interrompu la prescription. En toute rigueur, le débet devrait porter intérêt à compter de cette date.

Toutefois, compte tenu des circonstances de l'espèce et de la durée de la procédure, les chambres réunies pourraient préférer s'appuyer sur l'arrêt du 18 février 2011 et retenir dans ce cas la date effective de notification au comptable de l'arrêt n° 60 230.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 62357, 17 novembre 2011, Commune de Valenciennes

Appel ; appel du comptable [infirmation partielle du jugement]. Gestion patente ; dépenses ; pièces justificatives ; présence des pièces à la date du paiement ; étendue du contrôle du comptable ; contrôle de « légalité » ; TVA.

Le jugement contesté ici est confirmé en ce qu'il engage la responsabilité du comptable public à raison d'un paiement effectué en l'absence de la pièce justificative permettant d'attester de la reconduction d'un contrat de maintenance informatique et ce, alors même, que l'agent comptable a pu produire cette pièce après l'audience publique précédant le jugement définitif de la chambre régionale des comptes. En revanche, le jugement est infirmé en ce qui concerne le contrôle de l'exactitude des taux de TVA, la Cour des comptes estimant qu'en la matière la chambre régionale des comptes a exigé du comptable qu'il procède à un contrôle de légalité de l'instruction fiscale sur la base de laquelle le comptable a procédé à la liquidation de la dépense.

Pièce justificative produite tardivement. S'agissant de la production des pièces justificatives, la Cour des comptes a dégagé une jurisprudence au terme de laquelle la production, même tardive de pièces justificatives peut permettre d'exonérer le comptable public de sa responsabilité. Ainsi, infirme-t-elle un jugement de débet de première instance dès lors que le comptable a produit, devant le juge d'appel, les pièces justificatives nécessaires (C. comptes, 31 mai 2001, Syndicat intercommunal de la Grande Plagne, *La Revue du Trésor* 2002. 217. C. comptes, 20 octobre 2005, Lycée polyvalent René Cassin à Tarare, *La Revue du Trésor* 2006. 744). Les éléments fournis par l'appelant peuvent, en effet, mettre la Cour

¹ Conformément à l'article 34 de cette loi.

des comptes en mesure de constater qu'en l'état, le débet prononcé à son encontre n'est plus fondé ; statuant en cause d'appel et, ainsi tenue d'apprécier la situation du compte jugé à la date où elle se prononce, la Cour doit tenir compte des éléments nouveaux portés à sa connaissance postérieurement au jugement attaqué (C. comptes, 25 novembre 1999, Commune de Le Tronchet, *La Revue du Trésor* 2000. 373. C. comptes, 10 juin 1999 et 16 décembre 1999, CCAS de Saint-Jean-Cap-Ferrat, *La Revue du Trésor* 2000. 378. C. comptes, 2 mai 2002, Commune de Montferrat, *La Revue du Trésor* 2003. 228). Ainsi, la production en appel de pièces qui n'avaient pas été communiquées au juge de premier ressort est susceptible d'entraîner l'infirmité d'un jugement de débet, dès lors que ces pièces permettent de constater l'absence de manquant en deniers (C. comptes, 19 décembre 2002, Commune de Hillion et CCAS de Hillion, *La Revue du Trésor* 2003. 706). Et si la Cour des comptes ne peut que constater que la chambre régionale des comptes était fondée, en l'état de son information, à constituer le comptable débiteur, elle conclut néanmoins en relevant qu'au vu des éléments invoqués par le comptable, « dont il est regrettable qu'ils n'aient pas été présentés aux premiers juges », il y a lieu d'infirmer le jugement attaqué (C. comptes, 23 juin 2005, Syndicat d'agglomération nouvelle de Marne-la-Vallée – Val-Maubuée, *La Revue du Trésor* 2006. 218).

En l'espèce, le comptable public pouvait donc espérer du juge d'appel qu'il infirme le jugement rendu dès lors qu'il avait produit un document daté du 9 mai 2006 justifiant du paiement d'un mandat en date du 19 juin 2006, production certes tardive puisque intervenant après l'audience publique précédant le jugement définitif.

Ce n'est pas ce qui a été proposé par le parquet, ni ce qui a été retenu par la Cour des comptes, qui a relevé que ce document n'avait pas été joint au compte, qu'il n'avait pas été transmis à la chambre régionale des comptes après l'injonction prononcée à cet effet par cette dernière et qu'il ne pouvait, en définitive, venir qu'à l'appui d'une demande de remise gracieuse mais ne pouvait justifier l'infirmité du jugement.

En définitive, il faut comprendre que le juge des comptes a estimé que l'agent comptable ne disposait pas, au moment du paiement, de la pièce justificative nécessaire. Or, et ainsi que le rappelle le parquet, alors que la régularité du paiement s'apprécie à la date du règlement des dépenses par le comptable, la production de justifications postérieures au paiement

est insuffisante pour dégager la responsabilité du comptable (C. comptes, 25 novembre 2010, Commune d'Antrain, *Gestion et fin. publ.* 2011. 784).

Sauf que l'agent comptable a bien produit une pièce justificative, antérieure à la date du paiement et de nature à justifier de la dépense. Le parquet le relève lui-même dans ses conclusions mais en estimant que « si la pièce nouvelle apportée est d'une date antérieure à celle du paiement, rien ne permet à la Cour de déterminer si le comptable en disposait effectivement lors de celui-ci »... Soit. Mais rien ne permet non plus d'affirmer le contraire ! Il semble, qu'en pareille hypothèse, si il y a doute, celui-ci devrait bénéficier au comptable public... or, en l'espèce, tout laisse à penser que la Cour des comptes a sous-entendu qu'il s'agissait d'un document vraisemblablement antidaté, mais sans le dire...

Cette stricte position retenue par la Cour des comptes tranche, par ailleurs, nettement avec cette autre affaire (C. comptes, 17 novembre 2011, Commune de Val d'Isère, n° 62306) dans laquelle la Cour des comptes a retenu, au sujet du paiement de mandats afférents à une subvention à un office de tourisme supérieurs au montant fixé par délibération du conseil municipal, qu'il convenait de prendre en considération, pour en justifier le paiement, une autre délibération par laquelle le conseil municipal avait décidé d'augmenter le montant de la subvention versée. Le parquet avait pu relever, dans ses conclusions, que cette délibération n'avait certes pas été produite au cours de l'instruction mais que sa réalité ne pouvait être contestée. Il en tira la conclusion, suivi en cela par la Cour des comptes, qu'au regard de cette dernière délibération, l'agent comptable disposait des justifications requises pour procéder au versement de la subvention et qu'à ce titre, le débet prononcé par la chambre régionale des comptes devait être infirmé.

TVA. L'application correcte des règles relatives à la TVA fait partie intégrante du contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation qui incombe au comptable public en vertu de l'article 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique alors applicable (C. comptes, 14 septembre 1989, Commune de Toulouse, *Rec. C. comptes* 73). Ceci doit conduire le comptable à ne pas payer des prestations à un taux de TVA erroné (C. comptes, 5 mai 1988, Commune de Garges-les-Gonesse, *Rec. C. comptes* 62. C. comptes, 3 novembre 1992, Commune de Saint-Malo, *Rec. C. comptes* 112. CE, 8 juillet 2005, MEFI c/ Basserie, *Rec. CE* 327 ; *La Revue du Trésor* 2006. 147 ; *AJDA* 2005. 2240 note *Esclassan* ; *Dr. adm.* 2005. 140) et ce alors même

que le taux erroné serait fixé par le contrat dont résulte la dépense (C. comptes, 11 septembre 2003, Commune d'Arras, *La Revue du Trésor* 2004. 709). Le comptable verra ainsi sa responsabilité engagée en cas d'application du taux normal à des dépenses soumises au taux réduit (CRC Poitou-Charentes, 6 novembre 2001, Commune d'Annezy, *RFDA* 2003. 612. CRC PACA, 6 novembre 2001. Commune de Trans-en-Provence, *RFDA* 2003. 612. CRC Haute-Normandie, 17 décembre 2002, Commune de Grand-Couronne, *La Revue du Trésor* 2003. 466).

Toutefois, ce champ de compétences reconnu au comptable public ne saurait conduire à lui demander d'examiner la légalité de l'acte sur le fondement duquel la dépense est opérée. Ainsi en va-t-il du contrat au vu duquel le comptable va procéder au paiement d'une dépense dont il n'a pas à examiner la légalité (CE, 8 juillet 2005, MEFI c/ Basserie, *Rec. CE* 327 ; *La Revue du Trésor* 2006. 147 ; *AJDA* 2005. 2240 note *Esclassan* ; *Dr. adm.* 2005. 140). Même logique en l'espèce alors qu'il s'agit pour l'agent comptable de procéder au paiement de la TVA sur le fondement d'une instruction fiscale – qui s'avère être en contrariété avec un arrêt de la CJCE et dont le comptable public n'avait pas à tenir compte. C'est donc très logiquement que le parquet, suivi en cela par la Cour des comptes, a conclu à l'infirmité du débet prononcé par la chambre régionale des comptes « en ce qu'il était implicitement fondé sur l'obligation faite au comptable de vérifier la légalité interne d'une circulaire du service de la législation fiscale. En effet, à l'inverse des instructions de service qui ne sauraient être opposés au juge des comptes lorsqu'elles viennent exonérer les comptables des contrôles qui leur incombent en vertu du règlement général sur la comptabilité publique, la doctrine fiscale, publiée au Bulletin officiel des impôts, revêt une portée normative, est opposable aux tiers et ne peut être remise en cause par les agents chargés de l'exécution des dépenses publiques ».

Extrait

Sur le débet n° 1

Attendu que la chambre régionale a constitué M. C. débiteur de 13 303,37 € correspondant au paiement du mandat n° 8819 du 19 juin 2006, en règlement d'une prestation de maintenance d'un logiciel, au motif que ledit mandat n'était pas appuyé du document attestant de la reconduction expresse pour 2006 du contrat de maintenance établi pour 2005 ; Attendu qu'en réponse à l'injonction formulée à ce titre par le jugement du

1^{er} décembre 2008 susvisé, le comptable a seulement fait valoir, le 5 mai 2009, des éléments de contexte et des explications ; qu'ainsi c'est à bon droit que la chambre régionale a estimé qu'il n'avait pas satisfait à ladite injonction et l'a constitué débiteur ;

Attendu que M. C. fournit, en appel, la copie d'un courrier du 9 mai 2006 du maire de Valenciennes au directeur de la société prestataire, qui indique « *j'ai l'honneur de vous faire connaître que nous renouvelons le contrat de maintenance du logiciel Corpus pour l'année 2006* » ;

Attendu qu'il résulte des dispositions tant de l'article 60-I de la loi de finances pour 1963 que des articles 11 à 13 du règlement général sur la comptabilité publique, et de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales que le contrôle incombant au comptable, en matière de dépenses, sur ordres émanant des ordonnateurs, s'effectue avant paiement ; qu'il porte notamment sur la validité de la créance et, à ce titre, sur la production des justifications ;

Attendu que le courrier du 9 mai 2006 n'était pas joint au compte ; que le comptable ne l'a pas davantage transmis à la chambre régionale, lorsque celle-ci lui a enjoint de fournir toutes justifications à décharge, mais seulement après l'audience publique précédant son jugement définitif ; qu'il demande, en appel, l'infirmité de ce jugement ;

Considérant que si la présentation de la pièce en question peut venir à l'appui d'une demande de remise gracieuse, elle ne peut justifier l'infirmité d'un débet régulièrement prononcé par la chambre régionale ;

Que le débet n° 1, d'un montant de 13 303,37 €, augmenté des intérêts au taux légal à compter du 1^{er} décembre 2008, est donc à confirmer ;

Sur le débet n° 2

Attendu que la chambre régionale a constitué M. C. débiteur de 409 464,00 €, correspondant à la part de TVA au taux de 19,6 % figurant dans cinq mandats payés de 2002 à 2005, n° 1572 du 12 mars 2003, n° 4963 du 5 juin 2003, n° 13817 du 8 janvier 2004, n° 10219 du 25 octobre 2004 et n° 6738 du 23 juin 2005, au titre des participations prévues par la concession publique d'aménagement de l'opération commerciale et immobilière dite « Cœur de ville », au motif que lesdites participations n'ayant pas de lien direct avec le prix d'opérations taxables et que les sommes étant versées sans affectation précise, aucune TVA n'était due ;

Attendu que M. C. fait valoir que si le défaut de contrôle de l'exactitude des taux de TVA par un comptable est susceptible

de mettre en jeu sa responsabilité, il ne peut lui être demandé de procéder à un contrôle de la légalité des actes administratifs à l'origine des dépenses ;

Attendu en effet qu'il revient au comptable, en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 susvisé, de contrôler l'exactitude des calculs de liquidation ; que la vérification de l'assujettissement ou non à la TVA, ainsi que, le cas échéant, du taux de TVA applicable, entre dans le champ dudit contrôle ; mais attendu que ces vérifications ne sauraient conduire le comptable à se faire juge de la légalité d'une instruction fiscale ;

Attendu que le 1. a) de l'article 266 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 dispose, s'agissant de la TVA, que la base d'imposition est constituée, « *pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations* » ;

Attendu que l'instruction fiscale n° 3-CA-94 du 8 septembre 1994, alors en vigueur, précisait que « *les subventions d'équilibre (couverture des déficits) constituent des compléments de prix dès lors qu'elles sont versées en vertu d'un engagement préalable exprès ou tacite si ce dernier est établi par un ensemble d'éléments qui le rendent suffisamment vraisemblable* » et que « *les subventions complément de prix sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération) applicables aux opérations dont elles complètent le prix* » ;

Attendu que les participations objet des mandats litigieux avaient le caractère de subventions d'équilibre ; que selon les dispositions claires de l'instruction fiscale du 8 septembre 1994 précitée, l'article précité du code général des impôts entendait soumettre de telles subventions à la TVA ; que si la Cour de justice des communautés européennes, dans son arrêt du 22 novembre 2001 « Office des produits wallons ASBL », a au contraire précisé que « *la notion de subvention liée au prix... comprend uniquement les subventions qui constituent la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au prestataire* », les conséquences de cette interprétation du droit n'ont été prises en compte par l'administration fiscale française qu'à dater de l'instruction n° 3 A-7-06 du 16 juin 2006, soit postérieurement aux paiements litigieux ;

Attendu ainsi que le comptable n'a pas manqué à ses obligations en payant une subvention d'équilibre assortie de la TVA prévue à l'instruction fiscale du 8 septembre 1994 précitée, de la légalité de laquelle il ne lui appartenait pas de connaître ; qu'il convient ainsi, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, d'infirmer le débet n° 2 ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Le jugement du 6 octobre 2009 est partiellement infirmé. Le débet n° 1 est confirmé.

Il n'y a pas lieu à charge à l'encontre de M. C. en ce qui concerne les dépenses objet du débet n° 2.

Conclusions n° 594 du 30 septembre 2011 (Extrait)

(...)

3. Sur le fond

3.1. Débet n° 1

3.1.1. La chambre régionale des comptes a constitué M. C. débiteur de la commune de Valenciennes pour avoir payé le 19 juin 2006 à la société « Archimède » une facture de 13 303,37 € correspondant à la maintenance du logiciel « Corpus » pour 2006, sans que soit jointe à l'appui du mandat de pièce lui permettant de vérifier si le contrat de maintenance en cause, établi pour 2005 et prévoyant un renouvellement formel, avait effectivement été renouvelé.

3.1.2. Au vu de la solution présentée au rapport et de la jurisprudence citée², la question qui paraît devoir être résolue par la Cour est celle de savoir si une pièce fournie postérieurement à l'audience publique, et absente des pièces justificatives produites par le comptable à l'appui de ses comptes, peut justifier l'infirmité en appel d'un jugement qui constatait un défaut de pièces justificatives.

3.1.3. Sur ce point la jurisprudence de la Cour n'est pas homogène mais considère le plus souvent³ que les diligences du

² Établie sur conclusions non conformes du Parquet général.

³ CC 4^{ème} chambre - Commune d'Antrain - 25/11/10 : « Attendu enfin que la régularité du paiement s'apprécie à la date du règlement des dépenses par le comptable ; que la production de justifications postérieures au paiement reste donc insuffisante pour dégager la responsabilité du comptable ; que ce premier moyen est donc inopérant ». CC 3^{ème} chambre - École d'architecture de Grenoble - 14/11/05 - « Attendu [...] qu'il appartenait au comptable de vérifier, avant le paiement de chacun des mandats, l'existence de justificatifs adéquats ; qu'à défaut, il y a lieu de le constituer débiteur de l'école d'architecture de Grenoble ». CC 1^{ère} chambre - TPG de la Haute-Marne - 25/05/11 « Attendu qu'au moment du paiement, comme l'indique le comptable lui-même, ce dernier ne disposait pas des pièces prévues par la nomenclature ».

comptable devant être appréciées au moment du paiement, la fourniture, en cours d'instruction, voire, comme c'est le cas en l'espèce après l'audience publique d'une pièce non jointe au mandat, n'est pas de nature à l'exonérer de sa responsabilité.

Ainsi, même si la pièce nouvelle apportée est d'une date antérieure à celle du paiement, rien ne permet à la Cour de déterminer si le comptable en disposait effectivement lors de celui-ci et s'il a satisfait aux obligations posées par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

3.1.4. De ce fait, le ministère public conclura, à la différence du rapport, à la confirmation du débet prononcé par la chambre régionale des comptes.

3.2. Débet n° 2

3.2.1. La chambre régionale des comptes a constitué M. C. débiteur de la commune de Valenciennes pour avoir versé entre 2003 et 2006, à la société d'économie mixte locale « Cœur de Ville », des participations annuelles de la commune pour leur montant toutes taxes comprises, alors que ces contributions, versées dans le cadre d'une concession d'aménagement étaient supposées hors champ de la TVA.

3.2.2. Outre une erreur matérielle de 20 € dont la Cour pourra donner acte au comptable, ce dernier fait valoir :

- qu'il ne pouvait relever aucune discordance entre sa comptabilité et les déclarations puisque la TVA avait été correctement liquidée et mise en paiement conformément aux réglementations en vigueur à l'époque, sans qu'il ait à préjuger de la conformité de ces réglementations aux directives européennes ;

- que le rôle de conseil du comptable (prévu en ce domaine par une note technique du 22 juin 2002) n'entre pas dans le champ des contrôles obligatoires auxquels il était astreint.

Par ailleurs, le maire de la commune, comme incidemment le comptable, précise qu'un dégrèvement a été obtenu des services fiscaux pour le montant de la TVA en cause et qu'il a fait l'objet d'un titre de recette de décembre 2009. Ce dernier argument plaide, a contrario de son but supposé (i.e. indiquer qu'il n'y a pas matière à débet, les montants en cause étant en cours de réintégration dans la caisse de la commune), pour la confirmation du débet, en ce qu'il pose qu'effectivement la TVA était indue.

3.2.3. Au demeurant, la question de savoir si la TVA était due ou non n'est pas la question à laquelle devra répondre la Cour en l'espèce.

Comme le développe le rapporteur, à l'observation n° 9, le ministère public est d'avis qu'il convient seulement de trancher si les contrôles auxquels le comptable était astreint ont bien été effectués ou non.

À titre formel, la décision du Conseil d'État du 8 juillet 2005 (Commune d'Arras) pose le principe selon lequel le comptable doit « contrôler l'exactitude de l'ensemble des calculs de liquidation et, à ce titre, le choix du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la dépense, que ce taux ait ou non été prévu par le contrat sur le fondement duquel la dépense a été engagée ».

