

GESTION & FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Mensuel fondé en 1921

Le décret Gestion Budgétaire et Comptable Publique

(N° 2012 – 1246 du 7 novembre 2012)

GBCP

N° 2-3 - Février Mars 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. 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

5 -7 avenue de Paris CS40009
94306 VINCENNES Cedex

www.mutuellemcf.fr

Dès le début de l'automne 2011, Rédaction et Comité éditorial ont reçu l'information précisant qu'un nouveau dispositif relatif à la comptabilité publique s'élaborait au sein de l'ancien Ministère du Budget et des Comptes Publics : la décision a été prise d'y consacrer très rapidement un numéro spécial qui paraîtrait après la publication (Novembre 2012) des textes réglementaires qui le formaliserait.

Mais, au tout début de notre démarche, une donnée très novatrice a dû être intégrée, correspondant aux nécessités du temps, à savoir que la base fondatrice de la nouvelle construction juridique deviendrait la gestion budgétaire.

Ainsi un comité ad hoc, visant à structurer ce numéro spécial, a-t-il été créé – réunions et échanges tapuscrits ont donc été réalisés à cet effet. Sa composition s'est distribuée de la façon suivante (par ordre alphabétique) :

- René Barberye (IGF honoraire)
- Matthieu Conan (universitaire)
- Stéphanie Damarey (universitaire)
- Anne Duclos-Grisier (Direction du Budget)
- Vincent Feller (Conseiller Maître à la Cour des comptes)
- Stéphanie Flizot (universitaire)
- Ollivier Gloux (DGFIP)
- Danièle Lajoumard (IGF)
- Didier Maupas (CBCM)
- Améziane Medjdoub (DGFIP)
- David Pessarossi (DGFIP)
- Luc Saidj (universitaire émérite)
- Marc Simmony (Direction du Budget)

Bien évidemment, la Rédaction a assumé comme de coutume l'ensemble des tâches préalables à la publication de ce support.

Avant d'aborder sa présentation, signalons que désormais l'histoire retiendra à titre principal les trois dates fondatrices des systèmes budgétaire et comptable de la sphère publique : le décret impérial du 31 Mai 1862, le décret du 29 Décembre 1962, le décret du 7 Novembre 2012. On le voit,

les impératifs présents (nouveau cadre législatif – méthodes et instruments de gestion modernisés) ont conduit à comprimer les délais de validité des textes antérieurs puisque l'on passe d'un siècle entre 1862 et 1962, à un demi-siècle de 1962 à Novembre 2012, pour mettre en place un dispositif novateur qui peut être qualifié de réellement révolutionnaire.

Tout en confirmant les principes fondateurs de la comptabilité publique (séparation fonctionnelle des ordonnateurs et des comptables, responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, dépôt des fonds au trésor public, unité de caisse, paiement après service fait) le décret GBCP introduit plusieurs novations majeures par rapport au décret de 1962 :

- une nouvelle approche de la comptabilité publique entendue comme des principes de gestion budgétaire et comptable, des exigences, que les organismes publics (les APU) sont tenus de respecter dès lors que leurs ressources sont majoritairement publiques. Le GBCP change donc la perspective et le champ d'application du décret de 1962 : ce ne sont plus des règles portées par le seul comptable public ;
- le GBCP innove aussi en insistant sur le caractère partagé de ces exigences entre l'ordonnateur et le comptable, singulièrement en matière de qualité comptable, qui est l'enjeu majeur du texte (articles 53 à 60) Ainsi le chapitre III relatif aux différentes comptabilités précise pour chacun le rôle de l'ordonnateur et du comptable public. Le GBCP innove aussi en définissant les rôles tout au long de la chaîne budgétaire et comptable : ordonnateur, responsable de programme, responsable de BOP, responsable d'unité opérationnelle, responsable de la fonction financière ministérielle, comptable public ;
- le GBCP repose clairement ensuite sur une approche budgétaro-comptable alors que le Décret de 1962 restait très centré sur les règles purement comptables : car le GBCP tire toutes les conséquences de la LOLF. Dans cette approche il donne aussi une nouvelle assise au contrôle budgétaire, y compris dans ses derniers développements (visa du Document Prévisionnel de Gestion sur les emplois et crédits de personnel, programmation, pluriannualité, Contrôle Interne Budgétaire, avis sur la soutenabilité du programme, etc...)

Le domaine de la comptabilité des engagements est aussi singulièrement élargi (dans le titre III pour les établissements publics) de même que de nouveaux établissements se trouvent désormais soumis au contrôle budgétaire.

Enfin le nouveau décret donne un fondement réglementaire, qui était attendu des comptables, à la modernisation des pratiques de contrôle de la dépense ou de la recette déjà mises en œuvre : Contrôle Hiérarchisé de

la Dépense, Contrôle partenarial, Services facturiers certification du service fait et ordonnancement en mode service facturier, dématérialisation, conservation des pièces justificatives , contrôle interne comptable, audit comptable etc...

Au terme de cet éditorial, nous tenons à remercier, tout spécialement, auteurs et coordonnateurs qui ont construit ce numéro spécial ainsi que les personnalités qui ont accepté d'en souligner l'intérêt : M. Didier Migaud, Premier Président de la Cour des comptes, M. Jérôme Cahuzac, Ministre délégué auprès du ministre de l'Économie et des Finances, chargé du Budget, M. Julien Dubertret, Directeur du Budget, M. Bruno Bézard, Directeur Général des Finances Publiques.

Gérard LE GRAND,
Rédacteur en chef



ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteur en chef :

Gérard LE GRAND

Rédacteurs en chef adjoints :

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,
Jean-Luc PISSALOUX

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 ROULLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

CPPAP n° 0213T 82762

Conception et mise en page : Feuilles de Styl

Impression : néotipo

N° imprimeur : 201301.0004

Dépôt légal : Mars 2013

Tirage : 3400 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
La Revue – au capital de 25 000 €

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 €

Tous 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 le 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

ÉDITORIAL	1
SOMMAIRE	4
LE MOT DU MINISTRE JÉRÔME CAHUZAC	7
INTRODUCTION	9
— Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : le regard de la Cour des comptes Didier MIGAUD	9
— Le GBCP, nouvelle étape pour un pilotage plus cohérent des finances publiques Julien DUBERTRET	13
— Une nouvelle gouvernance des finances publiques Bruno BÉZARD	15
PARTIE 1	
ÉVOLUTION HISTORIQUE DES DISPOSITIONS RÉGISSANT LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE 1817/1962	17
— La construction du droit de la comptabilité publique 1817 – 1962 Sébastien KOTT	19
— Décret sur la gestion budgétaire et comptable publique : la prospérité d'un héritage Olivier GLOUX	23
— Un témoignage de 1962 Jean BAYLE-LESPITAU	27
PARTIE 2	
L'ÉLABORATION DU NOUVEAU DÉCRET RELATIF À LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE	29
— Les principaux fondements du nouveau règlement général Luc SAÏDJ	31
— Les objectifs de la réforme Philippe JOSSE	39
— Le décret GBCP, pièce indispensable à la gouvernance financière issue de la Lolf et de la modernisation de la gestion publique Frank MORDACQ	43
— Un aperçu du rôle des juridictions financières d'un règlement général à l'autre .. Roch-Olivier MAISTRE / Vincent FELLER	47
PARTIE 3	
LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DU DÉCRET	55
— Le champ d'application du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique Anne DUCLOS-GRISIER / François TANGUY	57
— Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : les principaux enjeux comptables David LITVAN	61
— Programmation budgétaire et documents prévisionnels de gestion Anne DUCLOS-GRISIER / Béatrice AVOT	67
— L'évolution de la fonction financière dans les ministères : quelle place pour les directions financières ministérielles ? Hugues BIED-CHARRETON	71
— Le contrôle budgétaire des administrations de l'État Patrick DELAGE / Marc SIMMONY	75
— Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels Patrick DELAGE / Gilbert TOULGOAT	79

— De nouvelles démarches : contrôle interne, audit interne.....	83
Alain JOSSERAND / Sophie MANTEL	
— Les procédures de contrôle : contrôle hiérarchisé – contrôle partenarial.....	89
Alain CAUMEIL / François TANGUY	
— La prise en compte des nouvelles technologies par le décret du 7 novembre 2012 .	95
Danièle LAJOURMARD	
— Le nouveau cadre budgétaire et comptable des organismes soumis aux dispositions du décret GBCP.....	101
Sophie MANTEL / Emmanuel MILLARD / Bureau CE 2B	
— Le contrôle budgétaire des organismes relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.....	107
Patrick DE GUERRE / Marc SIMMONY	
— La gestion budgétaire et comptable publique vue d'un établissement public.....	111
Bernard ADANS / Xavier INGLEBERT	
— Le nouveau cadre budgétaire et comptable pour les établissements publics : point de vue d'un agent comptable	119
Philippe MAIZY	

PARTIE 4

COMPTABILITÉ PUBLIQUE ET COMPTABLES PUBLICS 123

— La comptabilité publique : instrument d'information ?.....	125
Christian COLIN / Jean-Bernard MATTRET	
— Témoignage : Itinéraire d'un ordonnateur (gâté ?).....	129
Christopher MILES	
— Le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics.....	133
Marie Pierre CALMEL / Michel PRADA	
— Le comptable public, garant de la qualité des comptes.....	135
Améziane MEDJDOUB	
— La réforme de la responsabilité du comptable : une clarification nécessaire.....	137
Danièle LAMARQUE	
— Immuable et changeante responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.....	143
Didier MAUPAS	
— Le juge des comptes confronté à la pratique lolfienne du RGCP de 1962.....	149
Stéphanie DAMAREY	
— Le cadre juridique actualisé de la gestion publique locale.....	155
Jean-Luc BRENNER	

PARTIE 5

DES COMPARAISONS EUROPÉENNES 167

— Aperçu des principes de la nouvelle comptabilité publique et de sa mise en œuvre : cas de la Belgique	169
Suzanne DESILLE	
— L'évolution de la comptabilité publique en Allemagne.....	173
Stéphanie FLIZOT	
— Les transformations récentes des comptes de l'État en Grande Bretagne ou la nouvelle « Ile du Trésor »	177
Yuri BIONDI	

ANNEXES

185

— Sommaire du décret n° 2012-1246 du 7 Novembre 2012.....	186
— Article paru dans <i>La Revue du Trésor</i> en Novembre 1987 - André Chandernagor	188
— Article paru dans <i>La Revue du Trésor</i> – Novembre 1987 - Alain Juppé.....	190

Jérôme CAHUZAC

Ministre délégué auprès du ministre de l'Économie et des Finances, chargé du Budget

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique s'inscrit, à la fois, dans la continuité des principes que reprenait déjà le règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962, et dans une démarche volontariste de modernisation des finances publiques.

Le nouveau décret réaffirme, en effet, les principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la gestion des finances publiques depuis le 19^{ème} siècle et qui trouvent leurs racines plus loin encore dans la « monarchie administrative ». Ces principes, tels la distinction des fonctions d'ordonnateurs et de comptables, ont pour but de sécuriser la gestion et l'utilisation des fonds publics et, au-delà, participent du souci du bien commun qui caractérise l'administration française dans le meilleur de sa tradition.

Mais le nouveau décret fait aussi une large part à la modernisation de la gestion publique.

Il adapte ces concepts plus que centenaires aux évolutions techniques de notre temps (dématérialisation, utilisation de progiciels intégrés...) et, en cela, concerne, à des titres divers, toutes les structures dans le champ du décret (État, Collectivités territoriales, établissements publics et autres organismes publics).

Par ailleurs, il poursuit la « révolution silencieuse » introduite par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, complétée par des textes ultérieurs définissant le cadre pluriannuel des lois de finances et consacrant l'impératif de soutenabilité à long terme des finances publiques.

Comme tous les grands textes, la portée de la LOLF dépasse la lettre de son contenu. Sa mise en œuvre conduit à la production de concepts nouveaux engendrant eux-mêmes des conséquences nécessaires que le nouveau décret vient inscrire dans le droit positif.

Le décret apparaît ainsi comme un texte fondateur, consolidant les évolutions opérées depuis la mise en œuvre de la LOLF dans les administrations de l'État et appelant à des mutations dans la gestion des opérateurs chargés de l'exécution des politiques publiques.

S'agissant des administrations de l'État, il donne un socle juridique aux fonctions et aux responsabilités des nouveaux acteurs de la gestion budgétaire et comptable apparus après la LOLF (responsable de programme, de budget opérationnel de programme et d'unité opérationnelle, responsable de la fonction financière ministérielle).

Il conforte également les rôles du contrôleur budgétaire et du comptable public, en tirant toutes les conséquences des nouvelles

missions qu'ils exercent depuis l'entrée en vigueur de la LOLF. Il s'agit, pour le premier, de s'assurer du caractère soutenable de la gestion publique et de veiller à la qualité de la comptabilité budgétaire et, pour le second, conformément à l'article 31 de la LOLF, d'être le garant de la régularité et de la sincérité des comptes publics présentés selon les principes les plus modernes de la comptabilité d'exercice et accompagnés de démarches de contrôle interne et d'audit interne conformes aux meilleures pratiques internationales.

Pour ce qui est des opérateurs de l'État, le décret n'a pas seulement pour ambition de transposer dans le droit positif des changements déjà opérés ou engagés mais d'appeler à des évolutions nouvelles pour mieux inscrire ces structures chargées d'exécuter les politiques publiques dans les principes définis par la LOLF.

À ce titre, il rénove le cadre de gestion des organismes majoritairement financés sur ressources publiques afin d'améliorer leur pilotage dans la perspective du respect de la trajectoire des finances publiques, conformément aux engagements européens de la France.

Une partie des évolutions que requiert cet objectif sera étalée dans le temps pour permettre à ces organismes de s'adapter à ce nouveau cadre budgétaire et comptable. D'autres sont d'application immédiate afin d'œuvrer sans délais à l'amélioration des finances publiques.

Depuis près de deux siècles, les différents textes régissant ce qui s'appelait alors la Comptabilité publique, ont eu pour objectif de sauvegarder les deniers publics en définissant des règles adaptées à l'organisation administrative française et appropriées à leur époque.

Tout en s'inscrivant dans cette tradition, le décret du 7 novembre 2012 traduit une ambition nouvelle en élargissant son domaine à « la gestion budgétaire et comptable publique » et son champ d'application à la totalité des administrations publiques.

Ce texte correspond, en effet, à une volonté politique de moderniser, de rationaliser et de mieux maîtriser la gestion de ces administrations publiques, dans un cadre profondément renouvelé par les mutations technologiques, les attentes des citoyens, les exigences de la LOLF et les engagements européens de la France.

Il est donc particulièrement satisfaisant que la Revue « Gestion et Finances Publiques » en souligne toute l'importance en lui consacrant un numéro spécial qui permettra à chacun d'en mesurer les enjeux et la portée.

Didier MIGAUD

Premier président de la Cour des comptes

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : le regard de la Cour des comptes

Un décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), destiné à remplacer le règlement général sur la comptabilité publique de 1962, ne peut en aucun cas être un sujet indifférent pour la Cour des comptes, en raison de son objet même. Tel est le parti retenu depuis l'origine – c'est-à-dire depuis que le Gouvernement a indiqué qu'il travaillait sur ce sujet. Aussi la Cour des comptes a-t-elle constamment tenu à ce que son point de vue soit connu du pouvoir réglementaire, et, si possible, pris en compte par lui dans l'élaboration de ce texte.

Depuis plusieurs années déjà, la Cour des comptes appelait de ses vœux une profonde révision du règlement général de 1962. Elle a donc accueilli de manière constructive les projets gouvernementaux en la matière. Sur une première maquette, en 2007, elle avait fait connaître son analyse par une communication du Procureur général, alimentée par les travaux internes. Sur la maquette qui est devenue le décret GBCP, elle a d'emblée accepté de faire un bout de chemin avec l'administration des finances, qui la sollicitait très en amont – initiative louable – en l'alimentant de ces remarques, objections et contributions.

Si la Cour des comptes demandait depuis longtemps une refonte du règlement général de 1962, ce n'était certainement pas pour ajouter à l'inflation normative que dénoncent heureusement ceux qui en font le constat expert chaque année. Plus prosaïquement, c'était parce que le texte de 1962 était devenu inadapté et problématique.

En réalité, l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a porté un coup fatal au règlement général de 1962. On pouvait le pressentir depuis 2001-2002 lorsque l'administration a commencé à élaborer tout le « corpus » gestionnaire consécutif à la

LOLF. C'était devenu une certitude dès 2006, avec l'entrée en vigueur effective de la LOLF. On en trouverait plusieurs exemples dans les publications de la Cour des comptes sur les résultats et la gestion budgétaire.

Ainsi, la Cour a plusieurs fois déploré que les nouveaux acteurs de la gestion publique qu'elle implique, non pas directement la LOLF puisqu'elle n'en dit mot, mais le « corpus » imaginé pour la mettre en œuvre, ne disposent d'aucune existence juridique (responsables de programme, de budget opérationnel de programme – BOP), pas plus que les nombreux actes qu'ils exécutent ou documents qu'ils élaborent, et qui sont devenus le quotidien de l'administration.

Il en allait de même du sujet majeur de l'articulation entre les différentes comptabilités (budgétaire et en droits constatés), sur lequel la Cour a fréquemment appelé l'attention des pouvoirs publics. Même chose en ce qui concerne le rôle exact des contrôleurs budgétaires, ou sur les contrôles hiérarchisé et partenarial de la dépense. Il ne s'agit là que de quelques exemples des décalages croissants, pour l'État comme pour les autres acteurs publics, entre la pratique administrative et la norme de 1962, que la Cour a mis en évidence dans ces travaux depuis 2002, et dont il n'était que temps de tirer les conséquences.

Ce processus pourrait constituer un cas d'étude pour la recherche : comment un texte, ancien et bien connu, se trouve contourné, puis submergé par un « droit mou » issu d'instructions ou de textes internes à l'administration (sans parler de ce qui ne figurait que sur les diapositives ou les transparents diffusés aux directeurs des affaires financières). Et comment le pouvoir réglementaire, au bout de quelques années, traduit et reformule ce « droit mou » dans un texte réglementaire censé refonder la gestion publique. L'expression de « droit mou » n'a ici rien de péjoratif au plan qualitatif ; certaines des normes ainsi fixées en 2005-2006 étaient intelligentes et appropriées – la preuve en est qu'elles sont transcrites dans le décret GBCP. Elle fait écho, de façon factuelle, au mode d'élaboration particulier, mais efficace, de ce dispositif « normatif », construit par itérations et approximations successives.

L'intervention du décret GBCP, avant la fin de l'année du cinquantenaire du règlement général de 1962, constitue pour toutes ces raisons un point très positif, qui va clarifier d'une façon sensible le cadre de la gestion publique et, partant, les conditions dans lesquelles la juridiction financière y exerce son office.

Le nouveau champ retenu pour le décret GBCP n'est pas le moindre acquis par rapport au référentiel de 1962. Avait prévalu à l'époque une vision formellement limitée

du champ de la comptabilité publique : l'État, les établissements publics nationaux, les collectivités locales et leurs établissements publics.

Depuis 1962, le champ de la gestion publique s'était considérablement diversifié.

Le décret GBCP définit opportunément son champ d'application d'une façon assez large, tout en restant souple : les administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 – ce qui permet de l'articuler avec le système européen des comptes nationaux, mais aussi de reprendre l'expression « d'administrations publiques » qui figure depuis 2008 à l'article 47-2 de la Constitution – ainsi que l'ensemble des personnes morales de droit public sauf si leur statut en dispose autrement.

Ce faisant, il élargit considérablement le champ de la « comptabilité publique », dont il fournit, en son article 53, une définition englobante et intéressante qui faisait cruellement défaut au règlement général de 1962. Il est enfin donné tort au Président Magnet qui entamait son ouvrage sur la comptabilité publique de la manière suivante : « *Il n'existe pas de définition officielle de la comptabilité publique. Le seul acte qui en ait jamais donné une, le décret du 3 septembre 1953 (art. 1^{er}), n'est jamais entré en vigueur et a été abrogé par la loi du 23 février 1963 (art. 60-XIII).*¹ ».

Comment ne pas voir une sorte de paradoxe dans le fait qu'il aura fallu attendre la fin de l'année 2012 pour qu'existe en droit positif une définition de la comptabilité publique, à une époque où la spécificité de règles de gestion « publique », par opposition à la gestion « privée » est fréquemment remise en cause ?

Un autre acquis important du décret GBCP est de diffuser à l'ensemble du champ ainsi défini toute une série de problématiques dont l'État est encore en train de faire l'apprentissage, depuis la LOLF.

Il faut souligner à ce titre que la démarche de « performance » fait son entrée officielle dans la définition de la comptabilité publique. On peut relever également la notion, si fréquemment utilisée mais si rarement définie, de « soutenabilité » par laquelle le pilotage budgétaire rentre pleinement dans les logiques de moyen ou long terme. Appliquée à la programmation budgétaire et à son exécution, la soutenabilité permet d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années

¹ Jacques MAGNET : « *Eléments de comptabilité publique* », 5^{ème} édition, L.G.D.J.

ultérieures (v. article 66 du décret GBCP). Là aussi, la réforme qu'incarne le décret GBCP est en totale cohérence avec les nouvelles pratiques générales appliquées à la sphère des finances publiques (lois de programmation des finances publiques, loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques intervenant en application du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union européenne, signé le 2 mars 2012).

Plus généralement encore, le décret GBCP apporte beaucoup en intégrant la problématique budgétaire (tant sous les aspects de programmation que d'exécution) à la gestion publique. Comme la LOLF, il repose sur l'idée que la vision budgétaire et la vision patrimoniale (issue de la comptabilité en droits constatés) se complètent et s'enrichissent mutuellement pour peu, et ce sera un des aspects fondamentaux à l'aune duquel l'impact de ce décret sera jugé positivement ou négativement, que les différentes comptabilités (générale, budgétaire, analytique) soient cohérentes entre elles.

Il serait évidemment abusif de soutenir que le décret GBCP répond, absolument et en tous points, aux attentes de la Cour. Des marges de progression existent encore. Mais elles sont circonscrites à quelques sujets bien identifiés. Par exemple, il faudra évaluer, au vu de l'expérience des premières années de mise en œuvre de ce texte, le régime des établissements publics de santé, encore si différent – trop ? – de celui auquel sont soumis les établissements publics de l'État, catégorie au sein de laquelle ils ont pourtant été placés par le législateur.

Par ailleurs, comme la LOLF elle-même², le décret GBCP court un danger : celui d'engendrer une pratique bureaucratique qui irait à l'encontre des objectifs poursuivis de performance, de transparence et d'efficacité dans la gestion. Ce risque découle naturellement de la formalisation des dispositions relatives aux documents de gestion, au rôle des différents acteurs. Sur cet aspect important pour l'acceptabilité du décret GBCP par tous ceux qu'il concerne, la Cour des comptes exercera avec vigilance sa mission de contrôle.

* * *

Comme l'administration chargée des finances publiques, et certainement plus que toutes les autres administrations, la juridiction financière rencontrera chaque jour sur son chemin ce texte fondateur que va devenir le

décret GBCP. Elle sait mieux que quiconque qu'il s'agit d'un élément central d'une gestion publique profondément renouvelée.

Bien plus, elle lui donnera corps dans tous ses travaux en en faisant la référence de ces contrôles. Elle l'imposera ainsi à tous sur son champ de compétences, que l'on sait particulièrement étendu, et même en expansion.

Elle a, pour cette raison, une responsabilité particulière dans l'application de ce texte.

L'office juridictionnel qu'elle exerce à l'égard des comptables publics contribue fortement au rôle actif que jouera la juridiction financière pour assurer que ce texte sera respecté partout où il doit l'être.

On sait, en effet, que cet office est étroitement articulé avec le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire qui trouve son fondement dans l'article 60 de la loi du 23 février 1963, dont le deuxième alinéa du I. dispose en effet que : « *Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique* ». Et l'article 237 du décret GBCP prend soin de préciser que ce texte constitue le règlement général au sens des dispositions législatives qui y renvoient. Les actes et les contrôles qui incombent aux comptables publics en application des articles 18 à 20 du décret GBCP constituent donc la substance de leur responsabilité personnelle et pécuniaire. C'est sur ce champ et dans ce cadre que s'exercera l'office du juge des comptes.

L'époque est riche en réformes dans ces domaines. Il faut rappeler ici que l'article 90 (V) de la loi du 28 décembre 2011 a profondément modifié le régime traditionnel de cette responsabilité. Il s'agit de passer d'un vain système de débet infligés par le juge des comptes et, dans une très large mesure, remis par le ministre du budget à un système efficace et réaliste dans lequel le magistrat des comptes devient véritablement le juge du comptable. Il doit tout d'abord déterminer si l'organisme public dont le comptable tient les comptes a subi un préjudice résultant du manquement du comptable à ses obligations, car c'est bien là qu'est la question déterminante, celle autour de laquelle tout se cristallise par la suite. Dans la négative, le juge peut obliger le comptable public à s'acquitter d'une somme non rémissible, par référence à un barème réglementaire (fixé par décret publié le 12 décembre 2012), en fonction des circonstances de l'espèce. Dans l'affirmative, il peut mettre le comptable en débet étant précisé que, hormis le cas de décès du

² Cf. Cour des comptes : « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives », Rapport public thématique, Novembre 2011.

comptable ou de respect par celui-ci – sous l'appréciation du juge – des règles de contrôle sélectif de la dépense, aucune remise gracieuse totale ne pourra lui être accordée par le ministre, qui devra toujours laisser à sa charge une somme au moins égale au double du barème réglementaire.

En clarifiant le rôle des acteurs de la gestion publique – à commencer par celui de la juridiction financière qui devient le juge des comptes publics, et non plus seulement celui des comptes – cette réforme législative va de pair et poursuit les mêmes objectifs que le décret GBCP. Elle entrera en vigueur en même temps : les premières décisions juridictionnelles prises sur la base de réquisitoires postérieurs au 1^{er} juillet 2012 devraient

intervenir dans les derniers jours de 2012 ou, au plus tard, au début de 2013.

* * *

Le décret GBCP est un texte fondateur qui intervient à un moment charnière. À un moment où la gestion publique a, peut-être plus que jamais auparavant, besoin de référentiels clairs, de professionnalisme et de transparence.

Il fournit les bases de cette gestion publique renouvelée.

À tous les gestionnaires publics, il revient maintenant de la faire vivre, et réussir.

À la place qui est la sienne, la juridiction financière y veillera et en assurera la mise en œuvre complète à travers ses contrôles. ■

Julien DUBERTRET
Directeur du budget

Le GBCP, nouvelle étape pour un pilotage plus cohérent des finances publiques

La LOLF manquait d'un texte d'application ; le GBCP vient compléter cette réforme majeure. Mais son ambition va bien au-delà : tout en homogénéisant les principes applicables à l'ensemble des administrations publiques, il définit des outils nouveaux qui permettent de mieux répondre aux défis du pilotage des finances publiques, tels qu'ils découlent désormais de nos engagements européens.

Grace à un travail particulièrement fécond de plusieurs années, conduit avec la DGFIP et la Cour des comptes, en concertation avec l'ensemble des ministères, le GBCP rénove en profondeur le cadre de la gestion budgétaire et comptable publique, fait correspondre son périmètre de mise en œuvre avec celui des administrations publiques (APU) et en homogénéise les principes. Sauf exceptions précisément énumérées, ses règles générales (titre I) s'appliquent à l'ensemble des administrations publiques. La transposition aux organismes relevant du titre III des règles applicables à l'État, constitue ainsi un levier fondamental pour développer une vision plus homogène, par exemple entre l'État et ses « agences » et assurer la mise en œuvre des instruments de pilotage qui ont fait leurs preuves s'agissant de l'État : les organismes du titre III (parmi lesquels la quasi-totalité des ODAC et une partie des administrations de sécurité sociale¹, ainsi que des ODAL) sont désormais appelés à tenir, comme

l'État, de manière cohérente mais distincte, une comptabilité générale d'une part et une comptabilité budgétaire d'autre part, chacune devant respecter sa logique et ses règles propres : logique de suivi économique et patrimonial en prévision et *ex post* pour la première, logique de maîtrise des engagements, de respect d'autorisations limitatives et de suivi de la caisse pour la seconde.

Jusqu'à présent, les autorisations budgétaires limitatives des organismes portaient le plus souvent sur des états de comptabilité générale, ce qui nuisait tant à la sincérité des comptes qu'à la qualité du pilotage de la gestion. Le caractère limitatif des autorisations d'emplois, des crédits d'engagement et des crédits de paiement que comporte désormais leur budget s'inscrit en cohérence avec le caractère majoritairement public de leurs ressources : exprimés de façon opérationnelle en vue de permettre un pilotage effectif, ces plafonds sont un levier important pour le respect de nos engagements en matière de finances publiques dans les secteurs concernés.

Le GBCP, c'est aussi l'identification plus claire des responsabilités de chacun dans la mise en œuvre du

¹ Notamment le FSV, la CADES, l'ACOSS, la CNAV, la CNAF, la CNAMTS ou la CNSA.

budget, de l'ordonnateur au comptable, et pour l'État, la spécification des différents rôles des acteurs de la chaîne de la dépense ; responsable de programme, responsable de budget opérationnel de programme, responsable d'unité opérationnelle, nouveau responsable de la fonction financière ministérielle qui aura un rôle de synthèse pour chaque ministère.

Les outils de pilotage de la gestion sont institués : programmation par activité, documentation de la répartition des crédits et des emplois, prévision et suivi des dépenses de personnel et des emplois, suivi de gestion en cours d'exercice. Là encore, nous renforçons notre capacité à maîtriser nos finances publiques.

Le GBCP comporte enfin une série de dispositions permettant d'assurer le respect des règles, normes et procédures comptables et budgétaires avec le **développement du contrôle interne budgétaire et comptable et de l'audit interne**, dispositions qui viennent utilement préciser et étendre le dispositif réglementaire déjà en vigueur pour l'État, notamment le décret du 29 juin 2011 sur l'audit interne dans l'administration. En outre, il réaffirme l'utilité d'un contrôle externe aux organismes ou aux ministères en renforçant le contrôle budgétaire orienté sur la surveillance de la qualité de la comptabilité budgétaire et de la soutenabilité de la gestion, c'est-à-dire sur la capacité du gestionnaire à « honorer les engagements souscrits ou prévus et à maîtriser leurs conséquences budgétaires », en pleine cohérence avec l'importance du respect de notre trajectoire de finances publiques.