Ce principe étant posé, la question reste de savoir quelle était la nature des participations de la commune et à quel texte le comptable pouvait et devait se référer pour définir le taux de TVA éventuellement applicable aux participations versées par la commune à la SEML.

S'agissant de la nature des participations, comme relevé au rapport, les pièces produites à l'appui des mandats, et en particulier celles à l'appui du mandat n° 13 817 du 31 décembre 2003, démontrent leur caractère de subventions d'équilibre.

Par ailleurs, à la date des paiements, deux textes étaient en vigueur :

- l'article 266 du code général des impôts, qui disposait, s'agissant de la base d'imposition à la TVA qu'elle était constituée « a) Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations » et

- l'instruction 3 C.A.-94. du 8 septembre 1994, émise par le service de la législation fiscale, portant précisions relatives au champ d'application de la TVA : notions de lien direct, services publics,... règles du droit à déduction applicables aux assujettis partiels à la TVA.

Or, s'agissant des subventions d'équilibre, cette dernière instruction disposait, en son § 40 que « les subventions d'équilibre (couverture des déficits) constituent des compléments de prix dès lors qu'elles sont versées en vertu d'un engagement préalable exprès ou tacite si ce dernier est établi par un ensemble d'éléments qui le rendent suffisamment vraisemblable » et en son § 41 que « les subventions complément de prix sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération) applicables aux opérations dont elles complètent le prix ».

Le fait que les principes ci-dessus rappor-

notamment par une nouvelle instruction⁴ de la direction générale des impôts, dans les conditions décrites au mémoire et au rapport, ne permet pas de considérer que ces dispositions devaient être mises en cause par le comptable.

3.2.4. Il en résulte que, comme au rapport, le ministère public conclura à l'infirmité du débet, prononcé à l'encontre de M. C., en ce qu'il était implicitement fondé sur l'obligation faite au comptable de vérifier la légalité interne d'une circulaire du service de la législation fiscale. En effet, à l'inverse des instructions de service qui ne sauraient être opposés au juge des comptes lorsqu'elles viennent exonérer les comptables des contrôles qui leur incombent en vertu du règlement général sur la comptabilité publique, la doctrine fiscale, publiée au Bulletin officiel des impôts, revêt une portée normative, est opposable aux tiers et ne peut être remise en cause par les agents chargés de l'exécution des dépenses publiques.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 62392, 8 décembre 2011, Maison de retraite "Camille Rizier" à Ravières

Appel ; appel du ministère public (infirmité du jugement). Gestion patente ; dépenses ; marchés publics ; pièces justificatives ; détermination du prix du marché.

Par jugement du 10 novembre 2010, la chambre régionale des comptes de Bourgogne s'est abstenue d'engager la responsabilité de l'agent comptable de la maison de retraite Camille Rizier à Ravières alors même qu'il avait procédé au paiement d'un marché public en l'absence d'une pièce justificative obligatoire faisant mention du prix ou des modalités de sa détermination. Par ce marché, la société cocontractante était chargée de rechercher des économies de charges sociales et de taxes assises sur les salaires et sa rémunération était déterminée par le niveau des économies de gestion réalisées par l'établissement.

Dans sa motivation, le juge de première instance a retenu que « sauf à s'immiscer dans le contrôle de la légalité interne de la convention, la comptable n'avait pas le pouvoir de suspendre le paiement », l'absence de mention du montant maximum de la prestation ayant été complétée par deux délibérations du conseil d'administration de l'établissement par lesquelles ce dernier avait modifié son budget afin de constater la recette liée aux prestations fournies par ladite société.

⁴ 3A7-06 du 17 juin 2006.

C'est sur ce point que le jugement rendu est infirmé par la Cour des comptes qui a estimé que la chambre régionale avait commis une erreur de droit en se fondant sur ces deux délibérations pour écarter la responsabilité de la comptable. L'agent comptable demeure toutefois déchargé de sa responsabilité, la Cour des comptes estimant que le comptable avait procédé avant paiement au contrôle de la liquidation, faite en application des clauses contractuelles qui fondent le mode de rémunération du cocontractant ainsi qu'un maximum, égal au montant budgété de charges concernées par les économies à rechercher.

Rappelons que s'agissant de marchés publics, il revient aux comptables publics d'appliquer les stipulations du contrat qui constitue une pièce justificative du paiement (C. comptes, 29 janvier 2004, ONIC, *La Revue du Trésor* 2004. 706) mais qu'ils ne doivent pas se faire juge de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances (C. comptes, 28 mai 1952, Commune de Valentigney, *Rec. C. comptes* 55, *GAJF*, 4^e éd., n° 15. C. comptes, 7 juin 2001, Institut national agronomique de Paris-Grignon, *La Revue du Trésor* 2002. 374). Ils doivent, en toute hypothèse, vérifier, au moment du règlement d'une facture, l'exactitude des calculs de liquidation (C. comptes, 14 septembre 1989, Commune de Toulouse, *Rec. C. comptes* 73). Très logiquement, cette vérification mécanique doit conduire le comptable public à ne pas payer des prestations à un taux de TVA erroné (C. comptes, 5 mai 1988, Commune de Garges-les-Gonesse, *Rec. C. comptes* 62. C. comptes, 3 novembre 1992, Commune de Saint-Malo, *Rec. C. comptes* 112) et ce, alors même qu'il serait prévu par les stipulations du contrat (C. comptes, 11 septembre 2003, Commune d'Arras, *La Revue du Trésor* 2004. 709. CE, 8 juillet 2005, MEFI c/ Basserie, *Rec. CE* 327; *La Revue du Trésor* 2006. 147; *AJDA* 2005. 2240 note *Esclassan*; *Dr. adm.* 2005. 140). À l'occasion de l'espèce Basserie, le Conseil d'État en était revenu à la motivation retenue par la Chambre régionale des comptes et avait abandonné celle de la Cour des comptes qui fondait la mise en débet sur le défaut de contrôle de la régularité de la dépense au regard des dispositions du CGI. En effet, retenir cette analyse conduisait à demander au comptable d'examiner la légalité du contrat et donc à outrepasser ses pouvoirs de contrôle. Une jurisprudence nuancée mais en parfaite continuité avec la jurisprudence du Conseil d'État qui avait déjà marqué sa volonté de limiter les contrôles du comptable en matière de légalité (CE, 30 juillet 2003, Marty, *La Revue du Trésor* 2004. 135). Autrement appréhendé, le

contrôle de l'exactitude des calculs ne conduit pas à contester la légalité du contrat mais simplement à s'assurer que ce qui est payé est bien ce qui est dû.

Une semblable logique se dégage de la présente espèce à l'occasion de laquelle la Cour des comptes a retenu que, s'il appartenait au comptable de contrôler l'existence du marché, et, en l'espèce, de clauses fixant la rémunération du co-contractant et déterminant la liquidation selon une formule vérifiable à la facturation, il ne lui revenait pas de s'assurer avant paiement si ces clauses étaient régulières au regard des principes et modalités applicables du CMP, et particulièrement de ses articles 17 et 118.

La position retenue par la Cour des comptes dans la présente espèce (sur conclusions contraires de son ministère public) s'inscrit dans une lignée jurisprudentielle dont il est parfois difficile de déterminer les contours (Damarey S., *Le comptable public ne saurait se faire juge de la légalité : cartographie d'une jurisprudence fluctuante, Gestion et fin. publ.* 2012 n° 10 p. 12). Une valse hésitante qui est celle de la Cour des comptes et de son juge de cassation dans l'identification de ce qui relève ou non du comptable public en termes de contrôle de régularité des opérations de dépenses et de recettes qu'il est tenu d'effectuer.

Si, sur le principe, les jurisprudences de la Cour des comptes et du Conseil d'État sont en adéquation - le comptable public ne saurait se faire juge de la légalité de l'opération projetée -, dans les faits, des désaccords persistent comme l'ont encore révélé ces arrêts récents rendus par le Conseil d'État le 8 février 2012 (CE Sect., 8 février 2012, CCAS de Polaincourt. CE Sect., 8 février 2012, Grand port maritime de Bordeaux).

En l'espèce, un rapprochement peut être effectué plus particulièrement avec l'affaire Grand port maritime de Bordeaux (C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux, *RFDA* 2011, p. 1040; *Gestion et fin. publ.* 2011. 152, *chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.*) à l'occasion de laquelle le Conseil d'État a précisé que, si le contrôle exercé par le comptable peut conduire celui-ci « à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité ».

Il faut en effet souligner que s'il appartient au comptable de contrôler l'existence du marché et, en l'espèce, de clauses fixant la rémunération du cocontractant et déterminant sa liquidation selon une formule vérifiable à la facturation, il ne lui

revient pas de s'assurer avant paiement si ces clauses sont régulières au regard des principes et modalités d'application du Code des marchés publics et particulièrement de ses articles 17 et 188.

C'est ce que retient la Cour des comptes pour, tout en infirmant le jugement de la chambre régionale de comptes de Bourgogne à raison de la motivation retenue, confirmer la décharge de responsabilité de l'agent comptable de la maison de retraite « Camille Rizier ».

Une solution dupliquée puisque ce même jour, la Cour des comptes s'est prononcée à l'identique dans les espèces Maison de retraite intercommunale « Château de Bourron » à Champcevrains (C. comptes, 8 décembre 2011, n° 62394) et Maison de retraite « Les fontenottes » à Ancy-le-Franc (C. comptes, 8 décembre 2011, n° 62319, *AJDA* 2012. 1274, *chron. Michaut et Sitbon*). MM. Michaut et Sitbon ont salué, avec cette dernière espèce, une réduction du champ des contrôles exigés du comptable en matière de passation des marchés publics, « solution retenue par le juge d'appel (qui) pourrait paraître consacrer une vision peu dynamique du rôle du comptable en matière de contrôle des dépenses sur ce type de contrats (mais qui) s'explique largement par le souci de la Cour des comptes de ne pas exiger du comptable qu'il exerce un contrôle de légalité sur le contrat support de la dépense ». Un arrêt qui « s'inscrit dans la ligne d'une évolution jurisprudentielle, engagée il y a une dizaine d'années et tendant à exonérer les comptables des obligations qui leur incombaient jusqu'à en matière de vérification des seuils de passation des marchés publics ».

Alors que les oppositions à constater entre la Cour des comptes et son juge de cassation ont souvent porté sur l'étendue du contrôle à exercer par le comptable public et l'exclusion de tout contrôle de légalité, la 7^{ème} chambre de la Cour des comptes revient, avec cette espèce, à une vision plus minimaliste du contrôle attendu du comptable sur les marchés publics. Il faut espérer que cette décision puisse contribuer à apaiser les aspirations les plus vives de ces jurisprudences encore discordantes entre le juge financier et le Conseil d'État et être annonciatrice d'une perception partagée de l'étendue du contrôle qui doit être celle du comptable public.

Extrait

(...)

Sur le fond :

Attendu que le 20 avril 2007, une convention de recherche d'économies a été conclue sans formalités entre la société « collectivités territoriales ressources » CTR

d'une part, et les maisons de retraite de Ravières, d'Ancy-le-Franc et de Saint-François représentées par leur directeur unique d'autre part ;

Attendu qu'aux termes d'un « ordre de mission » daté du même jour, les établissements chargeaient la société CTR de rechercher des économies de charges sociales et de taxes assises sur les salaires ; qu'un avenant à cet ordre de mission signé le 19 juillet ramène le taux de rémunération de la société de 50 % à 40 % des économies de gestion réalisées ;

Attendu que l'exécution de ce contrat s'est traduite par un paiement de 58 383,94 € au profit de la société CTR en 2007 ; que ce paiement suit deux délibérations du conseil d'administration modifiant les sections dépendance et hébergement du budget primitif de l'exercice 2007 afin de constater la recette liée au remboursement sur charge de sécurité sociale et d'affecter ces ressources budgétaires à des lignes de crédits en dépenses ;

Attendu que par son réquisitoire du 15 janvier 2010, le procureur financier près la chambre des comptes de Bourgogne a saisi la juridiction du paiement, au titre de l'exercice 2007, d'une somme de 58 383,94 € au motif que le mandat afférent était appuyé d'un contrat qui ne comportait pas la mention du prix de la prestation ou des modalités de sa détermination ; qu'ainsi la comptable, Mme D., aurait engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu que dans son jugement du 4 novembre 2010, la chambre de Bourgogne a toutefois déchargé Mme D. de sa gestion au motif que les délibérations de l'établissement public, qui correspondent précisément au montant des honoraires mandatés, doivent être regardées comme l'autorisation donnée au directeur de l'établissement de régler les factures de la société CTR ; que le conseil d'administration aurait ainsi autorisé le paiement du prestataire dans la limite de 58 383,94 € ; que cette limite s'imposait au comptable, et que, sauf à s'immiscer dans le contrôle de la légalité interne de la convention précitée, le comptable n'avait pas le pouvoir de suspendre le paiement ;

Attendu que par requête enregistrée au greffe le 5 janvier 2011, le procureur financier près la chambre de Bourgogne a interjeté appel de ce jugement ; qu'il estime que l'imprécision de l'assiette de calcul des honoraires et l'absence de maximum au marché ne permettaient pas au comptable d'exercer les contrôles qui lui incombaient, sans qu'il ait à considérer la légalité interne du contrat ;

Attendu que dans son mémoire en défense, Mme D. argue du fait que le montant maximal du marché se déduit de la procédure, que l'assiette de calcul des honoraires se déduit du montant total des charges, que la discussion de ces éléments ressortit de l'analyse de la légalité interne du contrat, dont elle n'avait pas à juger ; qu'enfin les délibérations du conseil d'administration ont valeur d'autorisation et s'imposent comme telles au comptable ;

Sur l'effet du reversement opéré par la société CTR :

Attendu que saisi par l'ordonnateur de l'établissement, le tribunal administratif de Dijon, considérant les modalités de passation et les clauses du contrat du 20 avril 2007, l'a déclaré nul le 14 avril 2011, et a condamné la société CTR à verser à l'établissement la somme de 55 383,94 € ;

Attendu que la société CTR a versé à la caisse de l'établissement 55 915,63 € le 2 septembre 2011 ; que Mme D. en justifie, à l'appui de son mémoire complémentaire ;

Considérant que la responsabilité du comptable s'apprécie au moment du paiement ; que ce reversement pourra venir en déduction du débet, si et lorsqu'il aura acquis un caractère définitif, les recours contentieux achevés ;

Attendu, par ailleurs, que la comptable n'est pas chargée de la vérification de la régularité des conditions d'engagement des dépenses, soit, en l'espèce, notamment des conditions de publicité et de mise en concurrence d'un contrat ;

Sur l'effet des délibérations budgétaires de rétablissement :

Attendu que pour écarter la responsabilité de la comptable, la chambre avait considéré les deux délibérations du 25 octobre 2007 de l'établissement, « compte tenu de la précision des montants en cause et de leur concordance avec la facture » « comme l'expression de la volonté du conseil d'administration d'autoriser le directeur à régler les honoraires de la société CTR dans la limite de 58 383,94 € » ;

Attendu que ces deux délibérations sont seulement budgétaires ; qu'elles ne mentionnent ni la société CTR, ni le contrat la liant à l'établissement ; qu'elles sont postérieures à la facture, donc à l'expression d'un service fait ; qu'elles n'étaient pas jointes au compte produit par la comptable, parmi les justifications de dépenses acquittées ;

Considérant, par ailleurs que l'ouverture de crédits au budget est une condition nécessaire à la régularité de la dépense, mais pas suffisante ; que le contrôle de la

disponibilité des crédits incombe au comptable, par application de l'article 12 du règlement général de la comptabilité publique (RGCP), mais qu'il ne se confond pas avec celui prévu par le même texte, et précisé à l'article 13, sur la validité de la créance ;

Considérant que la chambre régionale a commis une erreur de droit en se fondant sur ces deux délibérations pour écarter la responsabilité de la comptable ;

Que son jugement doit être infirmé ;

Attendu que, par l'effet dévolutif de l'appel, la Cour est en mesure de statuer au fond ;

Sur le contrôle des conventions d'économie et des ordres de mission :

Attendu que dans la motivation de son jugement, la chambre a relevé que la convention de recherche d'économies et son avenant ne comportaient aucun montant pouvant correspondre au montant maximal du marché ; que la convention ne prévoyait pas non plus de détermination du prix suffisamment explicite pour considérer que la mention du prix ou des modalités de sa détermination y figuraient ;

Attendu que le requérant fait valoir que le contrat passé avec CTR prévoyait une rémunération exclusivement fondée sur une formule d'intéressement appliquée à une assiette constituée des charges sociales indûment réglées, dont la valeur n'est pas connue lors de la conclusion du marché, ce qui ne permet pas de connaître le prix maximum du marché ;

Attendu que la comptable estime que le prix du marché se déduit d'un taux contractuel de rémunération, appliqué à une assiette, vérifiable à la facturation, d'économie réalisée ; que le prix maximal est celui, également vérifiable, du total budgété des charges susceptibles d'être économisées ; que son analyse a été rejointe par celle sollicitée en novembre 2010 par la direction générale des finances publiques à la direction des affaires juridiques des ministères du budget et de l'économie ;

Attendu que selon la comptable, le contrôle de la régularité du prix tel qu'établi par le contrat ne relève pas de celui de la validité de la créance et de l'exactitude des calculs de liquidation ; qu'il est un contrôle de légalité interne de l'engagement de la dépense ; qu'ainsi il lui était interdit ;

Considérant que la « convention d'économies » et un ou des « ordres de mission » qui s'ensuivent forment, ensemble, un marché public, conforme à la définition qu'en donne l'article premier du code des

marchés publics (CMP) ; qu'ils constituent un marché de conseil en gestion et services connexes, au sens de l'article 29-11 dudit code ;

Attendu que la rubrique 4 de l'annexe 1 à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales mentionne les pièces à joindre aux paiements faits sur marchés publics ; qu'une annexe G à la liste des pièces justificatives mentionne les « caractéristiques formelles des marchés publics » ; que parmi les mentions nécessaires figurent le prix ou ses modalités de règlement ;

Attendu que l'article 17 du CMP mentionne que les prix des prestations faisant l'objet d'un marché sont soit des prix unitaires appliqués aux quantités réellement livrées ou exécutées, soit des prix forfaitaires appliqués à tout ou partie du marché, quelles que soient les quantités livrées ou exécutées ; que des clauses incitatives peuvent être insérées dans les marchés ; qu'elles doivent avoir pour fin « d'améliorer les délais d'exécution, de rechercher une meilleure qualité des prestations et de réduire les coûts des productions » ;

Attendu que l'article 118 du même code prévoit que lorsque le montant des prestations exécutées atteint le montant prévu par le marché, la poursuite est soumise à un avenant ou, lorsque prévu, à une décision de poursuivre ;

Considérant que s'il appartenait au comptable de contrôler l'existence du marché, et, en l'espèce, de clauses fixant la rémunération du co-contractant et déterminant sa liquidation selon une formule vérifiable à la facturation, il ne lui revenait pas de s'assurer avant paiement si ces clauses étaient régulières au regard des principes et modalités applicables du CMP, et particulièrement de ses articles 17 et 118 ;

Attendu qu'il ressort des pièces que la comptable a en l'espèce procédé avant paiement au contrôle de la liquidation, faite en application des clauses contractuelles qui fondent le mode de rémunération du co-contractant, ainsi qu'un maximum, égal au montant budgété de charges concernées par les économies à rechercher ; qu'ainsi sa responsabilité n'est pas engagée ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Le jugement du 4 novembre 2010 de la chambre régionale des comptes de Bourgogne est infirmé.

Il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme D.

Conclusions n° 564 du 19 septembre 2011 (Extrait)

(...)

II. L'EXAMEN AU FOND

À l'occasion de l'examen de la requête en appel qui lui est soumise, la Cour devra se prononcer sur la motivation retenue par la CRC dans son jugement et sur la question des contrôles qu'en vertu des dispositions des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique le comptable est tenu d'exercer en matière de dépenses et plus particulièrement en matière de marchés publics.

A. Le rappel des faits de la cause

Par une convention en date du 20 avril 2007, les maisons de retraite de Ravières, Vermenton et Ancy-le-Franc ont conclu, sans formalités, une convention de « recherche d'économies » avec la société CTR - Collectivités Territoriales Ressources. Les relations entre les parties sont régies par deux documents :

- un contrat, dénommé « Conditions générales de ventes - Convention de recherche d'économies », qui mandate CTR « afin de rechercher des économies dans le domaine des charges sociales... puis à les mettre en application » ;

- un « Ordre de mission suivant les conditions générales de recherche d'économies signées entre CTR et l'EHPAD de la Ravière dans le domaine des charges sociales (hors cotisations accidents du travail) et des taxes assises sur les salaires ».

Daté du même jour que le contrat, l'ordre de mission est signé par le directeur de la maison de retraite et cosigné par le responsable de la société CTR.

Un avenant à l'ordre de mission, conclu entre les parties le 19 juillet 2007, stipule que : « Pour chaque recommandation mise en place, les honoraires du consultant sont établis comme suit : 40 % sur les économies perçues pendant la période de facturation de 24 mois suivant la date de mise en place de chaque recommandation ». Le taux de rémunération de la société CTR est ainsi ramené par cet avenant de 50 à 40 % hors taxe des économies de gestion réalisées.

Sur la base du contrat précité, un paiement d'un montant de 58 383,94 € a été effectué en 2007 au profit de CTR pour la maison de retraite « Camille Rizier ».

À l'occasion de l'examen des comptes de la maison de retraite « Camille Rizier » de Ravières pour les exercices 2004 à 2007, le rapporteur⁵ a constaté que l'ordonnateur

⁵ CRC de Bourgogne. Rapport n° 09-131.

avait engagé la maison de retraite sans connaissance du prix à payer ni de l'assiette sur laquelle le taux de rémunération serait appliqué. Il en a conclu que le prix de la prestation n'était ni déterminé ni déterminable au vu des éléments objectifs du marché lors de sa signature. Il a de plus relevé que le montant connu de la rémunération du prestataire se situait au-delà du seuil rendant obligatoire la passation d'un marché formalisé.

Compte tenu de ces différents éléments, le rapporteur a estimé que le comptable avait procédé au paiement susmentionné sans disposer des pièces justificatives requises et donc de manière irrégulière.

Sur la base du rapport précité, le procureur financier a pris le 15 janvier 2010 un réquisitoire par lequel il a saisi la CRC afin d'apprécier si les conditions de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme D. étaient réunies. Dans ce document le procureur relève que Mme D. a procédé au paiement litigieux « alors qu'elle ne disposait pas de la totalité des pièces justificatives dont la production était obligatoire ni respecté les dispositions des articles L 1617-2 du CGCT, ni assuré le contrôle de la validité de la dépense qui lui incombait. »

Dans son jugement en date du 4 novembre 2010, la chambre régionale reconnaît que l'insuffisante définition du prix d'un marché interdit au comptable de procéder au contrôle de liquidation et de dépassement du maximum du marché. Elle considère cependant que les délibérations de l'établissement public, qui correspondent au montant des honoraires mandatés, doivent être regardées comme l'autorisation donnée au directeur de l'établissement de régler les factures de la société CTR. Elle estime ainsi que le conseil d'administration avait exprimé sa volonté d'autoriser le paiement du prestataire dans la limite de 58 383,94 €, que cette limite s'imposait au comptable et que, sauf à s'immiscer dans le contrôle de la légalité interne de la convention précitée, le comptable n'avait pas le pouvoir de suspendre le paiement.

En conséquence la CRC a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme D. et a prononcé sa décharge pour la période du 19 février au 31 décembre 2007.

Le procureur financier près la CRC Bourgogne a interjeté appel de ce jugement.

B. Les moyens et leur discussion

À l'appui de sa requête, le procureur financier fait valoir deux moyens principaux :

- d'une part, il souligne que les deux délibérations prises par le conseil d'administration de l'établissement et sur lesquelles

est fondé le jugement de la CRC n'étaient pas de nature à dégager la responsabilité du comptable public dans la mesure où « reconnaître à ces délibérations une portée autre que strictement budgétaire reviendrait à commettre une erreur de droit » ;

- d'autre part, il estime que, dans la mesure où le marché produit à l'appui du mandat litigieux ne comportait pas de mention précisant le prix ou les modalités de sa détermination, cette pièce ne peut être considérée comme répondant aux exigences de l'article D. 1617-19 du CGCT et qu'en conséquence le paiement est intervenu en l'absence d'une pièce justificative dont la production est obligatoire.

1. Sur les délibérations du conseil d'administration

a. La raisonnement de la CRC

Dans son jugement, la CRC a relevé que les pièces conventionnelles ne comportaient aucun montant pouvant correspondre au montant maximal du marché, « mention nécessaire, exigée par l'annexe G du décret du 27 mars 2007 codifié R. 1617-19 du CGCT » ni « de mécanisme de détermination du prix suffisamment explicite pour considérer que la mention du prix ou des modalités de sa détermination y figurait ».

Toutefois, s'appuyant sur deux délibérations du conseil d'administration de l'établissement du 23 octobre 2007 autorisant le mandatement dans la limite de 58 383,94 €, la chambre a considéré que « sauf à s'immiscer dans le contrôle de la légalité interne de la convention, la comptable n'avait pas le pouvoir de suspendre le paiement. ».

En conséquence, sur ce seul fondement, la CRC a jugé qu'il n'y avait pas lieu à engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme D. en raison d'un paiement irrégulier.

b. La discussion du moyen du requérant

• En premier lieu, il sera relevé que les deux délibérations précitées n'étaient pas jointes à l'appui du mandat mais versées au dossier d'instruction par les soins du magistrat rapporteur. Elles ont d'ailleurs été prises le 23 octobre 2007 c'est-à-dire après l'émission de la facture qui est datée du 28 septembre 2007. Elles ne font mention ni de la société CTR, avec laquelle l'établissement avait contracté antérieurement le 20 avril 2007, ni du contrat lui-même.

Intitulés « Décision modificative Section tarifaire Hébergement » et « Décision modificative Section tarifaire Dépendance », ces textes sont ainsi rédigés : « Le conseil d'administration (...) vote les modifications de crédits suivantes : (...) En dépenses : Groupe 2-Dépenses afférentes au person-

nel : 6226-Honoraires : + 40 869 » et « Le conseil d'administration (...) vote les modifications de crédits suivantes : (...) En dépenses : Groupe 2-Dépenses afférentes au personnel : 6226-Honoraires : + 17 516 ».

En conséquence, les deux délibérations ne pouvaient avoir pour objet d'autoriser la dépense. Elles ne sauraient être analysées comme l'expression de la volonté expresse, univoque et antérieure à la décision qui entraînera le paiement de la part de l'organe délibérant de la collectivité.

• En second lieu, une jurisprudence bien établie du juge des comptes conduit à considérer que l'ouverture de crédits au budget, si elle a pour effet de permettre le paiement de la dépense du point de vue budgétaire, ne saurait constituer une pièce justificative au sens de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales et de son annexe.

La Cour a ainsi jugé, dans son arrêt du 23 septembre 2004 « Lycée professionnel Dominique Labroise », que l'accord général sur le principe d'une dépense ne dispense pas le comptable d'effectuer les contrôles qui lui incombent, en particulier celui de la production des justifications réglementaires.

De même la Cour a considéré, dans son arrêt du 31 mars 1992 « Sieur Hôpital comptable du centre hospitalier du Havre », que « la disponibilité de crédits budgétaires est une condition nécessaire mais non suffisante de la validité desdits paiements ». Elle avait jugé dans le même sens, dans son arrêt d'appel du 7 octobre 2004 « Syndicat intercantonal pour le centre d'aide par le travail de Flixecourt », que « l'ouverture des crédits au budget primitif de l'exercice 1999, si elle a pour effet de permettre le paiement de la dépense du point de vue budgétaire, ne saurait constituer une pièce justificative au sens de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et de son annexe ».

Enfin la Cour a souligné, dans son arrêt du 23 septembre 2004 « Commune de Dompierre-sur-Besbre », qu'il est de jurisprudence constante que « l'inscription de crédits au budget ne saurait constituer une pièce justificative de dépenses suffisante, et ne saurait, en tout état de cause, dispenser le comptable des contrôles qui lui incombent en vertu des dispositions du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique », notamment quant à l'exactitude des calculs de liquidation.

En l'espèce les deux délibérations du conseil d'administration de l'EHPAD du 23 octobre 2007 portant décision modificative ne peuvent à l'évidence s'analyser

que comme des délibérations à caractère strictement budgétaire. Elles se limitent à ouvrir des crédits et à procéder aux mouvements budgétaires correspondants en recettes et en dépenses. Elles n'expriment en aucune façon la volonté de l'organe délibérant de conclure un marché public avec la société CTR puis d'arrêter et de valider dans un second temps les modalités de liquidation.

Au regard de l'ensemble de ces données, le fait que le conseil d'administration ait adopté deux délibérations ouvrant, sans autre précision ni mention, les crédits nécessaires pour permettre un paiement ne faisait aucune obligation au comptable de procéder au dit paiement.

De même, relever l'absence des pièces justificatives requises par la nomenclature en vigueur pour suspendre le paiement litigieux ne conduisait en aucune façon le comptable à « s'immiscer dans le contrôle de la légalité interne de la convention ». Cette suspension n'aurait été que l'exercice normal des diligences que la réglementation impose au comptable en matière de dépense.

En conséquence, ces délibérations ne sont pas de nature à dégager la responsabilité du comptable public et le jugement de la CRC repose sur une motivation erronée.

Aussi le ministère public est-il d'avis d'accueillir ce premier moyen du requérant.

Si la Cour devait suivre cette analyse elle serait conduite à infirmer le jugement de la CRC pour erreur de droit. Dans cette hypothèse, par effet dévolutif de l'appel, la Cour serait conduite à statuer, en fait et en droit, sur la régularité des opérations litigieuses à partir du réquisitoire du procureur financier du 15 janvier 2010.

2. Sur la présence des pièces justificatives requises

a. Le rappel des obligations du comptable

(...)

L'article D. 1617-19 du CGCT, dans sa rédaction en vigueur au moment où est intervenu le paiement litigieux, précise qu'avant de procéder au paiement d'une dépense ne faisant pas l'objet d'un ordre de réquisition, les comptables publics des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ne doivent exiger « que les pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe I du présent code. »⁶.

S'agissant des prestations fixées par contrat, l'annexe I à l'article précité du CGCT mentionne au titre des pièces justificatives à produire : « 1. Contrat et, le cas

⁶ Décret n°2007-450 du 25 mars 2007 - art. 1 JORF 28 mars 2007 en vigueur le 1er mai 2007.

échéant, avenant ; 2. Mémoire ou facture ; 3. Fiche de recensement des marchés. ».

Par ailleurs, s'agissant des mentions nécessaires à un marché public passé selon une procédure adaptée et faisant l'objet d'un écrit, l'annexe I-G du CGCT cite de manière explicite « le prix » ou les « modalités de sa détermination ».

(...)

Avant de payer les dépenses, les comptables doivent contrôler la régularité de leur liquidation qui relève de l'ordonnateur et qui a pour objet, selon l'article 30 du RGCP, « de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense ».

Sur ce point, la jurisprudence constante du juge des comptes considère que la vérification de la régularité de la liquidation consiste à s'assurer de l'exactitude des calculs tels qu'ils sont exposés dans les pièces justificatives⁷. Ce sont les pièces justificatives communiquées au comptable qui vont lui permettre, après le contrôle de la production des justifications, de s'assurer de l'exactitude des calculs ayant abouti au montant de la dépense à régler.

Si les pièces ne sont pas produites ou si elles sont trop imprécises pour permettre au comptable de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation, celui-ci doit suspendre le paiement, sauf à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire⁸.

À plusieurs reprises et en particulier à l'occasion de son arrêt du 20 septembre 1973 « Casenave et Mazerolles, comptables du SDPI de Meurthe et Moselle », la Cour a rappelé que le comptable auquel est présenté une ordonnance ou un mandat de paiement « ne saurait sans manquer gravement à (ses) obligations, présumer de la seule émission (du titre) de paiement, la régularité de la dépense ».

La jurisprudence du juge des comptes sur le nécessaire respect de la nomenclature est ainsi solidement établie⁹. À cet égard, la Cour a pu considérer, dans un arrêt du 20 octobre 1994 « Moracchini, comptable de la commune de Calenzana », qu'en l'absence des pièces justificatives prévues par la nomenclature, le comptable ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité en excipant du caractère obligatoire de la dépense.

De même, dans un arrêt du 5 septembre 2006 « Commune de Rousset », la Cour a déclaré deux comptables débiteurs envers la commune à raison de dépenses intervenues en l'absence des pièces justifica-

tives « énoncées dans le paragraphe 312 de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses des communes ».

Dans son arrêt « Basserie et Caffart, comptables de la commune d'Arras » du 8 juillet 2005, le conseil d'État a considéré qu'il résulte du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 que « si les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juge de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances, il leur appartient toutefois de contrôler l'exactitude de l'ensemble des calculs de liquidation ».

Ainsi il est de jurisprudence constante que le comptable doit, au regard des dispositions des articles 12 et 13 du RGCP, procéder à un contrôle exhaustif de la validité de la créance. Pour ce faire il lui appartient, sans se faire juge de la légalité, d'obtenir communication des pièces prévues dans les nomenclatures ad hoc, afin d'être en mesure de procéder aux diligences et vérifications qu'imposent sa mission et sa responsabilité.

(...)

Sur le fondement des règles et principes ainsi rappelés, le comptable doit effectuer, en matière de marchés publics, le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation.

Ce contrôle porte d'abord sur la vérification que le marché comporte, comme le prévoient les articles 17 à 19 du code des marchés publics, le prix ou la détermination du prix. Il doit en effet disposer des éléments lui permettant de connaître le montant maximum du marché et pouvoir ainsi s'assurer que le ou les paiements réalisés ne sont pas effectués en dépassement de ce montant.

Cet impératif découle des dispositions combinées des articles 77 et 118 du code des marchés publics (CMP) :

- aux termes de l'article 77 du CMP seuls les marchés à bons de commande peuvent être conclus « sans minimum ni maximum » ;

- et selon les dispositions de l'article 118 du CMP « Dans le cas particulier où le montant des prestations exécutées atteint le montant prévu par le marché, la poursuite de l'exécution des prestations est subordonnée, que les prix indiqués au marché soient forfaitaires ou unitaires, à la conclusion d'un avenant ou, si le marché le prévoit, à une décision de poursuivre prise par le pouvoir adjudicateur. »

Par ailleurs, le comptable doit s'assurer que le montant payé résulte de calculs de liquidation conformes aux règles de détermination du prix tels que définies par le marché.

Sur ces différents points, la Cour a jugé¹⁰ que l'absence de prix ou des modalités de sa détermination ne permet pas au comptable de « contrôler l'exactitude des calculs de liquidation comme le lui impose l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 ». De même, il est de jurisprudence constante¹¹ qu'un comptable qui paye au-delà du montant du marché engage sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

b. Le cas de l'espèce

(...)

• D'abord le contrat entre les parties ne contient pas de mention de prix : il ne fait que renvoyer à des ordres de mission qui eux-mêmes ne fixent qu'un coefficient de rémunération.

Or, au regard des dispositions du code des marchés publics comme de la jurisprudence administrative, les marchés doivent faire ressortir dès leur signature le prix ou les modalités de détermination du prix. Le prix doit d'une façon ou d'une autre être déterminé ou déterminable au vu des clauses contractuelles objectives.

À cet égard, le ministère public relève qu'au moment du paiement litigieux un document de la Direction générale de la comptabilité publique (Pôle national de soutien au réseau) en date du 11 mai 2007 mettait en garde les comptables publics sur ce type de contrats en soulignant notamment que « la détermination du prix et son assiette sont fonctions d'éléments inconnus à l'heure de la signature du contrat... Dès lors la rémunération me paraît contrevenir aux règles précitées ».

De la même façon, la DGCP rappelait en avril 2008 que « la convention ne comprenant pas de mention de prix ou de modalités de sa détermination nécessaires à un marché le comptable est fondé à rejeter le paiement en indiquant que cette convention ne peut constituer la pièce justificative appropriée. ».

Dans sa réponse à un questionnaire du magistrat instructeur de première instance, la comptable fait d'ailleurs valoir « qu'elle pensait (à tort) avant analyse du contrat par le pôle d'assistance juridique suite à l'interrogation des services de la Trésorerie Générale, que le prix était déterminé par la remise des conclusions du cabinet d'audit. Or le pôle juridique avait bien précisé que la détermination du prix s'effectuait au moment de la signature de la convention. »

• Ensuite, quand bien même la Cour devait considérer l'ordre de mission comme une pièce de marché à part entière, l'examen

¹⁰ CC, 12 mars 1987, Commune de Nice

¹¹ CC, 27 mai 2005, Syndicat interhospitalier de la région Ile-de-France S1R1F.

des termes du contrat et de l'ordre de mission révèle une difficulté pour connaître, comme le prévoit le code des marchés, le prix maximum du marché dans la mesure où, par définition, le montant des économies susceptibles d'être réalisées ne peut pas être connu lors de la conclusion du marché.

Dans le cas d'espèce, au moment de la signature du contrat, la détermination du prix et son assiette sont fonction d'éléments inconnus. Ils ne pourront résulter que de l'étude réalisée par le prestataire. Les dispositions mentionnées ne permettent pas, au moment de la signature du contrat, d'arrêter le prix de la prestation au vu de clauses objectives des documents contractuels.

À cet égard, contrairement à la situation examinée par la Cour dans son arrêt d'appel du 18 décembre 2003 « Commune de Reguisheim », le comptable n'est pas en situation de pouvoir vérifier la liquidation au vu du contrat puisqu'en réalité le contrat ne prévoit rien. Dans le dossier d'appel précité, la Cour a pu considérer qu'un marché ne devait pas comporter nécessairement l'indication de son montant. Mais elle l'a fait dans la mesure où, dans ce cas précis, le marché faisait état d'un tarif unitaire et précisait la nature des prestations devant être réalisées. Il comportait à la fois un prix, lequel était unitaire, ainsi que les modalités de calcul permettant de calculer son montant maximal (la nature des prestations).

À l'inverse, dans la convention conclue avec la société CTR, ces deux éléments sont absents.

La CRC relève d'ailleurs, dans les attendus du jugement entrepris, qu'à l'occasion du contrôle de l'exactitude des calculs de la liquidation « le comptable doit procéder au rapprochement du montant des paiements qu'il effectue ou a effectué avec le montant maximum du marché afin de réclamer en cas de dépassement du montant du marché la production d'un avenant et que l'insuffisante définition du prix du marché ou des modalités de sa détermination lui interdit de procéder à ce contrôle. »

Si la liste des pièces justificatives exigées par la nomenclature prévoit un prix déterminé ou un prix déterminable, c'est précisément pour permettre ce type de contrôle d'autant que, lorsque le montant maximum est dépassé, en vertu du code des marchés publics, un avenant doit être passé, avenant qui constitue une pièce justificative dont la production est obligatoire.