* * *

Le GBCP constitue ainsi une étape majeure dans le renforcement opérationnel d'une appréhension du pilotage des finances publiques portant sur l'ensemble des administrations publiques.

En matière de finances publiques, le raisonnement sur ce champ global n'a pas toujours constitué une évidence, l'attention ayant eu tendance à se focaliser sur les dépenses du seul État, plus facilement pilotables. **Pourtant, au-delà du seul État, c'est bien le champ « toutes administrations publiques » qui doit être correctement appréhendé et maîtrisé**, pour garantir au citoyen une bonne information et une bonne utilisation des ressources tirées des prélèvements obligatoires.

C'est également ce champ qui fait l'objet d'un examen attentif par les observateurs extérieurs, et sur lequel portent les analyses de soutenabilité budgétaire d'un pays, devenues cruciales dans le contexte d'une accélération de l'endettement d'un certain nombre d'États souverains. C'est ce qui résulte clairement du Traité sur la Stabilité, la Coordination et la Gouvernance (TSCG), du « 6 pack » et du « 2 pack », qui organisent le suivi et le pilotage des finances publiques sur le champ des administrations publiques dans leur ensemble.

En retenant ce point d'entrée, le GBCP s'inscrit, à son niveau qui est celui de l'organisation de la gestion, en cohérence profonde avec le cadre nouveau, refondé en 2012, du pilotage de nos finances publiques.

Pour l'avenir, comme cela a été le cas pour la LOLF, on ne peut que souhaiter que le GBCP soit le point de départ de nouveaux développements, au-delà de la lettre même du texte : possible extension de ses principes à la comptabilité des collectivités territoriales, facilitation d'un travail récurrent d'évaluation des politiques incarné aujourd'hui par la Modernisation de l'Action Publique (MAP), restructuration et consolidation de la fonction financière dans l'État, entre autres exemples auxquels on peut penser. Les travaux de mise en œuvre ne font que commencer ; il n'y a pas de doute qu'ils seront riches de développements nouveaux. ■

Bruno BÉZARD

Directeur Général des Finances Publiques

Une nouvelle gouvernance des finances publiques

Près d'une cinquantaine d'années après sa parution, le règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), porté par le décret dit « du centenaire » N° 62-1587 du 29 décembre 1962, demeurait le texte de référence qui organisait les procédures d'exécution financière de l'État et de ses établissements publics.

Les principes généraux déclinés en première partie de ce règlement s'appliquaient également aux collectivités locales, à leurs établissements publics ainsi qu'au secteur public hospitalier.

La nécessité de procéder à une révision complète de ce texte fondateur, lui-même largement inspiré du décret impérial du 31 mai 1862, s'est imposée au regard d'une analyse partagée par l'ensemble des acteurs de la communauté financière quant à l'urgence d'engager une refonte des règles budgétaires et comptables de la sphère publique.

Cette demande, maintes fois exprimée au cours des dernières années, tant par la Cour des comptes, qu'au travers des rapports successifs des commissions parlementaires, s'appuie sur plusieurs considérations.

La première tient à l'intervention de la LOLF qui a opéré une véritable rupture dans notre gouvernance des finances publiques. À la logique de moyens qui guidait jusqu'alors la gestion budgétaire et comptable de l'État, la loi organique a substitué une nouvelle approche du cadre conceptuel de la gestion publique, orientée sur la recherche du résultat et de la performance, imprimant ainsi un mouvement de convergence avec les règles

et les pratiques préconisées par les autorités de normalisation comptable.

S'y ajoute l'impératif découlant de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, qui impose à l'ensemble des administrations publiques de se conformer aux prescriptions édictées par l'article 47-2, aux termes duquel : « *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* ».

Partant de ce constat partagé d'une inadéquation croissante du décret de 1962 au regard des évolutions réglementaires et des nouvelles procédures et modalités d'organisation des fonctions support associées à la réforme comptable de l'État, la révision était également une occasion offerte de réaffirmer et de consolider les principes fondateurs de notre système de comptabilité publique et d'homogénéiser les règles de gestion budgétaire et comptable des acteurs publics, dans un contexte marqué par la diversification croissante des statuts, des modes de gouvernance et des pratiques des établissements et organismes publics divers gravitant dans la mouvance de l'État.

L'opportunité devait, en outre, être saisie de rassembler, au sein d'un corpus réglementaire unifié, l'ensemble des règles, aujourd'hui éparses, relatives à la gestion budgétaire et comptable publique dans l'objectif, clairement affiché dans le titre même du projet, d'élaborer un cadre de référence commun actualisé et simplifié, en veillant, cependant, à préserver les dispositions fondamentales applicables aux collectivités territoriales et à ne pas

interférer sur le champ de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics défini par la loi.

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique s'inscrit pleinement dans la continuité des principes historiques qui fondent notre droit de la comptabilité publique. Dans le même temps, il prend en compte les grandes évolutions intervenues dans le management des entités publiques pour répondre aux attentes exprimées par la communauté financière.

En retenant une approche élargie du champ d'intervention des règles de la comptabilité publique, adossée à la notion « d'administrations publiques » tirée de la comptabilité nationale, le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique établit un cadre cohérent de référence organisant les règles applicables à l'ensemble des personnes morales publiques et des organismes majoritairement financés sur des ressources publiques, des fonds de concours ou des prélèvements obligatoires.

Dans un contexte de fortes tensions affectant l'équilibre des comptes publics, le décret s'attache à clarifier et à homogénéiser les règles de gestion fixées aux différents acteurs et à conforter les principes de bonne gouvernance et de soutenabilité.

La démarche retenue, qui s'est appuyée sur les premiers travaux initiés au cours des années 2005 à 2008, a été conduite en étroite coordination avec la direction du Budget et portée par une vision partagée quant à la nécessité de substituer à l'actuel règlement général de la comptabilité publique, un nouveau texte regroupant l'ensemble des règles relatives à la gestion budgétaire et comptable, dans l'objectif de doter les gestionnaires, les autorités en charge des contrôles et les comptables publics d'un cadre réglementaire rénové.

Fondée sur le choix d'une approche délibérément ouverte et appuyée sur une large concertation avec l'ensemble des acteurs de la communauté financière, au premier rang desquels la Cour des comptes, la démarche d'élaboration du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique est le fruit d'un processus itératif de près de deux années de consultations associant l'ensemble des représentants de la sphère budgétaire et comptable dans l'objectif affiché de parvenir à l'élaboration d'un texte concerté, adossé sur un large consensus.

Cette réforme attendue s'inscrit au cœur du mouvement de rénovation de la gestion publique et de réforme de l'organisation administrative de l'État. Elle consacre, en leur conférant l'assise juridique requise, les nouveaux modes d'organisation et d'exécution de la chaîne de la dépense déployés dans les administrations au cours des dernières années et consolide les processus de contrôles rénovés qui y sont associés. Elle introduit les nouveaux outils, tels que ceux permettant la dématérialisation des documents comptables et des pièces justificatives ou le recours aux nouveaux supports électroniques sécurisés de paiements. En ce sens, le décret est porteur de modernisation, de simplification et de sécurisation de la gestion budgétaire et comptable.

Les règles budgétaires et comptables rassemblées dans ce décret sont en phase avec les récentes évolutions des règles encadrant le pilotage des finances publiques. Elles confortent les principes fondamentaux de la comptabilité publique tout en réaffirmant et consolidant le rôle prééminent du comptable public dans la tenue des différentes comptabilités. Elles concourent à permettre une meilleure qualité des comptes en offrant aux acteurs de la gestion publique des instruments plus performants dans le pilotage des administrations publiques.



La comptabilité publique française est le produit d'une longue tradition administrative qui repose sur un certain nombre de règles immuables, forgées pour l'essentiel il y a plus de 200 ans.

La portée historique de l'entrée en vigueur du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui succède aux deux grandes réformes de 1862 et 1962 intervenues dans l'intervalle est indéniable.

Cette parution intervient dans un contexte d'actualité particulier marqué par les enjeux liés au rééquilibrage des comptes publics et par les débats consacrés à la gouvernance des finances publiques.

Il incombe désormais aux acteurs publics de s'approprier le nouvel outil et de tirer le meilleur parti du cadre réglementaire rénové mis à leur disposition, en vue d'améliorer l'efficacité et la qualité de leur gestion. ■

Partie 1

Évolution historique des dispositions régissant la comptabilité publique 1817/1962

— La construction du droit de la comptabilité publique 1817 – 1962.....	19
Sébastien KOTT	
— Décret sur la gestion budgétaire et comptable publique : la prospérité d'un héritage	23
Olivier GLOUX	
— Un témoignage de 1962	27
Jean BAYLE-LESPITAU	

Sébastien KOTT

Centre de recherche en droit public (CRDP)
Université Paris Ouest Nanterre la Défense

La construction du droit de la comptabilité publique 1817-1962

Nombreuses sont les normes qui ont participé à la constitution de l'ordre juridico-comptable. Certaines sont très volumineuses à l'image de l'ordonnance du 31 mai 1838, du décret impérial du 31 mai 1862 ou du décret du 29 décembre 1962 portant tous trois *règlement général sur la comptabilité publique*. Quelques textes « fondateurs » méritent de compléter ce « panthéon » des textes comptables : l'ordonnance du 14 septembre 1822 *concernant la comptabilité et la justification des dépenses publiques* et l'ordonnance du 10 décembre 1823 *contenant diverses dispositions relatives tant à la publication du compte annuel de l'administration des finances qu'aux comptes à rendre par les ministres des dépenses de leurs départements (sic) et à la justification des comptes*. Il faut ensuite ajouter un texte « précurseur » : la loi *sur les finances* du 25 mars 1817 ainsi qu'un texte « complémentaire » la loi du 10 août 1922 *relative à l'organisation du contrôle des dépenses engagées*. Enfin et bien que jamais entrés en vigueur faute d'arrêtés d'application, les décrets-lois « Devaux » des 9 août et 30 septembre 1953 constituent des « marqueurs » d'une doctrine forte.

Le rythme ainsi donné par la succession des textes, 1817, 1822, 1823, 1838, 1862, 1922, 1953 et 1962 établit une période d'organisation de l'ordre juridico-comptable sous la Restauration suivi d'une période de stabilisation marquée par les RGCP de 1838 et de 1862. Cet ordre juridique est complété en 1922, approfondi en 1953 et toiletté en 1962. Cette lecture a permis, au cours d'un colloque essentiel tenu à Bercy en 1993¹, d'aborder la construction de l'ordre comptable sous un double aspect « continuité et modernité » tant ces différentes normes juridiques traduisent un mouvement profond, une pensée comptable cohérente. C'est cette « culture comptable » qui est ici interrogée et mise en perspective sur un siècle et demi à l'occasion tant de la formalisation du système comptable que de la pérennisation de ses concepts clés.

I : La formalisation matérielle de la comptabilité publique

À partir de la Restauration, la diversité et l'obscurité des pratiques comptables anciennes s'estompent peu à peu. L'édification progressive d'un ordre comptable public et identifiable concourt à l'instauration d'un État de droit qui apporte la stabilité et la sécurité juridique au niveau financier. Au-delà des tentatives de codification, la clarification de l'ordre juridique affermi un « système » comptable pensé autour des états financiers.

¹ *La Comptabilité publique, continuité et modernité*, CHEFF, 1995, 558 pages.

A : Vers un code de la comptabilité publique ?

Malgré les efforts déployés par les administrations financières à travers le temps, le droit de la comptabilité publique n'atteint pas la consécration que constituerait une codification de ses règles. L'appareil normatif reste essentiellement réglementaire, témoignant de l'incapacité de l'administration comptable à mobiliser durablement le Parlement ou les administrations non financières à ses côtés.

Une volonté constante de codification des règles comptables

Si la grande entreprise de codification Napoléonienne a délaissé la matière, à partir de la Restauration, l'administration financière ne cesse de promouvoir la rédaction d'un code de la comptabilité publique. L'ordonnance du 20 août 1824 installe une commission de codification dont les travaux aboutissent à la rédaction de l'instruction générale du 15 décembre 1826 qui, selon Audiffret, constitue une « codification méthodique des règles de la comptabilité des recettes générales des finances »². La Révolution de Juillet 1830 met un terme aux travaux, mais l'idée est reprise sous la monarchie de Juillet. Un arrêté du 4 août 1836 réintroduit une commission de codification qui prépare l'Ordonnance de 1838, socle du décret de 1862.

² Michel Bruguière et Valérie Goutal-Arnal *Souvenirs de ma famille et de ma carrière dédiés à mes enfants, Charles-Louis-Gaston d'Audiffret 1787-1878*, CHEFF, 2002, p 219.

Plus d'un siècle après, les travaux reprennent dans l'entre-deux-guerres avant que le Premier président de la Cour des comptes annonce une nouvelle tentative lors de l'audience solennelle de rentrée du 6 juin 1951. Une commission d'experts se réunit deux ans plus tard selon le souhait de G. Devaux³. Le projet tourne court mais resurgit à l'approche du centenaire du décret de 1862. Sous l'égide de Martial-Simon, un groupe de travail est constitué dès 1959⁴ et fait parvenir aux directeurs du ministère des finances un plan du code alors en préparation. L'administration de la comptabilité publique, la « CP », parviendra *in extremis* à tenir le calendrier de production du texte (le décret du centenaire étant arraché à la signature le 29 décembre 1962) sans pour autant atteindre l'objectif pourtant établi d'une codification comptable.

Les obstacles à la codification

Les historiens désignent volontiers comme des « codifications »⁵ les deux règlements généraux de 1838 et 1862. Ils sont confortés en ce sens par la pérennité du second, formellement en vigueur jusqu'en 1962. Ces textes ne constituent pourtant pas des codes au sens formel puisque d'un point de vue juridique règlement général et code ne sont pas synonymes. Un code est d'abord caractérisé par sa vocation synthétique. Si le RGCP de 1838 constitue bien une très large synthèse du droit public, le RGCP de 1862 intègre un changement de régime politique et donc quelques adaptations substantielles. Il en va de même du RGCP de 1962 dont le chef de projet, Gilbert Rey, précise que l'ambition dépassait la simple synthèse du droit existant⁶. Un code est ensuite formellement l'œuvre du Parlement. Dès 1862, Maurice Block insiste sur l'origine « législative » du code au sens strict⁷ or les RGCP de 1838, 1862 et 1962 émanent de l'administration des finances et n'ont à aucun moment été discutés par les Chambres. À la réticence originelle éprouvée par la « CP » face à l'éventualité de laisser le Parlement tenir la plume sur un domaine aussi technique et sensible s'est ajouté, à partir de la Ve République, l'argument de la rationalisation des compétences entre les pouvoirs législatifs et réglementaires. L'article 34 de la Constitution de 1958, complété au niveau financier par l'article 1^{er} de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, maintient la matière comptable dans le champ réglementaire, hors les questions de responsabilité des fonctionnaires. Dès lors l'ordre juridico-comptable le plus général (principes et règles applicables à l'État) se décide au ministère des finances après consultation de la Cour des comptes et avis du Conseil d'État. L'ordre comptable particulier, qui concerne les collectivités locales ou les établissements publics, implique une concertation susceptible de dégénérer en une guerre des contreseings, comme en témoigne l'incapacité à accorder la « CP » et les ministères de l'Intérieur ou de la Santé lors de la préparation du RGCP de 1962⁸.

³ Pépin Pierre, « Les décrets de 1953 sur la responsabilité des comptables publics », *La Comptabilité publique, continuité et modernité*, op.cit., p 80.

⁴ Pernot-Burckel Valérie, « L'élaboration du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique », *La comptabilité publique continuité et modernité*, op.cit., p 101-122.

⁵ Bottin Michel, *Histoire du droit des finances publiques*, Économica, 1986, vol. 1, p 28.

⁶ Rey Gilbert, « Le règlement général du 29 décembre 1962 et la réforme de la Comptabilité publique », *Revue du Trésor*, nov. 1987, p 707. Texte rédigé dès 1964.

⁷ Block Maurice, « code », *Dictionnaire de l'administration française*, 2^e éd., Berger-Levrault, 1877, p 477.

⁸ Guerrier Paul, « La quatrième partie du décret du 29 décembre 1962 a disparu », *La Revue du Trésor*, nov. 1987, p 712-721.

B : La structuration du système financier

La structuration des différents « comptes » et la définition des étapes de la dépense publique constituent deux éléments qui, à partir du XIX^e siècle, permettent le déploiement des pratiques comptables au plus profond de l'État. Cette capacité de projection financière est cependant entravée par la résistance des administrations auxquelles elle est pourtant en partie destinée.

La mise en relation des états financiers

Si l'ancienne monarchie a rapidement tenté de mettre en relation les différentes caisses réparties sur l'ensemble du territoire, ce n'est que sous l'Empire que sera réalisée l'unité de trésorerie de l'État grâce à la création de la caisse de service. Cette centralisation financière va être accentuée sous la Restauration par la mise en relation des différents états financiers. Dès lors la France peut revendiquer un véritable système comptable « intégré » reposant sur trois piliers : la comptabilité législative (les lois sur les finances), la comptabilité judiciaire (les contrôles opérés par la Cour des comptes) et la comptabilité administrative (l'ensemble des comptes des administrations financières ou non).

Ce « système financier » voulu et construit au XIX^e siècle par Audiffret⁹ poursuit une triple finalité : politique, administrative et gestionnaire¹⁰. D'un point de vue politique il organise les relations entre les différents pouvoirs institués et accompagne bien involontairement l'émancipation du Parlement. D'un point de vue administratif le système déployé encadre la décentralisation naissante et l'organisation des administrations financières. D'un point de vue gestionnaire ou de « bonne administration », les travaux récents¹¹ ont montré que dès les monarchies censitaires, il assurait la promotion d'un pilotage comptable et financier en favorisant l'apparition d'états propices à la connaissance de la situation autant qu'à la prise de décision.

L'efficacité de l'édifice repose cependant sur des comptes réguliers et sincères que les administrations non financières montrent peu d'empressement à tenir¹². Ce sont donc les parlementaires, très intéressés par le déploiement d'un système financier efficace assurant la validité de l'autorisation budgétaire, qui vont favoriser le déploiement de la comptabilité des dépenses engagées introduite en 1890 et renforcée par la loi du 10 août 1922, confortant ici l'administration des finances décidée à rétablir une comptabilité administrative qui avait cessé d'exister dans les ministères¹³.

La finalisation des étapes de la dépense publique

Parallèlement à la question des comptes s'est évidemment posée celle des éléments qui doivent les constituer. En 1822, les notions juridiques d'ordonnement de liquidation et de paiement sont établies mais il subsiste encore un flou autour de la notion d'engagement qui reste le grand absent des RGCP

⁹ Audiffret, *Le système financier de la France...*

¹⁰ Kott Sébastien, « Les prescriptions budgétaires et comptables dans les textes financiers », *RFFP*, n°86, avril 2004, p 61.

¹¹ Bezes, Descamps, Kott, Tallineau *L'invention de la gestion des finances publiques, élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle*, CHEFF, 2010, 579 pages.

¹² Kott Sébastien, *Le contrôle des dépenses engagées. Évolutions d'une fonction*, CHEFF, 2004, p 125-130.

¹³ Descheemaeker Christian « Labeyrie et la comptabilité administrative de l'État », *L'invention de la gestion des finances publiques. Du contrôle de la dépense aux premières mesures de productivité dans les administrations*, CHEFF, à paraître.

de 1838 et de 1862. Cette absence témoigne de l'importance centrale de la « caisse »¹⁴ dans la culture comptable. Le concept d'engagement est alors délicat à aborder tant sa définition fait appel au droit public au sens le plus large et dépasse le champ de la comptabilité publique. De plus son contrôle place potentiellement le ministre des finances au cœur de l'activité des autres ministères ce qui ne va pas sans les inquiéter¹⁵.

Pour autant le concept n'est pas ignoré et l'article 150 de la loi du 25 mars 1817 prescrit que les ministres présentent au Parlement les dépenses « arrêtées ». L'engagement ainsi envisagé par certains a donné lieu à une querelle doctrinale très virulente entre administrateurs des finances. En 1822, messieurs Lafontaine et Masson se sont opposés au sujet de la notion de « dépense publique »¹⁶. Pour le premier, la dépense doit s'entendre au sens le plus strict (le paiement et vraisemblablement le décaissement), pour le second elle tend incontestablement vers la prise en compte de l'engagement. C'est ensuite la loi du 10 août 1922 qui, à défaut de définir précisément l'engagement, l'ancre dans le paysage juridique français. Le RGCP de 1962 établit enfin clairement les quatre phases de la dépense : « avant d'être payées, les dépenses sont engagées, liquidées, et le cas échéant ordonnancées », l'engagement devient un acte positif et indivisible impliquant une décision formelle de l'ordonnateur. Le décret de 1962 clôt sur ce point un siècle et demi de tâtonnements en imposant une étape de l'ordre comptable au cœur même des administrations.

II : La pérennisation des « concepts clés » de la comptabilité publique

Deux concepts clés structurent l'ordre comptable français. Si la séparation des ordonnateurs et des comptables est profondément ancrée dans l'ordre juridique national, la responsabilité financière des agents demeure un chantier inachevé.

A : Le rôle central du comptable dans l'organisation juridico-financière

La séparation de l'ordonnateur et du comptable fait figure de dogme en droit public financier interne. Chaque discussion de ce que sont les attributions de l'un ou de l'autre est susceptible de constituer une tentative d'immixtion des comptables au plus profond de l'activité administrative. C'est notamment le cas du contrôle de la dépense, incontestable sur le fond... mais négociable sur la forme, qui représente un point de friction.

Ordre comptable et contrôle de la dépense

Dès les premières années de la Restauration, les acteurs du système ont conscience du lien très étroit qui existe entre le contrôle de la dépense et la définition des règles comptables. Un siècle plus tard, Lasteyrie rappelle que la réforme de la comptabilité publique doit être menée au moins parallèlement, si ce n'est préalablement à l'étude de la question du contrôle. Pourtant, lors de la construction de l'ordre juridico-comptable, c'est l'aspect politico-institutionnel de l'organisation du

système qui est jugée prépondérante : « qui contrôle ? » s'impose à « que contrôler ? ». Après les tentatives révolutionnaires d'établissement d'une commission de comptabilité au cœur même du Parlement, la Restauration distingue le contrôle politique de la dépense bel et bien accordé au Parlement, du contrôle administratif confié au ministère des finances dont les comptables sont placés sous la houlette juridictionnelle de la Cour des comptes. Cette dernière est dotée d'une nouvelle mission en 1822¹⁷ : la certification des comptes des ministres à destination du Parlement. L'ordre juridico-comptable est en quelque sorte scindé entre préoccupations institutionnelles et préoccupations techniques. La Cour, voulue apolitique, devient destinataire des pièces justificatives et tente d'encadrer plus précisément les nomenclatures auparavant laissées, sinon à l'appréciation de l'ordonnateur lui-même, au mieux à celle des comptables. Or, ces pièces justificatives constituent un élément central d'appréciation, non seulement de la régularité, mais aussi de la qualité de la dépense publique. Entre 1837 et 1842 le Conseil d'État, soucieux de préserver l'autonomie des ministères et des administrations, s'oppose à cette immixtion lors de la « querelle des nomenclatures ». Si la tutelle technique de l'administration financière sur la dépense publique constitue un compromis permettant aux administrations d'échapper au contrôle beaucoup plus gênant du Parlement, ce n'est certainement pas pour que le contrôle politique se déplace !

La clarification de la fonction comptable

Au long du XIX^e siècle, le réseau des comptables publics affirme son monopole sur deux fonctions financières. Payeur, le comptable effectue des contrôles sur les opérations alors que caissier, il doit assurer les opérations d'encaissement ou de décaissement. Les administrateurs (ordonnateurs ou non) qui s'immiscent sur ce terrain encourent le risque d'une déclaration de « gestion de fait », construction à l'origine jurisprudentielle inscrite à l'article 25 du décret de 1862. Le monopole¹⁸ des fonctions a parfois été remis en question pour recentrer le comptable sur sa fonction de caissier. Mais les décrets de 1953 et 1962 confirment le double rôle du comptable qui apparaît alors « en pleine lumière »¹⁹ et clarifient son champ d'intervention grâce à la substitution du concept de fond public à celui de denier public permettant d'établir la relation du comptable public aux deniers « privés » maniés par certaines institutions.

Après la seconde guerre mondiale, la nécessité de reprendre la dépense publique en main conduit certains hauts fonctionnaires à envisager une extension du rôle du comptable. Gilbert Devaux²⁰ s'inscrit dans l'approche d'Audiffret qui fait du comptable la clé de voûte du système. Promoteur des décrets d'août et septembre 1953, il élargit le champ d'action du contrôle de la régularité matérielle des pièces aux contrôles de l'application des lois et règlements. Les ministères sont évidemment très défavorables à cette intrusion au plus profond de leurs administrations. Le Conseil d'État pour sa part récusé l'apparition d'une forme de

¹⁴ Legay Marie-Laure, « Caisse », *dictionnaire historique de la comptabilité publique*, PUR 2010.

¹⁵ Cartelier Lysiane et Charles Hubert, « À la rencontre du droit et de l'économie : la fondation du droit budgétaire » *Histoire du droit des finances publiques*, op.cit., p 35-57.

¹⁶ Kott Sébastien, « La controverse Masson-Lafontaine relative à l'ordre financier en 1822 », *L'invention de la gestion des finances publiques*, op.cit., p 229-240.

¹⁷ Art. 22 O. 14/09/1822 : « La Cour des comptes constatera et certifiera (...) l'exactitude des comptes généraux publiés par le ministre des finances et par chaque ministre ordonnateur ».

¹⁸ Régies d'avance et de recettes, fonds spéciaux et fonds « politiques » constituent des inflexions.

¹⁹ Guerrier Paul, « Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique et le décret du 13 novembre 1970 relatif à la déconcentration du contrôle financier », *Histoire du droit des finances publiques*, op.cit., p 352.

²⁰ Devaux Gilbert *La comptabilité publique*, P.U.F., 1957, 247 pages.

juge de la régularité des actes administratifs au sein du Ministère des Finances. Enfin l'inspection générale des finances s'inquiète de la difficulté à assurer la cohérence d'un système de contrôle confié à des milliers d'agents sur l'ensemble du territoire. Le RGCP de 1962 ne reprend pas ce dispositif ce qui n'inquiète pas particulièrement une direction de la comptabilité publique qui maîtrise la nomenclature comptable et pense être capable de maintenir, *de facto* si ce n'est *de jure*, un contrôle élargi²¹.

B : La sempiternelle question de la responsabilité financière.

La responsabilité financière des agents publics constitue incontestablement un point de crispation de l'ordre juridique. Malgré plusieurs tentatives, or le cas de la gestion de fait, le droit de la comptabilité publique ne parvient pas réellement à dépasser la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable pour organiser une responsabilité financière des agents publics.

Le principe de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

La responsabilité personnelle et pécuniaire des manutentiers de deniers est très ancienne. Supprimée sous la Révolution, cette responsabilité réapparaît progressivement sous le directoire, le Consulat et l'Empire²². La monarchie de Juillet étend le nombre des cautionnements individuels avant que la loi de finances du 24 avril 1833 généralise la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables sur leurs caisses. Le dispositif est alors ancré définitivement dans le droit public puisqu'on le retrouve dans les RGCP de 1838 et de 1862. Sous la III^e République, le rôle du comptable évolue et son « régime de responsabilité est enrichi par une abondante jurisprudence de la Cour des comptes et du Conseil d'État »²³. Sous la IV^e République G. Devaux le synthétise en deux temps. Dans un premier temps, le décret du 9 août 1953 en définit plus nettement les grandes lignes : « la responsabilité de la régularité des opérations résulte des expressions encaissement *régulier* des recettes et *régularité* des dépenses qu'il décrit »²⁴. Dans un second temps, le décret du 30 septembre 1953 détermine les modalités de libération des comptables. G. Devaux revendique à ce titre un mouvement de fond, implicitement approuvé par la Cour des comptes, qui tendrait au dépassement de la responsabilité du caissier pour toucher celle, élargie, du comptable. Mais, au-delà des critiques sur le fond du dispositif, le Conseil d'État le disjoint du projet de RGCP de 1962 dans la mesure où l'article 1^{er} de l'ordonnance du 2 janvier 1959 intègre au domaine de la loi de finances « les dispositions destinées à imposer aux agents des services publics des responsabilités pécuniaires ». C'est finalement la loi du 23 février 1963 qui reprend le principe... faisant curieusement, sur ce point, du RGCP de 1962 une règle d'application d'une loi qui lui est postérieure²⁵.

Les tentatives de mise en œuvre d'une responsabilité financière efficace

Récurrente dans l'histoire financière, la question de la responsabilité de l'ordonnateur est posée une nouvelle fois au début de la Restauration avec la loi du 25 mars 1817 qui limite la dépense publique au montant des crédits votés par le Parlement.

Son article 151 dispose que les ordonnateurs « ne pourront, sous leur responsabilité, dépenser au-delà de ce crédit ». L'ordre juridique bâtit alors une construction originale distinguant *présenter* et *rendre* des comptes²⁶. Là où les comptables doivent rendre des comptes, les ordonnateurs présentent les leurs. Il s'agit bien d'établir une responsabilité politique des ordonnateurs en sus de la responsabilité civile ou pénale inappliquée ... car inapplicable ! Le Parlement n'est pas pour autant le censeur d'un ministre coupable de prodigalités. Informés, les représentants de la Nation débattent de la gestion des ministres, mais seul le souverain bénéficie de la possibilité de sanctionner une mauvaise administration. On en trouve une rare illustration à l'occasion de l'apurement des comptes de l'expédition d'Espagne de 1823²⁷. Cette responsabilité financière est difficile à manier et la commission chargée, en 1878, de réformer le décret de 1862 butte précisément sur ce point²⁸. Les propositions d'évolution du système envisagent d'en confier l'appréciation à la Cour des comptes. C'est la position de Masson dès 1822²⁹ mais aussi de Lasteyrie en 1922. Faute de consensus on aura recours à un démembrement de la haute juridiction financière pour débloquer la situation. L'introduction de la Cour de discipline budgétaire et financière par la loi du 25 septembre 1948 marque une étape importante malgré ses limites. Dès l'origine, elle est jugée insatisfaisante par une partie des administrateurs désireux de finaliser l'ordre promu par Audiffret, à l'image de G. Devaux qui tente, sans succès, d'intégrer les ordonnateurs au sein du mécanisme global de responsabilité organisé par les décrets-lois de 1953.