Certes, par extrapolation, le comptable pourrait considérer que le plafond du marché est déterminé par le montant des

charges sociales inscrites dans les comptes de l'établissement. Mais il ne peut le faire que par un raisonnement déductif et non en se référant au marché lui-même. Et cette extrapolation est d'autant plus délicate que le champ des économies envisagé par le contrat est défini de manière peu précise.

- De plus, la définition des économies réalisées, telle qu'elle est exposée dans l'ordre de mission, est d'une précision insuffisante pour permettre au comptable d'exercer pleinement ses contrôles sur l'exactitude des calculs de liquidation.

La formulation retenue dans l'ordre de mission est en effet trop générale pour que le comptable puisse apprécier la pertinence, au regard des termes du contrat, du paiement demandé. Ce document évoque en effet de manière floue « toutes les économies telles que définies en l'article 1 des conditions générales, soit toute réduction de coût ou de charge, remboursement, régularisation, avis de crédit concernant les années passées non prescrites ainsi que les remises ou amélioration par rapport à la situation du client à la date où l'ordre de mission est signé par les parties, constatés postérieurement à sa signature pendant la période de facturation.

Rien n'est dit sur la nature précise des économies en question ni sur les modalités de leur comptabilisation. Rien n'est indiqué non plus sur les conséquences d'éventuels contentieux sur les économies proposées.

Ainsi, contrairement à la nomenclature applicable (...) le prix de la prestation n'apparaît ni déterminé ni déterminable, même s'il peut être vérifié que chaque facture respecte bien le pourcentage figurant sur chaque ordre de mission.

La comptable ne disposait donc pas, avec le contrat et l'ordre de mission en question, des pièces justificatives requises par la nomenclature. Elle n'était pas en mesure, au moment du paiement, de procéder pleinement aux vérifications qui s'imposaient à elle et ne disposait pas en particulier des éléments nécessaires pour procéder au rapprochement entre le montant du ou des paiements et le montant maximum du marché. Elle ne pouvait procéder au contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation qu'à partir de la facture reçue, mais sans avoir la certitude que cette facture serait la dernière. Elle a effectué le paiement sans savoir si celui-ci constituait le montant total du marché ou s'il n'était qu'un simple acompte.

Sans qu'il s'agisse pour elle d'exercer un quelconque contrôle de légalité sur la régularité de la convention, compétence

qui appartient au seul juge administratif, la comptable n'était pas en mesure d'exercer les diligences que lui impose le règlement général sur la comptabilité publique. Elle aurait dû suspendre le paiement litigieux.

Comme rappelé plus haut, la Cour a jugé¹² que l'absence de prix ou des modalités de sa détermination ne permet pas au comptable de « contrôler l'exactitude des calculs de liquidation comme le lui impose l'article 13 du décret du 29 décembre 1962. »

En conséquence, si cette analyse devait être suivie, elle conduirait la Cour à constituer Mme D., en sa qualité de comptable de la maison de retraite « Camille Rizier » à Ravières, débitrice de cet établissement de la somme de 58 383,94 €, augmentée des intérêts de droit calculés au taux légal à compter de la notification du réquisitoire initial du procureur financier près la CRC n° 2010-06 du 15 janvier 2010.

Cour des comptes, 1^{re} Chambre, arrêt n° 62525, 12 décembre 2011, TPG des créances spéciales du Trésor

Gestion patente ; créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine ; prescription ; diligences pour le recouvrement.

L'État a pu obtenir du juge judiciaire la condamnation de l'auteur d'un accident de la circulation au remboursement des différents frais que cet accident a pu occasionner ainsi que des arrérages de pensions versés à la victime. Sur le fondement du jugement rendu, l'Agence judiciaire du Trésor (alors responsable du recouvrement) a émis un titre de recouvrement.

C'est ce titre de recettes qui a été transmis à la Trésorerie générale des créances spéciales du Trésor lorsqu'au 1^{er} janvier 1993, elle a pris la succession de l'Agence judiciaire du Trésor dans le recouvrement des créances ordinaires de l'État.

Amenée à se prononcer sur la responsabilité du trésorier payeur général des créances spéciales du Trésor, la Cour des comptes s'inscrit dans les conclusions du ministère public qui avait préconisé la décharge du comptable public. Selon le procureur général, la charge restait fondée en droit, l'agent comptable ayant endossé sans réserve les opérations résultant de la gestion de ses prédécesseurs mais avait néanmoins proposé à la Cour des comptes de renoncer, comme elle avait déjà pu le faire, à mettre en jeu la responsabilité du comptable dès lors que celui-ci n'était pas en mesure d'agir en vue du recouvrement de la créance.

¹² CC, 12 mars 1987, Commune de Nice.

Si la Cour des comptes rejoint le ministère public sur la décharge de responsabilité du comptable public, en revanche elle la justifie différemment en relevant que la créance était devenue manifestement irrécouvrable avant l'entrée en fonction de l'agent comptable et que sa responsabilité ne saurait être substituée à celle de ses prédécesseurs alors même qu'il n'a pas formulé de réserves sur leur gestion.

Recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine. Jusqu'en 1992, le recouvrement des créances ordinaires de l'État (créances étrangères à l'impôt et au domaine) relevait de l'agent judiciaire du trésor. Avec le décret n° 92-1369 du 29 décembre 1992, modifiant le RGCP, cette compétence a été dévolue aux comptables du trésor de la trésorerie générale des créances spéciales du trésor, devenue la direction des créances spéciales du trésor, présentée comme une direction spécialisée des finances publiques assurant des missions particulières relatives au recouvrement des recettes publiques (Arrêté du 5 mars 2010 relatif à la création et à l'organisation de la direction des créances spéciales du trésor). Ainsi que le précise l'article 4 de ce même arrêté, est notamment confié à cette dernière le recouvrement des débits et amendes prononcées par la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes, les sanctions pécuniaires prononcées par la CDBF, celles prononcées par les autorités administratives indépendantes, les arrêtés de débit, les remboursements de prêts accordés en vue de la réinstallation des français d'outre-mer, le remboursement des frais de scolarité après rupture d'engagement au service de l'État, le remboursement de prêts accordés par le crédit foncier de France à des fonctionnaires en vue de la construction de logements et bénéficiant de la garantie de l'État (pour la liste complète de ces créances, il est renvoyé à l'article 4 de cet arrêté).

Les modalités de cette passation de compétences entre l'Agence judiciaire du Trésor et cette direction avaient été précisées par le décret n° 92-1256 du 2 décembre 1992 relatif à la création de la trésorerie générale des créances spéciales du Trésor. Y était notamment précisé que cette direction venait remplacer l'agence comptable des créances contentieuses du Trésor, créée par le décret n° 59-314 du 16 février 1959, fonctionnant auprès du service juridique et de l'agence judiciaire du Trésor (art. 4) et que les opérations non régularisées ainsi que les créances non prises en charge et non apurées par l'agent comptable des créances contentieuses du Trésor à la date de sa suppression, étaient

reprises dans les écritures de la trésorerie générale (art. 5).

En l'espèce, le titre de recouvrement litigieux avait été émis le 30 juillet 1987 par l'Agence judiciaire du Trésor. Des premiers paiements avaient été effectués dans le courant de cette même année sans pour autant que la créance ne soit soldée. Puis elle avait été transmise au 1^{er} janvier 1993 à la direction des créances spéciales du Trésor.

Prescription et irrécouvrabilité de la créance. Pour justifier la décharge de responsabilité du comptable public, la Cour des comptes a retenu le caractère irrécouvrable de la créance au moment de la prise de ses fonctions par l'agent comptable. Il convient, pour comprendre cette décision, de s'attarder sur ce considérant aux termes duquel la Cour des comptes relève que « la TGCSST a pris la succession le 1^{er} janvier 1993 de la sous-direction du recouvrement de l'AJT et de l'ex-ACCCT et a donc assumé la responsabilité du recouvrement avant l'expiration du délai légal de prescription de la créance mais après l'expiration présumée du délai de prescription de l'action en recouvrement ».

La question cruciale résidait, en effet, dans l'identification des règles de prescription. En l'espèce, le titre de recettes trouvait son origine dans un jugement rendu en date du 2 décembre 1986. Le délai de prescription alors applicable en vertu des dispositions de l'article 2262 ancien du code civil était de trente ans. Ce délai a été modifié par la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile et porté à dix ans s'agissant des titres exécutoires des juridictions. Des dispositions applicables à compter du jour de l'entrée en vigueur de cette loi.

Ces dispositions doivent se combiner avec celles résultant du RGCP qui prévoient, s'agissant des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine, que le délai de recours et d'action du comptable du Trésor expire au terme de la quatrième année à compter de la mise en recouvrement du rôle.

La Cour des comptes en déduit qu'en application de ces dispositions « la forclusion de l'action en recouvrement serait intervenue de ce chef au 1^{er} août 1991 » à moins que des actions menées par l'Agence judiciaire du Trésor n'aient permis de suspendre ce délai.

C'est probablement ce qu'ont essayé de déterminer les agents comptables qui se sont succédés pour le recouvrement de cette créance. L'arrêt de la Cour des comptes relate les difficultés qu'a pu rencontrer la TGCSST pour identifier les actions menées par l'AJT, déterminer si des actions menées ont permis de suspendre

le délai de prescription. En vain. La Cour des comptes relève des conditions de transmission des dossiers gravement déficientes en dépit des nombreuses démarches effectuées par la TGCSST auprès de l'AJT et lorsque cette dernière répondait, des réponses sommaires, erronées voire contradictoires. La Cour des comptes en conclut que « ne disposant pas des éléments sur la situation de cette créance et ne parvenant pas à obtenir de l'AJT les informations nécessaires, la TGCSST n'a pu exercer les contrôles ni effectuer les actes propres à préserver et poursuivre le recouvrement de la créance en cause ».

De ces difficultés, le comptable public et son juge ont tiré des conséquences différentes. Le comptable en a déduit des présomptions fortes d'irrécouvrabilité de la créance, étayées par l'absence complète de toute trace d'intervention ou de diligences depuis 1987 par les comptables en charge avant le transfert de compétences à la TGCSST. À l'inverse, la Cour des comptes a estimé que ces difficultés auraient dû conduire l'agent comptable à émettre des réserves sur les possibilités de recouvrement de cette créance.

Ces divergences d'interprétation ont néanmoins profité au comptable, la Cour des comptes s'étant fondée sur le caractère d'irrécouvrabilité de la créance (au regard des règles de prescription) pour exonérer le comptable de sa responsabilité.

Soit. Il n'en demeure pas moins que l'arrêt rendu laisse une sensation bizarre. L'emploi du conditionnel lorsque la Cour des comptes conclut ses développements sur les règles de prescription et retient que la forclusion de l'action en recouvrement serait intervenue au 1^{er} août 1991 ; les développements conséquents que la Cour des comptes consacre aux dysfonctionnements constatés dans la succession de l'AJT et le sentiment que, finalement, l'irrécouvrabilité sert plus de prétexte à la Cour des comptes pour ne pas engager la responsabilité du comptable public et que la motivation implicite semble davantage se fonder sur ces multiples dysfonctionnements.

Extrait

A regard de M. D. Exercice 2008

Charge unique - Affaire : exécution du jugement du tribunal de Grande instance de Nanterre en date du 2 décembre 1986

Attendu que par jugement en date du 2 décembre 1986, exécutoire le 23 décembre 1986, le tribunal de Grande instance de Nanterre a condamné in solidum entre eux M. C., alors âgé de 17 ans, impliqué dans l'accident de la circulation à l'origine de la procédure, et ses parents (...) et

ensemble ces derniers in solidum avec l'UAP (Union des Assurances de Paris), la STH (société des transports hippiques), avec son assureur la compagnie Via, ainsi que M. B., pilote d'un véhicule impliqué dans l'accident et son assureur la société AMA (Assurances mutuelles agricoles), à rembourser à l'État les frais engagés consécutivement à un accident de la circulation survenu le 20 mai 1977 (844 657,98 F), les arrrages de la rente accident du travail versée à la victime (295 814,63 F), avec les arrrages de la majoration pour tierce personne (214 400,22 F), soit 1 354 872,83 F ainsi que 1 000 F en application de l'article 700 du nouveau code de procédure civile ;

Attendu que, sur fondement de ce jugement, un titre de recouvrement a été émis le 30 juillet 1987 par l'Agence judiciaire du Trésor (AJT) alors responsable du recouvrement ;

Attendu que des paiements ont été effectués en mai 1987 (450 957,60 F ou 68 748,04 €) et septembre 1987 (450 957,60 F ou 68 748,04 €), sans que les documents disponibles permettent d'ailleurs d'identifier les auteurs des paiements parmi les personnes condamnées in solidum ;

Attendu que le Procureur général, en son réquisitoire, relève que M. D. n'ayant pas formulé de réserves sur les opérations résultant de la gestion de ses prédécesseurs et n'ayant effectué aucun acte conservatoire en vue du recouvrement de la créance de l'État durant sa propre gestion, sa responsabilité personnelle et pécuniaire pouvait être mise en jeu sur le fondement du III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, à hauteur du solde de la créance restant à recouvrer, soit 69 052,95 €, au titre de l'exercice 2008 ;

Considérant que le délai de prescription de la créance n'était pas éteint au 31 décembre 2008, puisqu'en vertu de l'article 2 262 ancien du Code civil en vigueur au moment où le jugement précité était devenu exécutoire comme au moment où a été émis le titre de recouvrement susmentionné, le délai général de prescription en matière civile, d'une durée de trente ans, était applicable en l'espèce ; que la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution tout en disposant dans son article 5 que « L'exécution des titres exécutoires (...) ne peut être poursuivie que pendant dix ans, sauf si les actions en recouvrement des créances qui y sont constatées se prescrivent par un délai plus long », stipule dans son article 97 que « La présente loi ne sera pas applicable aux mesures d'exécution forcée et aux mesures conservatoires engagés avant son entrée

en vigueur » ; qu'elle n'a donc pas en l'espèce modifié la prescription trentenaire du titre exécutoire ; que la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile a maintenu un délai de dix ans pour la prescription des titres exécutoires des juridictions, ce délai étant susceptible d'être interrompu par tout acte de procédure ou mesure conservatoire ; qu'elle précise dans son article 26 que « Les dispositions de la présente loi qui réduisent la durée de la prescription s'appliquent aux prescriptions à compter du jour de l'entrée en vigueur de la présente loi » ;

Attendu toutefois que M. D. fait valoir à bon droit en réponse, que s'agissant d'une créance de l'État étrangère à l'impôt et au domaine relevant du recouvrement de produits divers de l'État, par application combinée des articles 80 et 87 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique et de l'article L. 274 du livre des procédures fiscales, le délai de recours et d'action du comptable du Trésor expirait au terme de la quatrième année à compter de la mise en recouvrement du rôle ;

Attendu que l'AJT et l'ex-ACCCT n'avaient manifestement entrepris, ou ne pouvaient faire valoir aucune action ayant pour fin ou pour effet de suspendre ce second délai ;

Attendu qu'en conséquence, la forclusion de l'action en recouvrement serait intervenue de ce chef au 1^{er} août 1991 ;

Attendu que la TGCST a pris la succession le 1^{er} janvier 1993 de la sous-direction du recouvrement de l'AJT et de l'ex-ACCCT et a donc assumé la responsabilité du recouvrement avant l'expiration du délai légal de prescription de la créance mais après l'expiration présumée du délai de prescription de l'action en recouvrement ;

Considérant que les conditions de transmission des dossiers en cours de l'AJT et de l'ACCCT à la TGCST ont été gravement déficientes ;

Considérant que la TGCST a effectué auprès de l'AJT de multiples démarches afin de connaître l'état exact de ce dossier : courriers du 23 juin 1994, 1^{er} juillet 1994, 5 juillet 1995, 18 août 1998, 30 juillet 1996, 18 mars 1997, 5 février 1998, 18 août 1998, 28 décembre 1998, 31 mai 1999, 17 janvier 2001, 1^{er} décembre 2003, 9 décembre 2003, 27 janvier 2005, 30 juin 2006, 11 juillet 2006 (ces deux dernières après l'entrée en fonctions de M. D.), 19 mars 2010, 31 mars 2010 ;

Considérant que l'AJT n'a pas apporté de réponse à ces relances ou y a donné des réponses aussi sommaires et erronées que contradictoires (affirmation par lettre le 1^{er} juillet 1994 que l'affaire était toujours

en instance, puis par note du 7 août 1995 que l'affaire était « terminée » pour ce qui concerne l'AJT, enfin, indication par note du 23 juin 1999 en réponse au comptable que « L'avocat du Trésor a été saisi afin de faire le point sur ce dossier malencontreusement classé dans les affaires terminées ») ;

Considérant que, ne disposant pas des éléments sur la situation de cette créance et ne parvenant pas à obtenir de l'AJT les informations nécessaires, la TGCST n'a pu exercer les contrôles ni effectuer les actes propres à préserver et poursuivre le recouvrement de la créance en cause ;

Considérant toutefois que les démarches répétées et continues effectuées par la TGCST auprès de l'AJT de 1994 à 2006 démontraient par leur existence même que l'état de ce dossier était incertain ;

Considérant que cette situation, ressortant des éléments en possession du poste, eût dû conduire M. D. à émettre des réserves sur ce dossier dans le délai qui lui était ouvert à cette fin à compter du moment de sa prise de service, au 1^{er} mars 2006 ;

Attendu toutefois que M. D. fait valoir en audience qu'il ne l'a pas fait en raison, précisément, de la présomption forte du caractère d'irrecouvrabilité de la créance qu'était l'absence complète de toute trace d'intervention ou de diligences depuis 1987 par les comptables en charge avant le transfert de compétence à la TGCST ;

Considérant que l'invocation par le comptable, pour sa décharge, de l'admission en non valeur de la créance prononcée le 17 juin 2010 avec l'accord de l'ordonnateur, indépendamment même du fait que cette admission a été décidée postérieurement à la fin des fonctions de M. D., est sans effet sur l'appréciation par le juge des comptes de la responsabilité qu'il encourt au titre des opérations résultant de la gestion de ses prédécesseurs et endossées par lui sans réserve ;

Considérant que, compte tenu des circonstances de l'espèce, la créance dont s'agit était manifestement devenue irrécouvrable avant l'entrée en fonctions de M. D. ; que ce dernier était en tout état de cause dans l'incapacité de prendre quelque mesure que ce soit ; qu'il en résulte que sa responsabilité ne saurait être substituée à celle de ses prédécesseurs, quand bien même il n'a pas formulé de réserves sur leur gestion ;

Par ces motifs,

Il n'y a pas lieu de prononcer de charge à l'encontre de M. D.

M. D. est déchargé de sa gestion au titre de l'année 2008.

Conclusions n° 641 du 18 octobre 2011 (Extrait)

(...)

2. Sur le fond

Charge unique (M. D.)

Il avait été constaté que le ministre du budget aurait émis le 30 juillet 1987, envers M. C., le "titre" n° 884 correspondant au remboursement d'un préjudice subi par l'État, d'un montant de 206 549,03 €, ramené à 69 052,95 €, à la suite de deux versements, effectués en mai et septembre 1987 ; que l'état de restes « *Produits divers du budget* » mentionnait toujours au 31 décembre 2008 un reliquat non apuré de 69 052,95 € pour cette créance ; que la comptable en poste avait fait savoir que « *Compte tenu [...] de l'ancienneté de la dernière écriture et du fait que le dossier physique correspondant [avait] été définitivement égaré par la Direction des affaires juridiques (DAJ)-AJT, le reste à recouvrer [avait] fait l'objet d'une non-valeur, avec accord de l'ordonnateur, comptabilisée le 17 juin 2010* » ;

Il avait, en outre été relevé que les pièces justifiant de cette créance ne comportaient que :

- le jugement du tribunal de grande instance de la circonscription judiciaire de Nanterre du 2 décembre 1986,

- diverses demandes de renseignements adressées depuis 1994 par la TGCST à la DAJ,

- une lettre du 28 décembre 1998 du trésorier-payeur général au directeur des Affaires Juridiques mentionnant à propos de ce dossier que : « *S'agissant d'une affaire pendante devant les juridictions civiles, le dossier physique est resté à l'AJT lors de la création de la TGCST, laquelle a néanmoins repris dans ses écritures le reste à recouvrer* » ; la réponse du 23 juin 1999 de la DAJ signalant : « *L'avocat du Trésor a été saisi afin de faire le point sur ce dossier malencontreusement classé dans les affaires terminées* » ;

- un courriel de la DAJ du 2 avril 2010 selon lequel : « *Le recouvrement du reliquat du titre est toujours en suspens* »,

- la demande d'admission en non-valeur, présentée le 12 avril 2010 à la DAJ.

M. D., comptable alors en fonctions, n'ayant pas formulé de réserves sur ce dossier vis-à-vis de la gestion de son prédécesseur, le ministère public avait considéré que les diligences exercées par les services de la trésorerie générale pour le recouvrement de cette créance étaient insuffisantes et que le défaut de justification du reste à recouvrer concernant cette affaire, était susceptible de fonder la

mise en jeu de sa responsabilité, à hauteur de 69 052,95 €, au titre de l'exercice 2008. Le comptable n'a pas répondu au réquisitoire, sans qu'il soit indiqué au dossier si le magistrat instructeur a pris contact avec lui, ni si un questionnaire lui a été adressé. En tout état de cause, la clôture de l'instruction lui a été notifiée.

Le rapport apporte toutefois nombre de précisions par rapport au rapport à fin d'examen juridictionnel des comptes (2010-760-0) et au réquisitoire.

Ces précisions ne remettent pas en cause les griefs soulevés, aucune action n'ayant été menée par la TGCST depuis le 11 juillet 2006 dans ce dossier.

Pour autant, le rapport démontre et relève que « *la TGCST s'est trouvée dans l'incapacité pratique de procéder à des relances ou de prendre des mesures conservatoires* ».

Le ministère public partage cette opinion, aucun acte conservatoire ou recouvrement n'ayant été fait depuis 1987. La charge reste fondée en droit notamment au vu du III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, M. D. ayant endossé sans réserve les opérations résultant de la gestion de ses prédécesseurs. Il sera cependant observé que la Cour a parfois renoncé à mettre en jeu la responsabilité du comptable lorsque celui-ci n'était pas en mesure d'agir en vue du recouvrement de la créance.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 62592, 15 décembre 2011, Commune de Saint-André - Association "Amicale du personnel communal de Saint-André"

Gestion de fait ; association transparente ; procédure ; article 6 § 1 Conv. EDH (principe d'égalité des armes) ; note en délibéré ; considérations d'équité.

Par jugement en date du 16 décembre 2010, la chambre régionale des comptes de la Réunion avait déclaré le maire de la commune de Saint-André, la Présidente et le trésorier de l'association « Amicale du personnel communal de Saint-André » conjointement et solidairement comptables de fait des deniers de la commune à raison de l'utilisation de subventions versées à l'association. C'est de ce jugement dont il est fait appel dans la présente espèce.

En parallèle, le maire avait également formé une demande de sursis à exécution de ce même jugement en ce qu'il l'invitait à produire dans un délai de trois mois suivant la notification, un compte unique dûment signé par les comptables déclarés gestionnaires de fait (Voir notre commentaire, C. comptes, ordo. n° 61317 du 26 mai 2011, Gestion de fait de la commune de

Saint-André (La Réunion), *Gestion et fin. publ. 2012 n° 10, p. 90*). Pour justifier sa demande, le maire avait argué de ce que les documents nécessaires à la constitution du compte de gestion étaient en la possession des autres comptables de fait (présidente et trésorier) et qu'il allait rencontrer des difficultés pour en avoir communication et répondre ainsi à l'injonction formulée par le juge des comptes – autant d'éléments lui faisant craindre que le juge des comptes prononce, à son égard, une amende pour retard dans la production des comptes. Un argument balayé par la Cour des comptes qui a rappelé que le prononcé d'une amende pour retard de production du compte est inapplicable à ce stade de la procédure (...) ; que dès lors aucun préjudice grave et difficilement réparable n'existe à ce titre ».

Plusieurs éléments retiennent ici l'attention. En particulier, l'édile communal s'est outre des avantages dont pouvait bénéficier le ministère public en ce qu'il a accès à la doctrine et la jurisprudence financières pour formuler ses conclusions. L'arrêt commenté retiendra également l'attention à raison de l'usage fait par le conseil du maire de la note en délibéré. Enfin, seront successivement rappelées et précisées les modalités aux termes desquelles il est possible de conclure à la transparence d'une association et cette particularité de la procédure de jugement d'une comptabilité de fait permettant au juge des comptes de suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des pièces justificatives.

Egalité des armes. Lorsque la méconnaissance du principe d'égalité des armes est invoquée devant le juge des comptes, elle porte, le plus souvent, sur la communication des documents nécessaires à l'instance, notamment le rapport du magistrat rapporteur et les conclusions du ministère public (C. comptes, 11 septembre et 6 novembre 2003, Département des Bouches-du-Rhône – Office de communication et d'information départemental (Ocid), *La Revue du Trésor 2004. 694*). Ce principe a également pu être invoqué en raison de la technicité des débats devant le juge des comptes et « l'incompétence » des ayant droits d'un comptable décédé pour assurer valablement la contradiction face au magistrat rapporteur et au Parquet (C. comptes, 9 décembre 2010, TPG de la Réunion, *Gestion et fin. publ. 2012. 164*).

Plus rarement, il s'agit de contester les avantages dont semble disposer le ministère public par rapport au requérant. Le ministère public est alors perçu par ce dernier comme un adversaire, comme « l'autre partie » et considère qu'il dispose d'un avantage, notamment en ayant accès

à des informations et documents inaccessibles au comptable de fait présumé.

C'est sur le fondement d'une méconnaissance de ce principe que l'ancien maire de la Commune d'Hénin-Beaumont avait tenté d'obtenir l'annulation du jugement par lequel la chambre régionale des comptes lui avait reconnu la qualité de gestionnaire de fait. En l'espèce, le comptable de fait contestait le fait de n'avoir pas eu le même accès que le juge des comptes aux pièces du dossier pénal. Rappelant que l'accès aux pièces du dossier constitue un droit fondamental de la défense, la Cour des comptes avait alors estimé que la possibilité pour le ministère public près les chambres régionales des comptes de recevoir transmission d'éléments de dossier par le procureur de la République, était sans effet sur l'égalité entre les parties dès lors que les pièces sur lesquelles s'appuie le jugement figurent au dossier. Nous avons alors relevé que c'était bien là l'essentiel : que chaque partie ait pu avoir accès à l'intégralité des pièces contenues dans le dossier. Alors que le gestionnaire de fait entendait se retrancher derrière le fait qu'il avait été placé sous contrôle judiciaire et que ceci faisait obstacle à ce qu'il obtienne lui-même copie des pièces en cause, la Cour des comptes avait rejeté l'argument. Singularité à relever : le parquet avait cru nécessaire de préciser, dans ses conclusions, que le principe d'égalité des armes était destiné à assurer l'égalité entre les parties et non entre les parties et le juge. Car, on l'aura compris, le gestionnaire de fait entendait bien contester l'« avantage » selon lui, consenti au juge et plus particulièrement au ministère public. Certes, le ministère public ne saurait être assimilé à un juge au sens strict du terme mais il participe à la fonction de juger par les orientations qu'il donne dans ses conclusions et pour les justiciables, cela fait peu de différence. Une perspective que la Cour des comptes n'avait même pas pris la peine de reprendre avec cette affaire Hénin-Beaumont dès lors qu'il était manifestement évident que ne pouvaient être mis sur un pied d'égalité le justiciable et son juge ou du moins, son ministère public.

Selon une logique similaire, était, avec cet arrêt, contesté l'avantage dont dispose le ministère public dans l'accès à la doctrine et à la jurisprudence financières. Procédant à un état des lieux, le requérant a fait remarquer que « le procureur financier dispose d'un accès à la jurisprudence des juridictions financières plus large et plus aisé que celui des personnes qu'elle met en cause » ; que « cette jurisprudence est absente du site internet « Legifrance » et que « si elle est présente sur le site internet

des juridictions financières, elle n'est ni exhaustive, ni accessible par recherche au moyen de mots-clés ». L'appelant constate également que « l'édition privée ne pallie pas cette carence » et qu'en particulier, ce décalage serait encore accentué par la situation géographique de la commune (Ile de la Réunion). Autant d'éléments avancés par l'élu local pour justifier d'une atteinte au principe d'égalité des armes entre les parties au sens des dispositions de l'article 6 § 1 Conv. EDH.

Avec l'arrêt Commune d'Hénin-Beaumont, la Cour des comptes avait promptement évacué la question implicite posée par le requérant de la qualité du ministère public. Ayant retenu que l'appelant avait un accès au dossier identique à celui du parquet, il ne lui avait pas été nécessaire de positionner plus avant et pouvait alors être encore préservée l'idée que le ministère public – en ce qu'il participe de la fonction de juger – ne pouvait être mis sur un pied d'égalité avec le justiciable.

Avec l'arrêt Commune de Saint-André, la réponse paraît moins évidente. En tout cas, elle aura nécessité que la Cour des comptes, et avant elle son ministère public, prennent la peine d'argumenter et d'identifier pour chacun des points avancés, s'il pouvait y avoir ou non rupture du principe d'égalité des armes.

On soulignera le soin avec lequel la Cour des comptes relève :

- que les rapports d'instruction des chambres régionales des comptes, comme les conclusions de leurs procureurs financiers, citent les sources sur lesquelles ils se fondent et le fait que les parties, qui y ont accès, peuvent librement s'exprimer à leur propos par des mémoires et solliciter le cas échéant des éclairages ;

- la possibilité pour ces mêmes parties d'échanger avec le rapporteur et le ministère public à propos de la doctrine et de la jurisprudence financières, à l'occasion de l'audience publique ;

Sur ces différents points, la Cour des comptes a considéré que « la difficulté soulevée (avait) un caractère général » et se retranche derrière ce dialogue possible entre le ministère public, le rapporteur public et les parties qui peuvent ainsi solliciter des éclairages, y compris le jour de l'audience, pour justifier cet « avantage ».

S'agissant plus particulièrement de l'espèce, la Cour des comptes retient également que les échanges écrits entre le maire et son avocat avec les rapporteurs de la chambre régionale des comptes et les deux ministères publics intéressés, comme la production de mémoires et notes en délibérés n'ont pas fait apparaître de difficultés de connaissance et d'exploit-

tation des sources de la doctrine et de la jurisprudence financières.

Le soin avec lequel la Cour des comptes a répondu aux différents arguments avancés par le requérant, témoigne de l'embarras dans lequel elle pouvait se trouver. La question se posait, en effet, différemment et, à vrai dire, de manière beaucoup plus délicate dans cette espèce qu'à l'occasion de l'affaire Hénin-Beaumont. S'il était possible avec ce dernier arrêt, de balayer rapidement la problématique dès lors qu'il ne pouvait être envisagé de mettre sur un pied d'égalité le justiciable et son juge ou du moins, son ministère public, la difficulté était toute autre avec l'espèce Commune de Saint-André.

Autant dans la première espèce, le parquet comme le requérant avaient accès aux pièces du dossier et il n'était donc pas possible de prétexter un déséquilibre. En l'espèce, il existe bien une inégalité puisque le ministère public et les magistrats ont accès à une base de données interne qui leur offre, indéniablement, un « avantage » sur les autres parties.

Et l'embarras est bien là... Et ceci rejaillit sur la fonction même du ministère public. Car, s'il participe effectivement de la fonction de juger et si, en conséquence, il ne peut être considéré comme une partie, il ne saurait y avoir rupture du principe d'égalité des armes.

Ainsi que nous l'avions relevé à propos de l'espèce Gestion de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont, c'est en définitive, et encore une fois, l'apparence qui va primer. Parce que justement le ministère public ne saurait être assimilé à un juge au sens strict du terme et parce que par ses conclusions, il donne des orientations au juge des comptes sur la manière de juger, il peut être considéré comme un adversaire et donc une partie à l'instance.

On ajoutera, par ironie peut-être, que rien n'interdit aux comptables de fait présumés de lire les différentes chroniques de jurisprudence financière de la présente revue ...

Note en délibéré. Autre élément invoqué par le comptable de fait et rejeté par la Cour des comptes, l'impossibilité pour le maire d'avoir été informé des dysfonctionnements de l'association, du fait de l'opposabilité du secret professionnel de l'expert-comptable. Sur ce point, le requérant reproche à la chambre régionale des comptes de n'avoir pas discuté de cet argument à décharge exposé en première instance.

Ainsi que le précise la Cour des comptes, ces éléments ont été présentés pour la première fois par une note en délibéré produite le jour de l'audience publique.

Le code des juridictions financières ne prévoit pas cette possibilité d'une note en délibéré mais il faut ici rejoindre le ministère public qui, à l'occasion de l'affaire Hénin-Beaumont (Voir conclusions et commentaire sous C. comptes, 8 septembre 2011, Gestion de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 7, p. 71) a considéré que la production d'un tel document ne pouvait être prohibée par principe.

Reste à en déterminer la portée.

Un comptable a ainsi pu obtenir la levée d'une injonction suite à la production à l'audience d'une note en délibéré (C. comptes, 11 mai 2007, Receveurs des impôts du Bas-Rhin, *La Revue du Trésor* 2008.783). En revanche, la production de preuves au jour d'une audience ne saurait exonérer le comptable de sa responsabilité parce que produites tardivement (C. comptes, 8 septembre 2001, Commune d'Argenteuil, *Gestion et fin. publ.* 2013, n° 7, p. 69). À l'occasion de cette dernière espèce, le ministère public avait préconisé d'accueillir ces preuves sous le format d'une note en délibéré. Il avait alors rappelé que si « l'instruction devant le juge des comptes est close par le dépôt au greffe du rapport à fin de jugement (article R. 241-36, I, du code des juridictions financières) et si le code des juridictions financières ne prévoit pas de note en délibéré, le ministère public considère que la production d'un tel document ne saurait être prohibée par principe, qu'il n'est pas interdit au juge de la prendre en considération et qu'elle peut, le cas échéant, justifier une réouverture de l'instruction ».

En l'espèce, la Cour des comptes fait bien état de la production d'une note en délibéré mais retient que les moyens invoqués ne contiennent pas l'exposé d'une circonstance de fait dont l'élu local n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et que le juge n'aurait pu ignorer sans fonder sa décision sur des faits inexacts. La Cour des comptes relève qu'ils ne font pas davantage état d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge aurait dû relever d'office. Elle en conclut que la chambre régionale des comptes n'était, dans ces conditions, pas tenue de discuter ces arguments. Certes, mais ces arguments ont pourtant bien été évoqués dans une note en délibéré, à laquelle il n'a donc manifestement pas été répondu.

Rappelons que la note en délibéré permet aux parties de compléter leurs observations, compte tenu notamment des arguments développés à l'audience. Lorsque la note en délibéré est sans incidence sur la solution du litige – parce qu'elle ne fait état d'aucune circonstance de droit ou de

fait nouvelle – il est en principe tenu de la viser (CE, 21 novembre 2003, Mme Biord-Genest, *Rec. CE T.* 936). Le juge administratif a toutefois déjà retenu que la note devait être présumée avoir été examinée dès lors qu'elle a été enregistrée au greffe de la juridiction, même si elle n'a pas été visée dans la décision (CE, 29 novembre 2002, Domergue, *Rec. CE T.* 878 ; *RJF* 2/2003, n° 215 ; *BDCF* 2/03, n° 27, *concl. Colin* ; *Dr. fisc.* 2003, n° 30-35, *comm.* 588). Lorsque la note contient « soit l'exposé d'une circonstance de fait dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et que le juge ne pourrait ignorer sans fonder sa décision sur des faits matériellement inexacts, soit d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge devrait relever d'office », le juge est tenu de prendre en considération cette note en délibéré – et la viser dans sa décision – à peine d'irrégularité de sa décision (CE, 12 juillet 2002, Époux Leniau, *Rec. CE* 278 ; *RFDA* 2003.307, *concl. Piveteau*).

Association transparente. Dans l'identification du périmètre de la gestion de fait, le juge des comptes a retenu que l'association « Amicale du personnel communal de Saint-André » était une association transparente. Une qualification que le maire conteste en invoquant une réponse apportée à une question parlementaire retraçant les trois conditions cumulatives de la transparence qui « seraient » – la Cour des comptes prenant bien soin d'utiliser le conditionnel – la poursuite d'une mission de service public, la conservation du caractère public des deniers après encaissement et le défaut d'autonomie.

À ce stade, il peut être rappelé que les critères retenus par les juges – et en premier lieu par le Conseil d'État à l'occasion de sa décision Divier (CE, 11 mai 1987, Divier c./ Association pour l'information municipale, n° 62459, *Rec. CE* 167 ; *AJDA* 1987. 324 et 446, *chron. Azibert et de Boisdeffre* ; *RD publ.* 1988.265, *note Auby* ; *RFDA* 1988. 780, *concl. Schrameck* ; *RTD com.* 1988. 85, *obs. Alfandari et Jeantin*) ciblaient le financement de l'association (essentiellement voire exclusivement public), l'absence d'autonomie par rapport à l'administration et enfin le fonctionnement de l'association notamment à raison de ses organes de direction. Ainsi de fortes présomptions de transparence ne peuvent que peser sur des associations dirigées par des agents publics, financées par des ressources publiques et poursuivant leur objet social en usant de moyens mis à sa disposition par la personne publique (CA Paris, 24 novembre 1987, *Gaz. Pal.* 1988, p. 68, *concl. Le Guillou*). Avec son arrêt Commune de Boulogne-Billancourt, le Conseil d'État a développé

ces critères et a confirmé l'arrêt de la cour administrative d'appel qui avait retenu la transparence d'une association par le constat combiné de la création de l'association, de ses modalités d'organisation et de fonctionnement, l'origine de ses ressources ainsi que le contrôle exercé sur elle par la commune conduisait à la regarder comme un service de cette dernière (CE, 21 mars 2007, Commune de Boulogne-Billancourt, *AJDA* 2007. 663 et 975, *note Dreyfus* ; *D.* 2007. 1937, *note Dreifuss* ; *BJCP* 2007/52, p. 230, *concl. Boulouis* ; *ACCP* 2007/68, p. 58, *note Brenet* ; *RLCT* 2007/25, p. 49 ; *CMP* 2007, *étude n° 14, note Lichère et étude n° 137, note Eckert* ; *RDC* 2007. 86, *note Brunet* ; *RFDA* 2007. 627 ; *Dr. adm.* 2007, n° 69). Selon une semblable approche et à l'occasion de ce même arrêt, le Conseil d'État devait dégager ce principe que lorsqu'une personne privée créée à l'initiative d'une personne publique qui en contrôle l'organisation et le fonctionnement et qui lui procure l'essentiel de ses ressources, cette personne privée doit être regardée comme transparente.