Conclusion

Depuis le début du XIX^e siècle l'administration comptable a fait preuve d'une remarquable permanence conceptuelle lors de la construction de l'ordre juridico-financier. Elle a su affirmer et affiner un système juridique reposant sur une responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable qui justifie la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Elle a su aussi placer le mouvement financier et son contrôle au cœur du processus administratif. Elle a imposé ses pratiques ! Mais cela ne s'est pas fait sans résistance. Qu'il s'agisse d'administrations rétives à l'utilisation d'outils comptables qui leurs sont pourtant destinés, de grands corps jaloux de leurs prérogatives, ou d'un Parlement qui ne saisit pas les enjeux techniques du débat, la direction de la Comptabilité publique est de fait isolée au sein de l'État. Elle n'a pas su ou pu diffuser sa culture alors qu'elle imposait ses procédures. Forte, la « CP » l'est assurément, mais cette position a un coût, l'abandon de tout espoir d'une codification des règles qu'elle manie quotidiennement et donc d'une forme de reconnaissance formelle du système juridico-comptable qui établirait l'importance de sa mission : assurer la sécurité et l'efficacité de la dépense publique au bénéfice de la démocratie financière. ■

²⁵ Feller Vincent, « Élaboration, mise en œuvre et évolution du décret de 1962 depuis ses origines », *Du contrôle de la dépense aux premières mesures de productivité dans les administrations*, op.cit. , à paraître.

²⁶ Kott Sébastien, « La gestion dans l'ordre juridique des monarchies censitaires », *L'invention de la gestion des finances publiques*, op.cit., p 181s.

²⁷ Kott Sébastien, « Restaurer la monarchie et restaurer les finances en France, 1815-1830 : le financement de l'expédition d'Espagne », *Les financiers et la construction de l'État, France, Espagne XVI^e - XIX^e siècle*, PUR, 2011 p 227s.

²⁸ Magnet Jacques, « Les règlements généraux sur la comptabilité publique au XIX^e siècle », CHEFF, 1995, p 39.

²⁹ Kott Sébastien, « La gestion publique dans l'ordre juridique des monarchies censitaires », op.cit. , p 184-187.

Ollivier GLOUX

Administrateur général des finances publiques

Décret sur la gestion budgétaire et comptable publique : la prospérité d'un héritage

Singulière histoire que celle des principes qui gouvernent depuis deux siècles la comptabilité publique française.

Celle-ci repose sur deux piliers : la séparation des ordonnateurs et des comptables et la responsabilité personnelle et pécuniaire de ces derniers. Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique consacre, après bien d'autres, ces principes qui datent du début du XIX^e siècle. Il témoigne ainsi de la modernité des constructions intellectuelles élaborées à la fin de la Révolution française et de leur capacité à répondre aux besoins des organisations administratives publiques qui se sont succédées depuis.

Ces principes trouvent leur origine dans un compromis difficilement acquis, inscrit dans des textes de circonstances peu à peu codifiés dans des règlements successifs (I). Ceux-ci se sont enrichis d'approfondissements multiples explorant petit à petit toutes les composantes de la gestion publique sans qu'il soit apparu nécessaire de toucher aux principes initiaux (II).

Les principes cardinaux de la comptabilité publique française trouvent leur origine fortuitement dans les suites immédiates de la Révolution française

De la concentration du pouvoir financier entre les mains du roi ...

Comme souvent dans l'histoire de France, l'ombre de Louis XIV plane sur les prémices de notre organisation comptable publique. Le jeune Louis, pressé d'effacer le souvenir du cardinal Mazarin, régla vite et sans état d'âme la question de l'exercice du pouvoir royal. Fouquet, qui acheva sa vie à la prison de Pignerol après un procès manipulé suivi de 20 ans de captivité, l'apprit à ses dépens. Surintendant cumulant les fonctions d'ordonnateur et de comptable dirait-on aujourd'hui, il possédait un pouvoir trop grand sur les finances et donc sur la conduite de toutes les affaires du royaume. Le « Soleil offusqué », selon le joli titre la biographie que Paul Morand consacra à Fouquet, fit prestement disparaître le serviteur trop ambitieux et gênant et cumula alors tous les pouvoirs financier, budgétaire et comptable.

Concentrant entre leurs mains tous les pouvoirs en matière de finances, les monarques devenaient vulnérables dans le contexte des crises financières qui secouèrent la France dans la seconde moitié du XVIII^e siècle. Les critiques furent longtemps détournées sur les ministres des finances, fusibles commodes pour protéger le roi.

... à la recherche de solutions destinées à concilier la royauté avec un parlementarisme naissant

Lors de la Restauration le problème demeure : comment concéder un pouvoir de critique au Parlement, institution montante, sans que celui-ci puisse atteindre le souverain ?

C'est le problème que Villèle s'attacha à résoudre et ce sont les solutions qu'il mit en œuvre qui perdurent aujourd'hui. Le nouveau décret sur la gestion budgétaire et comptable publique les reprend à nouveau sans les modifier en rien, consacrant la qualité du subtil équilibre trouvé alors.

Dès le début de la Restauration, deux principaux partis s'opposent : les ultras-royalistes et les constitutionnels, la France de l'Émigration face à la France de la Révolution. Le contrôle du gouvernement et des ministres cristallise les débats

durant toute cette période ; de la profondeur du contrôle, des acteurs de ce contrôle et de ses conséquences dépendait la nature du régime, monarchique ou parlementaire. La question du contrôle des finances est évidemment décisive dans ces débats.

Joseph de Villèle arrive au pouvoir en 1821, d'abord ministre des finances en juillet puis président du conseil en septembre 1822. Il a plusieurs atouts qui lui permettront de faire adopter l'ordonnance du 14 septembre 1822, véritable acte fondateur du droit de la comptabilité publique française.

Villèle est un ultra et sa nomination intervient après l'assassinat du duc de Berry qui marque l'échec des modérés et du gouvernement Decazes ; mais c'est aussi un ultra réaliste qui a le sens du compromis. Il a une solide expérience administrative et s'entoure de compétences tels Barbé-Marbois et Mollien anciens ministres de Napoléon ainsi que le marquis d'Audiffret directeur de la comptabilité générale. Enfin, la technicité des sujets comptables offre la possibilité de constructions complexes qui permettent de réconcilier des positions éloignées.

Villèle et ses amis ultras ne veulent pas d'un contrôle étroit du Parlement sur les ministres. Il ne veut pas plus laisser les ministres décider seuls de leurs dépenses sans en rendre compte à quiconque. Une crise financière fut à l'origine immédiate de l'effondrement de l'Ancien Régime et après les désordres budgétaires liés aux guerres napoléoniennes, le nouveau pouvoir veille à restaurer et à maîtriser les finances publiques.

La solution trouvée est astucieuse ; elle consiste à transférer le contrôle et la responsabilité sur les comptables afin d'éviter de mettre en cause les ministres.

En dehors de ses dispositions relatives à la gestion budgétaire des crédits (annualité, spécialité et caractère limitatif des crédits), la principale innovation fondatrice de l'ordonnance de septembre 1822 réside dans les modalités de contrôle des dépenses des ministres. Jusque là ceux-ci choisissaient discrétionnairement les pièces justificatives qu'ils communiquaient. L'ordonnance de Villèle les prive de cette liberté et énonce explicitement les pièces justificatives à communiquer aux comptables publics afin que ceux-ci puissent assurer leurs contrôles, vérifier le service fait et la disponibilité des crédits.

La séparation entre ordonnateurs et comptables est posée très explicitement par l'ordonnance de 1822 et leurs rôles respectifs exclusifs (ordonnancement et paiement) précisés.

L'ordonnance dispose enfin qu'un compte général des finances de l'année écoulée consolide toutes les comptabilités des ordonnateurs principaux et secondaires ; il est remis, avec toutes les pièces justificatives, à la Cour des comptes qui procède à ses contrôles afin de certifier l'exactitude des comptes.

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics se construit peu à peu. Depuis 1807, les comptables publics étaient déjà responsables devant la Cour des comptes de la réalisation des recettes ; ils ne l'étaient pas, en revanche, en matière de dépense. Des textes ultérieurs de 1826 à 1832, précisent cette responsabilité particulière tant en recette qu'en dépense. Ils sont repris et codifiés dans l'ordonnance du 31 mai 1838.

Peu après, l'ordonnance de septembre 1822 était parachevée sur le plan administratif par une ordonnance du 4 novembre

1824 qui a unifié l'ensemble des services financiers sous l'autorité du ministre des finances.

Ainsi, Villèle atteint son double objectif : il bride les ministres dépensiers soumis aux contrôles de comptables publics, agents placés sous l'autorité du ministre des finances et justiciables devant un juge spécialisé, la Cour des comptes, il écarte le Parlement du contrôle sur pièces le privant de la possibilité de mettre directement en cause les ministres, ordonnateurs principaux.

Les rôles respectifs des acteurs du contrôle de la dépense publique datent de cette ordonnance. Le ministre des finances et son administration tiennent désormais une place éminente dans le contrôle des dépenses publiques, donc de l'activité des ministres dits dépensiers. La Cour des comptes contrôle sur pièces les comptables publics ; elle peut même transmettre au Parlement des cahiers d'observations accompagnant la transmission du compte annuel des finances, ancêtre de notre loi de règlement. Enfin, le Parlement est le lieu d'un contrôle global, qui épargne aux ministres des contrôles en profondeur et en détail, ceux-ci sont confiés à la Cour et ne visent que les comptables, en restant sur un plan technique.

Par la suite, une première ordonnance codificatrice, le 31 mai 1838, viendra consolider en un texte unique le texte de septembre 1822 et les ordonnances ponctuelles qui l'ont peu à peu précisé et enrichi sur nombre de sujets techniques (déchéance quadriennale, distinction entre crédits limitatifs et évaluatifs, règles de passation des marchés publics etc...).

Le décret impérial du 31 mai 1862 portant règlement général sur la comptabilité publique reprendra in extenso le texte de 1838 à quelques ajustements sémantiques près dus aux nouvelles institutions impériales. Il comporte, toutefois, un titre premier qui, pour la première fois, fixe les règles générales applicables au maniement des deniers publics quelle que soit la personne publique qui en est à l'origine. Au-delà de l'État, c'est la nature même des fonds concernés qui légitime la spécificité des règles budgétaires et comptables. Les règlements suivants en 1962 et maintenant en 2012 reprendront cette architecture qui consacre et met en exergue la singularité des fonds publics. Cet apport majeur est également dû à l'insusable marquis d'Audiffret dont la longévité, il vécut 90 ans, lui conféra l'expérience et l'autorité (il dirigea la comptabilité générale puis fut président de chambre à la Cour des comptes) propres à dégager et imposer ces principes généraux tant en matière budgétaire que comptable.

Ces principes originaux et rigoureux n'ont pas empêché des vagues de modernisations successives. Leur bonne acclimatation n'est toutefois pas garante de leur pérennité

Les décrets du 29 décembre 1962 et du 7 novembre 2012 illustrent la compatibilité des principes fondateurs avec les modernisations attendues de chaque époque

Fondamentalement, le décret du 29 décembre 1962 ne bouleverse aucun principe. Mieux, il les conforte et démontre qu'ils sont compatibles avec une profonde modernisation de l'État, dont les années soixante ont été témoins et qui ne s'est pas ralentie depuis.

Ainsi, la comptabilité publique s'est significativement rapprochée de la comptabilité privée. Le plan de comptes s'est peu à peu aligné sur le plan comptable général mais surtout des préoccupations nouvelles sont apparues dans le règlement général telle la dimension patrimoniale de la gestion publique.

La simplification des procédures était déjà un sujet de préoccupation et le décret de 1962 en comporte plusieurs afin de mieux gérer certaines dépenses telle la paye (possibilité de dépenses avant ordonnancement), afin d'assouplir la séparation ordonnateur/comptable (développement des régies), afin de sécuriser les dépenses (nomenclature des pièces justificatives) etc...

Le décret du 7 novembre 2012 poursuit dans la même voie (cf les différents articles de ce numéro). Quelques exemples : le rapprochement ordonnateur/comptable est illustré par la possibilité donnée de mener des contrôles en partenariat sur les dépenses ; la dématérialisation sous tous ces aspects est fortement encouragée etc...

Ce décret ajoute également une dimension nouvelle et importante à la gestion publique : il renforce significativement la gouvernance de nos finances publiques donnant aux responsables politiques les moyens nécessaires au pilotage de leurs engagements dans les enceintes de l'Union européennes. La prise en compte de cette préoccupation, absente du règlement général de 1962, confirme, s'il en était besoin l'adaptabilité de l'héritage des juristes du XIX^e siècle.

Raisons et leçons d'une telle longévité

Comprendre pourquoi une construction administrative vieille de deux siècles perdure à la disparition du contexte historique qui l'a vu naître mérite examen.

Au préalable, remarquons au passage que l'on comprend mieux aussi, en se penchant sur son histoire, la spécificité dans le monde du modèle français de comptabilité publique.

Plus encore que l'héritage napoléonien, auquel appartient indiscutablement la Cour des comptes, ce sont les modalités de la construction du parlementarisme en France qui expliquent le choix fait par Villèle en 1822 au terme d'arbitrages subtils entre les grandes forces politiques issues de l'Ancien régime et de la Révolution.

Il n'est alors pas surprenant que la séparation des ordonnateurs et des comptables, assortie de la responsabilité pécuniaire de ces derniers, n'ait pas été mise en place dans d'autres grandes démocraties. Leur histoire ne les a pas conduites à choisir cette construction singulière visant à concilier des rapports de force entre les grands courants politiques qui structurent depuis des siècles la construction puis la vie de la nation française.

En revanche, la reprise de ce modèle dans les anciennes colonies africaines s'explique plus aisément. Sans minimiser l'action efficace et volontariste de l'ancien ministère de la coopération dans la diffusion des schémas administratifs français, force est de constater que nos grands principes comptables convenaient parfaitement aux nouveaux pouvoirs africains issus de la décolonisation. Ils permettaient avantageusement d'éviter aux ministres la mise en cause de leur responsabilité financière.

La longévité des principes de comptabilité publique élaborés en 1822 s'explique par une conjonction de facteurs.

D'abord, ces règles ont bien servi des organismes, nouveaux mais en expansion, qui y ont très vite trouvé avantage. S'il est vrai que « chaque chose, autant qu'il est en elle, s'efforce de persévérer dans son être » (Spinoza), la jeune administration des finances, avec ses corps de receveurs généraux et de payeurs du Trésor, et la nouvelle Cour des comptes ont pu prospérer grâce à ce corpus juridique. Ces puissants organismes ont, sans aucun doute, veillé à la perpétuation d'un droit qui légitimait leur place prépondérante.

Ensuite, on doit constater que cette stabilité de l'administration en charge du contrôle des finances publiques et la pérennité des principes qui la gouvernent font écho à la même longévité d'un autre pilier de l'État, la Préfecture, issue également de la Révolution et qui structure elle aussi la vie administrative de la Nation.

L'instabilité constitutionnelle de la France, quelques 13 constitutions (sans compter les révisions, parfois substantielles) depuis 1791, s'est donc développée sur fond de grande stabilité administrative. Il est permis de penser que la seconde a rendu possible la première ou encore que si la variété, et parfois l'instabilité des régimes n'a pas provoqué de désordres profonds et durables, c'est en partie parce que la stabilité des structures administratives a garanti la poursuite et la qualité de l'action publique.

Il faut aussi souligner que ces principes particuliers de notre comptabilité publique n'avaient pas qu'une vertu politique, conciliant des extrêmes ultras et libéraux, ils ont également permis le développement d'une administration financière loyale, probe et rigoureuse que la responsabilité personnelle des comptables a durablement assis.

Remarquons encore que le déport sur le comptable public de la responsabilité du contrôle des dépenses et des recettes, commode pour exonérer les ministres dans le contexte historique décrit plus haut, a aussi été bien utile dans le cadre des vagues successives de décentralisation.

Au moins autant que la gratuité du service rendu par les comptables de l'État et que la garantie d'une mission exercée de manière homogène, professionnelle et appuyée d'outils informatiques modernes, l'exonération, en très grande partie, de toute responsabilité financière des élus locaux devant le juge des comptes (sauf hypothèse de réquisition) est une justification très forte de la présence inédite d'un comptable de l'État pour tenir les comptes des collectivités décentralisées.

Enfin, cette permanence n'est-elle pas au fond celle de l'Administration toute entière qui a peu à peu incarné la souveraineté de l'État construite par la monarchie absolue et qui a, sous des habits divers, toujours survécu à tous les soubresauts politiques de notre histoire heurtée.

Une permanence de principes qui pourrait être remise en cause

Reste qu'au regard du temps long de l'histoire, 190 années ne constituent qu'une séquence limitée. On ne peut a priori exclure que les deux piliers de notre comptabilité publique soient un jour remis en cause, éventuellement par ricochet après l'adoption d'un texte traitant d'un sujet connexe.

Déjà, le curseur de la séparation ordonnateur/comptable n'est pas rigide ; il se déplace même de manière significative en ce moment, notamment avec la création des services facturiers.

L'informatique contemporaine et la gestion des flux de tâches des différents acteurs autorisent aussi bien des évolutions. En outre, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics reste un objet de débat. La dernière réforme (loi de finances rectificative pour 2011 du 28/12/2011) en rapprochant le contrôle du juge financier d'un contrôle du comptable plutôt que du compte a suscité des interrogations sur la pérennité de cette responsabilité atypique.

Au-delà de ces questions connues, d'autres débats cheminent, de manière sous-jacente et avec prudence pour ne pas dire difficultés.

Il en est ainsi de l'introuvable responsabilité managériale des ordonnateurs. Née avec la LOLF et en écho avec les attentes d'une société qui valorise, parfois avec outrance et dommages collatéraux, la responsabilité individuelle, cette nouvelle catégorie tente de jeter un pont entre les notions de performance, dont les responsables de missions, de programmes, de BOP sont porteurs, et les comptes que ces derniers devraient rendre sur la satisfaction des objectifs qui leur sont assignés.

Force est de constater que la définition de cette responsabilité nouvelle peine, après bientôt dix ans de réflexions, à être formulée avec la clarté utile à sa mise en jeu éventuelle.

Si, toutefois, cette responsabilité managériale prenait forme aboutie et devait être mise en œuvre, ne remettrait-elle pas en cause l'équilibre actuel ? Peut-on impunément empiler sur la tête des gestionnaires et des comptables publics des responsabilités administrative, politique, pécuniaire, parfois pénale et

à l'avenir managériale, sans omettre désormais la certification des comptes ?

Certes, les acteurs visés par ces concepts ne sont pas forcément les mêmes, mais des chevauchements compliqués existent bien. Surtout, une responsabilité est faite pour éventuellement être mise en jeu. Or, on risquerait de multiplier les organes de mise en cause, de rendre cet édifice de contrôles pluriels peu lisible, et in fine de priver d'effectivité ces responsabilités multiples pour éviter le risque de double, triple ou quadruple peines.

L'histoire n'est jamais écrite et il n'est pas sûr non plus qu'elle aille toujours dans le sens du progrès. Ce que l'histoire de notre droit des finances publiques nous apprend c'est que des choix de circonstances, traduits en règles techniques obscures au grand public que leurs auteurs n'imaginaient pas promis à une telle postérité, ont réussi à traverser toutes les épreuves et ont contribué à fonder de puissantes organisations administratives. Le décret du 7 novembre 2012 s'inscrit dans cette longue filiation ouverte en septembre 1822.

Aussi est-il utile de toujours analyser en amont avec lucidité, et bien sûr sans conservatisme, les procédures et les règlements que nous produisons aujourd'hui en grand nombre. Certains, apparemment anodins, pourraient provoquer des évolutions insoupçonnées ou défaire irrémédiablement des constructions qui nous ont si longtemps bien servi. *Ad augusta per angusta*¹. ■

¹ Vers des résultats grandioses par des voies étroites. Victor Hugo, *Hernani*, acte IV

Jean BAYLE-LESPITAU

TPG Honoraire

Un témoignage de 1962 ...

C'est au milieu de l'année 1961 que la décision fut prise de remplacer par un nouveau texte le décret du 31 mai 1862 portant règlement général de la comptabilité publique, dont on s'apprêtait à célébrer, l'année suivante, le centenaire.

Ce décret qui, durant un siècle, et malgré plusieurs tentatives de le réformer, restées infructueuses, n'a cessé de régir l'organisation financière et comptable de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics.

Il était clair, cependant, qu'il ne pouvait plus répondre, en l'état, à l'évolution qu'ont connue, dans tous les domaines de leurs interventions, et surtout depuis la dernière guerre, l'ensemble des services publics.

L'objectif était, bien sûr, de parvenir à promulguer un nouveau décret à la date du 31 mai 1962.

À cette époque, la Direction de la Comptabilité Publique comportait, en dehors des sous-directions opérationnelles, deux petites cellules chargées de promouvoir la rénovation et la modernisation des principes fondamentaux, des règles essentielles et des procédures : le Service des Etudes, à compétence générale, dirigé à l'époque par Jean Farge et auquel j'appartenais et le Bureau des Etudes, plus particulièrement en charge de la comptabilité des collectivités territoriales et des établissements publics, dont le responsable était Gilbert Rey.

C'est précisément à Gilbert Rey que fut confié le pilotage de cette opération historique. Il constitua un petit groupe de réflexion, chargé, dans un premier temps, de recenser les problèmes susceptibles de se poser dans la mise en œuvre de la rénovation projetée.

Il s'avéra tout d'abord nécessaire, ou tout au moins intéressant, d'inventorier, de dresser un état de tous les textes concernant les principes et les règles générales de la comptabilité publique intervenus depuis le 31 mai 1862.

Ce qui apparut à tous les participants comme un exercice pratique particulièrement difficile : les archives n'étaient pas alors, en effet, ce qu'elles sont aujourd'hui.

Il se trouve que, par un concours de hasards, je pouvais peut-être apporter la solution. Depuis quelques mois auparavant, j'avais en charge le suivi des deux premières expériences d'utilisation dans les services du Trésor des matériels informatiques, qui venaient de faire leur apparition sur le marché.

C'est ainsi qu'avaient été mis en place, à la Trésorerie Générale de la Marne, un ordinateur 1401 IBM consacré au paiement des pensions de la région, et à la Trésorerie Générale de l'Isère, un matériel BULL, techniquement moins avancé, intermédiaire entre les machines à cartes perforées et l'ordinateur.

J'étais de ce fait conduit à me rendre fréquemment à Chalons et à Grenoble.

Le premier fondé de pouvoirs de la Trésorerie Générale de l'Isère était un personnage d'un caractère et d'un tempérament très affirmés, véritablement passionné de son métier : Marcel Deschamps.

Le jeune fonctionnaire, que j'étais alors, était assez impressionné par ce que lui racontait cet « ancien » proche de la retraite sur la carrière qu'il avait développée et tout ce qu'il avait vécu.

Nous avons sympathisé. Et, un jour, il me confia qu'il avait recherché, trouvé et rassemblé tous les textes et documents de tous ordres concernant la comptabilité publique intervenus depuis le fameux décret de 1862.

Sur le moment, je n'apercevais pas, bien sûr, l'intérêt que pouvait présenter cet ensemble assez impressionnant.

C'est quelques mois plus tard, au cours de la première réunion du groupe que j'ai déjà évoqué, que surgit à mon esprit le souvenir de cette confiance, et tout ce qu'elle pouvait apporter.

Mais avoir à sa disposition tous ces documents était une chose. Les utiliser en était une autre.

Il est vite apparu que l'ami Deschamps était, de loin, le mieux placé – peut-être même le seul – pour tirer de sa collection tout ce dont nous avions besoin.

Et, à cet effet, il n'était guère pratique qu'il se trouve à Grenoble, alors que toutes les réflexions et tous les travaux s'effectuaient à Paris.

C'est pourquoi il lui fut proposé – ce qu'il accepta – d'être muté dans la capitale.

Très rapidement, il fut nommé Trésorier Principal à Paris, où il se transporta avec son exceptionnelle documentation.

Et il devint un des membres actifs de l'équipe dirigée par Gilbert Rey, qui apprécia tout particulièrement sa collaboration. ■



Bon de commande

Un siècle et demi d'Histoire des Trésoriers-payeurs généraux et receveurs des finances



Disponible 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 : gestionfipu@orange.fr

Coordonnées :

Nom : Prénom :

Profession :

Raison sociale :

Adresse :

Code postal : Ville :

Pays :

Adresse e-mail :

Prix de l'ouvrage

Métropole : 35 €

DROM - COM : 40 €

TOM et Étranger : 40 €

(Prix nets frais de port compris)

Nombre de numéros souhaités :

soit un total de €

Partie 2

L'élaboration du nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

— Les principaux fondements du nouveau règlement général.....	31
Luc SAÏDJ	
— Les objectifs de la réforme.....	39
Philippe JOSSE	
— Le décret GBCP, pièce indispensable à la gouvernance financière issue de la Lolf et de la modernisation de la gestion publique.....	43
Frank MORDACQ	
— Un aperçu du rôle des juridictions financières d'un règlement général à l'autre ..	47
Roch-Olivier MAISTRE / Vincent FELLER	

Luc SAÏDJ

Professeur émérite, Université Jean-Moulin Lyon 3

Les principaux fondements du nouveau règlement général

Le règlement général du 7 novembre 2012 a été élaboré dans un contexte très largement différent de celui qui avait présidé à la rédaction du décret du 29 décembre 1962. L'ouverture internationale réalisée et les engagements européens pris au cours des cinquante dernières années, le développement, en particulier depuis la décennie 1980, du principe de libre administration des collectivités territoriales locales, l'élaboration en 2001 d'une nouvelle charte budgétaire de l'État, la prise en compte, y compris dans les révisions constitutionnelles, notamment celle de 2008, de nouvelles exigences pour la gestion publique..., autant de circonstances qui ont conduit à imposer et à encadrer un nouveau texte réglementaire d'ensemble « relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ». Une première analyse, nécessairement approximative, du nouveau règlement général conduit à estimer que ce texte apporte, sur certains points, des confirmations (I), mais effectue, la plupart du temps, d'importantes promotions (II) ou, à défaut, de notables adaptations (III).

I. Les confirmations

Les principales confirmations des principes déjà retenus en 1962 concernent, sur un plan général, la hiérarchie des normes imposée par la Constitution (A), et, sur un plan sectoriel, l'autonomie du secteur public local (B).

A. La hiérarchie des normes

Le texte de 2012 ayant, comme celui de 1962, valeur réglementaire, il se devait de respecter les textes de valeur juridique supérieure, dont la plupart apparaissent notamment dans ses visas. Ceux-ci sont beaucoup plus développés que ceux accompagnant le règlement général précédent, qui ne visait que la

Constitution et l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, alors que sont ici mentionnés la Constitution (art. 37 et 47-2), le règlement communautaire (CE) 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, la loi organique du 1^{er} août 2001 (LOLF), treize codes (dont le code général des collectivités territoriales et le code des juridictions financières) et quatre lois ordinaires, dont la loi 63-156 du 23 février 1963 (notamment son article 60, relatif à la responsabilité des comptes publics).

La référence nouvelle à un texte communautaire est, évidemment, révélatrice des sources internationales et supranationales

du droit national, surtout quand elles sont, comme le règlement précité, d'application directe. Sur le plan formel, ce règlement est placé et visé après la Constitution et avant la loi organique ou ordinaire, conformément à l'actuelle hiérarchie des normes consacrée dans la Constitution, telle qu'interprétée par la jurisprudence nationale. Sur le plan substantiel, ce règlement entraîne une nouvelle conception et une nouvelle délimitation des organismes publics soumis ou susceptibles d'être soumis au règlement général (v. ci-dessous, II A).

S'agissant de la Constitution, l'innovation vient du visa de l'article 47-2 qui, introduit par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, impose, en son alinéa 2, la qualité des comptes publics, dans un domaine où la part du pouvoir réglementaire, notamment du décret de 2012, est très largement prépondérante. Pour le reste, est visé, comme en 1962, l'article 37 qui, on le sait, attribue un caractère réglementaire aux matières « autres que celles qui sont du domaine de la loi » ; s'agissant de ces dernières, principalement délimitées par l'article 34 (et une jurisprudence considérablement enrichie depuis 1962), le pouvoir réglementaire était donc subordonné, mais de façon différenciée selon les matières.

En ce qui concerne les collectivités locales ou, en tout cas, certaines d'entre elles, sa marge de manœuvre était fort réduite (v. ci-dessous, I B).

En ce qui concerne la loi organique du 1er août 2001, cette marge était, en revanche, considérable, car la mise en œuvre, budgétaire et comptable, de la loi de finances relevait essentiellement de sa compétence, sous la seule réserve de respecter l'architecture d'ensemble (non territorialisée) et les quelques principes imposés par la LOLF. À noter cependant, dans un domaine connexe, que l'article 47 du décret dispose que « les personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} », dont les collectivités territoriales et leurs établissements publics, « sont tenues de déposer leurs fonds au Trésor », sous la seule « réserve des dispositions de l'article 197 », qui concerne les opérateurs de l'État, alors que la LOLF dispose, en son article 26-3°, que « les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités au Trésor » mais « sauf disposition expresse d'une loi de finances » (actuellement l'article 116 de la loi 2003-311 du 30 décembre 2003, complétée par le décret d'application 2004-628 du 28 juin 2004) ; on peut donc avoir des doutes sur la pleine conformité de la rédaction de l'article 47 à celle des textes de valeur supérieure.

S'agissant de la responsabilité financière des agents publics, le règlement général se contente, pour l'essentiel, de renvoyer à la loi : l'article 12 indique que les ordonnateurs (dont les ministres, déclarés ordonnateurs principaux de l'État par l'article 74) « encourent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi » (sans mentionner également la Constitution, qui n'est pourtant pas dénuée d'importance s'agissant des ministres) ; l'article 52 rappelle que les comptes des comptables doivent être produits au juge des comptes et l'article 17 dispose que « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 », alors pourtant que cet article laisse au règlement général ou à un décret contresigné par le

ministre des finances le soin de fixer ses modalités d'application (art. 60-XII), et à un décret en Conseil d'État le soin de fixer le montant maximal de certains débits et remises gracieuses (art. 60-VI et 60 IX dans leur rédaction issue de la loi 2011-1978 du 28 décembre 2011) ; le règlement général abandonne donc à des décrets de valeur inférieure (v. ci-dessous) certaines dispositions qui sont loin de manquer d'importance, tant pour les intéressés (cautionnement, constatation et apurement des débits, mise en débit administrative, responsabilité des régisseurs...) que parfois pour le juge financier lui-même (montant des débits et remises gracieuses). On relèvera, cependant, le problème juridique que pourrait poser l'article 42 du règlement général qui permet un contrôle hiérarchisé (et, éventuellement, partenarial) de la dépense, qui paraît souhaitable mais dont on pourrait discuter la pleine conformité à la rédaction (en tout cas actuelle) de l'article 60 de la loi du 23 février 1963¹.

On notera, enfin, et dans une perspective inverse, que le règlement général procède, comme le texte complémentaire d'adaptation 2012-1247 du 7 novembre 2012, d'un décret en Conseil des Ministres et en Conseil d'État, qui obéit à une procédure d'élaboration particulière, laquelle lui confère une valeur supérieure à celle des décrets en Conseil d'État et des décrets simples, qui ne peuvent, notamment, le modifier, sauf s'il l'autorise. Ainsi, le règlement général permet (art. 235) à un décret en Conseil d'État de modifier ses dispositions sauf les articles 1 à 5 (qui déterminent l'essentiel du champ d'application du règlement général), 70 à 73 (relatifs aux ordonnateurs secondaires ou délégués de l'État) et 229 (relatif notamment au champ d'application du contrôle économique et financier et aux groupements d'intérêt public à comptabilité publique) – de son côté, le décret complémentaire d'adaptation dispose (art. 292) que la multitude des dispositions réglementaires qu'il modifie (247 décrets et 31 codes sont visés) « peuvent être modifiées par des actes pris dans les formes requises pour leur modification antérieurement à l'entrée en vigueur du présent décret ».

B. L'autonomie du secteur public local

L'autonomie du secteur public local apparaît à la fois dans le titre préliminaire, relatif au champ d'application du texte, et dans la structuration (en « titres », qui remplacent les « parties » du règlement de 1962) du décret, dont le titre I concerne

¹ L'article 42 du règlement général permet au comptable un « contrôle sélectif » qui, par définition, néglige certains aspects de la dépense. L'article 60-I de la loi prévoit, lui, que la responsabilité du comptable est engagée « dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée », le juge pouvant donc (ce qu'il a déjà fait) mettre en débit un comptable à propos d'une dépense hors contrôle sélectif. Mais l'article 60-IX de la loi dispose aussi, depuis la loi 2011-1278 du 28 décembre 2011 (art. 90), qu'en matière de débit sans préjudice, une remise gracieuse est possible en cas de respect par le comptable, « sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses ». L'article 60-IX a-t-il donc validé ce contrôle sélectif (empêchant alors la mise en débit) ou ne le prend-il en considération que pour l'octroi d'une remise gracieuse après mise en débit (ce que laisse, plus vraisemblablement, supposer l'article 60-IX en faisant état d'un « comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu...) ?

les principes fondamentaux, applicables à toutes les administrations publiques (et autres organismes publics soumis au décret), le titre II est relatif à la gestion budgétaire et comptable de l'État et le titre III régit la « gestion budgétaire et comptable des organismes mentionnés à l'article 3 » (article 3 qui renvoie lui-même au 4°, 5° et 6° de l'article 1^{er}, qui concernent principalement les opérateurs de l'État, dont les établissements publics nationaux).

Comme en 1962, les collectivités locales ne sont concernées que par les principes fondamentaux communs du titre I (qui comporte au demeurant d'importantes innovations, concernant notamment la qualité des comptes) et ne font donc pas l'objet, comme l'État (titre II) et les opérateurs (titre III), de dispositions spécifiques.

Cette autonomie « en négatif » tient, on le sait, au fait que la Constitution (art 34 et 72) réserve à la loi le soin de fixer les principes et conditions de la libre administration des collectivités territoriales, et que la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État, comme la pratique, inspirée d'une tradition politique de révérence (au moins en principe) à l'égard des élus locaux, a consacré une conception extensive du domaine de la loi.

La compétence réglementaire ne peut donc pleinement s'exercer qu'à l'égard de l'État et des opérateurs car, s'agissant des collectivités locales, l'essentiel de la réglementation budgétaire et comptable relève de dispositions législatives, ainsi que le confirment par ailleurs certains articles du règlement général, qui disposent par exemple que, pour le secteur public local, c'est la loi qui confère la qualité d'ordonnateur (art. 10) ou que le contrôle de la gestion des ordonnateurs par le ministre chargé du budget ne concerne que l'État et les organismes relevant du titre III (art. 61) – une révérence supplémentaire tenant au fait que, dans certains domaines laissés à la compétence réglementaire, comme celui des pièces justificatives, c'est un décret et non plus un arrêté qui doit intervenir (art. 50) lorsque est concernée une collectivité locale.

Mais l'article 4 du règlement général exclut également de l'application de ses titres II et III les « établissements publics locaux d'enseignement » et établissements assimilés (mentionnés à l'article 1^{er}-2°) et les « établissements publics de santé » et groupements assimilés (mentionnés à l'article 1^{er}-3°) qui, eux, n'appartiennent qu'à la marge au secteur public local et ne bénéficient très vraisemblablement pas du principe constitutionnel de libre administration (la tutelle qui s'exerce sur eux est d'ailleurs particulièrement accentuée). Leur exclusion des titres II et III s'explique donc, elle, plutôt par le particularisme des dispositions qui leur sont applicables et qui sont, pour l'essentiel, contenues dans le code de l'éducation ou le code de la santé publique (dont, d'ailleurs, la partie réglementaire est parfois fort étendue)².

² Un raisonnement (partiellement) analogue pouvant être appliqué aux offices publics de l'habitat, qui ne sont pas expressément mentionnés dans le règlement général mais qui sont juridiquement des « établissements publics locaux à caractère industriel et commercial », régis par le code de la construction et de l'habitation et dont certains demeurent soumis aux règles de la comptabilité publique (adaptées).

II. Les promotions

Par rapport au règlement général de 1962, le décret de 2012 traduit d'importantes promotions concernant les administrations publiques (A), la qualité comptable (B) et la gestion budgétaire (C).

A. Les administrations publiques

Le règlement général de 2012 traduit l'émergence en comptabilité publique de la notion d'« administrations publiques » qui, mentionnée depuis 2008 dans la Constitution (art. 47-2, al. 2), est utilisée dans l'article 1^{er} du décret pour délimiter le champ d'application principal du règlement général, remplaçant ainsi la notion d'« organismes publics » utilisée en 1962 et fondée exclusivement sur le critère juridique de personnalité morale (publique).

La notion d'administration publique relève, elle, de la comptabilité économique, nationale, internationale (système de comptabilité nationale – SCN 93 – des Nations-Unies et, par extension, du FMI) et, surtout ici, européenne, avec le système européen de comptes – SEC 95 – adopté et imposé par le règlement précité du Conseil du 25 juin 1996 modifié, en particulier pour calculer dettes et déficits publics et apprécier ainsi le respect ou la violation par les pays membres de leurs engagements européens en ce domaine – ce qui a notamment entraîné les textes les plus récents sur la discipline budgétaire et financière (directive européenne du 8 novembre 2011, traité du 2 mars 2012, loi organique française du 17 décembre 2012 et loi de programmation financière française du 31 décembre 2012).

Dans cette optique, on le sait, les administrations publiques sont les « unités institutionnelles » qui, en substance, sont alimentées, directement ou indirectement (concours financiers), par des prélèvements obligatoires, et qui, pour la France (qui ne connaît pas le secteur des administrations des États fédérés), sont réparties en trois sous-secteurs institutionnels conduisant à distinguer, parmi les administrations publiques, les administrations centrales (État/organismes divers d'administration centrale), les administrations publiques locales (collectivités locales/organismes divers d'administration locale) et les administrations de sécurité sociale (régimes obligatoires d'assurance sociale/organismes dépendant financièrement de ces régimes, dont, en France, les établissements publics de santé).

Cette classification entraîne, s'agissant du règlement général, deux différences principales avec la notion antérieure d'organismes publics.

La première est l'inclusion dans le périmètre public de personnes morales de droit privé (celles qui sont bénéficiaires, directs ou indirects, de prélèvements obligatoires). L'article 1^{er} – 5° du règlement général soumet donc à ce dernier, « après avis conforme du ministre du budget et lorsque leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé » répondant aux critères ci-dessus. Mais la portée pratique de cette inclusion est réduite à quelques organismes volontaires (essentiellement associatifs, financés par des organismes publics dont elles prolongent l'action – notamment en matière de formation professionnelle) car le règlement exclut, de façon d'ailleurs

beaucoup plus implicite qu'explicite, les caisses régionales et locales de sécurité sociale, certes (juridiquement) personnes morales de droit privé (mutualiste) mais en application d'un système (législatif) spécifique entraînant des dispositions réglementaires traditionnellement et formellement (sinon toujours matériellement), différentes de celles applicables aux personnes morales de droit public (dont, il convient de le rappeler, font, en revanche, partie les caisses nationales et « spéciales » de sécurité sociale, qui sont, elles, des établissements publics, relevant des titres I et III du règlement général).

La seconde différence entre « administrations publiques » et « organismes publics » traditionnels tient au fait que les services publics marchands assurés par des « organismes publics » sont exclus des « administrations publiques » (et inclus, en comptabilité économique, dans le secteur des sociétés, financières ou non financières). Mais, ici, le décret continue de soumettre certains d'entre eux au règlement général en disposant (art. 1^{er}, al. 1^{er}) que ce dernier est applicable, non seulement aux administrations publiques (au sens du règlement européen précité), mais aussi « aux personnes morales mentionnées au 6° », à savoir « les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement » (art. 1^{er} – 6°) ; on perçoit là l'écho de la distinction opérée en 1962 entre, d'une part les établissements publics nationaux industriels et commerciaux soumis (art. 216 à 225 du règlement général) à des règles adaptées de comptabilité publique mais désormais assujettis à des règles (du titre III) semblables à celles applicables aux établissements publics administratifs³, d'autre part les établissements publics industriels et commerciaux considérés comme des entreprises publiques (auxquelles le statut d'EPIC convient d'ailleurs de moins en moins) et exclus, en principe, de toute règle de comptabilité publique (sinon de droit public).

Peut-être convient-il d'ajouter que, dans ces conditions, et compte tenu de leurs finalités différentes, comptabilité « publique » et comptabilité « économique » ne sont pas, et ne peuvent pas être, présentées de la même façon et continuent d'obéir à une architecture et, parfois, à des concepts divergents, l'article 53 du règlement général indiquant simplement que la comptabilité publique « est également organisée en vue de permettre le traitement des opérations par la comptabilité [économique] nationale » - qui, par ailleurs, relève d'autorités administratives différentes (INSEE, Autorité de la statistique publique créée en 2008) dont l'indépendance professionnelle est de plus en plus exigée - et pour de bonnes raisons (non françaises) - par les instances communautaires (notamment dans la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011).

³ Parmi lesquels figurent notamment les groupements d'intérêt public composés exclusivement de personnes morales soumises à la comptabilité publique ou qui ont fait le choix de cette dernière (art. 112 de la loi 2011-525 du 17 mai 2011) et que le règlement général déclare alors soumis à ses dispositions (art. 1^{er}, dernier alinéa), donc aux titres I et III (sauf pour le contrôle budgétaire : art. 229). En sens inverse, l'article 5 du décret exclut de son champ d'application « les autorités publiques indépendantes » et certaines institutions dotées d'une spécificité marquée (Académies, chambres consulaires sauf d'agriculture, CNRA, INAO, Monnaie de Paris...).

B. La qualité comptable

La promotion de la qualité comptable avait été amorcée avec la rénovation, principalement à partir des années 1990, des comptabilités locales (en particulier l'instruction M 14, officialisée et généralisée en 1997), mais l'impulsion décisive a été donnée par la LOLF, notamment dans une disposition de principe énoncée par son article 27, alinéa 3, à l'intention des comptes de l'État mais reprise, en termes (quasi) identiques, par l'article 47-2, alinéa 3, de la Constitution qui, issu de la révision de 2008, est venu disposer 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 ».

Il appartenait donc au pouvoir réglementaire de détailler, à l'intention de toutes les administrations publiques, ce principe essentiel, en le combinant avec le principe, également décisif, déjà posé par le décret de 1962 (art. 52) mais accentué et juridiquement affermi par la LOLF, en vertu duquel « les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales [entrant dans le champ d'application du décret, y compris celles n'appartenant pas aux administrations publiques : v. ci-dessus II A] ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales » (art. 56, al. 5, du décret, reprenant la formule utilisée, à l'intention de l'État, par l'article 30, alinéa 2, de la LOLF) - étant rappelé que, par ailleurs, les services publics industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans le champ d'application du décret sont, de plano, soumis aux règles, internationales et nationales, du droit (privé) commun comptable (et relèvent, notamment, en France, de l'Autorité des normes comptables). Du coup, le parti avait été pris de s'inspirer, dans la mesure du possible (et du réalisme de leurs auteurs), des normes (plus ou moins) adaptées au secteur public (non marchand) et recommandées par les instances comptables internationales privées (normes IPSAS, élaborées par l'International Public Sector Accounting Standard Board, comité spécialisé de l'International Federation Accountants - IFAC -).

Les principes consacrés dans le droit positif français sont donc déclinés dans le règlement général de 2012, essentiellement dans son titre I (art. 53 à 60)⁴, auquel renvoient très largement les titres II (notamment son article 163) et III (notamment son article 201) mais qui, pour le détail, renvoie lui-même à des arrêtés ministériels chargés, non seulement d'assurer la cohérence entre les différentes comptabilités (générale, budgétaire, analytique, des coûts, des valeurs inactives) (art. 55) mais encore de fixer « les règles comptables propres à chaque catégorie de personnes morales » (art. 54). On sait, en effet, que le degré de modernisation des comptabilités n'est pas le même pour l'État qui, depuis l'édition du premier recueil des normes comptables en 2004 (la dernière version date de 2011), possède une comptabilité générale plus évoluée que celle des collectivités locales (freinées par le lien entre comptabilité

⁴ L'article 53 précisant, cette fois, la notion de comptabilité publique (l'article 13 le faisant, de son côté, pour celle de comptable public).

générale et budget), de la sécurité sociale (dont le premier plan comptable unique – PCUOSS – date de 2008) et des opérateurs (dont la diversité est grande). On sait aussi qu'en ce domaine un rôle, important et délicat, a été confié au Conseil de normalisation des comptes publics (du secteur non marchand) créé en 2008 (art. 115 de la loi de finances rectificative du 30 décembre modifiant l'article 136 de la loi de finances pour 2002) – qui a, bien sûr, rendu un avis (favorable) sur le projet de règlement général (avis n° 2011-08 du 17 octobre 2011).

À noter que ce règlement inclut aussi dans la comptabilité générale, mais seulement « le cas échéant » car la question est fort complexe, « l'établissement de comptes consolidés ou combinés » (art. 56 et 203).

À relever enfin le mutisme quasi total du règlement général sur l'important problème de la certification des comptes (seul l'article 202 dispose, de façon prudente et laconique, que les états financiers des opérateurs de l'État « peuvent être soumis à certification »). Pourtant certaines modalités de cette certification relèvent a priori, et parfois explicitement, du pouvoir réglementaire (v. par exemple l'article 17 de la loi du 21 juillet 2009 sur les hôpitaux). Il est vrai que la question est délicate et que son traitement peut paraître prématuré car, hormis pour l'État et le régime général de sécurité sociale, bien des questions restent en suspens ; la loi du 29 juillet 2011 (art. 62) a bien posé le principe d'un contrôle de la Cour des comptes sur la certification des comptes de l'ensemble des administrations publiques, mais ne sont, pour l'instant, soumis à certification (obligatoire) que les comptes de certains établissements publics (hôpitaux, universités...) et d'importants choix de principes directeurs restent encore en débat pour les collectivités locales (y compris pour ce qui concerne le rôle que la DGFiP pourrait être amenée à jouer en ce domaine...).

C. La gestion budgétaire

Le règlement général de 2012 est, comme le précise son intitulé, « relatif à la gestion budgétaire et comptable publique » et manifeste ainsi le retour du « budgétaire » qui, bien présent dans les règlements généraux des 31 mai 1838 et 31 mai 1862 (notamment leur titre consacré à la « comptabilité législative »), avait été écarté dans le décret du 29 décembre 1962 et, du coup, éparpillé en de nombreux textes (dont témoignent les abrogations prononcées par le décret général et les modifications apportées par le décret complémentaire d'adaptation du 7 novembre 2012). Le décret général de 2012 en revient donc à une définition du budget, au demeurant largement

⁵ L'article 5 du décret du 31 mai 1862 définissait le budget comme « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État ou des autres services que les lois assujettissent aux mêmes règles ». L'article 7 du décret de 2012 définit ledit budget comme « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses », mais en ajoutant, par référence aux évolutions récentes, que « le cas échéant, il prévoit et autorise les emplois et engagements de dépenses ». On relèvera, par ailleurs, que le règlement général de 2012 ne fait plus mention de « l'état des prévisions (ou prévisionnel) de recettes et de dépenses » utilisé par le décret de 1962 (pour les services dont les crédits sont évaluatifs) et qui aux termes de diverses dispositions du décret complémentaire 2012-1247 du 7 novembre 2012, est remplacé par le mot... « budget ».

semblable à celle donnée par le décret du 31 mai 1862⁵, et à une vision plus large de la gestion publique⁶ mais son apport en la matière est inégal.

Pour les collectivités locales, cet apport est minime dès lors que les budgets locaux restent contraints par leur lien obligé avec la comptabilité générale (y compris dans les budgets par fonction, qui doivent, à plusieurs égards, continuer d'y recourir) et qu'en tout état de cause l'essentiel des règles budgétaires échappent au règlement général (v. ci-dessus I B). Ce dernier en est donc réduit à rappeler dans son titre I (art. 58) que la comptabilité budgétaire doit retracer l'ouverture et l'utilisation des crédits en permettant de comparer autorisation et exécution...

S'agissant des organismes régis par le titre III, la valeur ajoutée est plus importante car le texte permet de rassembler certains principes en les alignant sur ce qui est désormais exigé des « opérateurs de l'État », essentiellement pour permettre à ce dernier de suivre l'exécution de la... LOLF (notamment la destination, en sus des recettes, des autorisations d'engagement, des crédits de paiement et des autorisations d'emplois, ainsi que l'établissement de documents prévisionnels de gestion des personnels : v. art. 175, 182 et 204). Mais ces opérateurs sont loin de bénéficier des facilités de la LOLF (qui leur apporterait plutôt des contraintes supplémentaires) puisque, en particulier, leur budget reste un budget par nature, certes globalisé en trois enveloppes permettant une certaine fongibilité asymétrique (v. art. 178) mais dont les crédits ne sont présentés par destination qu'« à titre indicatif » (art. 178).

Ce n'est donc que pour l'État que le nouveau règlement général consacre véritablement, et longuement (titre II, art. 63 à 173), une organisation budgétaire et comptable réellement nouvelle, à la faveur du découplage radical (mais peut-être financièrement dangereux) opéré par la LOLF (art. 27 et 28) entre le budget, fondé sur une nomenclature complètement déconnectée du plan comptable et retracé en comptabilité de caisse, et la comptabilité générale, tenue en droits constatés (par exercice annuel) selon les normes du plan comptable, auxquelles vient s'ajouter une comptabilité d'analyse des coûts, propre à l'État et fondée à la fois sur les données de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale (v. art. 165 du décret).

Tout en s'efforçant d'assurer une articulation cohérente entre comptabilité budgétaire (distinguant affectations et autorisations d'engagement, crédits de paiement, autorisations d'emplois, recettes : v. art. 154 à 161) et comptabilité générale, le règlement général était, en conséquence, nécessairement appelé à mettre en évidence le « budgétaire ».

On retrouve donc dans le décret l'essentiel du « droit dérivé » de la LOLF, à commencer par le cadre, désormais bien connu

⁶ On pourrait être tenté de faire le rapprochement avec les règlements financiers applicables au budget général de l'Union européenne mais il ne faudrait alors pas oublier que ces règlements financiers, notamment celui du 25 octobre 2012, tiennent, en quelque sorte, lieu à la fois de loi organique et de texte d'application (lui-même complété par un règlement délégué du 29 octobre 2012).

(donc peu développé ici), mis sur pied dès l'origine (puis amélioré) pour mettre en œuvre, territorialiser ou fonctionnaliser les programmes (responsables de programme, budgets opérationnels de programme, unités opérationnelles, dialogue de gestion...) et leur donner une dimension nécessairement pluriannuelle.

On y trouve aussi des suites logiques mais jusque-là informelles (car discutées, voire contestées) de la nouvelle architecture⁷, avec, notamment (art. 73), la désignation obligatoire comme ordonnateurs secondaires ou délégués des responsables de programme, de budget opérationnel de programme ou d'unité opérationnelle, ainsi que du responsable de la fonction financière de chaque ministère (la Cour des comptes aurait préféré chaque mission), dont l'institution (art. 69) constitue une (vraie) nouveauté qui annonce peut-être une dissociation (opérée dans certains pays tels que l'Allemagne, le Canada ou le Royaume-Uni) entre les « autorités administratives » et les « autorités politiques », au premier rang desquelles les ministres, qui restent cependant ordonnateurs principaux de l'État⁸.

On y reconnaît enfin (art. 87 à 106) les nouvelles caractéristiques du « contrôle budgétaire », que dessinait auparavant le décret 2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier des administrations d'État pour adapter ce contrôle aux exigences, nouvelles, d'un « budget de performance », en substituant au contrôle financier traditionnel une modulation des visas ou avis des contrôleurs (ministériels ou en région), destinés principalement à assurer la « soutenabilité » (y compris à l'égard des lois de programmation des finances publiques), la cohérence et la qualité de l'élaboration et de l'exécution budgétaires (on ne manquera cependant pas de rappeler, même si c'est sans nostalgie, que la loi du 10 août 1922 prévoyait déjà, en son article 5, que le contrôleur des dépenses engagées devait notamment examiner, avant de décider sur l'octroi de son visa, « les conséquences que les mesures proposées peuvent entraîner pour les finances publiques »).

III. Les adaptations

Les principales adaptations consacrées par le nouveau règlement général concernent, non seulement la terminologie imposée par les temps (« soutenabilité » ou « caractère soutenable », « qualité », « audit »...), mais encore, quant au fond, la séparation des ordonnateurs et des comptables (A), les contrôles financiers (B) et l'informatisation (C).

A. La séparation des ordonnateurs et des comptables

Le décret de 2012 réaffirme (art. 9) et organise (art. 10 et s.) le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

⁷ Le nouveau règlement général précisant, par ailleurs, la notion budgétaire de ministère (art. 63).

⁸ Et peuvent donc chacun librement choisir le responsable de la fonction financière. À noter, par ailleurs, la suppression de la possibilité ouverte par le décret de 1962 (art. 63) de conférer la qualité d'ordonnateur principal aux directeurs de services dotés d'un budget annexe.

– étant rappelé que pour les collectivités locales ce principe est consacré (et encadré) par des dispositions législatives (v. notamment les articles L.1617-2 et L.1617-3 du Code général des collectivités territoriales).

En particulier, le règlement général maintient le rôle de « payeur » du comptable, chargé de veiller, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, à la régularité des ordres de recette et, surtout, de dépense et d'exercer en conséquence les contrôles énumérés aux articles 19 et 20, qui reprennent, à quelques nuances près, les termes utilisés dans les articles 12 et 13 du décret de 1962 (certains contrôles supplémentaires étant exigés par l'article 195 dans les organismes soumis au titre III – et par l'article L.1617-3 du CGCT dans les collectivités locales). Subsiste donc la caractéristique principale du « modèle français » (ou, plus généralement, « latin »), qui se distingue ainsi du modèle dans lequel le comptable n'a qu'un rôle de « caissier » (et de « teneur de comptes »), et qui est repris, notamment, dans l'article 68 du règlement financier européen du 25 octobre 2012, aux termes duquel ce sont les ordonnateurs qui « demeurent pleinement responsables [...] de la légalité et de la régularité des dépenses placées sous leur contrôle » (art. 60-3), alors que les comptables ne sont chargés (en plus de la tenue de la comptabilité et de la surveillance des systèmes comptables) que de « la bonne exécution des paiements, de l'encaissement des recettes et du recouvrement des créances constatées », ainsi que de la « gestion de trésorerie » (art. 60-1).

Ceci étant, le règlement, non seulement reprend (art. 78, 128, 188, 210 et s.) les traditionnels « empiètements » du comptable sur les fonctions de l'ordonnateur (certaines opérations fiscales ou répressives, paiements sans ordonnancement, compte financier commun des opérateurs, au sein desquels ils peuvent être aussi chefs des services financiers de l'ordonnateur...), mais encore apporte quelques éléments nouveaux d'assouplissement du système, notamment la possibilité de services facturiers, placés sous l'autorité du comptable (art. 41 et 131) et d'un « contrôle sélectif » du comptable sur la dépense (contrôle hiérarchisé et contrôle partenarial, désormais mentionnés – après le préambule du décret du 25 mars 2007 sur les pièces justificatives dans le secteur public local – par l'article 42, dont la pleine légalité ou, en tout cas, la pleine cohérence avec les termes actuels de la loi peut être discutée : v. ci-dessus I A). Par ailleurs, les services du comptable et ceux de l'ordonnateur sont nécessairement appelés à une collaboration accrue pour la tenue des comptabilités, dont l'importance croît sans cesse (valorisant ainsi le rôle du comptable : v. ci-dessous III B), tandis que l'informatisation croissante des supports et des procédures (v. ci-dessous III C) facilite les contrôles du comptable mais pose en termes nouveaux le rôle de celui-ci (l'ordonnateur doit-il se voir assigner un comptable ou un logiciel comptable ?).

B. Les contrôles financiers

Le nouveau règlement général s'est, évidemment, efforcé d'adapter les contrôles financiers aux évolutions récentes de la gestion publique, mais de façon différenciée selon les personnes morales et/ ou les types de contrôle.

Le contrôle de régularité exercé (dans les limites de la jurisprudence Balme) par les comptables a été, on l'a souligné (ci-dessus III A), maintenu pour toutes les catégories d'organismes.

À l'opposé, le contrôle financier traditionnellement exercé dans les administrations d'État a subi, ainsi qu'également indiqué ci-dessus II C, une profonde mutation avec l'institution d'un contrôle budgétaire issu de la LOLF, principalement centré sur la soutenabilité et la cohérence, (et habituellement exercé, signe de l'interpénétration croissante des contrôles, par un contrôleur budgétaire et comptable ministériel ou, en région, par le directeur régional des finances publiques).

On notera aussi le développement d'un contrôle budgétaire de ce type⁹ dans les organismes relevant du titre III du décret mais ici exercé (malgré quelques précautions) dans un contexte et un esprit de tutelle (que, il est vrai, certains mauvais esprits relèvent également dans les administrations d'État). Le contrôle de tutelle, largement supprimé pour les collectivités locales en 1982 (mais maintenu, en droit ou en fait, pour les établissements publics de santé et les établissements publics d'enseignement), demeure, en effet, en vigueur pour les « opérateurs de l'État » et se manifeste notamment par la nécessité de principe d'une approbation des actes budgétaires (art. 176) et par les pouvoirs reconnus au contrôleur budgétaire (art. 220 et s.), en particulier dans un refus de visa (que seul le ministre du budget peut surmonter) ou un avis défavorable (l'article 225 précisant cependant que le visa ou l'avis favorable « ne peut être refusé pour un motif relatif à la légalité d'un projet d'acte »).

On relèvera surtout les développements sur le contrôle interne (et, corrélativement, le « contrôle du contrôle »), sauf pour les collectivités locales, qui demeurent libres en ce domaine (mais dont les plus importantes organisent de plus en plus ce type de contrôle).

S'agissant de l'État, le règlement général prévoit la mise en place dans chaque ministère d'un dispositif de double contrôle : d'une part un contrôle interne budgétaire, qui « a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire tenue et de soutenabilité de la programmation et de son exécution » (art. 170), et qui fait l'objet d'une évaluation annuelle par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (art. 171) ; d'autre part un contrôle interne comptable, qui « 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'à son dénouement comptable » (art. 170) et dont la qualité doit être appréciée par le comptable (art. 77), en application de l'article 31 de la LOLF, qui confie aux comptables publics le soin de veiller au respect des principes posés par les articles 27 à 30, notamment la qualité des comptes de l'État (art. 27, al. 3) (on relèvera qu'un rôle semblable est confié aux comptables des

institutions communautaires par l'article 68.1.e du règlement financier du 25 octobre 2012). L'ensemble faisant l'objet d'audits budgétaires et comptables coordonnés par un comité ministériel d'audit interne (art. 172), le ministre du budget exerçant, par ailleurs, un « contrôle sur la gestion des ordonnateurs de l'État et des organismes relevant du titre III par l'intermédiaire de l'inspection générale des finances et des autres services d'audit et de contrôle ou agents habilités à cet effet » (art. 61).

En ce qui concerne les organismes relevant du titre III, le règlement prévoit également la mise en place, dans chaque organisme, d'un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable (art. 215), sur lesquels repose la qualité des comptes (art. 210) et qui sont définis (par l'article 215) dans les mêmes termes que ceux employés (par l'article 170 précité) pour l'État mais qui s'exercent nécessairement dans des conditions différentes. D'une part, l'agent comptable (qui, on le rappellera, n'appartient pas nécessairement à la DGFIP) n'est pas officiellement chargé de garantir la qualité des comptes mais peut seulement présenter des observations en ce domaine à l'occasion de l'examen du compte financier (art. 212, al. 4). D'autre part, le règlement général prévoit un « audit interne budgétaire et comptable » qui, « exercé de manière indépendante et objective a pour objet de donner à chaque organisme une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables qu'il conduit, ainsi qu'une appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable » (art. 216) ; cette fonction peut être exercée par un comité d'audit mis en place par l'organe délibérant (qui arrête, par ailleurs, un programme d'audit) (art. 216) ou, à défaut (tutelle oblige), par des auditeurs désignés par l'autorité ministérielle (art. 217).