C'est cette technique du faisceau d'indices que l'on retrouve avec le juge des comptes pour identifier la transparence d'une association (C. comptes, 10 juillet 2003, Commune de Vienne, Association dite Comité des fêtes – Vienne Action culturelle, *La Revue du Trésor* 2004. 688, *chron. Lascombe et Vandendriessche* ; *AJDA* 2003. 2311. C. comptes, 15 décembre 1995, Maire de Tarascon, *Rec. C. comptes* 104 ; *La Revue du Trésor* 1996. 175 ; *RFDA* 2002. 606, *chron. Lascombe et Vandendriessche*).

Ces critères ont pu être déclinés à l'illustration du fonctionnement de l'association qui se focalisait initialement sur sa direction mais qui a pu également concerner le personnel de l'association, l'initiative de création, l'utilisation d'infrastructures publiques ou encore le siège social de l'association. Autant de critères qui pris individuellement ne peuvent suffire à considérer la transparence d'une association mais qui permettent au juge, par leur conjonction, de se faire une opinion sur sa transparence.

C'est ce que rappelle implicitement la Cour des comptes à l'occasion de cette espèce, soulignant qu'une réponse ministérielle à un parlementaire ne constitue pas une source du droit positif mais qui accepte néanmoins « d'examiner les trois arguments invoqués au regard de la gestion de fait telle qu'établie par les textes et la jurisprudence ».

Reprenons chacun de ces trois critères :
– la mission de service public. En soit, l'accomplissement d'une mission de service public ne constitue pas un critère

d'identification de la transparence d'une association et certaines ont pu être reconnues transparentes alors même que la mission dévolue ne pouvait être considérée comme de service public. Ainsi en est-il des associations créées en vue du versement au personnel administratif de compléments de rémunération non prévus par les textes (C. comptes, 5 juillet 2000, Université de Franche-Comté, *La Revue du Trésor* 2001. 535. C. comptes, 18 décembre 2003, Association Amicale du personnel communal de Saint-Pol-sur-Mer, *La Revue du Trésor* 2004. 702).

Mais parce que l'association constitue un moyen commode pour l'administration d'« externaliser » – pour échapper aux règles du droit public – certaines de ses activités, de nombreuses missions de service public ont pu être confiées à des associations – hors cadre légal – et présentées alors comme des démembrements de l'administration. Ainsi, de l'organisation de manifestations culturelles (T. confl. 4 mai 1987, SA Merx, *Rec. CE* 447 ; *AJDA* 1987. 446, obs. Azibert et de Boisdeffre ; *Dr. soc.* 1988. 174-D ; *RTD com.* 1988. 647, obs. Alfandari et Jeantin. C. comptes 15 décembre 1995, Maire de Tarascon, *Rec. C. comptes* 104 ; *La Revue du Trésor* 1996. 175 ; *RFD Adm.* 2002. 606, *chron.* Lascombe et Vandendriessche. C. comptes, 10 juillet 2003, Commune de Vienne, Association dite Comité des fêtes – Vienne Action culturelle, *La Revue du Trésor* 2004. 688, *chron.* Lascombe et Vandendriessche ; *AJDA* 2003. 2311), d'une mission de contrôle et de sécurité d'une patinoire (CE, 21 mars 2007, Commune de Boulogne-Billancourt, préc.), de la gestion d'une crèche (T. confl. 30 juin 2008, Association socio-culturelle de l'École nationale des greffes, *JCP* 2008. II. 10188, *note* Damarey ; *JCP Adm.* 2008, *comm. n° 2284*, *note* Damarey ; *Juris associations* 2008 n° 386, p. 7), de la mise en œuvre de la politique de tourisme arrêtée par un conseil général (CE Sect., 8 juin 2009, Elections municipales de St-Dié-des-Vosges, *RFDA* 2009. 871), de la gestion d'œuvres sociales (C. comptes, 7 avril et 19 mai 2004, Commune de Gourbeyre, *La Revue du Trésor* 2005. 48) ou encore de la gestion de centres de loisirs et de garderies (CE, 20 juillet 1990, Ville de Melun et Association Melun culture loisirs, *Rec. CE* 220 ; *AJDA* 1990. 820, *concl.* Pochard ; *JCP* 1991. II. 21663, *note* Fatôme ; *D.* 1991. 578, *note* Vlachos ; *RRJ* 1991. 470, *note* Caporal ; *RDSS* 1990. 106, obs. Alfandari)...

Ce constat que l'action menée par l'association concerne les missions de service public de l'administration dont elle est l'émanation peut, combiné avec d'autres circonstances de fait, induire la transparence de l'association (CRC Provence-

Alpes-Côte d'Azur, 21 décembre 1990, Nice Communication, *Rec. C. comptes* 1991. 34 ; *La Revue du Trésor* 1992. 57 ; *AJDA* 1997. 856. CRC Provence-Alpes-Côte d'Azur, 25 octobre 1991, 30 juin 1992, Office municipal d'information et de communication de Miramas, *La Revue du Trésor* 1993. 120. CRC Bretagne, 12 octobre 1995, Association du Festival du film britannique de Dinard, *La Revue du Trésor* 1997. 694).

Pour l'espèce, l'accomplissement d'une mission de service public n'était donc pas déterminant. Mais alors que le requérant établit ce critère comme nécessaire pour constater la transparence de l'association, le juge des comptes avait en définitive deux options à sa disposition. Soit rappeler que l'objet de l'association – et en particulier l'accomplissement d'une mission de service public – ne permet pas d'identifier la transparence d'une association soit, comme en l'espèce et parce que les circonstances s'y prêtaient, relever que la mission dévolue à l'association consistant en l'octroi de prestations sociales au personnel communal relève des missions du service public communal.

– la conservation du caractère public des deniers après encaissement. Pour contester la transparence de l'association, le requérant entendait également dénier la conservation du caractère public des deniers après encaissement. Or, et ainsi que l'a précisé la Cour des comptes, « la conservation du caractère des deniers publics après encaissement n'est pas un critère de gestion de fait mais la conséquence d'un dispositif dans lequel la collectivité versante conserve le contrôle de la dépense ».

Seul le constat du financement exclusif ou quasi exclusif d'une association par des deniers publics constitue un critère d'identification de la transparence d'une association. La difficulté peut résider dans la détermination de ce niveau de financement en ce qu'il permet ou non d'en déduire la transparence d'une association (CE Sect., 21 mars 1980, Vanderiele, *Rec. CE* 161, *concl.* Labetoulle ; *AJDA* 1980. 413, *chron.* Robineau et Feffer ; *RDSS* 1980. 263, *note* Moderne ; *Rev. adm.* 1980. 497, *chron.* Bienvenu et Rials – financement public à hauteur de 40 % des dépenses de fonctionnement de l'association : association reconnue transparente. T. confl., 19 janvier 2004, Mme Devun, *Rec. CE* 509 ; *AJDA* 2004. 432, *chron.* Donnat et Casas ; *RJEP* 2004. 120, *concl.* Duplat et 127, *note* Girardot – financement public à hauteur de 80 % : association non reconnue transparente).

En l'espèce, la Cour des comptes retient que « réserve faite d'un versement du CNASEA, toutes les ressources » de l'association « provenaient de la commune ».

– le défaut d'autonomie. Pour établir ce défaut d'autonomie, la Cour des comptes retient différents éléments tirés de ce que la présidence de l'association a été confiée à un agent communal – alors que, précise la Cour, « l'objet de l'association » de même que « la nature des dépenses, ne nécessitaient pas le choix d'un agent communal pour la présidence ». La Cour des comptes y voit « un indice supplémentaire de l'existence d'une gestion de fait ».

La Cour des comptes relève également qu'il n'a pas été trouvé « trace de réunions, ni du conseil d'administration, ni de l'assemblée générale ; que l'association n'avait plus d'adhérents » et que des pièces permettaient d'attester « de l'intervention directe du maire » dans le traitement de dossiers de prêts. S'agissant des prêts octroyés par l'association, la Cour des comptes relève que les remboursements sont pratiqués au profit du comptable public de la commune.

La Cour des comptes précise enfin que la circonstance que l'association ait son siège en mairie constitue un élément superflu du raisonnement conduisant à reconnaître la transparence de l'association et qu'en conséquence, l'argument avancé par le maire tendant à faire valoir le caractère courant de cette pratique est inopérant.

Tous ces éléments rassemblés conduisent la Cour des comptes à confirmer le caractère transparent de l'Amicale du personnel communal de Saint-André dont il ne peut être établi l'autonomie. Et c'est effectivement une conjonction qui conduit le juge des comptes à apprécier l'autonomie d'une association et à stigmatiser l'absence d'indépendance des organes de la personne morale qui se rencontre notamment quand l'association est présidée de droit par un fonctionnaire d'autorité ou un élu local, quand les autres membres sont des fonctionnaires (CRC Provence-Alpes-Côte d'Azur, 24 avril 1991, Médecin et autres, *Rec. C. comptes* 34. C. comptes, 26 mai 1992, Médecin et autres, Association Nice-communication, *Rec. C. comptes* 49 ; *La Revue du Trésor* 1992. 662 ; *Rev. adm.* 1992. 528 ; *GAJF*, 4^{ème} éd., n° 38. C. comptes, 4 mai 1993, Association oeil émergence et autres, Commune de La Ciotat, *Rec. C. comptes* 62 ; *La Revue du Trésor* 1993. 697 ; *RFFin. publ.* 1994, n° 47, p. 177. C. comptes, 1^{er} et 30 mars 2004, Conservatoire national supérieur de musique de Paris, Association pour la promotion et le développement des activités du conservatoire, *La Revue du Trésor* 2006. 197). Egalement lorsque la Cour des comptes est amenée à relever que l'association n'a ni membres actifs, ni cotisations, ni assemblée générale et que ses ressources proviennent toutes du budget public (C. comptes, 15 décembre 1995, Maire de Tarascon, *Rec. C.*

comptes 104 ; *La Revue du Trésor* 1996. 175 ; *RFDA* 2002. 606, *chron. Lascombe et Vandendriessche*. C. comptes, 2 octobre 1997, ancien maire de Noisy-le-Grand, *La Revue du Trésor* 1998. 169. V. aussi CRC Ile-de-France, 6 décembre 1994, 7 février 1996, Association Centre culturel Michel Simon à Noisy-le-Grand, *La Revue du Trésor* 1997. 679).

Au delà des critères retenus, il faut souligner ce leitmotiv qui fonde l'analyse du juge des comptes : rechercher si l'association dispose d'une véritable autonomie par rapport à la collectivité pour décider de l'usage des fonds qui lui ont été versés (CRC Picardie, 21 juillet 1994, Région de Picardie, *Rec. C. comptes* 72. CRC Martinique, 2 février 2006, Commune du Lamentin, n° J. 2006-0003). Ainsi, lorsque cet usage procède en droit ou en fait de l'appréciation de la collectivité, le défaut d'indépendance de l'organisme conduit à lui reconnaître la qualité d'association transparente (C. comptes, 18 avril 1994, APRODI, *Rec. C. comptes* 41. CE, 27 juillet 2005, Weygand et Bernardini, n° 263302 et 263351, *Rec. CE* 364 ; *AJDA* 2005. 2016, *concl. Guyomar, La Revue du Trésor* janvier 2006. 37). De même, quand l'association s'est « en fait limitée à réaliser les missions déterminées par le maire dans une situation de dépendance totale envers l'administration municipale », qu'elle est présidée par le maire, les six autres membres étant statutairement adjoints au maire ou conseillers municipaux, et que les statuts prévoient que l'association n'a aucun bien propre puisque tous ses biens sont la propriété de la ville, seule responsable des engagements pris et du passif, les biens et droits de l'association se confondant avec ceux de la commune, le juge des comptes ne peut qu'en conclure à la transparence de l'association (C. comptes, 15 décembre 1995, Maire de Toulon et Association Toulon-Communication, *La Revue du Trésor* 1996. 171. V. aussi C. comptes, 10 juillet 1997, Ancien maire de la Commune de Noisy-le-Grand, Association Michel Simon Arts Production, *La Revue du Trésor* 1997. 747).

Cette abondante jurisprudence a conduit la Cour des comptes à dégager une formule au terme de laquelle seraient écartés les risques de gestion de fait en rappelant les conditions nécessaires pour qu'une association para-administrative gérant une mission de service public, ne soit pas à la source d'une gestion de fait : que l'association ait une existence réelle, une consistance et une légitimité incontestables ; qu'elle dispose d'une autonomie véritable qui lui permette d'apporter une valeur ajoutée spécifique à l'action administrative ; que les clauses de la convention conclue avec la personne publique

assurent un équilibre financier satisfaisant des opérations subventionnées et qu'elles reçoivent une exacte application (C. comptes, 10 janvier 2001, Rapport public (*Etude sur l'intervention des associations dans le domaine des politiques sociales*), *Rec. C. comptes* 240 ; *RFDA* 2003. 593).

Nous en terminons en soulignant que les faits de l'espèce ne sont pas sans rappeler ceux de l'affaire de la gestion de fait « Action sociale du ministère de la justice » (C. comptes, 25 juin 2009, Gestion de fait des deniers de l'État : action sociale du ministère de la justice (logement social au profit des agents de l'administration pénitentiaire), *La Revue du Trésor* 2010. 476) demeurée célèbre pour avoir donné lieu à l'arrêt du Conseil d'État du 20 avril 2005 (CE, 20 avril 2005, M. Karsenty, Fondation d'Aguesseau et autres, req. n° 261706, *Rec. CE* 151 ; *La Revue du Trésor* 2006. 31 ; *AJDA* 2005. 1732 ; *RFDA* 2005. 658) intervenu à la suite des décisions « Richard-Dubarry » de la CEDH (CEDH, 7 octobre 2003, Richard-Dubarry c/ France (applicabilité), *RFDA* 2004. 378, *note Potteau* ; *La Revue du Trésor* 2004. 307. CEDH, 1^{er} juin 2004, Richard-Dubarry c/ France (fond) : *La Revue du Trésor* 2004. 530) et « Richard-Beausoleil » du Conseil d'État (CE, 30 décembre 2003, Richard et Beausoleil, *RFDA* 2004. 365, *concl. Guyomar et note Couttant* ; *La Revue du Trésor* 2004. 312 ; *AJDA* 2004. 1302, *note Rollin*). Le Conseil d'État avait alors considéré comme la Cour des comptes que le dispositif en cause était constitutif de gestion de fait, non dans le principe d'une délégation de l'action sociale de l'État à un organe extérieur mais en raison de l'insuffisante autonomie de la Fondation subventionnée dans la prise de décision d'attribution des aides. La motivation du juge de cassation peut être rappelée avec profit :

« La conclusion d'une convention par laquelle une personne publique confie à une autre personne le soin d'exécuter des prestations au profit de tiers au moyen des subventions qu'elle lui alloue n'exclut pas que ces subventions conservent le caractère de deniers publics. Le maniement de ces derniers constitue une gestion de fait lorsque le cocontractant de l'administration ne dispose d'aucune autonomie réelle pour l'exécution des tâches qui lui sont confiées et agit comme un simple prolongement de celle-ci.

Les requérants ne peuvent utilement se prévaloir des dispositions de l'article 9 de la loi du 13 juillet 1983, aux termes desquelles l'État peut confier à des organismes à but non lucratif ou à des associations la gestion des prestations d'action sociale dont bénéficient les agents, ces dispositions résultant d'une loi du 3 janvier 2001, postérieure aux faits de l'espèce.

La Cour des comptes n'a pas dénaturé les pièces du dossier en interprétant les conventions litigieuses comme ne laissant aucune autre marge d'action à la Fondation que celle consistant à reverser les sommes qui lui étaient remises et en estimant que le ministère de la justice avait conservé un pouvoir de décision effectif quant à la gestion des diverses prestations d'action sociale en cause et notamment quant à la désignation de leurs bénéficiaires. Elle a pu légalement déduire de ces différents éléments que la Fondation ne disposait pas d'une autonomie suffisante, que, par suite, les subventions qui lui étaient allouées avaient conservé le caractère de deniers publics et qu'ainsi les intéressés, alors même qu'ils n'avaient aucunement utilisé ces crédits à des fins personnelles, devaient être déclarés gestionnaires de fait ».

Egalement pour des faits similaires : C. comptes, 27 septembre 2007, Office public départemental d'habitation à loyer modéré de Seine-et-Marne, *La Revue du Trésor* 2009. 215.

Considérations d'équité. À l'appui de son appel et arguant de sa bonne foi, le trésorier de l'association entendait obtenir du juge des comptes qu'il fasse jouer à son bénéfice les considérations d'équité prévues à l'article 60-XI de la loi du 23 février 1963. Aux termes de ces dispositions, et s'agissant d'une gestion de fait, « le juge des comptes peut, hors le cas de mauvaise foi ou d'infidélité du comptable de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites ».

Sur leurs fondements, le juge des comptes a pu accepter de suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des pièces justificatives alors que la procédure de gestion de fait n'est pas entachée d'appropriation personnelle (C. comptes, 23 avril 1998, Maire de Tarascon et Association Tarascon-dialogue, Tarascon-passion, Tarascon-action, *La Revue du Trésor* 1999. 102). En fonction des circonstances de l'espèce, le juge a même accepté de se contenter d'une déclaration sur l'honneur (C. comptes, 21 novembre 1990, Centre de perfectionnement par correspondance de Rabat, *La Revue du Trésor* 1994. 202).

Il faut néanmoins rappeler que « si le juge des comptes peut, hors le cas d'infidélité ou de mauvaise foi des comptables de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites, la faculté qui lui est ainsi reconnue ne revêt aucun caractère d'automatisme et n'interdit pas au juge de statuer discrétionnairement au vu des circonstances de l'espèce » (C. comptes, 30 mai 2002, Commune d'Huez (Association Amicale

des employés communaux), *La Revue du Trésor* 2003. 395).

Des considérations d'équité tenant à la connaissance acquise par les autorités hiérarchiques des comptables de fait présumés du caractère irrégulier des opérations ont également permis d'infirmier une déclaration provisoire de gestion de fait (C. comptes, 10 mars et 23 mars 2004, École nationale supérieure des techniques industrielles et des mines (ENSTIM) d'Alès, *La Revue du Trésor* 2005. 42). Nous avons alors pu nous étonner que ces « considérations d'équité » qui n'étaient jusqu'alors intervenues qu'en matière de contrôle du compte des opérations de gestion de fait, aient pu être invoquées à l'occasion de la confirmation d'une déclaration provisoire. Nous nous étions demandés s'il convenait, avec cette jurisprudence, de voir un nouvel infléchissement de la jurisprudence du juge des comptes souhaitant se laisser une plus grande marge de manœuvre dans l'appréciation des circonstances de fait. Et nous avons conclu qu'il ne convenait pas de faire de cette espèce, une décision de référence tant la Cour des comptes avait pu insister sur le caractère « exceptionnel » de la situation des gestionnaires de l'École des Mines d'Alès.

Avec la présente espèce, nous trouvons confirmation de ce que les dispositions de l'article 60-XI de la loi de 1963 doivent être strictement interprétées et appliquées. Il était donc logique que la demande formulée par le trésorier de l'association ne prospère pas. Ainsi, formulée au stade d'un arrêt portant déclaration de gestion de fait, la Cour des comptes ne pouvait que la rejeter et rappeler que le bénéfice de considérations d'équité ne pouvait concerner que les justifications produites à l'appui du compte.

Extrait

(...)

Sur la régularité du jugement :

Attendu que M. V. soutient qu'il n'a eu communication des relevés de l'association que postérieurement au jugement ; que la banque lui a refusé la transmission desdits relevés ; qu'il s'agissait de pièces essentielles au dossier sur lesquelles la chambre s'était fondée pour « établir le compte de la gestion de fait » ; qu'ainsi, ont été méconnus le principe du contradictoire, et l'article 6 § 1 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Considérant que la chambre n'a pas établi de compte de gestion de fait, la reddition du compte étant une obligation des personnes mises en cause, postérieure-

ment à la reconnaissance de leur qualité de comptable de fait ; qu'au surplus, les pièces en question figuraient dans le dossier à l'appui du rapport sous le n° 57 ; qu'il était loisible à tout moment à M. V. de consulter les pièces du dossier avant l'audience publique, et de demander des copies, en application de l'article R. 241-35 du code des juridictions financières ; que le moyen doit être écarté ;

Sur l'absence de mention explicite de la lecture en séance publique dans l'expédition du jugement

Attendu que M. V. soutient que le jugement serait irrégulier en tant qu'il ne porterait pas de mention explicite établissant que sa lecture publique a bien eu lieu ;

Attendu que l'article R. 241-41 du code des juridictions financières dispose que le jugement mentionne la date de l'audience publique et celle à laquelle il a été prononcé ; qu'en l'espèce, le jugement porte la mention « lecture du 16 décembre 2010 » ; qu'au surplus, les faits sont confirmés par le procès-verbal de la séance de lecture publique du même jour ; que le moyen est à écarter ;

Attendu qu'en leur absence sur l'expédition du jugement, M. V. demande au juge de vérifier la présence sur le jugement original des signatures requises par l'article R. 241-41 du code des juridictions financières, ou d'annuler le jugement entrepris ;

Attendu que M. V. fait grief à l'expédition du jugement de ne pas permettre au justiciable de vérifier l'invariabilité de la formation de jugement ;

Attendu que l'article R. 241-41 du code des juridictions financières dispose que les noms des magistrats qui ont participé au délibéré sont mentionnés sur le jugement ; qu'en l'espèce, d'une part cette obligation formelle était satisfaite, d'autre part le registre des séances atteste que les trois magistrats ayant délibéré avaient été présents à l'audience publique ; que le moyen est à écarter ;

Attendu que M. V. soutient que, contrairement aux dispositions de l'article R. 241-36 du code des juridictions financières, il n'aurait pas été informé, préalablement à l'audience, du dépôt des conclusions du ministère public ;

Attendu que M. V. a accusé réception le 12 novembre 2010 d'une lettre du greffe de la chambre du 10 novembre 2010, l'informant du dépôt desdites conclusions ; qu'ainsi le moyen ne peut être accueilli ;

Sur la méconnaissance du principe d'« égalité des armes » entre les parties

Attendu que M. V. soutient que le procureur financier dispose d'un accès à la jurisprudence des juridictions financières plus large et plus aisé que celui des

personnes qu'il met en cause ; qu'en particulier, cette jurisprudence est absente du site internet « Légifrance » ; que si elle est présente sur le site internet des juridictions financières, elle n'est ni exhaustive, ni accessible par recherche au moyen de mots-clés ; que l'édition privée ne pallie pas cette carence ; que cette asymétrie serait plus marquée dans le cas du département de la Réunion ; que cet état de fait attenterait au principe de l'égalité des armes entre les parties tel qu'il résulte de l'interprétation donnée des dispositions de l'article 6 § 1 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales par la Cour européenne des droits de l'homme et le Conseil d'État ;

Attendu que la difficulté soulevée a un caractère général ; que les rapports d'instruction des chambres régionales, comme les conclusions de leurs procureurs financiers, citent les sources sur lesquelles ils se fondent ; que les parties, qui y ont accès, peuvent librement s'exprimer à leur propos par des mémoires, et solliciter le cas échéant des éclairages ; qu'enfin, à l'audience publique, ces mêmes parties peuvent échanger avec le rapporteur et le ministère public à propos de la doctrine et de la jurisprudence financières ;

Attendu ensuite qu'en l'espèce, les échanges écrits de M. V. et de son conseil, avec les rapporteurs de la chambre régionale et de la Cour, et avec les deux ministères publics intéressés, comme la production de mémoires et notes en délibéré, ne font pas apparaître de difficultés de connaissance et d'exploitation des sources de la doctrine et de la jurisprudence financières ;

Attendu d'ailleurs qu'il n'est pas soutenu que l'asymétrie alléguée ait pu avoir une incidence sur la décision rendue par la chambre de La Réunion ;

Attendu que M. V. fait grief au jugement entrepris de n'avoir pas discuté un argument à décharge exposé en première instance et tenant au secret professionnel de l'expert comptable ; que ce serait en raison de ce secret professionnel que M. V. n'aurait pas eu d'informations sur les dysfonctionnements du cabinet d'expertise comptable ; que d'autre part, le secret professionnel s'opposerait à ce que le juge puisse se fonder sur des éléments transmis par un expert-comptable pour déclarer une gestion de fait, à l'instar de ce qu'a décidé la chambre régionale de Franche-Comté dans un jugement du 30 avril 2009 « commune de Bavilliers » ;

Considérant que les arguments tenant au secret professionnel de l'expert comptable ne se bornaient pas à compléter des éléments à décharge déjà présentés par

écrit avant la clôture de l'instruction ; mais qu'ils ont été présentés pour la première fois par une note en délibéré du 7 décembre 2010, soit le jour de l'audience publique ; que ces moyens ne contiennent pas l'exposé d'une circonstance de fait dont M. V. n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et que le juge n'aurait pu ignorer sans fonder sa décision sur des faits inexacts ; qu'ils ne font pas davantage état d'une circonstance de droit nouvelle, ou que le juge aurait dû relever d'office ; que dès lors, le juge de première instance n'était pas tenu de discuter ces arguments ; que le moyen doit être écarté en tant que visant la forme du jugement ;

Considérant que l'article 21 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 susvisée prévoit que les experts comptables sont tenus au secret professionnel, sous réserve de toute disposition législative contraire ; que la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes, en application des dispositions des articles L. 141-1 et suivants, et L. 241-1 et suivants du code des juridictions financières, sont habilitées à se faire communiquer des pièces par les experts comptables des organismes sous revue ; que la solution retenue par la chambre de Franche-Comté dans le jugement précité, qui concernait une pièce couverte par le secret professionnel qui s'attache aux échanges écrits entre une personne et son avocat, n'est pas transposable ; qu'ainsi la Cour statuant en appel peut se fonder sur les pièces obtenues du cabinet d'expertise comptable par le rapporteur de première instance ;

Attendu que M. V. fait valoir que le jugement se contredit en ce qu'ayant noté que le maire avait adressé à la présidente de l'association de simples « recommandations » ou « demandes », il établit ensuite sa qualité de gestionnaire de fait au motif qu'il lui avait adressé des « instructions précises » ;

Attendu que la chambre note que M. V. a « recommandé, demandé et parfois ordonné » à Mme D. d'accorder des aides ; que cet énoncé n'est pas en contradiction avec l'expression « instructions précises », tous ces termes relevant du pouvoir de direction et d'organisation ; que la contradiction alléguée n'est pas établie ;

Sur l'audit commandé en 2008 par le maire en fonctions

Attendu que selon M. V. ni lui, ni la chambre régionale n'ont eu connaissance d'un audit sur les associations commandé par le maire en fonctions ;

Attendu que M. V. indique que l'audit commandé en 2008 par la commune portait notamment sur les associations proches de la commune ; qu'en dépit

de ses demandes, il n'a pu l'obtenir ; que l'audit n'a pas, et comme il aurait dû, été communiqué aux parties par la chambre régionale ; que celle-ci n'en a pas pris connaissance pour arrêter son jugement ; Attendu qu'il s'agit là d'un moyen nouveau, évoqué en audience publique, puis repris dans les deux notes en délibéré susvisées ; que ce moyen peut néanmoins être reçu, dès lors que l'appelant aurait été, nonobstant les demandes faites en mairie, dans l'impossibilité d'accéder aux documents considérés ; que la commission d'accès aux documents administratifs s'est prononcée en sa faveur le 6 octobre 2011 ;

Attendu que le conseil de M. V., dans les deux dernières notes en délibéré, conteste l'authenticité d'un document, qui se présente comme un « rapport d'audit spécifique à l'amicale du personnel », de dix pages, non daté, établi sous le timbre apparent du cabinet ACE ; qu'il en déduit que le jugement de la chambre de La Réunion a été rendu au terme d'une procédure engagée sur le fondement d'un « faux » ; qu'en effet la chambre aurait été saisie par un réquisitoire de son ministère public, lui-même saisi par le procureur de la République ; que la plainte déposée par le maire en fonctions de la commune reposerait sur ce prétendu rapport d'audit ;

Considérant que la compétence du juge des comptes est d'ordre public ; que sa procédure est inquisitoire, dans l'obtention de tous les documents et renseignements qui lui sont nécessaires, au-delà des pièces jointes aux comptes patents soumis à son jugement ; qu'il n'apparaît pas en l'espèce que les décisions de la chambre régionale n'aient pas été suffisamment éclairées par l'instruction réalisée ;

Attendu du reste que le jugement de la chambre régionale ne vise ni ne fait apparaître dans ses motivations quelque « document d'audit » que ce soit ;

Attendu que la transmission faite par le procureur de la République au procureur financier, de la copie de pièces d'une procédure judiciaire relative à des faits de nature à constituer des irrégularités dans les comptes ou la gestion d'une collectivité n'est pas une saisine ; que la juridiction des comptes est saisie par son ministère public, après examen par ce dernier de l'ensemble des informations dont il dispose, notamment en cas de présomption de gestion de fait ;

Que ce moyen doit être écarté ;

Sur le fond :

Sur l'existence et le périmètre de la gestion de fait

Attendu que M. V. relève, dans l'une de ses requêtes, que l'objet social de l'association, tel que retenu par la chambre, résulterait

d'une modification décidée en 2002 mais non entrée en vigueur parce que non déclarée en préfecture ; que, dans l'autre de ses requêtes, il tient au contraire pour valide la version modifiée ; que figurent au dossier les pièces attestant que la préfecture a reçu les nouveaux statuts le 24 avril 2002 ; que l'objet de l'association tel que retenu par la chambre, « l'institution de toute action, de toute nature, tendant à créer et à développer des liens d'amitié entre le personnel », était la disposition en vigueur pour les années 2004 à 2007 ; que dès lors, sans qu'il soit besoin de s'interroger sur l'incidence d'une différence d'intitulé, la chambre n'a pas commis l'erreur alléguée ;

Attendu que M. V. soutient que le jugement serait à infirmer au motif que l'octroi de prestations individuelles à caractère social entre dans l'objet de l'association, donc qu'il n'y aurait pas d'irrégularité tenant à la nature des prestations servies ;

Considérant que la conformité ou non de la nature des opérations en cause avec l'objet social de l'organisme qui les a réalisées n'est pas un critère déterminant de l'existence d'une gestion de fait ; que si cet argument a été cité par la chambre régionale, il est superflu ; qu'au surplus, l'octroi de prestations individuelles financées sur une subvention communale n'est pas assimilable à une action dont l'objectif serait de créer et de développer des liens d'amitié entre le personnel, telles qu'énumérées à l'article 4 des statuts ; que le moyen manque ainsi en droit et en fait ;

Sur la conformité du dispositif à l'article 9 de la loi du 13 juillet 1983 susvisée

Attendu que M. V. fait valoir que le dispositif est conforme à la possibilité ouverte aux collectivités locales, par l'article 9 modifié de la loi du 13 juillet 1983 susvisée, de confier la gestion des prestations sociales dont bénéficient leurs agents à des organismes sans but lucratif ;

Attendu que, comme l'estime le Conseil d'État dans un avis rendu le 23 octobre 2003, il ne résulte pas des dispositions invoquées que le législateur ait entendu déroger aux règles prohibant la gestion de fait et permettre aux collectivités de garder la maîtrise de l'utilisation des deniers versés à ces organismes ; qu'il convient d'écartier ce moyen ;

Sur la légalité des conventions financières

Attendu que M. S. fait valoir qu'il n'y aurait pas extraction irrégulière de fonds publics au sens de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, dans la mesure où l'irrégularité des conventions financières n'aurait pas été relevée par l'autorité administrative ;

Attendu que l'irrégularité de l'extraction des fonds ne naît pas en l'espèce de celle des conventions financières, mais du manquement des fonds par association transparente interposée ; qu'au surplus, l'absence de déféré du préfet ne préjuge pas de la régularité d'un acte qui lui est soumis ; que de surcroît, les conventions présentaient le caractère formellement régulier d'actes accordant une subvention pour le fonctionnement d'une association et ne permettaient pas au contrôle de légalité de déceler l'existence d'une gestion de fait ; que le moyen doit donc être rejeté ;

Sur le fait que l'association ne serait pas transparente

Attendu que M. V. conteste que l'association ait été transparente, au motif qu'elle ne satisferait pas à l'une au moins des conditions caractérisant la transparence ; que les trois conditions cumulatives de la transparence retracées par le ministre de la justice dans sa réponse à une question parlementaire seraient la poursuite d'une mission de service public, la conservation du caractère public des deniers après encaissement, le défaut d'autonomie ;

Attendu que les réponses du ministre de la justice à un parlementaire ne constituent pas des sources du droit positif ; qu'il convient pour autant d'examiner les trois arguments invoqués au regard de la gestion de fait telle qu'établie par les textes et la jurisprudence ;

Attendu en premier lieu que, selon l'appelant, l'association ne poursuivrait pas une mission de service public, au motif de son statut associatif et non de personne publique, et en raison du fait que l'octroi de prestations sociales au personnel communal ne poursuivrait pas la satisfaction d'un besoin d'ordre collectif au sens de l'ensemble de la population de la commune ;

Considérant que les opérations litigieuses relèvent des prestations d'action sociale au bénéfice des agents publics prévues par l'article 9 modifié de la loi du 13 juillet 1983 susvisée et, en ce qui concerne les dépenses obligatoires des communes, par l'article L. 2321-2 du code général des collectivités territoriales ; qu'entrant dans les compétences de la commune, elles relevaient des missions du service public communal ;

Attendu en second lieu que l'appelant dénie la conservation du caractère public des deniers après encaissement, invoque l'existence d'une autre source de financement de l'association, excipe de sa non-information quant au caractère majoritaire du financement de l'association par la commune, et estime que c'est à tort que la chambre a retenu à charge l'assertion

de M. S. selon laquelle la dispense des cotisations prévues pour les membres serait une volonté des élus ;

Considérant que la conservation du caractère des deniers publics après encaissement n'est pas un critère de gestion de fait, mais la conséquence d'un dispositif dans lequel la collectivité versante conserve le contrôle de la dépense ; qu'il n'est pas contesté que, réserve faite d'un versement du CNASEA, toutes les ressources provenaient de la commune ; que le défaut d'information du maire sur ce point, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la validité de l'allégation, est inopérant en ce qui concerne la caractérisation des faits ; que si la chambre régionale a fait mention de la volonté d'élus de dispenser les bénéficiaires de cotisations, cette assertion de M. S. n'étant il est vrai pas recoupée par d'autres sources, ladite mention était superflue pour établir le caractère transparent de la gestion ; que les arguments doivent être écartés ;

Attendu, en troisième lieu, que M. V. soutient que l'association disposait d'une autonomie relativement à la commune ; qu'ainsi les demandes de prêts pour lesquelles l'intervention du maire est établie par des pièces représentent seulement 6 % du montant des subventions, les autres prêts ayant été accordés discrétionnairement par Mme D., à l'insu du maire ; que le fait que l'association ait son siège en mairie est une pratique courante parmi les associations subventionnées ; enfin que la présidence par un agent communal se justifierait par la mission même de l'association ;

Considérant que les pièces attestent de l'intervention directe du maire, pour seize opérations, sous couvert de délégation générale par voie conventionnelle ; que la précision du périmètre d'une gestion occulte est conditionnée par les éléments dont dispose le juge au moment de la déclaration de gestion de fait ; qu'il revient au juge, au moment du jugement du compte, au vu des justifications produites, d'écarter si nécessaire les dépenses étrangères à la gestion de fait ; que les pièces en question, fournies par Mme D., l'ont été à titre d'exemples ; que les dires de Mme D. invoqués à décharge concernent sa propre autonomie au sein d'une structure à la vie associative inexistante, et non vis-à-vis des instructions venant de la commune ; qu'en l'espèce, les archives et les comptes associatifs sont lacunaires ; qu'ainsi c'est à bon droit que la chambre a déclaré une gestion de fait à raison de la totalité des deniers communaux versés à l'association ; que l'argument doit être écarté ;

Attendu que le fait que l'association ait son siège en mairie est un élément superflu du raisonnement de la chambre ; que l'argument tendant à faire valoir le caractère courant de cette pratique est inopérant ;

Attendu que l'objet de l'association, ou la nature des dépenses, ne nécessitent pas le choix d'un agent communal pour la présidence ; que le fait que l'association ait été présidée, sur l'ensemble de la période, par un agent placé par ailleurs sous l'autorité hiérarchique du maire de la commune est, dans le contexte de l'espèce, un indice supplémentaire de l'existence d'une gestion de fait ; que l'argument est ainsi inopérant ;

Attendu qu'il n'a été retrouvé trace de réunions, ni du conseil d'administration, ni de l'assemblée générale ; que l'association n'avait plus d'adhérents ; que la « convention » par laquelle, aux termes de l'article 1 de la loi du 1^{er} juillet 1901, « deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité » autrement que pour des bénéfiques, avait perdu toute effectivité ;

Attendu que si l'association octroyait des prêts, les remboursements intervenaient au profit du comptable public de la commune ;

Sur la responsabilité des personnes mises en cause

Sur le fait que M. V. n'aurait ni connu ni toléré les irrégularités

Attendu que M. V. indique qu'il n'aurait pas toléré, ni même connu les irrégularités ; que Mme D. lui aurait tenu des propos rassurants quant au bon fonctionnement associatif ; que le cabinet d'expertise comptable ne l'aurait pas informé, soit par négligence, soit parce que tenu au secret professionnel ; que le refus même de la banque, postérieurement au jugement entrepris, de lui transmettre les relevés bancaires, attesterait de sa distance vis-à-vis de l'association ;

Considérant que les arguments concernant l'ignorance de M. V. quant aux dysfonctionnements de l'association et quant à sa dégradation économique et financière sont inopérants dans la mesure où son implication repose dans la poursuite de la gestion directe sous forme d'instructions données à Mme D. ; que le refus de la banque de transmettre des informations à M. V. est motivé par le secret professionnel prévu par l'article L. 511-33 du code monétaire et financier, le demandeur n'étant pas le représentant légal de l'association ;

Attendu qu'aux termes de l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, une

association subventionnée (à hauteur de plus de 23 000 €, comme ici) doit fournir à l'administration chaque année son bilan et ses comptes, son rapport d'activité, les procès-verbaux de ses assemblées et conseils d'administration ; qu'il appartient au maire, ordonnateur de la commune, de faire bénéficier celle-ci des garanties prévues par la loi ; que M. V. ne peut faire valoir sa propre carence ;

Considérant que M. V. était, contrairement à ce qu'il soutient, de par sa position de maire, à même de faire cesser les irrégularités, en s'abstenant de donner lesdites instructions et en ne mandatant pas la subvention ; qu'ainsi le moyen doit être écarté ;

Sur le fait que M. V. n'aurait pas ordonné les opérations litigieuses

Attendu que M. V. fait valoir, une nouvelle fois, le caractère minoritaire des dossiers de prêt ayant donné lieu à instructions écrites produites par Mme D. ; qu'il estime que c'est à tort que cette dernière aurait interprété les messages des élus comme autant d'instructions de payer ; qu'enfin les éléments présentés par Mme D. et M. S. à son encontre seraient entachés de partialité ;

Considérant que la subordination hiérarchique de Mme D. était telle qu'elle ne pouvait interpréter un message d'élu sur des prêts à accorder et, le cas échéant, des modalités de remboursement, que comme une invitation à s'exécuter, sans autre réserve que les disponibilités de l'association ; que la partialité alléguée des déclarations à charge est sans portée, à partir du moment où l'intervention du maire est attestée par des pièces pour un certain nombre d'opérations ; que les comptes de fait doivent rendre compte solidairement ; que, comme il a été exposé ci-dessus, il reviendra au juge, au moment du jugement du compte, d'écarter si nécessaire les dépenses étrangères à la gestion de fait ; que les arguments visant à relativiser la part prise par M. V. dans l'organisation et le fonctionnement de la gestion de fait pourront être présentés à décharge au stade, éventuellement, de l'infliction d'une amende ;

Sur la démission de M. S.