C. L'informatique financière

On ne peut manquer, enfin, de relever l'article 51 du décret qui, inclus dans le titre I commun à tous les organismes soumis au règlement général, dispose que « l'établissement, la conservation et la transmission des documents et pièces justificatives de toute nature peuvent, dans des conditions arrêtées par le ministre chargé du budget, être effectués sous forme dématérialisée ».

Cette disposition officialise ou donne un surcroît de base juridique aux opérations de dématérialisation déjà réalisées ou en cours de réalisation, notamment dans les échanges entre ordonnateurs et comptables des collectivités locales (système Hélios, remplaçant une vingtaine d'applications dont INDIGO et OCRE) et, bien sûr, dans le cadre de l'informatisation financière et comptable de l'État avec le système ayant abouti (encore imparfaitement) à CHORUS (qui conditionne une pleine mise en œuvre des principes posés par la LOLF, en particulier la comptabilité des coûts mentionnée à l'article 27), sans oublier les projets COPERNIC (gestion de l'assiette et du recouvrement des recettes fiscales) et ONP (opérateur national de paye).

Toutes entreprises qui montrent d'ailleurs, par les obstacles mêmes auxquels elles se heurtent, la nécessité de repenser

⁹ Qui est substitué, s'il y a lieu, au contrôle économique et financier qui s'exerçait auparavant.

certaines schémas traditionnels encore en vigueur et d'opérer « la réforme de l'État par l'informatique ».

* *
*

Une remarque générale en guise de conclusion. De l'aveu même (fort compréhensible) de ses auteurs, le nouveau règlement général répond (comme d'ailleurs celui de 1838 ou de 1862) à

l'ambition d'instaurer, à terme, « un code de la gestion budgétaire et comptable publique en rassemblant dans un texte unique l'ensemble des principes et règles relatifs à cette gestion ». On peut, bien sûr, discuter longuement de l'opportunité et, modernité terminologique oblige, de la soutenabilité d'un tel projet mais, en tout état de cause, la réalisation de ce dernier supposerait – retour à la hiérarchie des normes – un « règlement général » qui, en France, devrait comporter en priorité des dispositions... supra réglementaires. ■

Philippe JOSSE

Conseiller d'État, directeur du budget de mars 2006 à mai 2011,
professeur associé de finances publiques à l'Université Paris I

Les objectifs de la réforme

La longévité des grands textes comptables est bien connue : le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, remplaçant le décret du 31 mai 1862, aura été celui du centenaire ; le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, remplaçant lui-même le décret de 1962, celui du cinquantenaire.

Cette pérennité des règles relatives aux opérations d'exécution des budgets publics tranche de manière heureuse avec l'instabilité normative qui affecte la plupart des autres branches du droit.

C'est pourquoi, avant même de présenter les objectifs poursuivis par les rédacteurs du décret du cinquantenaire, vient la question de savoir pourquoi est apparu, à la fin de la précédente décennie, le besoin de faire évoluer le texte de 1962.

Force est de dire qu'il n'y a pas eu un fait générateur unique, plutôt un faisceau de causes, dont la rencontre a conduit les responsables de la direction générale des finances publiques et de la direction du budget et leurs collaborateurs à lancer les travaux, puis à consacrer près de trois ans à rédiger un texte et à mener les concertations nécessaires, que ce soit avec les ministères gestionnaires, les autres directions et les agents des administrations financières et, naturellement, la Cour des comptes, étroitement associée à l'ensemble du processus, de même que l'Inspection générale des finances.

D'abord, quitte à inverser l'ordre habituel des facteurs, il faut pointer ce que ce texte n'est pas

Il n'est pas le fruit d'une « commande politique » ; initié sous une législature, il a d'ailleurs été finalisé sous la suivante, après l'intervention d'une alternance. À l'instar de la LOLF, ce texte est neutre vis-à-vis des choix politiques qui peuvent être ceux d'un gouvernement ou d'une majorité parlementaire.

Il n'est pas non plus la traduction d'une volonté de détruire ce qui existe pour reconstruire ensuite à partir d'une *tabula rasa* : les « fondamentaux » demeurent, qu'il s'agisse de la séparation des ordonnateurs et des comptables, du principe de l'unité de caisse, des attributions, obligations et responsabilités des comptables publics, des différentes phases des opérations de recettes et de dépenses (avec la conservation du célèbre « ELOP », pour engagement, liquidation, ordonnancement, paiement).

Les causes « positives », pour leur part, me paraissent au nombre de quatre

L'intervention de la LOLF, tout d'abord, vient naturellement à l'esprit. Pour autant, un peu plus de onze années auront séparé l'adoption de la loi organique du 1^{er} août 2001 de celle du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 ; en prenant pour point de référence non plus l'adoption de la LOLF, mais son entrée en vigueur complète le 1^{er} janvier 2006, ce délai s'établit à un peu plus de six années. Il était donc possible de faire cohabiter les nouveaux principes de la LOLF et les vieilles formulations du décret de 1962, que tout le monde appelait d'ailleurs « le » RGCP, sans jamais citer la date de ce décret, ni même son statut de décret. Néanmoins, cette coexistence était source d'inconfort. Il existait bel et bien, avant le décret de 2012, un droit dérivé de la LOLF, qui avait créé des notions universellement utilisées dans l'administration, par exemple la notion de BOP (budget opérationnel de

programme) ou de R. prog (responsable de programme) ; mais ce droit dérivé était un droit quasi non écrit, ou bien écrit dans des circulaires signées du directeur du budget et, partant, placé à un niveau relativement humble de la hiérarchie des normes... Ceci a pu avoir ses avantages : l'architecture de mise en œuvre de la LOLF, parce qu'elle reposait sur du « droit mou », gardait sa flexibilité, facilitant ainsi les ajustements qui ont pu apparaître nécessaires. Mais avec le temps, l'argument perdait peu à peu de sa force, tandis que grandissaient les inconvénients qu'il pouvait y avoir à ne pas trouver trace, dans les textes comptables, des grands concepts du droit budgétaire.

Une deuxième cause profonde a tenu à la nécessité de donner une assise juridique aux multiples innovations qui, indépendamment de la LOLF, ont marqué ces dernières années la gestion publique : les services facturiers ; les centres de services partagés ; le contrôle hiérarchisé de la dépense ; le contrôle partenarial ; le contrôle interne comptable ; la programmation budgétaire et le contrôle interne budgétaire¹ etc ... Pour la plupart d'entre elles, ces innovations ne pouvaient être pleinement développées qu'avec un support textuel de niveau décréto.

La troisième des causes profondes tient au besoin, de plus en plus ressenti, de combler certains vides juridiques et de répondre à des questions en suspens. Qui, par exemple, est responsable de la tenue de la comptabilité budgétaire ? L'ordonnateur, le comptable, ou le contrôleur budgétaire ? Comment affermir le contrôle des emplois, dont la maîtrise constitue l'une des clés de voûte de celle des dépenses publiques ? Comment s'assurer que les opérations de décaissement et d'encaissement des centaines d'opérateurs de l'État puissent être anticipées, avec le maximum de sécurité, par l'agence France Trésor ?

Faire un décret n'était, évidemment, pas la condition *sine qua non* d'une réponse à ces questions et aux nombreuses autres que l'évolution de la gestion publique a fait apparaître ces dernières années ; mais un texte ayant vocation à traiter de l'ensemble de la gestion budgétaire et comptable ne pouvait que constituer un lieu propice pour apporter une telle réponse.

La quatrième des causes profondes tient à l'obsolescence qui, progressivement, frappait certaines des dispositions du RGCP. Les dispositions du titre III, relatives aux organismes autres que l'État et les collectivités territoriales, notamment, appelaient un profond dépoussiérage. Par ailleurs, ce texte faisait de plus en plus mentir son intitulé : avec le temps, en effet, le règlement général avait cessé de l'être, des décrets autonomes couvrant des pans très importants de notre système d'exécution et de restitution des opérations de recette et de dépense (décrets de 1965 sur les modes et procédures de règlement des dépenses, sur le paiement sans ordonnancement des dépenses de rémunération, de 1992 sur le recouvrement des créances de

l'État etc...) ; l'ensemble de la réglementation relative au contrôle budgétaire avait, également, été placé hors du champ du RGCP.

Au total, à la fin de la précédente décennie, les avantages d'une refonte de grande ampleur sont progressivement apparus plus importants que les inconvénients qui s'attachent nécessairement à toute entreprise de ce type, permettant de lancer le processus d'élaboration d'un nouveau texte, processus dont sont issus les décrets du 7 novembre 2012.

* *
*

Une fois identifiés les faits générateurs de la réforme, ses causes profondes, il devient plus facile de mettre en relief les grands objectifs poursuivis à cette occasion.

J'en relèverai cinq : réunir, en un seul texte, droit budgétaire et droit comptable ; définir le champ d'application de la comptabilité publique ; synthétiser et affermir le droit dérivé de la LOLF ; donner un fondement juridique aux multiples innovations de la gestion publique, qui vont du déploiement des services facturiers à la programmation pluriannuelle ; enfin, rénover et uniformiser le cadre budgétaire et comptable des organismes publics autres que l'État et les collectivités territoriales.

Premier objectif : réunir droit budgétaire et droit comptable en un texte unique

Le budget, selon la définition éprouvée et d'ailleurs reprise par le décret du 7 novembre 2012, est un texte d'autorisation et de prévision. La comptabilité, pour sa part, restitue l'exécution de cette autorisation et de cette prévision, restitution qu'elle insère, en outre, dans une perspective plus large, synthétisant l'ensemble des données relatives à la situation financière de l'entité considérée. Le budget prévoit et autorise, la comptabilité restitue et synthétise ; il s'agit des deux faces d'une même réalité, celle de la vie et de la situation financière de l'État et des autres entités publiques, présentée *ex ante* quand il s'agit de budget et *ex post* quand il s'agit de comptabilité.

Il n'y avait donc aucune raison de maintenir séparés les corpus des textes comptables et budgétaires (ensemble des textes relatifs au contrôle budgétaire, notamment). C'est ainsi tout naturellement que le décret du 7 novembre 2012 contient, dans son intitulé mais également dans sa substance, l'ensemble des normes de rang décréto relatives aux budgets et à la comptabilité publics, comme le fait la LOLF pour les dispositions de rang organique.

Répondant à ce souci de réunion et de mise en cohérence des textes, leur méthode d'élaboration a fait appel à une coopération de tous les instants entre la direction générale des finances publiques et la direction du budget ; cette méthode a permis, à l'occasion de l'élaboration du décret du 7 novembre 2012, d'unir deux directions en une seule équipe-projet.

Nous avons donc, désormais, un unique corpus de référence pour le droit budgétaire et comptable de niveau décréto ;

¹ À ne pas confondre avec le contrôle budgétaire exercé par les CBCM, même si ces derniers jouent, en réalité, un rôle très important dans la surveillance ou l'impulsion des dispositifs de contrôle interne budgétaire.

souhaitons, ici, que ceci ne soit qu'une étape conduisant à l'élaboration d'un véritable code de la gestion budgétaire et comptable publique contenant, depuis les dispositions de rang organique jusqu'à celles prenant la forme d'arrêtés ministériels, toutes les normes pertinentes en ce domaine.

Deuxième objectif : définir le champ d'application de la comptabilité publique

Il y aura, dans ce domaine, un avant et un après les décrets du 7 novembre 2012. Avant, le champ d'application de la comptabilité publique se définissait par l'existence ou pas, au sein de l'organisme considéré, d'un comptable public. Cette approche existentialiste de la comptabilité publique mélangeait l'effet (la présence d'un comptable public) et la cause. Désormais, le champ d'application de la comptabilité publique a une essence : il y a comptabilité publique dès lors que l'organisme est majoritairement financé par des prélèvements obligatoires, quel que soit son statut ; et dès lors qu'il y a comptabilité publique, celle-ci doit être tenue par un comptable public.

On voit le sens profond de cette règle : qui existe et fonctionne grâce aux efforts du contribuable doit disposer d'une autorisation budgétaire, adoptée selon des règles qui sont celles du droit budgétaire, et la dépenser également selon des règles, qui sont celles de la comptabilité publique.

On voit, aussi, le lien qui est fait entre le champ des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale, qui définit le périmètre de nos engagements européens dans le cadre du pacte de stabilité et du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, et celui de la comptabilité publique.

Certes, les auteurs du décret ont, prudemment, réservé certains cas particuliers et prévu que, s'agissant des organismes de droit privé, l'application dudit décret n'était possible que si les statuts de l'organisme l'avaient prévu ; par ailleurs, par souci de stabilité, le décret continuera à s'appliquer à certains établissements publics industriels et commerciaux, pourtant théoriquement en dehors de son champ ; enfin, les organismes de sécurité sociale, régis par des règles spécifiques, continueront à échapper à ce champ.

Il n'empêche que le principe est désormais acquis d'un double lien, d'une part entre administrations publiques et comptabilité publique, d'autre part entre comptabilité publique et comptable public.

Troisième objectif : synthétiser et affermir le droit dérivé de la LOLF

On ne détaillera pas, ici, les modalités de mise en œuvre de cet objectif, omniprésent dans le décret (définition du ministère au sens de la LOLF, du budget opérationnel de programme, de l'unité opérationnelle, des différents acteurs de la gestion publique etc...), et on se bornera à insister sur deux points.

Tout d'abord, pour la première fois, le « mode d'emploi » de la comptabilité budgétaire apparaît dans un texte de rang

supérieur ; ceci est très paradoxal : la comptabilité budgétaire retrace l'exécution de l'autorisation budgétaire et l'autorisation budgétaire, corollaire du consentement à l'impôt, est la pierre angulaire du droit des finances publiques ; pourtant, aucun texte d'ensemble, avant le décret de 2012, ne régissait la matière. Désormais, avec l'article 58 et, surtout, les articles 154 à 161 pour l'État et 204 à 208 pour les organismes, les principales règles sont inscrites dans un texte. L'indispensable cohérence des différentes comptabilités -d'engagement, des paiements, générale, notamment- est par ailleurs affirmée, de même que le lien entre celles-ci et la comptabilité nationale. Les administrations publiques disposent de nombreux référentiels comptables, à commencer par la comptabilité maastrichtienne, la plus connue aujourd'hui ; cette pluralité d'instruments fait la richesse du système, mais peut devenir aussi une limite à son intelligibilité : pouvoir passer aisément de l'un à l'autre, définir précisément et exhaustivement les clés de passage, constitue l'une des nouvelles frontières de la gestion financière publique ; le décret de 2012 devrait y aider.

Doit, en second lieu, être évoqué un point qui peut légitimement faire débat : la création d'un responsable ministériel de la fonction financière et le périmètre de son intervention ; ce personnage ne va-t-il pas empiéter sur les attributions des responsables de programme, acteurs emblématiques de la gestion par programme et ressusciter la notion de ministère, liée à l'ordonnance organique de 1959 ?

En réalité, ce débat est vide de sens, comme les concertations conduites sur les avant-projets du décret ont rapidement permis de le démontrer ; le ministère n'a pas disparu dans la LOLF, qui dispose que le plafond d'emplois est exprimé par ministère et que les crédits sont mis à la disposition des ministres. Surtout, les rôles sont clairement distribués : au responsable de programme la stratégie, la performance, la gestion opérationnelle des crédits, le dialogue de gestion avec les responsables de budgets opérationnels de programme ; au responsable de la fonction financière ministérielle la préparation des documents de synthèse dont le cadre est par essence ministériel (le document de répartition des crédits et des emplois, par exemple), la supervision (indispensable !) des systèmes d'information financière du ministère, la mise en œuvre des règles de gestion budgétaire et comptables en son sein et le contrôle interne budgétaire et comptable. On voit bien que les deux personnages sont indispensables à la mise en œuvre de la LOLF et du décret du 7 novembre 2012 ; fort logiquement, ce dernier les reconnaît l'un et l'autre.

Quatrième objectif : donner un fondement juridique aux innovations de la gestion publique

Les innovations auxquelles le décret donne une base juridique incontestable ou dont il précise le statut sont trop nombreuses pour être détaillées, qu'il s'agisse des services facturiers ou des centres de services partagés ou encore de la généralisation du contrôle interne budgétaire et comptable ; elles le seront dans d'autres articles du présent numéro de *Gestion et Finances Publiques*.

Insistons ici sur deux points : la programmation pluriannuelle et le contrôle des emplois.

Le passage à la pluriannualité budgétaire est l'une des grandes avancées des dernières années ; non prévue par la LOLF, mais considérée par ses auteurs comme son prolongement logique², elle permet de réconcilier le temps long de la gestion et de la réforme avec le temps budgétaire. Le décret du 7 novembre 2012 en prescrivant, en son article 66, l'élaboration d'une programmation budgétaire sur au moins deux ans, qui mette en regard les crédits (et, plus largement, les ressources) attendus et les emplois de ces ressources, traduit cette nécessité de dépasser le temps court de l'annualité budgétaire. Réaliser cette programmation sera l'apanage des responsables de programme ; mais la programmation devra, aussi, être cohérente avec le budget triennal de l'État voté par le Parlement dans les lois de programmation des finances publiques et être soutenable : les emplois prévus pour les ressources devront être cohérents avec elles, qui devront elles-mêmes être évaluées de manière sérieuse. En cela, la programmation concourt à la bonne réalisation de l'un des principes fondateurs des finances publiques, qui est le principe de limitativité des crédits : une programmation insoutenable, c'est la certitude de voir les dépenses dépasser les crédits et nécessiter leur abondement, sauf à voir les charges à payer s'accroître en fin de gestion.

Le contrôle des emplois (au sens strict des effectifs, cette fois-ci) s'inscrit exactement dans la même logique ; les emplois sont, en principe, plafonnés dans leur nombre par la loi de finances ; toutefois, le contrôle du respect de ce plafonnement est moins aisé que ne l'est le contrôle du respect d'un plafond de crédit. Le plafond d'équivalents temps plein travaillé (ETPT) est, en effet, consommé chaque mois, au moyen d'une application informatique connectée aux applications de paye ; la saturation puis le dépassement de ce plafond se réalisent généralement en décembre, au moment où il est trop tard pour prendre des mesures correctrices : d'où la nécessité d'un contrôle amont, d'une part et avant tout par les ministères gestionnaires, d'autre part par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels. À cet effet, le décret du 7 novembre 2012 prévoit des outils et, notamment, l'élaboration par les gestionnaires, sous le contrôle des CBCM, d'un document retraçant les prévisions mensuelles d'entrées et de sorties.

Cinquième objectif : rénover et uniformiser le cadre budgétaire et comptable des organismes publics

La cour des comptes et les commissions des finances des assemblées critiquent, de longue date, le recours abusif à des opérateurs. La création d'un nouvel opérateur n'a, en soi, rien de suspect et peut constituer un vecteur d'amélioration de la gestion publique. Encore faut-il que les démembrements imaginés à des fins exclusives de contournement de la norme de dépense et du principe d'universalité budgétaire soient cantonnés et que les opérateurs offrent toutes les garanties de transparence et de qualité comptable. À cet égard, là où l'État accusait, avant la mise en oeuvre de la LOLF, un retard certain, la situation est aujourd'hui inverse dans nombre de cas.

C'est pourquoi le décret du 7 novembre contient plusieurs réformes opportunes : mise en place d'un cadre de gestion harmonisé, tout d'abord, là où auparavant coexistaient, sans véritable justification, plusieurs régimes. Le décret, également, généralise le principe d'un vote du budget par l'organe délibérant selon le référentiel de la comptabilité budgétaire : ainsi, le solde d'exécution du budget constituera, comme c'est le cas pour l'État, l'exact reflet de sa situation de « cash », tout en préservant, naturellement, une présentation *ex ante* dans un format « en droits constatés », qui complètera cette présentation en comptabilité budgétaire. Enfin, le contrôle interne comptable et budgétaire est, également, prescrit de manière générale par le décret.



Cette présentation sommaire des objectifs de la réforme ne rend pas justice à l'ensemble du contenu du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : le reste de ce numéro spécial de la Revue « Gestion et Finances Publiques » y pourvoira. Son objectif, plus modeste, était d'emporter la conviction du lecteur quant à l'intérêt, voire l'enthousiasme, qui a été celui des initiateurs de la réforme pour la modernisation de la gestion publique et de la comptabilité publique, sans remise en cause des principes fondateurs de cette dernière, hérités de la Révolution et des périodes qui l'ont suivie. L'histoire, certes, est loin d'être achevée ; néanmoins, les décrets du 7 novembre 2012 constituent un jalon substantiel. ■

² Voir, sur ce point, le rapport sur la mise en oeuvre de la LOLF d'octobre 2006 par Alain Lambert et Didier Migaud « À l'épreuve de la pratique, insuffler une nouvelle dynamique »

Frank MORDACQ

Administrateur Général des Finances Publiques

Contrôleur budgétaire et comptable ministériel près le ministère de la Défense

Agent comptable des services industriels de l'armement

Le décret GBCP, pièce indispensable à la gouvernance financière issue de la LOLF et de la modernisation de la gestion publique

Le décret du 7 novembre 2012 intervient près de 20 ans après les premières expérimentations de préfiguration de la nouvelle gestion publique. Une réforme de la gestion publique nécessite en effet une génération entière, un temps long qui a vu notre pays successivement expérimenter cette nouvelle gestion à travers la globalisation des crédits, la contractualisation et la définition d'agrégats budgétaires, puis adopter la loi organique relative aux lois de finances en 2001, et se donner 5 ans pour préparer son application jusqu'en 2006. Sa mise en œuvre à partir du budget et des comptes 2006 a été suivie de la mise en place d'une programmation des finances publiques et d'un budget triennal à partir de 2007, de mesures de modernisation issues de la RGPP entre 2007 et 2012, de la globalisation des fonctions supports (immobilier, achats, paye, pensions) et de l'adoption d'un système d'information financière partagé par tous les acteurs (Chorus) entre 2009 et 2011. L'année 2012 est enfin marquée par la tenue de la comptabilité directement dans Chorus. Le décret GBCP couronne donc cette séquence de réformes en précisant le cadre réglementaire et les procédures relatives à cette nouvelle gestion publique financière.

La LOLF n'a pas connu de véritable décret d'application à l'exception du décret du 4 mai 2007 sur la période complémentaire et d'une certaine façon du décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier bien que la LOLF elle-même n'évoque pas ce contrôle. Pourtant, de profondes transformations de la gestion financière issues de ce texte attendaient d'être transcrites en droit positif. Quant au décret sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962, il n'avait pas été modifié et méritait d'être revu à l'aune du texte organique qui appliquait la comptabilité générale à l'État et des mesures de modernisation de la gestion publique.

Compte tenu de l'ampleur des modifications intervenues, un texte réglementaire de refondation juridique de la gestion financière publique était en effet attendu tout autant qu'un texte d'application de la LOLF et de ses développements s'avérait indispensable.

I. Un texte attendu de refondation de la gestion financière publique

1. Une cohérence de la gestion de l'ensemble des administrations publiques

Si le décret de 1962 comportait déjà les "principes fondamentaux" relatifs aux opérations financières et comptables des personnes morales désignées alors "organismes publics", le décret de 2012 élargit le périmètre en se fondant sur des concepts actualisés de la gouvernance financière. En effet, le décret précise le champ d'application de la gestion budgétaire et comptable publique (art.1) applicable à l'ensemble des personnes morales dont le périmètre est équivalent à celui des administrations publiques au sens du système européen de comptabilité de 2005 (SEC 2005) : État, collectivités territoriales et leurs établissements publics, établissements publics de santé et autres administrations publiques ayant la personnalité morale de droit public (organismes divers d'administration centrale - ODAC et administrations de sécurité sociale - ASSO) ainsi que les différentes personnes morales de droit privé intégrées dans le cadre des ODAC et des ASSO.

Comme en 1962, les dispositions propres aux collectivités territoriales et aux établissements de santé sont déclinées dans des textes spécifiques.

Cet apport du décret permet d'appliquer les principes de bonne gouvernance financière à l'ensemble des administrations publiques en réconciliant, d'une part, le périmètre de nos obligations européennes du traité de Lisbonne et, d'autre part, le champ d'application de la programmation des finances publiques françaises. Cette réconciliation a été rendue indispensable par l'institution d'une programmation pluriannuelle des finances publiques depuis la modification de la Constitution du 23 juillet 2008.

La notion de "soutenabilité" issue du jargon européen au sens macro-économique des administrations publiques est reprise dans le texte pour la partie État au titre de la gestion budgétaire.

taire : la programmation des crédits "doit être soutenable au regard de l'autorisation budgétaire annuelle et des propositions des lois de programmation des finances publiques" (art.66).

2. La consolidation de la gestion budgétaire et comptable

Avant la publication du décret GBCP, les règles comptables obéissaient au décret cinquantenaire du 29 décembre 1962 non actualisé depuis 2001, alors que les règles budgétaires, bouleversées par la LOLF, figuraient dans des textes épars, dans un référentiel de comptabilité budgétaire ou attendaient d'être précisées d'un point de vue juridique.

L'originalité de la LOLF, succédant à l'ordonnance du 2 janvier 1959, tient notamment à l'élévation au rang organique des principes comptables. Il n'est donc pas surprenant qu'un texte général vienne désormais préciser, au plan réglementaire, l'ensemble des règles budgétaires et comptables qui ont été mises en cohérence et consolidées au sein de la Constitution financière de l'État. Certaines sont applicables à l'ensemble des administrations publiques (titre Ier), d'autres spécifiques à l'État (titre II) et aux organismes, pour l'essentiel des ODAC (titre III). La LOLF étant la base de la nouvelle gestion publique, le décret portant règlement général sur la comptabilité publique devient ainsi décret sur la gestion budgétaire et comptable publique. La partie État est d'ailleurs rebaptisée "gestion budgétaire et comptable de l'État".

La direction du budget est née en 1919 en se séparant de la direction de la comptabilité publique dont elle était un bureau. Les dispositions du décret sur la comptabilité publique de 1862 intéressaient naturellement les deux structures et celui de 1962, sur bon nombre de points, n'est pas étranger à la sphère budgétaire. De ce fait, il n'y a guère de surprise à publier, après une LOLF budgétaro-comptable, un décret commun sur la gestion budgétaire et comptable.

Le texte définit de façon améliorée la comptabilité publique comme un "système d'organisation de l'information financière" (art.53). Il permet surtout de disposer que la comptabilité publique comporte une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire (art.55), ce que ne prévoyait pas le décret de 1962, et que ces comptabilités "sont complémentaires et cohérentes entre elles".

Il comporte l'ensemble des règles et procédures en matière budgétaire (programmation, mise à disposition, affectation, engagement, contrôle) et comptable (engagement, liquidation, ordonnancement, paiement, trésorerie) qui forment une suite logique dans la chaîne de la dépense, de la recette et de l'établissement des états financiers. Dans la plupart des pays anglo-saxons, on parle d'ailleurs de "public financial management", non traduit dans le texte français par les termes "gestion financière publique", mais bien par "gestion budgétaire et comptable publique" pour établir le lien entre deux fonctions clairement identifiées et harmonisées.

Cette continuité dans l'action de la gestion financière est notamment illustrée par l'insertion dans le texte GBCP du rôle des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, créés par le décret du 18 novembre 2005, positionnés au premier rang des comptables publics (art.79), qui ont une triple fonction de contrôleur budgétaire (art.87), de comptable assignataire des ordres de payer et de recouvrer (ainsi que des dépenses sans ordonnancement) et de teneur de la comptabilité (art.80). Le texte de 2012 reprend et modifie à l'aune de la pratique les règles du décret du 27 janvier 2005 sur le contrôle financier, enfin rebaptisé contrôle budgétaire.

Des notions complémentaires auraient méritées cependant d'être mieux décrites, telle par exemple la définition des dépenses obligatoires (art.95). Ce concept budgétaire permettant au contrôleur budgétaire de s'assurer en début d'année de l'engagement prioritaire des dépenses représentant les dettes du programme (dépenses dont le service fait a été certifié et dont le paiement n'est pas intervenu) n'est pas strictement identique à la notion comptable de charges à payer (service fait constaté).

3. La cristallisation de la nouvelle gestion publique dans le droit positif

On sait que la LOLF recouvre plusieurs réformes dans un même texte. Si les dispositions relatives aux relations avec le Parlement se suffisent à elles-mêmes (préparation, discussion et vote du budget, obligation d'information et exercice des contrôles) sauf adaptation par les règlements des Assemblées, en revanche, celles relatives à l'exécution en gestion peuvent toucher à la réglementation administrative. Ce domaine de la gestion publique financière a-t-il besoin d'une réglementation précise s'agissant notamment de la globalisation des crédits et des emplois, des objectifs et des indicateurs ou de la qualité budgétaire et comptable ?

Quelques observateurs se sont étonnés de l'absence de décret d'application immédiat de la LOLF et certains ont même critiqué "un droit mou" fait de concepts déclinés sous forme de guides, de référentiels, voire de diaporamas. Une telle absence pouvait se justifier les premières années au nom du pragmatisme nécessaire à la mise en place d'une nouvelle gestion publique, laquelle ne peut se résumer à des textes juridiques qui parfois ont pour objet de corseter les libertés de gestion fraîchement acquises. D'ailleurs, de nombreux pays anglo-saxons, à commencer par la Grande-Bretagne, ne se sont pas embarrassés de textes réglementaires pour mettre en œuvre le "new public management". La France étant attachée à sa tradition de droit romain et la "vox populi" financière réclamant une réglementation plus précise, six années de pratique, à partir de 2006, ont pu être utiles pour éprouver les bonnes pratiques de gestion publique et les transcrire en droit positif.

La sphère financière est en effet fondée sur des procédures qui doivent être menées par les acteurs tant du côté du ministère des finances que des ministères gestionnaires. Ces procédures sont aussi soumises à des organismes de contrôles (inspections, Cour des Comptes, Parlement) qui ont besoin de les connaître pour exercer leurs missions. De rang organique, la LOLF ne pouvait préciser tous les concepts, et cela a été l'une des missions de la direction de la réforme budgétaire durant la période 2002-2006 puis de la direction du budget et de la DGCP-DGFIP après cette date. Ce sont ces concepts appliqués effectivement depuis 2006 et qui ont fonctionné avec une relative satisfaction depuis 6 ans qui sont désormais traduits ou clarifiés dans le texte de 2012 pour ce qui le nécessitait sur le plan réglementaire.

Toutefois, toute la gestion publique financière ne peut faire l'objet de textes réglementaires car une partie de la gestion est faite de pratiques : chartes de gestion, confection des BOP, tableaux de bord, plan de comptes, référentiels de contrôle interne, etc.