Attendu que M. S. indique qu'ayant, de fait, cessé d'exercer les fonctions de trésorier de l'association le 10 juillet 2004, il devrait être mis hors de cause ;

Attendu que les comptes de fait doivent rendre compte solidairement de leur gestion ; qu'il n'est pas contesté que M. S. a exercé les fonctions de trésorier au moins du 1^{er} janvier au 10 juillet 2004, soit sur une partie de la période retenue par la chambre ; qu'il doit être appelé à compter ;

que le moyen est inopérant ; qu'en l'absence d'une lettre de démission, il a produit des témoignages tendant à établir son absence de participation au fonctionnement de l'association après cette date ; que des sous-comptes de gestion de fait pourront tenir compte, au moment du jugement du compte, de deux périodes, l'une concernant M. S. et l'autre non ;

Sur l'atténuation de responsabilité de M. S. au regard de l'utilisation par Mme D. de chèques par lui pré-signés

Attendu que l'association a émis des chèques signés par M. S., portant une date postérieure à sa démission alléguée ; que M. S. indique avoir signé des « chèques en blanc » préalablement à sa démission de fait ;

Attendu que M. S. tend à relativiser sa responsabilité vis-à-vis de Mme D., en raison d'une part des indécidables qui auraient été commises par elle au moyen des fonds confiés à l'association, d'autre part d'une utilisation frauduleuse des chèques pré-signés ;

Attendu, d'une part, que le caractère objectif du contentieux de la gestion de fait veut que soient déclarées gestionnaires de fait toutes les personnes ayant joué un rôle, sauf les subordonnés sans aucune initiative ; que l'argument tenant à l'importance relative des indécidables commises par Mme D. est inopérant ;

Considérant, d'autre part, que selon la jurisprudence civile, les « chèques en blanc » sont valides et engagent la responsabilité du signataire ; que l'argument n'est pas de nature à écarter la qualité de comptable de fait de M. S. postérieurement à sa date de démission alléguée ; que sa responsabilité pourra être recherchée au moins jusqu'à la date du dernier chèque portant sa signature ;

Sur le fait que M. S. n'aurait pas davantage profité du dispositif que tout autre agent communal bénéficiaire

Attendu que M. S. fait valoir que les prestations dont il a bénéficié étaient d'usage courant et sans lien avec ses fonctions de trésorier ;

Attendu que la simple qualité de bénéficiaire des opérations ne suffit certes pas à établir la qualité de gestionnaire de fait ; mais que si le jugement entrepris relève que M. S. a bénéficié de prestations, cet argument est superflu, compte tenu de la participation directe de M. S. aux opérations de dépenses, correctement établie par la chambre ; que le moyen est inopérant ;

Sur le bénéfice de considérations d'équité

Attendu que M. S. demande, au regard de sa bonne foi, que le juge fasse jouer à son bénéfice les considérations d'équité pré-

vuées à l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée ;

Considérant que la loi invoquée prévoit le bénéfice de considérations d'équité en ce qui concerne les justifications à produire à l'appui du compte ; qu'elle ne prévoit pas de telles dispositions au stade de la déclaration de gestion de fait, une fois les personnes désignées par le réquisitoire introductif d'instance, réserve faite des gestions de fait qui ayant cessé et ayant été intégralement régularisées, ont disparu et ne paraissent pas mériter une sanction ; que tel n'est pas le cas en l'espèce ; que le moyen doit être écarté ;

Attendu qu'il résulte de ce qui précède que la solidarité des trois gestionnaires de fait, telle que décidée par la chambre régionale, doit être maintenue, y compris à l'égard de Mme D., non appelante ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Les requêtes de MM. V. et S. sont rejetées.

Conclusions n° 606 du 5 octobre 2011 (Extrait)

(...)

3. Sur la régularité de la procédure et les conclusions à fin d'annulation

(...)

2°) Sur la méconnaissance alléguée du droit à un procès équitable

A/ Principes :

Pour qu'un tel moyen puisse être accueilli, il convient de démontrer non pas la possibilité théorique mais l'existence de fait d'une situation de fait ayant préjudicié à l'exercice de ses droits par une partie. Ainsi, l'avantage dont disposerait le ministère public en matière de connaissance de la jurisprudence par la possibilité d'accès exclusif aux bases de données jurisprudentielles des juridictions financières, ainsi que l'état de déshérence des collections juridiques de l'Université de la Réunion ne seraient de nature à vicier la procédure que pour autant que l'appelant aurait été privé, au cas d'espèce, d'un accès effectif aux éléments jurisprudentiels utiles à sa défense.

B/ Application au cas d'espèce :

Comme elle l'a déjà fait lors des affaires d'appel portant sur les déclarations de gestion de fait de la Polynésie française, devenues définitives, la Cour ne pourra que constater que la qualité de membre du parlement de l'appelant, au moment où le jugement a été rendu, lui donnait accès aux collections juridiques comme le Jurisclasser administratif, au recueil Lebon, au recueil des juridictions financières, ainsi qu'aux grands arrêts qui font de la théorie

et de la déclaration de la gestion de fait un exposé suffisant pour exposer, comme il l'a fait dans son mémoire et sa note en délibéré, sa défense en se fondant sur des considérations tirées de la jurisprudence qu'il ne peut sérieusement soutenir ignorer, dès lors.

En tout état de cause, faute de donner un contenu concret à son grief, c'est-à-dire à exposer en quoi l'on trouve dans le jugement attaqué l'application d'une théorie ou d'une jurisprudence qui n'auraient pas figuré dans le domaine public, le moyen soutenu par M. V. manque également en fait

3°) Sur la note en délibéré :

A/ Principes :

La jurisprudence du Conseil d'État mentionnée par le rapporteur¹³ pose le chemin que doit suivre le raisonnement du juge lorsqu'il est saisi à l'issue ou postérieurement aux débats mais avant son délibéré d'un nouveau mémoire de l'une des parties :

- le juge doit prendre en considération ce mémoire appelé « note en délibéré » ;
- il a toujours la faculté de rouvrir l'instruction ;
- il en a l'obligation, à peine d'ouvrir le droit à révision de la décision, lorsque :
 - o il est saisi de circonstances de fait :
 - dont la partie ne pouvait pas faire état avant la clôture de l'instruction ; et
 - de nature à rendre la décision fondée sur des faits matériellement inexacts s'il n'en était pas tenu compte ;
 - o il est saisi d'une circonstance de droit :
 - nouvelle ; ou
 - qui devrait être relevée d'office.

B/ Application

La note en délibéré dont il est soutenu qu'il n'aurait pas été répondu à son argumentation est datée du 7 décembre 2010. La décision attaquée la vise et précise qu'elle a été remise à l'issue des débats.

La note poursuit le seul objet de montrer que M. V. ne pouvait être attiré dans la gestion de fait, si celle-ci était déclarée.

La note fait état de l'impossibilité pour le maire d'avoir été informé dûment des dysfonctionnements de l'association, du fait de l'opposabilité du secret professionnel de l'expert-comptable qui, de surcroît, ne disposait pas des documents comptables qu'il a dû réclamer. Il est reproché au jugement attaqué de n'avoir pas répondu sur ce point.

Il convient donc de s'assurer que l'existence d'une obligation de secret profes-

sionnel, pesant sur les experts comptables et ayant produit ses effets dans le niveau d'information du maire à l'égard de l'association, a constitué, dans la présente affaire, une circonstance de fait dont M. V. ne pouvait faire état au cours de l'instruction ou à l'audience. Le ministère public n'en a pas trouvé trace dans le dossier.

Il est observé que le rapport d'instruction aborde de manière détaillée les relations entre la commune et l'expert-comptable. Il en ressort qu'il ne peut être sérieusement soutenu que l'expert-comptable aurait de quelque manière que ce soit retenu l'expression de son jugement du fait du secret professionnel. Bien au contraire, en s'inquiétant, même tardivement, de l'absence de comptes, l'expert-comptable a porté à la connaissance du maire des informations qui auraient pu conduire à une prompte action de redressement. En tout état de cause, le secret professionnel de l'expert-comptable ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de communication aux juridictions financières des informations détenues par l'expert-comptable relativement à un organisme contrôlé sous réserve des autres secrets protégés par la loi, le juge financier peut faire usage et mentionner les informations ainsi réunies. Il n'existe aucun texte législatif ou réglementaire qui fasse de la comptabilité ou de la vérification de la comptabilité d'une association subventionnée par une collectivité une matière dont la divulgation serait soumise à restriction.

Il peut donc être soutenu que ce moyen visant à faire déclarer une irrégularité de la procédure manque en fait.

La note en délibéré ne comportait pas, non plus, de circonstance de droit nouvelle ou devant être soulevée d'office par le juge qui n'ait été discutée par lui.

Le ministère public observe enfin que M. V. ne se plaint pas que sa note en délibéré ait été prise en compte par les premiers juges en ce qui concerne le rôle de l'agent communal, M. D.

En conséquence, l'irrégularité de la procédure suivie par la chambre à raison d'un défaut de réponse aux conclusions de la note en délibéré ne peut être sérieusement soutenue. Dès lors, la chambre a à bon droit décidé de ne pas rouvrir l'instruction.

4°) Sur la contrariété de motif dont serait entachée la décision attaquée

L'association du personnel communal, comme il sera dit plus amplement ci-après, a été qualifiée par les premiers juges d'association transparente. En l'absence de toute vie sociale et d'organes régulièrement constitués, l'association n'avait, en outre, pas d'autres ressources que les subsides versés par la commune et le reversement des sommes précomptées par

la commune sur les émoluments des personnels débiteurs de l'association.

Le jugement attaqué ne fait que tirer les conséquences de l'absence d'autonomie sur le sens des invitations, demandes, recommandations et instructions signées du maire et adressées à la présidente de l'association. En outre, quelle que puisse avoir été la formulation exacte employée pour chaque demande individuelle, il n'a pas été établi que la présidente aurait refusé d'y déférer pour un autre motif que l'indisponibilité des fonds.

Ce moyen ne peut donc être accueilli.

(...)

4. Sur les demandes au fond

1°) Qualification de la gestion de fait

Les opérations décrites et qualifiées de gestion de fait par la chambre régionale recouvrent deux dispositifs de nature à fonder une procédure contentieuse pour gestion occulte.

En premier lieu, l'instruction a démontré de manière convaincante que l'association du personnel communal qui a servi de support aux opérations en cause ne disposait pas d'une autonomie suffisante pour échapper à la qualification d'association transparente. La vie sociale était réduite à sa plus simple expression, en l'absence de membres, de cotisations, d'organes sociaux et de comptes, passé le renouvellement du conseil d'administration de 2003. Le fait que l'absence de cotisations ait ou non résulté d'une volonté des élus est indifférent à la solution du litige.

C'est l'activité de prêts et de secours qui encourt la qualification de gestion occulte. L'association a octroyé des prêts et secours, sur des fonds d'origine communale, non seulement aux personnels mais aussi à des tiers. Dans l'hypothèse la plus favorable aux pétitionnaires, si ces tiers avaient été des résidents de la commune, ils auraient été éligibles aux prestations du Centre communal d'action sociale. Au moins pour les mandats identifiés par la chambre régionale des comptes, les subsides versés par l'association se trouvaient échapper aux règles de la comptabilité publique, pour des montants autrement plus élevés que les menues dépenses permises par le « crédit du maire » inscrit dans certains budgets communaux.

Compte tenu de l'objet de l'association et du type de dépenses que la subvention avait pour objet de financer, le maire était tenu de s'assurer, avant de proposer au conseil municipal la reconduction d'un crédit et, en tout état de cause, avant d'ordonner les subventions que l'association en faisait un emploi conforme aux stipulations conventionnelles. Il ne pourra en effet être sérieusement soutenu que le maire connaissait suffisamment l'asso-

¹³ Arrêt n° 236125 du 12 juillet 2002 7ème et 5ème sous-sections réunies.

ciation pour savoir qu'il pouvait lui suggérer, lui demander, lui enjoindre, de verser des secours ou d'accorder des prêts, mais qu'il ignorait totalement l'absence de vie sociale ou de contrôle a minima sur l'activité de l'association.

Pour le ministère public, la transparence de l'association résulte de l'accumulation d'indices concordants, la municipalité ne s'est pas inquiétée de ne pas avoir en face d'elle une personne morale organisée, elle s'est satisfaite d'une situation où quelle que soit la formulation de l'intention exprimée dans les notes du maire à la présidente de l'association, celle-ci s'est toujours crue obligée d'y satisfaire, hors les cas où les fonds faisaient défaut. Les paiements reçus de la commune peuvent être tenus pour des mandats fictifs. Le comptable de la commune ne pouvait savoir, au vu des mandats qui lui étaient adressés que l'association exécutait, sous la dictée du maire, les instructions reçues en matière de prestations sociales accessoires.

En conséquence, les prêts consentis n'étaient pas des prêts de l'association mais des prêts de la commune à son personnel. En acceptant de précompter au profit de l'association sur les émoluments des emprunteurs les sommes nécessaires à l'amortissement des créances de l'association et en reversant ces sommes à celle-ci, une seconde irrégularité, conséquence de la première était consommée.

En conséquence, peu importe que les statuts de l'association lui aient ou non permis de consentir des prêts ou des secours ou qu'elle ait reçu mandat de la commune pour ce faire et que ce mandat soit resté ou non incontesté par l'autorité préfectorale. L'absence de vie sociale propre en dehors de l'utilisation des fonds associatifs suivant les instructions reçues de la municipalité est une circonstance de fait constitutive de la gestion occulte. En ce sens, la critique des attendus des premiers juges à l'égard de la méconnaissance par l'association de son objet sont inopérantes, dès lors que la chambre régionale n'avait pas besoin de ce motif pour constater l'existence d'une gestion occulte.

Le ministère public estime au fond qu'il y a bien eu gestion occulte et que la seule discussion qui peut être valablement ouverte devant la Juridiction d'appel est celle de l'identification des personnes devant être appelées à compter. C'est pourquoi les moyens contestant l'existence même de la gestion de fait ne paraissent pas devoir être accueillis, le ministère public n'ayant discerné aucune erreur matérielle ou erreur de droit susceptible d'affecter la validité du raisonnement tenu en première instance. Les moyens contestant l'existence de la gestion de fait ne seront donc que brièvement discutés ci-après.

(...)

4°) Sur l'identification des personnes appelées à compter

A/M. V.

Le jugement a attrait M. V. dans la procédure aux motifs que, en sa qualité de maire, il avait ordonné des fonds publics au profit de l'association de personnels de la commune dont il était le maire, alors qu'il avait connaissance des irrégularités ayant :

- prescrit une partie des opérations irrégulières, sous forme de recommandations, d'ordres ou de demandes, précisant la qualité des bénéficiaires et la quotité de prestation qui était à verser ; toutes prescriptions auxquelles il a été déféré ; et négligé de veiller à l'application de la loi en matière de contrôle et de gestion de la relation conventionnelle liant une collectivité territoriale aux bénéficiaires de plus de 23.000 € de subvention annuelle.

Au titre du premier motif ci-dessus, M. V. est tenu comme un comptable de fait de « brève main ». Au titre du second motif, il est tenu comme comptable de fait de « longue main ».

M. V. soutient avoir ignoré les errements de la gestion de l'association. Il allègue que celle-ci n'était que l'une parmi tant d'autres. Il est toutefois observé qu'il a dans ses écritures justifié du dernier versement d'une subvention annuelle par la proximité des fêtes de fin d'année au regard des activités de l'association, ce qui prouve, au delà des décisions d'attribution de prestations qui lui sont directement

imputables, qu'il n'en mésestimait pas l'importance. De plus, par définition, le signataire d'un mandat fictif doit toujours être attrait dans la procédure puisqu'il est nécessairement coauteur de l'extraction irrégulière des deniers publics. Il ne peut se retrancher derrière l'abstention du commissaire aux comptes pour justifier son ignorance de la situation de l'association, dès lors qu'il avait l'obligation de recueillir les documents exigés par la loi pour permettre le renouvellement des concours de la commune. Au surplus, la « sensibilité » de l'association qu'il évoque aurait justifié qu'il exerce une particulière vigilance sur les conditions dans lesquelles un agent contractuel, placé sous son autorité au titre de son activité ordinaire, rendait compte de la mission de service public que lui avait déléguée la municipalité.

Là encore, le caractère transparent de l'association du personnel communal qui ne peut être sérieusement contesté rend inopérants les moyens développés par M. V.

B/M. S.

M. S., comptable de l'association a été déclaré comptable de fait pour avoir cosigné des chèques de l'association et avoir pris une part active à sa gestion, y compris en s'attribuant des avantages personnels.

Il soutient avoir démissionné de ses fonctions en juillet 2004.

Il n'en rapporte pas la preuve. Il ne peut pas non plus dégager sa responsabilité personnelle pour avoir, à supposer cette allégation fondée, signé des formules de chèques « en blanc » avant de quitter ses fonctions. Il ne peut pas plus se dégager de sa responsabilité en faisant état de la déloyauté de Mme D. Ses fonctions de trésorier lui conféraient une responsabilité particulière de surveillance des opérations de l'association qui ne pouvait cesser qu'avec la cessation effective de son mandat, soit par démission, soit par non-reconduction au conseil d'administration.

Par ces motifs, le ministère public conclut à la recevabilité au fond des requêtes en appel et au rejet de toutes les conclusions à fin d'annulation ou de réformation du jugement entrepris. ■



édite trois modèles d'agenda

Pour les retardataires, il est encore possible de commander selon le stock disponible



> **Agenda de Bureau**

Format 210 X 270 mm
 Couverture bicolore texture raphia, vert olive et châtaigne.
 2 fentes cartes en 2^e de couverture. Tranche naturelle.

> **Agendas de Poche**

Format 85 X 190 mm

Modèle luxe : Couverture bicolore texture raphia, vert olive et châtaigne. Crayon bois naturel.
 2 fentes cartes en 2^e de couverture.

Modèle Standard : couverture monocolore vert pomme, tranche naturelle.

Commandes

Modèle d'agendas	Quantité	Métropole		DOM-DROM-COM Étranger	
		Prix TTC	Total	Prix TTC	Total
Agenda de bureau piqûre sellier		17,00 €		18,00 €	
Agenda de poche piqûre sellier luxe		10,00 €		11,00 €	
Agenda de poche standard		4,00 €		5,00 €	

En cas de commande inférieure à 10 exemplaires, des frais de port seront facturés.

Adresse de livraison : _____

Adresse de facturation : _____

Affaire suivie par : _____

Téléphone : _____

Courriel : _____

À renvoyer **rapidement** à :

Gestion et Finances Publiques 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil
 Tél. 01 41 24 23 90 - Fax : 01 41 24 23 96 - E-mail : info@gestionfipu.com



AU PROCHAIN NUMÉRO

La certification des comptes des collectivités territoriales, un enjeu de modernisation du secteur public local

La DGCIS au service des entreprises