En ce domaine, la gestion a donc précédé le droit et c'est sans doute bien ainsi pour écrire des règles mieux adaptées à la pratique de la gestion. On doit néanmoins rappeler que l'ensemble de ces concepts non réglementaires élaborés par la direction de la réforme budgétaire jusqu'en 2006, en collaboration étroite avec la direction du budget, la direction générale de la comptable publique et l'ensemble des directeurs des affaires

financières réunis mensuellement en collège, ont été présentés, pour validation de fait, aux commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat et à la Cour des Comptes.

II. Un texte d'application indispensable de la LOLF et de ses développements

Le décret de 2012 permet de répondre à trois grands enjeux pour l'ensemble de la gestion financière de l'État issue de la LOLF et de ses développements de modernisation.

1. Une clarification des règles de la LOLF

- Le texte GBCP a, de ce point de vue, deux vertus. Il est un texte d'application de la LOLF pour un certain nombre de dispositions d'ordre budgétaire et comptable. Il est aussi un texte qui vient encadrer une partie des travaux post-LOLF et la pratique de la gestion publique depuis 2006.

De ce fait, la partie II relative à la "gestion budgétaire et comptable de l'État" comprend différents chapitres aux libellés expressifs. Le premier relatif à "l'organisation de la gestion budgétaire et comptable", placé en tête, décrit pour l'essentiel les nouveaux concepts et les rôles des acteurs issus de la LOLF et des développements de la nouvelle gestion publique. Il comporte le "cadre de la gestion budgétaire" à l'intérieur d'un programme (BOP, UO), les "documents prévisionnels de gestion" (programmation – emplois et crédits de personnel), les "acteurs de la gestion" (directeurs financiers, responsables de programmes, de BOP et d'UO), puis décrit le rôle des ordonnateurs, des comptables et des contrôleurs "budgétaires". Ceux-ci avaient déjà vu leur rôle profondément modifié par le décret du 27 janvier 2005. Le deuxième chapitre relatif à "l'exécution des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie", reprend pour l'essentiel les règles du décret de 1962. Le chapitre III relatif aux "comptabilités de l'État" décrit en premier lieu la comptabilité budgétaire afin notamment de codifier les règles relatives aux affectations et autorisations d'engagement qui figuraient depuis la LOLF dans un référentiel de comptabilité budgétaire, sans valeur réglementaire. La qualité comptable est mise en exergue à l'occasion des états financiers. Enfin, le chapitre IV dédié au "contrôle interne et à l'audit interne" applique à la sphère financière les règles définies par le décret général sur l'audit interne du 28 juin 2011.

- La clarification juridique touche à la fois aux concepts et aux acteurs. Le décret de 2012 reprend sans surprise les grands concepts de la comptabilité issus du décret de 1962 : séparation des ordonnateurs et des comptables, rôle et responsabilité de chacun des acteurs, description des opérations de recettes et de dépenses et des opérations de trésorerie.

Le décret de 2012 permet cependant de préciser la définition et le rôle de la comptabilité publique dans ses différentes dimensions : la comptabilité générale, la comptabilité budgétaire et les comptabilités analytique et d'analyse du coût des actions (CAC). Alors que la LOLF se bornait à demander une comptabilité d'analyse du coût des actions sans précision, le décret GBCP la définit pour l'État comme devant à la fois "informer le Parlement ... de l'ensemble des moyens alloués, directement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes" et "permettre le rapprochement entre ces moyens et les performances réalisées" (art.161). En ce sens, le décret transcrit la pratique développée depuis 2006.

Le texte permet, pour la première fois, de décrire la comptabilité des autorisations d'engagement (ouverture et consommation des autorisations d'engagement – art.58). Pour l'État, le décret dispose plus explicitement (art.154) que la comptabilité budgétaire comporte au-delà d'une comptabilité des recettes, une comptabilité des affectations (réservation d'une AE pour un montant donné) correspondant à une tranche fonctionnelle, une comptabilité des autorisations d'engagements (consommées par les engagements juridiques) et une comptabilité de la consommation des autorisations d'emploi dont l'ordonnateur est chargé de la tenue (on y trouve la mention mais pas la définition des "équivalents temps plein travaillés" ETPT). Le texte décrit pour l'État (art.66) la notion de programmation par activités des crédits et des emplois ainsi que la notion de budget opérationnel de programme (BOP) qui a pris corps dans toute l'administration française malgré l'absence de toute mention dans la LOLF.

- Le texte clarifie également pour l'État le rôle des acteurs. De façon originale, le décret GBCP définit la notion de ministère au sens budgétaire du terme ("l'ensemble des programmes dont les crédits sont mis à la disposition du même ministre" – art.63). Il donne désormais une légitimité à des acteurs essentiels de la gestion, dont la LOLF ne faisait elle-même aucune mention : le responsable de programme, le responsable de BOP et le responsable d'unité opérationnelle (tous doivent avoir la qualité d'ordonnateur), sur lesquels repose l'ensemble du dialogue de gestion. Fruit de débats nourris, le texte précise également les fonctions de coordination du directeur des affaires financières, dénommé "responsable de la fonction financière ministérielle" (art.69). En matière comptable, apparaît la notion nouvelle spécifique de comptable centralisateur des comptes de l'État, comptable public non soumis à une responsabilité personnelle et pécuniaire (art.86). Mentionnons cependant l'absence de toute référence au rôle exercé par le secrétaire général des ministères ou du directeur des ressources humaines, lesquels ont pourtant un rôle à jouer en matière de gestion publique. Notons aussi l'insertion de dispositions relatives aux compétences du préfet et de l'ambassadeur en tant qu'ordonnateurs secondaires (art.75).

- Enfin, cette clarification des concepts de la LOLF se traduit aussi par une extension de certains d'entre eux aux organismes publics (dont les opérateurs) puisque le titre III du décret de 2012 concerne "la gestion budgétaire et comptable des organismes" (et non plus la partie "établissements publics nationaux"). Cependant, le terme "opérateurs" qui définit un périmètre de gouvernance financière, ne figure toujours pas dans un texte réglementaire. Cette partie est profondément transformée avec l'irruption de la gestion budgétaire dans un texte qui était jusqu'alors principalement comptable. Le texte qui reprend des dispositions réglementaires spécifiques relatives aux établissements publics, prévoit la présentation des crédits par destination et la fongibilité des crédits au sein de trois ou quatre enveloppes (personnel – fonctionnement et éventuellement intervention – investissement – art.179), ainsi que la possibilité d'une fongibilité asymétrique. Les organismes se voient appliquer un grand nombre des dispositions de l'État relatives à la comptabilité budgétaire telle que la mise en place d'autorisations budgétaires en autorisations d'emplois et en autorisations d'engagement et crédits de paiement qui s'ajoutent à l'établissement du compte de résultat prévisionnel et à l'évolution prévisionnelle de la situation patrimoniale. La mise en place d'un document prévisionnel de gestion des emplois et

des crédits de personnel est également prévue comme pour l'État. De même, sont précisés le rôle du contrôleur budgétaire et la fonction de contrôle et de l'audit internes.

2. L'expression de la responsabilité des gestionnaires

- La LOLF a mis en exergue une plus grande responsabilité des gestionnaires. On sait que ces libertés (globalisation des programmes T2 et hors T2, redéploiement de crédits, reports, etc.) figurent dans le texte organique, mais il est vrai que leur exercice a été plus ou moins altéré ces dernières années en raison de la crise économique et budgétaire que connaît notre pays. Il est donc remarquable de noter que le texte de 2012 ne remet pas en cause l'esprit de ces libertés de gestion et reconnaît leur bien fondé. La fonction managériale du responsable de programme (art.70) est décrite avec précision dans le décret : "pour chaque programme, un responsable est désigné par le ministre à la disposition duquel les crédits sont mis. ... Le responsable de programme présente les orientations stratégiques et les objectifs du programme et justifie les crédits et les autorisations d'emplois demandés. Dans le cadre d'un dialogue de gestion et en liaison avec les responsables de BOP ; il définit le périmètre des budgets opérationnels de programme. ... il établit la programmation et les objectifs de performance... Il établit le rapport annuel de performance. ...". Le texte préserve également la liberté de fongibilité asymétrique (un simple avis et non un visa du contrôleur) même si l'on sait que cette pratique a quelque peu périclité avec la crise budgétaire.

- Ces libertés de gestion se retrouvent également dans la mise en place dans chaque ministère d'un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable (art.170) ainsi que d'une "programmation des audits budgétaires et comptables arrêtée dans chaque ministère par le comité ministériel d'audit interne" (art.172). Le terme anglo-saxon de "control" a été repris mais le texte le définit fort heureusement par la "maîtrise des risques", afférant à la qualité de la comptabilité budgétaire et à la qualité des comptes, ainsi qu'à la soutenabilité de la programmation et de son exécution. Le décret du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration est en réalité un texte d'application d'esprit de la LOLF pris à l'occasion de la RGPP. La confiance exprimée à l'égard des gestionnaires est telle que le recentrage du contrôle budgétaire exercé par le ministère des finances qui figurait dans le décret du 27 janvier 2005, pourrait être encore accentué. En effet, si le dispositif de contrôle interne budgétaire évalué par le CBCM se fondant notamment sur l'audit interne est jugé satisfaisant, il permettrait de suspendre tout ou partie des visas (art.106).

- Une reconnaissance de responsabilisation des gestionnaires s'exprime aussi par la codification d'une pratique quotidienne du comptable d'un contrôle hiérarchisé et modulé de la dépense (art. 42), contrôle exercé en fonction des caractéristiques de la dépense et de la fiabilité des opérations de l'ordonnateur ainsi que d'un contrôle partenarial. Pour autant, ces libertés vont naturellement de pair avec la responsabilisation de ces gestionnaires, notamment en matière d'engagements de la dépense et de certification des services faits qui sont clairement exprimés par le texte au regard du code des juridictions financières (art.12).

3. La reconnaissance de la modernisation de la gestion

- La conjonction de la mise en œuvre de la LOLF, de la mise en place du système d'information financière Chorus fondé sur un progiciel intégré et la recherche d'une simplification permanente des processus ont conduit à profondément modifier le rôle des acteurs. Des travaux importants de réingénierie des processus ("macro-processus") ont été menés à partir de 2005 par la direction générale de la modernisation de l'État pour permettre l'application des règles nouvelles dans le cadre de Chorus et des gains de productivité. Ces travaux de modernisation de la gestion publique orientés par les préconisations de l'inspection générale des finances sur Chorus nécessitaient une assise juridique pour éviter toute critique notamment de la part des corps de contrôle. C'est ainsi que le texte définit de façon précise le rôle des plates-formes mutualisées dénommées "centres de services partagés" (art.76) ; ceux-ci agissant pour le compte et sous la responsabilité de l'ordonnateur. Du côté comptable, le texte consacre l'existence de "services facturiers placés sous l'autorité du comptable, chargés de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers" (art.41), lesquels services facturiers peuvent être mis en place pour l'ensemble des administrations publiques. Dans un tel cas, le texte dispose que le comptable exerce une partie de la fonction de l'ordonnateur qui est celle de la liquidation. La pratique avait anticipé et conduit la réglementation par la mise en place dans plusieurs ministères des nouveaux processus CSP-services facturiers.

- Le texte GBCP reconnaît l'existence de la dématérialisation. Ainsi, il autorise clairement l'établissement, la conservation ou la transmission des documents "sous forme dématérialisée" (art.51). Pour l'État, il dispose que les opérations de dépenses sont justifiées quel qu'en soit le support par "les ordres de payer, les pièces émanant de l'ordonnateur établissant la réalité du service fait et les pièces établissant les droits de créances" (art.147). Le texte prévoit également de façon explicite l'existence de l'opérateur national de paye pour lequel l'adoption d'un progiciel permettra une plus grande sécurité du processus de la paye et notamment de la disponibilité des crédits (art.128).

* * *

L'édifice érigé par la LOLF, consolidé et développé dans certains de ses aspects par la RGPP (Révision Générale des Politiques Publiques) trouve à travers le décret de 2012 un couronnement réglementaire qui était très attendu. L'expérience montre que la gestion publique ne se résume pas uniquement à du droit écrit. Celui-ci est cependant utile, voire indispensable dans un monde administratif traditionnellement marqué par la règle de droit. Les quelques années d'incertitude juridique entre 2006 et 2012 ont permis l'expression de la sagesse du retour d'expérience dans la mise en œuvre de la nouvelle gestion publique. Transcrire la gestion dans le droit après un tel retour d'expérience est utile pour réconcilier la réalité de la gestion et la bonne règle de droit pour faciliter le dur et beau labeur des responsables financiers. ■

Roch-Olivier MAISTRE

*Conseiller maître,
ancien Premier avocat général*

Vincent FELLER

*Conseiller maître,
ancien avocat général*

Un aperçu du rôle des juridictions financières d'un règlement général¹ à l'autre

L'association de la Cour des comptes aux travaux d'élaboration des textes intéressant la comptabilité publique a connu des fortunes diverses. Dans ses mémoires, le marquis d'Audiffret, qui dirigea la comptabilité publique avant de devenir, pendant trente-deux ans, président de chambre, tout en étant en même temps pair de France, puis sénateur, puis sénateur à vie, narre une entrevue en 1819 avec le Premier président et les trois présidents de chambre qui l'avaient reçu en robe pour évoquer un projet de réforme de la nomenclature des pièces justificatives. Cette relation ne laissait guère de doute sur le rôle moteur de l'administration dans l'élaboration de ce projet².

Ce même marquis d'Audiffret fût l'inspirateur de tous les grands textes financiers de 1817 jusqu'au règlement général de 1862³.

Ces textes ont eu des ambitions successives croissantes. Il s'est agi, en premier lieu, de réconcilier l'ensemble des données concernant l'état de la caisse, la situation des recettes et des dépenses et la mise à disposition, là où ils étaient nécessaires et au bon moment, des moyens de paiement. En effet, les finances du Consulat puis de l'Empire ne donnèrent pas lieu autant qu'il eût été souhaitable à une mise en ordre des finances. Deux raisons principales en furent la cause : l'absence de budget annuel, les crédits étant délégués aux ministres par décisions mensuelles sans vue d'ensemble et, surtout, l'importance de l'extraordinaire, c'est-à-dire les mouvements financiers liés au déploiement des armées en campagne et aux sujétions imposées aux territoires conquis ou annexés, ainsi qu'aux États vaincus.

Les règlements généraux successifs ont progressivement marqué l'imposition d'un ordre budgétaire et comptable sur l'ensemble de la sphère publique. Le règlement général de 1862 ainsi que l'instruction générale de 1859 qui lui est restée associée fixaient ainsi un cadre permettant à chaque collectivité et à chaque comptable de connaître précisément ce qui était à faire et sous quelle forme.

Cette belle unité n'était pas complète et ne dura qu'un temps. Il suffit pour s'en convaincre de regarder la liste des textes abrogés par le règlement général de 1962 ainsi que par l'article 60 de la loi de finances pour 1963, dans sa rédaction initiale.

Pendant toute cette période, l'histoire détaillée des relations entre la Cour et l'administration financière est restée marquée par le fait que la Cour, en dehors de son activité juridictionnelle, ne s'adressait que rarement directement à l'administration, préférant passer par son ministère public. Ainsi, une importante réforme de l'organisation du contrôle juridictionnel, décidée en 1936, résulta d'un rapport commandé directement par le ministre des finances au Procureur général Labeyrie qui cumulait alors sa fonction avec celle de Gouverneur de la Banque de France.

1. La Cour et le règlement général de 1962

a. La préparation du texte

Le règlement général de 1962 fut, quant à lui, précédé d'importants travaux préparatoires⁴, commencés dès la fin de la guerre qui connurent un temps fort avec l'habilitation donnée au gouvernement en 1953 pour réformer la totalité du

¹ Au sens de l'article 237 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012

² Marquis d'Audiffret, « Souvenirs de ma famille et de ma carrière dédiés à mes enfants », Comité d'histoire économique et financière de la France, Paris 2002 pages 186-187 et notes n°s 106 et 107 p. 252-253.

³ Tous ces textes comportaient un article rédigé dans les mêmes termes prévoyant que les administrations devaient disposer de crédits leur permettant de payer au Trésor la contrepartie des moyens mis à leur disposition.

⁴ Ils ont été rappelés de manière détaillée dans la communication de Mme Pernot-Burckel au colloque « La comptabilité publique continuité et modernité » organisé à Bercy les 25 et 26 novembre 1993 dans le cadre de la célébration du trentenaire du RGCP. Cette communication figure aux pages 101 à 122 des actes du colloque publiés par le comité d'histoire précité en 1995.

droit financier. La Cour avait alors fait connaître son opinion sur les décrets de 1953. Ils ne trouvèrent cependant jamais à s'appliquer.

La Cour des comptes avait donc été consultée au commencement de l'automne 1961 sur l'avant-projet de règlement général sur la comptabilité publique.

Un groupe de travail fut constitué pour préparer un avis motivé qui fut adressé sous le timbre conjoint du premier président Léonard et du procureur général Bourrel, le 28 février suivant. Cet avis relativement conséquent était accompagné de projets de rédactions alternatives de certains articles et d'au moins une note de problématique concernant les établissements publics à caractère industriel et commercial dotés d'un comptable public. Cet avis présente encore de l'intérêt à plusieurs titres.

L'exemplaire conservé aux archives économiques et financières est annoté d'une main que tout laisse croire être celle du directeur de la comptabilité publique de l'époque. Ces annotations sont à une exception près des « *oui* », des « *La Cour a raison* » ou des « *d'accord* » en face de paragraphes proposant des précisions ou modifications du texte soumis à la Cour.

On trouve également dans cet avis trois sujets qui ne se résoudront que dans la durée.

La Cour constatait que les textes la régissant, notamment le décret impérial du 31 mai 1862 allant être abrogés, il convenait de refonder son statut. Ce fut l'objet de la loi du 22 juin 1967 et du décret du 20 septembre 1968⁵.

Elle relevait ensuite que, depuis 1936, les restes à recouvrer des receveurs des administrations financières ne faisaient l'objet ni d'un apurement administratif ni d'un contrôle juridictionnel. L'annotation portait : « *La Cour ne nous demande pas de modifier le décret. Nous saisissons la DGI d'un problème qu'il convient, en effet de résoudre* ». Il fallut un certain temps pour y parvenir. Le décret du 1^{er} septembre 1977, dit décret « *Magnet* » au sein de la juridiction, fut l'instrument normatif réglant ce problème pour les 35 années suivantes.

Enfin, la Cour relevait que l'articulation des responsabilités successives du comptable et des régisseurs n'était pas suffisamment précise. L'interprétation faite par le Conseil d'État du texte finalement adopté⁶, conduisait à pouvoir mettre le comptable en débet indépendamment de la responsabilité du régisseur. Un décret du 21 juillet 2004 vint régler cette question.

La note de problématique sur les établissements publics industriels et commerciaux dotés d'un comptable public posait les premiers jalons de ce qui conduisit, en 1976, à unifier le contrôle de toutes les entreprises publiques sous l'égide de la Cour, quel que soit leur statut.

À titre anecdotique, l'avis comportait une brève première partie concernant la comptabilité patrimoniale où, après un rappel de réserves antérieurement formulées dans un référé n° 10198 du 27 février 1954 pour ce qui concerne les collectivités locales et « *renouvelées à plusieurs reprises en ce qui concerne les opérations de l'État* » l'on pouvait lire : « *Sans doute serait-il particulièrement souhaitable de décrire avec plus de précision*

que par le passé les variations des créances et des dettes de l'État et demeure-t-il indispensable de relater les mouvements des valeurs dites inactives. La plus grande prudence s'impose toutefois quand il s'agit de comptabiliser des matériels hors commerce comme ceux de l'armée ou des immeubles du domaine public dont l'appréciation ne pourrait être qu'arbitraire et la réévaluation compliquée au regard d'avantages incertains ». L'annotation de ce paragraphe était un laconique « *d'accord* ».

Pour ce que l'on peut en savoir, le Conseil d'État se montra tout aussi prudent sur ce point. Il demanda la disjonction des articles relatifs à la refondation de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, laquelle ne pouvait dans son principe qu'être régie par une loi de finances, par le jeu combiné de l'article 34 de la Constitution et de l'article premier de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959.

b. La mise en œuvre du RGCP et ses modifications

Entre 1962 et 2012, des modifications importantes ont certes été apportées au règlement général, par exemple, en 1992, pour tenir compte de la réforme des procédures civiles d'exécution. En revanche, ni les deux premiers actes de la décentralisation, ni la publication de la LOLF n'eurent d'effet immédiat sur son contenu. Quant à l'article 60 précité, son texte est resté inchangé pendant plus de trente-huit années. Ce n'est qu'avec la réduction du délai de prescription à dix ans, en 2001 qu'a été inaugurée une succession de révisions ayant trouvé leur point culminant avec la loi du 28 décembre 2011⁷.

C'est à la même époque qu'il fût décidé de formaliser un canal de discussion entre les juridictions financières et la direction générale de la comptabilité publique. Un « groupe de contact », présidé par le chef de mission de contrôle des chambres régionales a été le lieu d'échanges réguliers sur différentes questions appelant des études, des précisions ou des modifications législatives et réglementaires. C'est sous son égide que furent réalisés notamment : une étude sur le coût en emplois du reclassement des pièces justificatives, les travaux de préparation de la dématérialisation des comptes de gestion, les modifications successives des décrets de 1964 et 1966 ainsi que de l'instruction générale d'août 1966 sur le service des comptables pour ce qui concerne les responsabilités successives des régisseurs et des comptables.

2. La LOLF et le RGCP

Si l'on ne peut pas écrire que les préoccupations liées à la comptabilité générale étaient absentes du règlement général de 1962, notamment dans ses articles 49 et suivants, la prise en compte concrète des éléments de patrimonialité et d'identification des créances et des dettes autres que financières ou fiscales n'a pas trouvé à s'exprimer pleinement avant les années 1990.

Toutefois, la LOLF a prescrit la prise en compte de toutes les créances et de toutes les dettes ainsi que de tous les autres éléments d'actif et de passif.

Cette dimension entièrement nouvelle de la comptabilité publique, née de la comptabilité d'exercice, conduisait à

⁵ L'ensemble des dispositions régissant la Cour des Comptes et les Chambres régionales des Comptes a été codifié progressivement à compter de 1994.

⁶ CE, n° 104544 28 février 1997 M. Blémont.

⁷ Article 90 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative.

s'interroger sur le devenir de la comptabilité publique assise sur la réglementation de 1962.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, le budget de l'État est exécuté en « mode LOLF ». Toutefois, jusqu'en 2011, les opérations ont continué à être réalisées à partir des systèmes d'information anciens, rendus compatibles avec la nouvelle nomenclature budgétaire et au nouveau plan comptable. En outre, le corpus de règles comptables s'est enrichi d'une strate normative supplémentaire entre le règlement général et les instructions comptables. Il s'agit des normes comptables de l'État.

Il paraissait difficile, dès l'exercice 2006, d'adapter la réglementation comptable aux spécificités de CHORUS, encore au stade du développement. De même, en matière de recettes fiscales, le plan de modernisation d'ensemble des systèmes d'information dénommé « Copernic », auquel 1 Md€ a été consacré, n'avait pas encore abouti en 2006.

Une tentative de « rajeunissement » du RGCP a néanmoins été conduite en 2006-2007. Un texte a été alors soumis à la Cour des comptes. Selon la responsable de la direction générale de la comptabilité publique chargée du dossier, il ne s'agissait pas de « faire le grand soir, mais de l'offiser à minima le texte, en attendant CHORUS ». Les discussions et échanges entre les juridictions financières et l'administration se sont déroulés de septembre 2006 à novembre 2007, sous l'égide du « groupe de contact » précité, alors emmené, pour la représentation de la Cour par le secrétaire général et le premier avocat général.

L'ensemble des juridictions financières a été consulté. Des avis délibérés ou des contributions individuelles ont été recueillis et une dizaine de réunions de travail furent tenues avec les services de la direction générale.

L'avis écrit de la Cour des comptes du 19 novembre 2007, sous la signature du Procureur général, représentait une cinquantaine de pages, soit beaucoup plus que l'avis de 1962.

L'ouverture du chantier de la fusion des deux grandes directions à réseau, comptabilité publique et impôts, à la même époque a fait passer au second plan cette nécessaire modernisation du RGCP, avant la reprise des travaux à la fin de 2010. Pour autant, il peut être utile de rappeler quelles furent les grandes lignes de cet avis, puisqu'il a été largement utilisé par les rédacteurs du nouveau texte.

Après une courte synthèse, l'avis traitait neuf questions principales sous forme de fiches, un ensemble d'autres sujets constituant une dixième fiche.

a. La compétence

Derrière ce terme se cachait un débat de fond sur la manière dont le droit budgétaire et comptable devait être traité au sein de l'immense chantier de codification de nos lois et règlements. Un futur règlement général devait-il être la première pierre d'un droit financier autonome auquel chaque code renverrait, dès lors que des sujets budgétaires, financiers et comptables se poseraient, ou bien ne serait-il qu'un texte « balai » destiné à combler les lacunes des autres législations.

Ici se retrouve l'ambiguïté du statut de ce texte depuis l'abrogation de l'ordonnance de 1959. Le fait que celle-ci prévoit son existence avait permis de ne le faire contresigner que par le seul ministre des finances.

Après 2001, le règlement général, en tant qu'il concerne l'État est un règlement autonome au sens de l'article 37 de la Constitution, les seuls ministres à la tête des administrations financières peuvent le contresigner. En tant qu'il concerne les personnes publiques placées sous la tutelle des autres membres du gouvernement, la question du contresigning par ceux-ci du texte pouvait se poser. Ainsi le décret du 27 janvier 2005 refondant le contrôle financier n'avait été signé que par les ministres « financiers » alors que le décret du 4 juillet 2005 étendant ses dispositions à l'ensemble des établissements publics de l'État fut signé par tous les membres du gouvernement.

En tant qu'il concerne toute autre personne publique soumise aux règles de la comptabilité publique, le RBCP est le décret d'application des lois soumettant ces organismes à ces règles.

Il ne s'agissait pas que de questions de préséance. Les possibilités de réécriture du RGCP n'étaient pas aussi extensibles selon que l'on traitait des principes généraux (première partie), de l'État (deuxième partie) ou des établissements publics nationaux (troisième partie).

b. La définition des comptabilités

Si l'on se limite au seul champ de l'État, l'article 29 de la LOLF ordonne la tenue de trois comptabilités : la comptabilité des opérations budgétaires, la comptabilité générale ou d'exercice et la comptabilité d'analyse du coût des actions.

S'y ajoute la comptabilité nationale. Les obligations souscrites par la France dans le cadre de l'Union européenne obligent à tenir une telle comptabilité, selon des critères qui permettent un passage de la comptabilité des opérations budgétaires à la comptabilité patrimoniale et à la comptabilité nationale. Ces obligations ont été encore renforcées par le traité du 2 mars 2012 et la loi organique du 17 décembre 2012.

Le RGCP dans ses articles 49 à 57 définissait l'objet de la comptabilité (article 49), donnait compétence au ministre des finances pour fixer les règles de comptabilité (article 50), énonçait les différentes comptabilités : générale, analytique, spéciales en matières, valeurs et titres (article 51), les principes d'organisation de la comptabilité générale (primat au suivi des opérations budgétaires, tenue des comptes en partie double, plans comptables inspirés du plan comptable général, délégation de pouvoir au ministre des finances pour fixer la nomenclature des comptes, article 52. Ce dernier point était répété aux articles 133 pour l'État, 180 pour les établissements publics nationaux à caractère administratif et 216 pour les établissements publics à caractère industriel et commercial), les principes d'organisation de la comptabilité analytique (autonomie, révélation des coûts des services ou des prix de revient, contrôle du rendement, délégation de compétence au ministre des finances et, le cas échéant, conjointement aux autres ministres, pour arrêter les objectifs et les modalités d'organisation (article 53), l'objet des comptabilités spéciales (article 54), le contenu de l'obligation de tenir les comptes par année (article 55), les règles de clôture des exercices comptables (article 56), l'obligation de produire les comptes au juge des comptes (article 57).

Au plan de la comptabilité des opérations budgétaires, la LOLF en généralisant les autorisations d'engagement conduit à en tenir la comptabilité. Le RGCP n'était pas explicite sur ce point.

À la suite de demandes répétées de la Cour des comptes, un référentiel de comptabilité budgétaire avait été publié en janvier 2009. Pour autant, ce référentiel de comptabilité budgétaire ne comportait pas véritablement de prescription applicable en matière de comptabilité des engagements. Or l'obligation de tenir une telle comptabilité restait posée notamment par le décret n° 86-451 du 14 mars 1986.

En même temps que ce référentiel ont été publiés une collection de documents appelés « macro-processus » dont l'objet était de définir précisément, selon une méthodologie harmonisée, des successions de processus regroupés en domaines. Chaque processus était lui-même composé d'un regroupement de procédures. Les procédures relevaient du droit normatif contraignant, les processus, domaines et macro-processus relevaient d'une logique d'organisation. Cependant, cette collection n'est pas complète et ne traite guère du problème comptable non plus.

La LOLF a prévu à la fois le principe de la tenue d'une comptabilité d'exercice et le fait que le ministre chargé du budget devait s'entourer de l'avis de personnalités qualifiées pour fixer le corpus des normes comptables. Celles-ci ont été prises à l'issue d'un processus itératif et consultatif comprenant ces personnalités qualifiées réunies en un Comité des normes de comptabilité publique, devenu le Conseil de normalisation des comptes publics. Ce comité a joué un rôle déterminant dans l'appréhension et la résolution des questions soulevées par l'introduction de des nouvelles règles comptables. Présidé par Monsieur Michel Prada, il a réuni les « parties » concernées, direction du budget, comptabilité publique, Cour des comptes ainsi que des experts du secteur privé. Ce fut un lieu de discussion où l'argument d'autorité n'avait pas totalement sa place. Le processus d'élaboration des normes est continu. Il est prévu qu'il y en ait une quinzaine. Ce système va être étendu, l'objet du Conseil de normalisation étant de couvrir progressivement l'ensemble du secteur public, c'est-à-dire l'État, les collectivités territoriales, les hôpitaux et la sécurité sociale⁸.

En principe, ces normes comptables se situent dans la hiérarchie des normes en dessous du règlement général. Comme il a déjà été mentionné, le règlement général de 1962 donnait le primat à l'enregistrement des opérations budgétaires.

Cette comptabilité générale était bien évidemment lacunaire, puisqu'elle ne pouvait enregistrer que les conséquences bilancielles des flux de recettes et de dépenses. Cette manière de construire la comptabilité générale ne pouvait plus permettre de tenir celle-ci selon les exigences posées par la LOLF. Les modifications à apporter au règlement général sur ce point étaient d'autant plus conséquentes, que l'on se rapprochait de la généralisation de l'usage de CHORUS.

La comptabilité d'analyse du coût des actions n'avait pas non plus fait l'objet de normes prescriptives.

L'évolution du droit comptable applicable aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics, tout comme celle

du statut et du régime des établissements publics de santé, appelaient également une mise à jour des dispositions de la première partie du RGCP.

c. La répartition des rôles entre ordonnateurs et comptables

S'il avait fallu créer *ex nihilo* un système financier public, et si l'on avait été absolument certain de disposer d'une organisation du contrôle interne particulièrement fiable et efficace, la question de la séparation des ordonnateurs et des comptables ne se serait pas posée dans les mêmes termes qu'elle se pose aujourd'hui au sein des administrations publiques en France.

Or, l'intégration des logiciels, le développement du contrôle interne dans les ministères, ainsi que la dureté croissante des temps conduisent à s'interroger sur la manière de concevoir la mise en pratique de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

En effet, cette séparation telle qu'articulée par le règlement général était simple et brutale : le comptable commence son office là où l'ordonnateur cesse d'exercer le sien. Les définitions du RGCP sont donc partiellement tautologiques : est ordonnateur l'agent chargé de l'exécution des recettes et des dépenses en dehors des opérations réservées au comptable public. Est comptable public celui qui est désigné comme tel par l'autorité compétente.

Le texte du RGCP avait vieilli sur ces points, les ministres n'étant plus les seuls ordonnateurs principaux des dépenses et des recettes de l'État. Pour les services de l'État, l'introduction d'une comptabilité générale en droits constatés créait des obligations nouvelles aux ordonnateurs qui ne figuraient pas dans le règlement général. La notion de chapitre budgétaire employée à l'article 12 ne concernait plus la totalité des organismes publics. La notion de conjoint telle qu'envisagée en 1962 avait quelque peu évolué. De même, la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable ne porte que sur les fonctions de caissier et de payeur. Dans nombre d'organismes, le comptable est le chef des services financiers. L'intégration des systèmes d'information rendait cette précision nécessaire. En effet, le comptable peut aujourd'hui être amené à vérifier certains éléments de la dépense avant l'ordonnancement, notamment lorsque les calculs de liquidation sont effectués de manière automatique.

C'est pourquoi la Cour appelait de ses vœux une définition de l'ordonnateur plus précise, et souhaitait que la seconde partie du décret définisse le sens et les responsabilités afférentes, dans la seconde partie, aux différentes appellations données dans les services de l'État, aux gestionnaires de crédits : responsables de programme, responsables de budgets opérationnels de programme, notamment, ainsi que les obligations des ordonnateurs en matière de comptabilité des engagements et de comptabilité patrimoniale.

La sensibilité de la Cour à cette question trouve sa justification dans le fait que le respect de la séparation des ordonnateurs et des comptables structure le champ de sa compétence juridictionnelle et de sa compétence en matière d'examen de la gestion.

⁸ Ces référentiels de normalisation comptable sont partiellement inspirés par les normes comptables internationales. Ces normes internationales dites « normes IPSAS » sont établies par la Fédération internationale des experts comptables, où la France joue un rôle éminent parmi les nations non anglo-saxonnes. Elle y est représentée et a présidé le comité chargé d'élaborer ces règles.

d. L'article 31 de la LOLF et la qualité comptable

L'article 31 de la LOLF définit et pérennise le fait qu'il y a des comptables publics astreints à faire un travail de qualité.

La révision constitutionnelle de juillet 2008 est venue, d'ailleurs, conforter ce rôle en donnant dans l'article 47-2 une valeur constitutionnelle aux exigences de régularité, de sincérité et de fidélité des comptes publics.

L'atteinte de la qualité comptable dépend de l'ordonnateur et du comptable, celui-ci exerçant, pour l'État, le contrôle de celui-là. Les moyens pour ce faire passent par des mécanismes normalisés de contrôle et d'audit internes. Le RGCP était muet sur ce point. La rédaction du titre V de la première partie et des titres IV de la seconde partie et des sections A et B de la troisième partie n'étaient plus au niveau de ces exigences, pas plus qu'elles ne traitaient des procédures de rationalisation des opérations de contrôle telles que le contrôle hiérarchisé de la dépense ou bien le contrôle allégé en partenariat.

e. La définition des opérations de trésorerie

Cette question a constitué pendant près de cinquante ans, un sujet de divergence entre l'administration des finances et la Cour des comptes.

L'ordonnance de 1959 avait posé une définition des opérations de trésorerie dans son article 15 : « *Outre les opérations permanentes de l'État décrites aux articles 3 et 6 ci-dessus, le Trésor public exécute sous la responsabilité de l'État des opérations de trésorerie. Celles-ci comprennent : / a) Des émissions et remboursements d'emprunts publics ; / b) Des opérations de dépôt, sur ordre et pour compte de correspondants. (...)* ».

L'article 40 du RGCP couvrait un domaine plus large : « *Sont définis comme opérations de trésorerie tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants et, sauf exceptions propres à chaque catégorie d'organisme public, les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes.* »

Pour l'État, la définition donnée à l'article 113 était encore plus vaste : « *Les opérations de trésorerie comprennent : / L'approvisionnement en fonds des caisses publiques ; / L'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État ; / La gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte ; / L'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et des autres dettes de l'État.* »

Pour la Cour, le texte de l'ordonnance devait prévaloir et toute opération n'y répondant pas strictement devait être enregistrée comme opération budgétaire. Le dernier exercice exécuté selon les préceptes de l'ordonnance, 2005, a donné lieu au règlement définitif de ce litige par le Conseil constitutionnel, à l'occasion de la détermination de la nature des opérations de reprises de dettes d'un établissement public. Le point de vue de l'administration a été ratifié, sachant que l'article 25 de la LOLF a repris, pour l'avenir, le texte de l'article 113 du RGCP.

Le RGCP prévoyait dans son article 42 le suivi des opérations de trésorerie par nature, alors que la LOLF prévoit, dans son article 29, un suivi par opération.

La LOLF, contrairement à l'ordonnance de 1959 n'oblige pas les établissements publics à déposer leurs fonds au Trésor. Le RGCP reprenait cette obligation dans son article 43.

La Cour s'interrogeait donc sur les possibilités de voir fixée par une disposition réglementaire une telle obligation à toutes les personnes publiques.

f. La production des comptes, des pièces justificatives et leur dématérialisation

Le nombre de comptes publics est tout à fait considérable. En incluant les établissements publics ruraux et, compte tenu du foisonnement des groupements d'intérêts publics et autres personnes publiques constituées sur une base similaire, il est de l'ordre de 100.000.

Les comptables avaient l'obligation, dans la plupart des cas, de produire au juge des comptes sous une forme « papier » leur compte de gestion, ainsi que les justifications devant les accompagner.

Les progrès de la numérisation, ainsi que le développement des technologies de l'information et de la communication, donnent aujourd'hui la possibilité d'organiser progressivement la numérisation de ces pièces et leur transfert au juge des comptes sous une forme sécurisée pour que leur valeur probante ne soit pas altérée.

La Cour des comptes s'est inscrite dans ce mouvement. Saisie d'office par l'effet de la loi, elle a cependant veillé à ce que le compte de gestion continue à être produit, quel qu'en soit le support, et non simplement tenu à sa disposition. La production du compte doit en effet être assurée dans le cadre d'une procédure établie dont le but est de vérifier que les pièces produites répondent aux exigences de forme conditionnant l'enregistrement du compte et que le contenu de ce compte est fixé de manière inaltérable à compter de la date de sa production, formalité préalable pour que courent les délais de prescription.

S'agissant de l'obligation de production des autres pièces justificatives, le constat d'une grande diversité s'impose. Le seul souci du juge est de pouvoir accéder aux pièces originales ou à des copies numérisées ne leur ayant fait subir aucune altération.

Ce mouvement irréversible a contribué à la libération de surfaces importantes à la Cour des comptes et dans les chambres régionales et territoriales. La Cour a déjà transféré hors ses murs les pièces qu'elle continue à recevoir, ayant décidé de reconvertir en bureaux l'immense « silo » où elle accueillait ces documents. Situé en plein cœur du 1^{er} arrondissement de Paris, ce bâtiment a ainsi reçu une utilisation plus judicieuse.

Cependant, ces perspectives radieuses soulèvent des questions techniques complexes. Autant pour l'État, il est simple d'imposer des formats uniformes de dématérialisation, autant il est difficile de le faire pour les collectivités territoriales.

Aussi, les chambres des comptes se sont-elles astreintes à régler la question par des conventions de dématérialisation, auxquelles les ordonnateurs et les comptables sont parties.

Traditionnellement, c'est le comptable qui adresse son compte au juge. Seuls les comptes des établissements à caractère

industriel et commercial, sans doute par analogie avec les autres entreprises publiques, sont adressés par le président du conseil d'administration. Lorsque le compte est produit par le comptable, le retard dans la production du compte est passible d'une amende. La question s'est posée de savoir si la procédure de dépôt du compte devait devenir la même pour l'ensemble des établissements publics. L'administration y semblait alors favorable.

g. Le contrôle hiérarchisé et le contrôle allégé en partenariat

L'administration, tout en décrivant volontiers les principes, les modalités et les avantages, estimait à l'origine qu'ils concernaient si peu le juge des comptes qu'il n'avait pas besoin d'être informé du contenu des plans de contrôle associés.

Le juge était d'un avis différent. Il estimait qu'il devait savoir comment le comptable avait déployé les moyens dont il disposait pour maximiser la réduction des risques. En effet, si la responsabilité du comptable joue à compter du premier euro, ni les comptables, ni le juge financier n'ont les moyens de vérifier la totalité des opérations dans leur moindre détail. Le juge peut donc contribuer à renforcer l'efficacité des dispositifs d'organisation du contrôle, en s'assurant notamment que les plans de contrôle sont pertinents et qu'ils sont appliqués. La mise en jeu de la responsabilité du comptable à raison d'une irrégularité constatée à cause d'un plan mal appliqué ou bien mal conçu serait de nature à renforcer la cohérence du dispositif de contrôle administratif et juridictionnel de l'action des comptables publics.

L'administration avait, de plus, souhaité « objectiver » la gestion de l'octroi des remises gracieuses aux comptables faisant l'objet d'un débet administratif ou juridictionnel. Ainsi, le débet prononcé sur une irrégularité constatée dans un domaine ne figurant pas dans les priorités d'un plan de contrôle serait moins sanctionné que s'il révélait un défaut d'application de ce plan. De fait, la réécriture du décret sur la constatation et l'apurement des débits, intervenue le 5 mars 2008, a été l'occasion d'introduire la notion de contrôle hiérarchisé de la dépense dans le droit positif.

Depuis cet avis de 2007 des juridictions financières, le sujet a été profondément renouvelé par la réécriture, par la loi précitée du 28 décembre 2011 des dispositions de l'article 60 relative au débet.

h. Le recouvrement et les centres d'encaissement

Pendant très longtemps il y avait identité entre le poste comptable sur lequel une recette était assignée, le lieu d'encaissement de celle-ci et l'agent rendu personnellement et pécuniairement responsable de son recouvrement. La multiplication des nouveaux moyens de paiement (prélèvements bancaires, titre universel puis interbancaire de paiement, carte bancaire, paiement « en ligne » à effet différé) ont rendu possible la distinction physique entre l'endroit où le paiement est reçu et celui où est enregistrée l'écriture créditrice montrant que la dette est soldée.

Cette distinction permet de réaliser des économies d'échelle par l'automatisation du traitement des moyens de paiement dans quelques grands centres d'encaissement, ou par la réception des ordres de paiement des créances sur des serveurs informatiques.

Les réflexions conduites par la Cour en vue de l'adaptation du RGCP ont notamment mis en évidence la nécessité d'une plus grande précision dans l'emploi du vocabulaire. En effet, le décret de 1962 utilisait des termes qu'il ne définissait pas tels que : « prise en charge », « prise en compte », « recouvrement » et « encaissement ». La Cour avait ainsi émis le souhait qu'ils puissent à l'avenir être définis aussi précisément que possible, de manière à ce que les différentes étapes des opérations de recettes puissent être aussi bien distinguées que les étapes des opérations de dépenses. Ainsi, il serait plus aisé de déterminer l'enchaînement des responsabilités des comptables en matière de recettes.

i. Les services facturiers

L'administration est connue pour sa majestueuse lenteur à régler ses créanciers. Pour que la LOLF ne soit pas seulement une réorganisation des processus budgétaires et comptables sans résultat immédiat pour les usagers, qu'ils soient clients ou fournisseurs, il importait de veiller, à l'occasion de la réorganisation des circuits de dépense, à ce que les délais de paiement soient raccourcis de manière significative.

Le service facturier dont plusieurs variantes ont été testées au cours des dernières années est l'endroit où doit arriver l'ensemble des factures à traiter. En effet, l'insertion dans un flux de travail commun à l'ordonnateur et au comptable de la chaîne de la dépense permet de faire intervenir les services de l'ordonnateur et ceux du comptable selon des schémas qui peuvent recouper partiellement la mission que chacun a à accomplir. Ainsi, la facture reçue par les services du comptable peut recevoir la certification du service fait effectuée par l'ordonnateur, de même que la validation des calculs de liquidation et l'ordre de payer, sans que la pièce ait nécessairement à être physiquement déplacée d'un service à l'autre.

Cependant, la simplicité apparente de cette description dissimulait de redoutables problèmes techniques d'identification des acteurs et de traçabilité des opérations. À partir du moment où la certification du service fait ou l'ordre de payer résultaient de simples transactions informatiques ne laissant pas de « trace » papier, les différents acteurs devaient être en mesure de justifier des habilitations de chacun à effectuer les opérations qui lui étaient attribuées. De fait, le jugement des premiers comptes établis « en mode LOLF » n'a pas été sans conduire à des questionnements du juge au plan de la régularité des dépenses ainsi réglées.

j. Les référentiels d'audit des comptes publics

La LOLF a posé, en 2001, l'obligation de certifier les comptes de l'État.

La loi de sécurité financière de 2003 a prévu que tous les établissements publics consolidant les comptes de leurs filiales seraient astreints à faire certifier leurs comptes par des commissaires aux comptes.

La loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale a étendu, en 2005, cette obligation aux organismes du régime général de sécurité sociale.

La loi dite « LRU » du 10 août 2007 sur l'autonomie des universités a rendu obligatoire la certification, par des commissaires

aux comptes, des comptes des établissements basculant dans le régime de l'autonomie élargie.

Le champ de la certification des organismes de sécurité sociale a été étendu en 2008 au régime agricole et au régime des indépendants. La loi dite « HPST » hospitalière du 21 juillet 2009 a prévu la certification des comptes des établissements publics de santé Enfin, dans le cadre des réflexions conduites à la Cour, suite à la demande du Président de la République en 2007 de voir constituer « le grand organisme d'audit public dont la France a besoin⁹ », la question de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales a été étudiée.

Ce grand mouvement de fiabilisation des comptes publics, voulu par le législateur organique et repris par le pouvoir constituant, dépasse de beaucoup les capacités des juridictions financières, dès lors que nul n'envisage de réduire leurs autres compétences. Elles devront donc apprendre à travailler à côté des commissaires aux comptes du secteur privé. Les opérations de certification des comptes des régimes spéciaux de sécurité sociale ont mis en évidence une difficulté relative aux normes d'audit applicables. Les commissaires aux comptes sont soumis à un corpus de règles nationales, les normes d'exercice professionnel regroupées aux articles A. 823-1 à A. 823-37 du code de commerce, inspirées par des normes internationales dites ISA¹⁰. La Cour qui n'a pas le statut de commissaire aux comptes applique directement ces règles.

Celles-ci diffèrent sur quelques points essentiels tenant notamment à la notion de continuité d'exploitation. Pour une entreprise, cette notion est fondamentale. Pour les organismes publics qui ne connaissent pas ce risque, les problèmes comptables se posent de manière différente.

La question de l'harmonisation des référentiels d'audit applicables aux organismes publics devra sans doute figurer au programme des travaux futurs, au-delà de la mise à jour voire de la refondation de la comptabilité publique.

3. La Cour et le RGBCP

Nul doute que l'intensité des échanges intervenus entre la Cour et l'administration des finances entre 2006 et 2007 ait permis au chantier de la réforme du RGCP d'aboutir en 2012.

Le projet de décret qui a constitué le fondement des nouveaux échanges entre les deux parties intégrait en effet, dès le départ, bien des éléments qui avaient été abordés dans la séquence précédente. Le travail en fut d'autant facilité.

Du côté de la Cour, la méthodologie retenue pour examiner le projet de texte fut la constitution d'un groupe de travail associant des représentants de chaque chambre et animé par le secrétaire général adjoint et le premier avocat général. Ce groupe a analysé le projet, partie par partie, avec comme objectif de formaliser les différentes observations de la Cour puis de conduire la « négociation » avec le ministère des finances.

Une fois établie la position de la juridiction sur les différents sujets, ce processus de dialogue et d'échange a été engagé avec

la direction générale des finances publiques et la direction du budget, avec une claire volonté des deux parties de rechercher un consensus. Cette démarche a été ouverte par une réunion plénière qui s'est tenue à la Cour sous l'égide du procureur général et en présence du directeur du budget. Elle s'est poursuivie par plusieurs réunions de travail tenues alternativement à Bercy et rue Cambon.

S'agissant des obligations auxquelles sont tenus les comptables publics, sauf à engager leur responsabilité personnelle et pécuniaire, la Cour a d'emblée exprimé son attachement au *statu quo*. Cette position a été partagée sans difficulté par le ministère.

La position de la Cour a été formalisée *in fine* sous la forme d'un courrier adressé conjointement par le premier président et le procureur général au directeur général des finances publiques. Ce courrier mettait en lumière quelques-unes des principales préoccupations de la Cour.

En premier lieu, la Cour prenait officiellement acte de ce que les principales modifications souhaitées par les juridictions financières, s'agissant en particulier du régime de séparation des ordonnateurs et des comptables et des obligations fondant la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, avaient été prises en compte et intégrées dans la dernière version du projet. Ce principe fondateur des finances publiques demeure en effet comme un élément essentiel, voire une garantie, de la qualité et de la rigueur de la gestion publique. À cette occasion, la Cour rappelait son souhait qu'une solution équilibrée puisse être trouvée, en bonne intelligence, pour moderniser les dispositions de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 précitée et les adapter aux évolutions du temps.

En second lieu, tout en observant que le projet de décret retenait un champ d'application beaucoup plus étendu que celui de 1962, puisqu'il avait vocation à s'appliquer à l'ensemble des administrations publiques au sens de la réglementation communautaire, la Cour relevait qu'aucune définition directe n'était donnée de la notion d'administration publique, le texte renvoyant à la définition communautaire qui n'avait pas de vocation normative autre que statistique.

Elle suggérait, en ce qui concerne l'État, de préciser que le projet s'appliquait à tous les services ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, une telle précision étant en harmonie avec les constats et propositions figurant au rapport du Conseil d'État sur les établissements publics d'octobre 2009.

En ce qui concerne les collectivités territoriales et leurs établissements publics, la Cour prenait également acte que le ministère considérait que la détermination des principes budgétaires, comptables et financiers concernant les collectivités territoriales – et, dans une moindre mesure, leurs établissements publics – pouvait intervenir par voie réglementaire. Elle rappelait qu'il appartiendrait au Conseil d'État de confirmer si, à défaut de toute habilitation constitutionnelle, organique (la LOLF ne disant rien des collectivités territoriales) ou législatives, le pouvoir réglementaire disposait bien de la faculté d'imposer de nouvelles règles à cette catégorie de personnes morales.

⁹ Discours de M. Sarkozy prononcé le 5 novembre 2007 à la Cour des comptes à l'occasion de son bicentenaire.

¹⁰ International standards on auditing.

Enfin, la Cour exprimait une interrogation de nature juridique à propos des établissements publics de santé (EPS), les services de Bercy ayant confirmé à plusieurs reprises que les EPS resteraient soumis à la 1^{ère} partie et non à la 3^{ème} partie du nouveau décret, pour ce qui concerne les règles budgétaires et comptables, nonobstant la qualification juridique attribuée aux EPS par l'article 8 de la loi HPST, codifié à l'article L. 6141-1 du code de la santé publique qui les classe désormais dans les établissements publics nationaux. Cette position de l'administration était en particulier fondée sur les dispositions du décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des EPS.

Elle estimait en effet qu'il pourrait être contraire à la hiérarchie des normes de rattacher les EPS à la 1^{ère} partie du nouveau décret pour la définition du cadre général des règles budgétaires et comptables qui leur était applicable.

Au-delà de cet aspect juridique, il lui semblait également opportun que la définition et les règles relatives au contrôle interne comptable puissent être appliquées à l'ensemble des établissements contrôlés par l'État, pour former un cadre réglementaire commun à ces établissements, notamment à ceux dont les comptes sont ou seront certifiés.

Signe de l'étroite collaboration nouée au cours de cet exercice, la Cour fut ensuite associée à la longue séquence d'examen du projet de décret par la section des finances du conseil d'État au cours du premier semestre 2012 avec le statut *d'amicus curiae*. Séquence particulièrement fructueuse qui a permis sur bien des points d'améliorer la rédaction du texte et de conforter sa cohérence.

Ainsi s'achevait la longue gestation d'un texte dont on peut espérer qu'il aura une longévité au moins égale à celle des textes qui l'ont précédé. ■

Partie 3

Les principales caractéristiques du décret

— Le champ d'application du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique	57
Anne DUCLOS-GRISIER / François TANGUY	
— Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : les principaux enjeux comptables	61
David LITVAN	
— Programmation budgétaire et documents prévisionnels de gestion	67
Anne DUCLOS-GRISIER / Béatrice AVOT	
— L'évolution de la fonction financière dans les ministères : quelle place pour les directions financières ministérielles ?	71
Hugues BIED-CHARRETON	
— Le contrôle budgétaire des administrations de l'État	75
Patrick DELAGE / Marc SIMMONY	
— Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels	79
Patrick DELAGE / Gilbert TOULGOAT	
— De nouvelles démarches : contrôle interne, audit interne	83
Alain JOSSERAND / Sophie MANTEL	
— Les procédures de contrôle : contrôle hiérarchisé – contrôle partenarial	89
Alain CAUMEIL / François TANGUY	
— La prise en compte des nouvelles technologies par le décret du 7 novembre 2012 ..	95
Danièle LAJOURMARD	
— Le nouveau cadre budgétaire et comptable des organismes soumis aux dispositions du décret GBCP	101
Sophie MANTEL / Emmanuel MILLARD / Bureau CE 2B	
— Le contrôle budgétaire des organismes relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique	107
Patrick DE GUERRE / Marc SIMMONY	
— La gestion budgétaire et comptable publique vue d'un établissement public	111
Bernard ADANS / Xavier INGLEBERT	
— Le nouveau cadre budgétaire et comptable pour les établissements publics : point de vue d'un agent comptable	119
Philippe MAIZY	

Spécialisée en études administratives, juridiques, financières, fiscales et économiques **La Revue** vous apporte tout au long de l'année des sujets d'information et de réflexion.

Pour vous abonner :

Bulletin d'abonnement

15 € le numéro - 10 Numéros par an

Je désire souscrire un abonnement pour l'année 2013
L'abonnement part du 1^{er} janvier de chaque année

Prix de l'abonnement :

Métropole : 150 €
 DOM : 180 €
 DROM-COM et Étranger : 200 €

Nombre d'abonnements souhaités :

soit un total de €

Coordonnées de l'abonné :

NOM : Prénom :

Raison sociale : Profession :

Adresse :

Code postal : Ville

Pays :



Ci-joint règlement
à l'ordre de

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 : gestionfipu@orange.fr

Vous pouvez également effectuer votre règlement par carte bancaire sur www.gestionfipu.com, rubrique « s'abonner »

François TANGUY

*Sous-directeur Dépenses de l'État et opérateurs
Direction générale des finances publiques*

Anne DUCLOS-GRISIER

*Sous-directrice Politique salariale, contrôle budgétaire,
systèmes d'information, performance de la gestion publique
Direction du Budget*

Le champ d'application du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique s'appliquait à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics qui leur étaient rattachés, ainsi qu'aux établissements publics nationaux, qui disposaient toutefois de la possibilité d'y déroger dans leur texte institutif.

Cette acception était insatisfaisante à bien des égards.

Elle était fondée sur une approche de nature juridique, distinguant notamment les établissements publics administratifs (EPA) des établissements publics industriels et commerciaux (EPIC), alors même que leurs modes de financement sont souvent proches. Beaucoup d'EPIC appartiennent ainsi à la catégorie des opérateurs de l'État, issue de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).

Elle était peu lisible. Elle a d'ailleurs, au fil des années, abouti à dessiner un périmètre des entités soumises à la gestion budgétaire et comptable public peu cohérent, peu clair et difficile à

justifier auprès des acteurs et des observateurs des finances publiques : parlementaires, représentants de l'Union européenne, juge des comptes, médias, opinion publique, etc. Ce périmètre s'est en particulier peu à peu éloigné de l'application d'un principe (jusqu'alors non écrit) « à fonds publics, gestion publique ». Les fonds, c'est-à-dire les ressources provenant de contributions obligatoires, lorsqu'ils financent en totalité ou majoritairement une entité, doivent en effet être gérés avec les garanties qu'apportent les règles budgétaires et comptables de la gestion publique, en particulier la séparation de l'ordonnateur et du comptable au regard de leurs responsabilités respectives, et le maniement des fonds publics par le seul comptable public.

Elle pouvait laisser une place excessive à des considérations d'opportunité quant au choix des modes de gestion des entités majoritairement financées par fonds publics.

Il était donc essentiel de refonder un périmètre d'application, à la fois clair, objectif et opérationnel.

C'est l'un des apports essentiels du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Celui-ci fonde en effet, dans son article premier¹, le périmètre d'application de la gestion budgétaire et comptable publique sur la notion d'administration publique (APU), au sens du règlement CE n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1966 relatif au système européen de comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, à savoir les organismes majoritairement financés par des fonds publics, notamment à partir de contributions obligatoires ou de concours de l'État.

Le décret GBCP actualise en profondeur le champ d'application de la gestion budgétaire et comptable publique. Cette orientation sert de fondement à une ambition renouvelée pour les acteurs de la gestion publique.

1. Le décret GBCP adosse le champ d'application de la gestion budgétaire et comptable publique à celui des administrations publiques

Les administrations publiques au sens de la réglementation européenne sont constituées de l'ensemble des structures et organismes financés majoritairement par des fonds publics, et notamment à partir de prélèvements obligatoires ou de concours de l'État.

Le champ du décret englobe ainsi, sans changement, l'État, les collectivités territoriales - en veillant pour celles-ci, à ne remettre en cause aucune des dispositions fondamentales qui leur sont aujourd'hui applicables - et leurs établissements publics, ainsi que les établissements publics de santé.

Ce champ comprend également désormais toutes les autres administrations publiques, sauf exception prévue par la loi ou le décret lui-même et dans des conditions adaptées selon qu'elles ont ou non la personnalité morale de droit public. Les établissements publics nationaux relevant de la catégorie des administrations publiques sont donc par principe soumis à la

comptabilité publique sauf quelques exceptions législatives que le décret ne remet naturellement pas en cause (Pôle emploi par exemple) ou certains organismes dotés de régimes particuliers (académies, autorités publiques indépendantes par exemple).

En ce qui concerne les groupements d'intérêt public (GIP), la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration du droit prévoit la soumission à la comptabilité publique des GIP exclusivement constitués de personnes morales de droit public soumises au régime de comptabilité publique. En revanche, elle donne le choix aux autres GIP entre comptabilité privée ou comptabilité publique. Les GIP n'appliquent donc le décret GBCP que s'ils sont soumis à la comptabilité publique en application des dispositions de la loi.

L'article 1^{er} du décret prévoit qu'un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget établit la liste des « autres personnes morales de droit public » relevant des administrations publiques. Cet arrêté permettra de disposer en permanence d'une liste publique et actualisée des personnes morales concernées, ce qui est particulièrement utile en cas de création d'établissement ou de changement de catégorie.

Les ministres chargés de l'économie et du budget n'ont pas de pouvoir discrétionnaire pour la détermination de cette liste. Le périmètre est déterminé en toute indépendance à partir de critères explicites et pertinents. Le recensement des entités constitutives des sous-secteurs des administrations publiques - organismes divers d'administration centrale (ODAC), organismes divers d'administration locale (ODAL), organismes dépendants des assurances sociales (ODASS) - est en effet organisé par l'INSEE, comptable national dont l'indépendance est garantie. Ce recensement est actualisé régulièrement et l'application des critères définis par le règlement CE du 25 juin 1996 est effectuée de manière objective par l'INSEE.

Allant jusqu'au bout de la logique du critère de financement public, le décret offre la possibilité aux personnes privées relevant des administrations publiques d'opter pour un régime de comptabilité publique. Il s'agit d'une démarche volontaire, un décret ne pouvant en tout état de cause créer d'obligations pour une personne privée. Le ministre du budget doit également donner son accord, puisqu'il devra alors désigner un agent comptable auprès de l'organisme. À ce jour, aucune personne morale de droit privé n'est soumise à la comptabilité publique mais ce choix pourrait avoir du sens à l'avenir pour certaines structures bénéficiant de la générosité publique (c'est le cas de certaines associations notamment).

Les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques ne sont pas pour autant exclues du champ de la comptabilité publique. Elles y restent soumises mais leurs statuts, quel que soit leur niveau de norme, peuvent en disposer autrement ou prévoir des dérogations à certaines dispositions du décret.

¹ *Les dispositions du titre Ier du présent décret sont applicables aux administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 visé ci-dessus, mentionnées aux 1° à 5° suivants ainsi qu'aux personnes morales mentionnées au 6° :*

1° L'État ;

2° Les collectivités territoriales, leurs établissements publics, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole ;

3° Les établissements publics de santé ainsi que, lorsqu'ils sont érigés en établissement public de santé en application de l'article L. 6133-7 du code de la santé publique, les groupements de coopération sanitaire ;

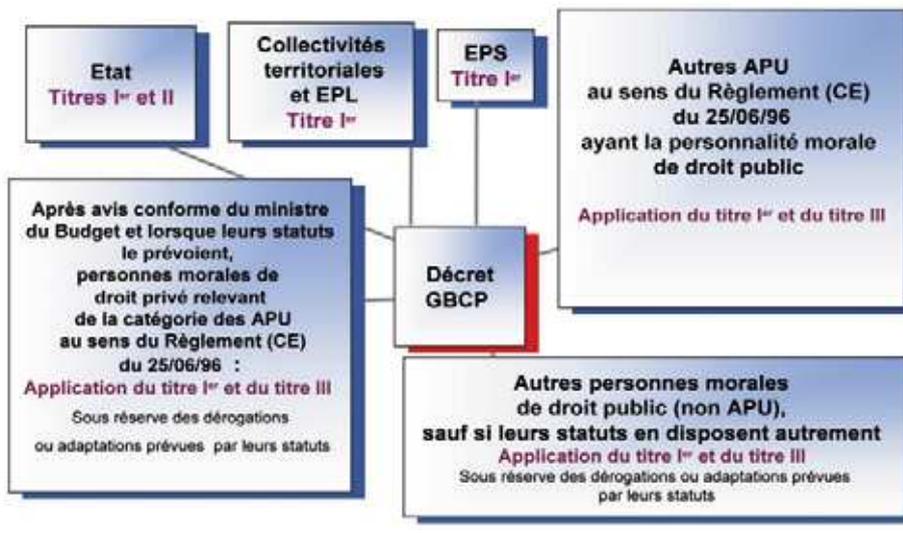
4° Les autres personnes morales de droit public, dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget ;

5° Après avis conforme du ministre chargé du budget et lorsque leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé ;

6° Les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement ;

Ces dispositions s'appliquent aux groupements d'intérêt public lorsqu'ils sont soumis aux règles de la comptabilité publique dans les conditions prévues par l'article 112 de la loi du 17 mai 2011 visée ci-dessus." (GBCP, article 1^{er})

Champ d'application du décret GBCP



2. Ce choix clarifie le champ d'application de la gestion budgétaire et comptable publique et lui redonne du sens

Le choix d'un adossement à la notion d'administration publique permet de clarifier le périmètre d'application de la gestion budgétaire et comptable publique.

Il permet d'arrimer le champ de la gestion publique à celui de la gouvernance des finances publiques, en conformité avec le périmètre prévu par la Constitution, et, dans certains cas, par la loi².

Il s'agit, non seulement, de garantir l'intégrité de la gestion des deniers publics par un comptable public, mais également de disposer d'un cadre de gestion permettant un meilleur pilotage de la dépense publique en phase avec les engagements de la France en matière de trajectoire des finances publiques et une amélioration de la qualité de l'information financière.

La France prend des engagements internationaux en matière de trajectoire pluriannuelle des finances publiques sur le périmètre du secteur économique intitulé « administrations publiques ». C'est en effet sur ce périmètre que porte la gouvernance européenne en matière de finances publiques, que sont présentés des objectifs et des résultats qui engagent la France aux termes des traités.

L'adossement du périmètre du décret GBCP à la notion d'administration publique au sens de la comptabilité nationale et du droit communautaire établit en outre une référence directe à l'objectif de fiabilité comptable prescrit par l'article

² À titre d'exemple, la référence aux APU est en effet utilisée par l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 28/12/2010 pour interdire aux « organismes français relevant de la catégorie des administrations publiques centrales au sens du règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 [...] autres que l'État, la Caisse d'amortissement de la dette sociale, la Caisse de la dette publique et la société de prises de participation de l'État » de contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois, ni émettre un titre de créance dont le terme excède cette durée.

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 ».

Il permet également de préserver et conforter l'unité du tronc commun des principes fondamentaux de la comptabilité publique applicables à l'ensemble des entités publiques (État, secteur public local, établissements et organismes publics) qui fondent, sans rupture depuis plus de deux siècles, le droit de la comptabilité publique en France. En conservant l'articulation générale du texte de 1962, le projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique entend s'inscrire dans la continuité juridique des

textes qui l'ont précédé (ordonnance du roi du 31 mai 1838, décret impérial du 31 mai 1862, décret dit du centenaire du 29 décembre 1962) et qui consacrent l'unité financière de l'État (unité du trésor public, unité du réseau, unité de caisse, unité de trésorerie).

Il traduit enfin la volonté de rénover en profondeur et d'homogénéiser les règles de gestion budgétaire et comptable au sein des établissements et organismes publics gravitant dans la « mouvance » de l'État, en vue de consolider les principes fondateurs de notre système de gestion publique dans un contexte marqué, au fil du temps, par la diversification croissante des modes de gouvernance et des pratiques de gestion, tout en veillant, en parallèle, à préserver les garanties reconnues et les dispositions générales aujourd'hui applicables aux collectivités territoriales.

Au total, ce changement de périmètre va donc bien au-delà d'une simple clarification de champ d'application, qui était en soi très attendue. Il fonde une ambition renouvelée pour le pilotage budgétaire et comptable des personnes morales soumises à ce décret.

3. Il sert de fondement à une ambition renouvelée pour les organismes publics

Si l'État, les collectivités locales et les organismes publics locaux ainsi que les organismes de sécurité sociale relèvent d'ores et déjà de dispositions précises et cohérentes, le cas des autres entités relevant du périmètre des administrations publiques n'était pas jusqu'à présent traité de façon homogène ni adaptée au regard des objectifs de pilotage des finances publiques. C'est pourquoi le titre III du décret introduit un nouveau cadre budgétaire et comptable, plus proche de celui de l'État et permettant tout à la fois d'améliorer la qualité comptable et le pilotage budgétaire des organismes concernés.

Ce nouveau cadre budgétaire comprend à la fois les états actuels prévisionnels en droits constatés (compte de résultat

et état de l'évolution de la situation patrimoniale, qui correspond au tableau de financement) et des états en autorisations budgétaires limitatives inspirés de la LOLF (autorisations d'engagement, crédits de paiement consommés au moment du décaissement, autorisations d'emplois), à partir desquels sont appréhendés les enjeux de financement de l'organisme (tableau d'équilibre financier résultant du solde budgétaire des prévisions de recettes et des crédits de paiement, et des opérations de trésorerie).

Pour les établissements publics nationaux, le critère de financement public majoritaire prend ainsi toute sa mesure. Quel que soit leur statut juridique, qu'ils soient EPA ou EPIC, le même cadre budgétaire et le même contrôle leur sont appliqués s'ils relèvent des administrations publiques. Il s'agit là d'une différence fondamentale avec la situation précédente où les EPA et les EPIC appliquaient des régimes distincts dans le décret de 62 et où les EPA étaient soumis pour la plupart au

contrôle financier prévu par le décret n° 2005-757 alors que les EPIC étaient soumis au contrôle économique et financier institué par le décret n° 55-733.

* * *

Appliquées sur un ensemble d'organismes rendu cohérent par l'affirmation d'un critère de financement public majoritaire, les règles budgétaires et comptables rassemblées dans le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique sont de nature à permettre une meilleure maîtrise de la gestion publique en disposant d'instruments plus performants, mieux à même d'assurer le pilotage des administrations publiques en vue de respecter nos engagements européens en matière de finances publiques.

Ce texte constitue à ce titre un élément majeur concourant à la mise en œuvre du traité sur la stabilité, la convergence et la gouvernance du 2 mars 2012. ■

David LITVAN

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

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : les principaux enjeux comptables

Le décret de 1962 relatif à la comptabilité publique a permis une gestion comptable publique rigoureuse depuis cinquante ans. À l'occasion du cinquantenaire de ce décret, plusieurs facteurs ont conduit à une évolution de ce texte fondateur de la comptabilité publique et à la publication du nouveau décret de 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. L'objectif de qualité des comptes publics est en particulier fortement mis en exergue.

Avec la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) à compter de 2006, la révision du décret de 1962 s'est tout d'abord imposée comme une nécessité au plan comptable pour l'État. Le texte de 1962 étant fondé sur la comptabilité de caisse, il s'agissait en particulier de prendre en compte pour l'État la nouvelle comptabilité en droits constatés, ainsi que l'objectif de qualité comptable fixé par la LOLF et décliné par des dispositifs de contrôle interne comptable au sein de l'administration. Il s'agissait aussi de préciser le nouveau rôle des acteurs prévus par la LOLF (responsable de la fonction financière ministérielle, responsable de programme,...). Il fallait ainsi un texte d'application de la LOLF au vu du retour d'expérience après les premières années de mise en œuvre pour encadrer, sécuriser et homogénéiser les pratiques comptables.

Une modernisation des textes a été ensuite jugée souhaitable au regard des besoins liés au **renforcement de l'efficacité de la gestion publique**. Plusieurs de ces besoins ont émergé au cours des derniers exercices. C'est le cas des nouveaux besoins de gestion relatifs à une spécialisation croissante des acteurs. À titre d'illustration, la mise en place des services facturiers expérimentés au niveau central, puis étendus au niveau déconcentré nécessitait d'être précisée au plan réglementaire. C'est le cas également des besoins liés à la rénovation de contrôles comptables, installés dans la sphère de l'État, du secteur local ou encore des établissements publics en privilégiant des contrôles davantage proportionnés et ciblés sur les enjeux et les risques, comme le contrôle hiérarchisé de la dépense ou le contrôle allégé en partenariat. C'est aussi le cas des besoins accrus de dématérialisation des procédures financières et comptables dans le cadre des possibilités nouvelles offertes par les nouveaux systèmes d'information

financière et comptable¹. L'ensemble de ces besoins nécessitait une actualisation des fondements juridiques pour en conforter la sécurité et adapter les textes aux évolutions souhaitables de la gestion publique en cohérence avec l'évolution de l'environnement des systèmes d'information et de contrôle.

En outre, la révision constitutionnelle de 2008 a favorisé l'émergence d'une **vision globale de l'ensemble des comptes des administrations publiques**, que sont l'État, les collectivités locales et autres établissements et organismes publics majoritairement financés sur des fonds publics. La Constitution dispose désormais, en son article 47-2, 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* ». La **qualité comptable est ainsi une obligation qui doit irriguer l'ensemble des administrations publiques**. La création du nouveau Conseil de normalisation des comptes publics en 2010 avec un champ lié aux administrations publiques renforçait aussi l'intérêt d'une telle approche transversale.

La comptabilité publique, et les règles en découlant, comme les objectifs associés de qualité des comptes, devaient à cette aune consister en un système convergent et homogène s'appliquant, de manière horizontale, au champ des administrations publiques. C'est donc en réalité un financement majoritaire par l'argent public qui conduit à la fois à l'application des règles de comptabilité publique et à la présence d'un comptable public. L'objectif est de conférer un rôle central aux comptables publics correspondant au champ des administrations publiques et de la comptabilité publique.

¹ Il s'agit des applications « Chorus » pour l'État, et « Hélios » pour le secteur local.

Enfin, la coexistence des comptabilités budgétaire et générale prévues par la LOLF pour l'État et le souhait d'un **pilote consolidé des finances publiques** de l'État et de ses opérateurs, dans un environnement financier contraint, ont conduit à une démarche intégrée au plan budgétaire et comptable avec la recherche d'une plus grande cohérence du cadre budgétaire et comptable applicable à l'État, comme aux opérateurs de l'État.

C'est dans ce contexte global que les administrations ont élaboré le texte, suivant un cheminement qui se décompose en trois grandes phases : d'abord une **phase interne** d'élaboration des dispositions comptables au sein de la Direction générale des finances publiques (2009) – en capitalisant sur les initiatives engagées antérieurement (2006/2007) lors de la mise en œuvre de la LOLF par l'ancienne Direction générale de la comptabilité publique² –, puis une **phase de mutualisation** avec la Direction du budget (2010) afin de parvenir à un texte consolidé commun, enfin une **phase de concertation élargie** (2011) avec les différentes parties prenantes³. Une consultation privilégiée et particulièrement approfondie a été naturellement menée avec la Cour des comptes, de manière à favoriser une vision partagée des nouvelles règles comptables applicables. Après la phase interministérielle, les travaux se sont poursuivis au Conseil d'État avec un enrichissement du texte à cette occasion. L'élaboration de ce texte s'est ainsi caractérisée par la recherche d'un consensus important afin de favoriser une acceptation durable et une stabilité des règles.

À l'occasion de la publication du nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, cinquante ans après le décret de 1962, cet article explicite les **principaux enjeux** concernant les aspects comptables de ce texte important pour la gestion publique. Y sont successivement examinés : les principes comptables fondamentaux du texte (I), les conséquences sur la tenue et la qualité des comptes publics (II), le rôle conforté et renouvelé des comptables publics avec une rénovation des leviers mis à leur disposition (III). Les articles les plus structurants sont explicités et commentés dans le cadre de l'appréhension de l'architecture comptable globale du texte.

Bien entendu, la sortie du nouveau décret ne constitue pas un aboutissement, mais un point de départ pour une gestion publique modernisée et plus performante. Les perspectives ouvertes par le texte sont évoquées en conclusion.

* * *

I. Le nouveau décret consolide en les précisant les principes comptables fondamentaux sur le champ global des « administrations publiques »

Le décret explicite et précise, pour la première fois, des notions essentielles à commencer par la définition de la comptabilité

² Au sein de la Direction générale de la comptabilité publique, une Mission conduite du changement avait porté un premier projet de texte centré sur les aspects comptables. Puis, en 2009, une mission dédiée à la refonte du Règlement général de la comptabilité publique de 1962 a été créée au sein de la Direction générale des finances publiques.

³ Les consultations ont été notamment menées en 2011 auprès du réseau comptable et de ses représentants, des organisations syndicales des ministères financiers, du comité des finances locales, des représentants des établissements, de l'Inspection générale des Finances, du Contrôle général économique et financier, du Conseil de normalisation des comptes publics, et de l'Autorité des normes comptables, enfin en 2012 auprès du Conseil supérieur de la Fonction publique de l'État.

publique, celle des comptables publics ou encore celle des comptables assignataires. Ces notions, si elles étaient connues, manquaient en réalité d'une définition au plan juridique.

Le décret consolide en outre des principes comptables fondamentaux, le plus emblématique d'entre eux portant sur la séparation de l'ordonnateur et du comptable dont le principe est réaffirmé dans le nouveau texte. Le décret en redéfinit et en modernise les contours quand il s'agit par exemple d'exercer une fonction comptable partagée dans le cadre de la comptabilité d'exercice, d'instaurer des contrôles dits « partenariaux » entre l'ordonnateur et le comptable, ou encore de mettre en place des organisations optimisant le rôle des acteurs, comme le service facturier avec des frontières qui se déplacent, mais sans remettre en cause les prérogatives essentielles des différents acteurs. Le texte maintient par ailleurs la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

Revenons de manière plus précise sur ces clarifications et évolutions apportées par le texte. Au plan des définitions, la **comptabilité publique est tout d'abord définie**, ce qui n'était pas le cas dans le texte de 1962. Elle est définie comme un « système d'organisation de l'information financière » permettant « de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie, afin d'établir des comptes réguliers et sincères ; de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ; de contribuer au calcul du coût des actions ou des services, ainsi qu'à l'évaluation de la performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale. » L'objectif de comptes réguliers et sincères et d'image fidèle des états financiers apparaît ainsi dans l'objet même de la comptabilité publique.

Les **comptables publics** sont les acteurs chargés de la tenue de la comptabilité publique. Les comptables publics sont définis dans le décret, ce qui n'était pas le cas antérieurement : « Les comptables publics sont des agents de droit public ayant... la charge exclusive de manier les fonds publics et de tenir les comptes [des administrations publiques] ». Il importe de relever le caractère exclusif de la fonction. Seuls les **comptables publics ont la charge de tenir les comptes publics et de manier les fonds publics**. La notion de comptable assignataire est, par ailleurs, définie pour la première fois, au regard des deux principaux acteurs de la comptabilité publique : d'une part, « Les ordonnateurs... sont accrédités après des comptables publics assignataires relevant de leur compétence », d'autre part, le comptable assignataire est défini comme « Le comptable public habilité à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l'ordonnateur accrédité ». Si cette pratique existait, elle n'était pas définie dans l'ancien texte. Le nouveau texte donne au ministre du budget la compétence de définir les modalités d'assignation⁴. Cette marge de manœuvre est essentielle, car elle préserve une capacité d'adaptation dans l'évolution de la carte des assignations.

⁴ Les assignations sont définies par arrêté. C'est l'un des exemples d'arrêtés d'application du décret.

La comptabilité publique s'applique ensuite à l'ensemble des « **administrations publiques** » au sens du Règlement (CE) du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux. Ceci permet, en se fondant sur un critère objectif, de donner une assise globale au champ des règles comptables publiques, en cohérence avec les règlements communautaires comme avec la révision constitutionnelle de 2008 qui fait référence aux administrations publiques (article 47-2 de la Constitution).

L'existence des différentes comptabilités est en outre rappelée. La comptabilité publique comporte, pour toutes les administrations publiques, une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire. En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie, il est prévu une comptabilité analytique. Pour l'État, il existe une comptabilité d'analyse des coûts des actions, qui a été prévue de manière explicite pour la LOLF. La cohérence des comptabilités est prévue. Le système comptable est aussi mis en œuvre de manière à pouvoir tenir, dans son ensemble, la comptabilité nationale des administrations publiques.

S'il explicite les différentes comptabilités, le nouveau décret met davantage en avant la **comptabilité générale qui est, pour l'État notamment, une véritable innovation** issue de la LOLF et qui n'existait pas en 1962, le texte antérieur étant rédigé dans une logique de comptabilité de caisse. Dans le nouveau décret, la comptabilité générale concerne l'ensemble des administrations publiques : « *La comptabilité générale retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière, et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations* ». Fait notable, le décret évoque la **perspective de comptes consolidés** tout en laissant une marge de souplesse : « *[La comptabilité générale] inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés* ».

Au plan des principes, comme mentionné précédemment, la **séparation des rôles de l'ordonnateur et du comptable** est rappelée dans le nouveau texte : « *Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles* ». Cette séparation est un principe fort qui concourt à la sécurité de la gestion des deniers publics. Ce principe relève d'un objectif de maîtrise des risques et de contrôle interne au travers d'une séparation des tâches. Il participe aussi d'un objectif d'efficacité en organisant une spécialisation des acteurs.

L'application de ce principe est cependant adaptée dans le nouveau texte pour prendre en compte les évolutions des systèmes d'information, de l'environnement de contrôles ou encore l'adaptation des organisations, et l'émergence d'une fonction financière et comptable davantage globalisée. C'est le cas, à titre d'illustration, pour la mise en place des services facturiers, conduisant à une centralisation des factures auprès du comptable. Dans un service facturier, l'ordonnateur conserve sa prérogative essentielle, c'est-à-dire l'ordre de payer donné au comptable qui correspond à la certification du service fait. Le comptable reçoit et enregistre les factures et arrête le montant de la dépense au vu des factures, puis met en paiement.

Un autre principe fondamental est conforté par le texte : la **responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics**. Le décret renvoie sur cette question au corpus législatif existant et modifié récemment (article 60 de la loi de 1963

modifiée). Il faut souligner que les différents points susceptibles de conduire à une mise en cause de la responsabilité du comptable n'ont pas été modifiés au niveau du nouveau décret.

Au total, le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique consolide les principes fondamentaux de la comptabilité publique en précisant les notions de base et en veillant à un champ d'application transverse qui correspond à celui des administrations publiques. Le dispositif sécurise ainsi l'intervention des comptables publics dans le champ cohérent qui est celui de la comptabilité publique applicable aux administrations publiques.

II. L'objectif de qualité des comptes publics est fortement mis en exergue dans le nouveau texte

Le décret souligne l'objectif de qualité des comptes : « *La qualité des comptes [des administrations publiques] est assurée dans le respect des principes comptables* ». Cette mise en exergue est une nouveauté du texte qui traduit les exigences fortes de transparence des comptes publics, telles qu'elles ressortent notamment des dispositions récentes qu'il s'agisse de la LOLF de 2001 pour l'État, ou de la révision constitutionnelle de 2008 sur le champ plus global des administrations publiques. Pour tenir des comptes de qualité, il faut remplir plusieurs préalables que le texte encadre : disposer de règles comptables ; puis définir les objectifs de qualité comptable ; enfin, mettre en œuvre un dispositif de maîtrise des risques ou encore de contrôle interne comptable.

Pour y répondre, le texte précise tout d'abord les conditions d'élaboration des règles comptables. Les **références des règles comptables sont celles des entreprises** : « *Les règles de comptabilité générale applicables [aux administrations publiques] ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de [leur] action* ». On retrouve la formulation qui est celle de la LOLF pour l'État, mais qui est désormais appliquée à l'ensemble des administrations publiques avec cette double exigence : d'une part, la référence privilégiée aux règles des entreprises (sans retenir, de manière exclusive, tel ou tel standard normatif particulier), mais aussi, d'autre part, la prise en compte, quand elle est justifiée, des spécificités des entités publiques. Le champ d'application des règles comptables publiques prend appui sur un périmètre homogène qui est celui de la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics mis en place en 2010 en remplacement du Comité des normes prévu par la loi de finances rectificative modifiée de 2001 : « *[Les] règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues [par] la loi du 28 décembre 2001* », ce qui renvoie à l'établissement des normes comptables par le Conseil de normalisation des comptes publics.

Pour l'État, le décret précise le **contenu des états financiers** de l'État, qui « *comprennent un bilan, un compte de résultat et l'annexe des comptes* ». D'autres documents peuvent être prévus après examen du Conseil de normalisation des comptes publics. Pour les établissements et autres organismes, le décret prévoit aussi, de manière parallèle, la composition des états financiers annuels relatifs à la comptabilité générale ainsi que du compte financier. L'objectif d'image fidèle est également prescrit pour ces organismes. « *Les états financiers annuels retracent les opérations enregistrées dans la comptabilité générale de*

l'organisme... Ils donnent une image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière des organismes. Ils comprennent un bilan, un compte de résultat et l'annexe des comptes annuels ». Sur cette base, ce sont ensuite les normes applicables qui feront les prescriptions pour le contenu des différents postes composant les états financiers.

Les exigences de qualité comptable applicables à la comptabilité générale et communes à l'ensemble des personnes morales entrant dans le champ du décret sont explicitées. Le texte a été renforcé sur cet aspect à la faveur de l'analyse menée au Conseil d'État, dont les travaux ont abouti à considérer qu'il existait en réalité un espace réglementaire entre, d'une part, les considérations générales sur l'objectif de qualité des comptes et d'image fidèle (visé dans la LOLF de 2011 et la révision constitutionnelle de 2008) et, d'autre part, les normes et règles comptables elles-mêmes (qui se traduisent ensuite par des arrêtés et instructions du ministre chargé du budget). L'objectif visé 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 : 1° Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ; 2° Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ; 3° 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 ; 4° 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 ; 5° 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 ; 6° 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* ».

Le décret précise en parallèle les objectifs de la comptabilité budgétaire qui « *retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées* », « *permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois* » et est organisée « *de façon à permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution* ». Le décret introduit aussi pour l'État la notion de **soutenabilité**, importante pour la maîtrise des finances publiques : « *La programmation et son exécution doivent être soutenables au regard de l'autorisation budgétaire annuelle et des prescriptions des lois de programmation des finances publiques* ».

La **comptabilité analytique** est, quant à elle, « *fondée sur la comptabilité générale* ». Son objet porte sur un besoin d'analyse fin au titre de la bonne gestion : « *La comptabilité analytique a pour objet de mesurer les coût d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée* ». Pour l'État, il y aura ainsi complémentarité : la comptabilité d'analyse des coûts, telle que prévue par la LOLF, conduit à un compte rendu de performance pour le Parlement, dans le cadre des rapports annuels de performance, du coût complet des actions ; la comptabilité analytique n'a pas un objectif premier

d'être un compte rendu mais se conçoit davantage comme un instrument d'analyse plus détaillée (la structure, la fonction, le projet, le bien, la prestation) au service des gestionnaires à des fins opérationnelles d'amélioration de la gestion. La prescription du décret selon laquelle la comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale est importante pour assurer la qualité de cette information et sa cohérence comme sa mise à jour avec les données comptables.

Le **levier du contrôle interne comptable** est explicité comme l'instrument privilégié pour mettre en place la qualité comptable : « *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* ». Des « *audits comptables* » sont aussi prévus et doivent être programmés dans le cadre d'un « *comité ministériel d'audit* » dont le contrôleur budgétaire et comptable ministériel est membre de droit. Pour l'État, ces dispositions constituent une traduction juridique de la portée de la LOLF. Symétriquement, le contrôle interne budgétaire et les audits internes budgétaires sont prévus dans le nouveau texte afin d'assurer une qualité des différentes comptabilités. Ces différentes dispositions sont aussi reprises dans la partie dédiée aux établissements et autres organismes publics. Pour l'État, la traduction juridique de la LOLF avec l'explicitation du levier du contrôle interne comptable est essentielle, car la diffusion du contrôle interne comptable depuis 2006 reposait davantage sur une diffusion de bonnes pratiques, de recommandations et d'incitations de l'administration teneur des comptes auprès des gestionnaires que sur une prescription juridique précise avec une réelle obligation de mise en oeuvre. L'extension de la démarche aux organismes est aussi une donnée importante pour poursuivre la démarche engagée dans le cadre de l'amélioration de leur qualité comptable.

Ainsi, les conditions d'une pérennisation et d'une plus grande effectivité, dans la durée, du dispositif de contrôle interne et d'audit interne dans l'administration, ainsi qu'auprès des opérateurs, sont désormais remplies. On sait que la diffusion du contrôle interne et de l'audit interne est essentielle dans la sécurisation des procédures de gestion. Le renforcement du dispositif de contrôle et d'audit interne constitue aussi bien entendu un point d'attention des certificateurs, la Cour des comptes pour l'État, et les commissaires aux comptes privés pour les établissements publics désormais soumis de manière croissante, au moins pour les principaux d'entre eux, à une certification de leurs comptes. En terme de réforme administrative, il est intéressant d'observer que les prescriptions de mise en oeuvre de dispositifs de contrôle interne comptable, tant auprès de l'État que des opérateurs, n'ont soulevé aucune objection lors de la consultation du texte ; en effet, les travaux avaient été déjà anticipés et diffusés progressivement d'abord dès 2006 auprès des ministères dans le cadre de la certification des comptes de l'État puis, plus récemment, auprès des opérateurs avec une accentuation des travaux accompagnant la certification sur un champ croissant de ces entités.

Enfin, le décret porte des **dispositions structurantes sur l'architecture comptable**, qui confortent et accentuent les conditions d'une bonne tenue des comptes de l'État comme des opérateurs et autres organismes. Pour l'État, les comptes des comptables sont centralisés. Ce processus permet d'avoir un

Compte général de l'État (CGE) prévu par la LOLF, ce qui correspond à un modèle lié à l'existence d'un réseau comptable et permet de produire des comptes dans des délais resserrés qui sont ceux de la loi organique : le projet de loi de règlement, qui intègre les comptes de l'État, doit être remis au Parlement avant le 1^{er} juin. Par comparaison avec d'autres pays (Canada, Royaume-Uni...), notamment de culture anglo-saxonne où existe un modèle d'agences, la situation française se traduit par des délais de reddition des comptes plus rapides. C'est en particulier le dispositif de centralisation qui contribue à cette situation.

Les délais de reddition des comptes sont déterminants pour la tenue des comptes. Le nouveau texte prévoit une disposition importante en la matière qui conduira à des évolutions significatives pour les établissements publics et autres organismes. Rappelons qu'actuellement les comptes des établissements publics sont intégrés dans les comptes de l'État au titre des participations financières (intégration par mise en équivalence en cas d'entités contrôlées, et selon le coût d'acquisition pour les entités non contrôlées). Dans la perspective future d'une véritable consolidation des comptes de l'État, selon un périmètre et un calendrier qui restent à déterminer, les comptes de ces entités seraient, au moins en partie, consolidés dans les comptes de l'État (intégration ligne à ligne avec des seuils à déterminer). Dans ce contexte, les délais de reddition des comptes des établissements publics et autres organismes ont vocation à se réduire. Le nouveau décret prévoit l'approbation des comptes annuels par l'organe délibération dans un délai cible qui intervient « *avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture* » (contre quatre mois dans l'ancien texte). Une période de transition est naturellement prévue sur plusieurs exercices et a été d'ailleurs largement anticipée sur les exercices qui ont précédé la mise en œuvre du décret. Le nouveau texte apporte à ce titre une cohérence globale : les établissements publics et autres organismes doivent fournir des comptes de qualité avec une incitation explicite à la certification : le décret indique que « *[les] états financiers peuvent être soumis à certification* » ; par ailleurs, les délais de clôture des comptes sont réduits. Ces évolutions, prescrites par le nouveau texte, visent à permettre une bonne intégration dans les comptes de l'État. Elles seront aussi susceptibles de favoriser, le moment venu, une future consolidation des comptes de l'État.

III. Le rôle des comptables publics est développé avec une renouveau des leviers mis à leur disposition

Le nouveau décret consolide le rôle des comptables publics, en rappelle les différentes catégories, et donne aux comptables un cadre actualisé pour l'exercice des missions. Le rôle du comptable comme garant de la qualité comptable est notamment développé.

Les comptables publics sont notamment chargés de la tenue de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire (recettes, dépenses), des opérations de trésorerie (maniement des fonds et mouvements des comptes de disponibilités). Les comptables sont par ailleurs tenus d'exercer des contrôles au titre des différentes comptabilités. Ils procèdent à la reddition des comptes qui sont produits au juge des comptes.

Le texte précise et consolide les différentes natures de comptables de l'État. Les comptables de l'État peuvent être d'abord principaux (dans le cadre de la centralisation des comptes de l'État) ou secondaires : « *Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes. Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal* ». Les comptables comprennent ensuite différentes catégories « *1° les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels⁵ ; 2° les comptables des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et des droits indirects ; 3° les comptables des budgets annexes ; 4° les comptables des comptes spéciaux ; 5° les comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques⁶ ; 6° le comptable centralisateur des comptes de l'État⁷* ».

Le comptable a un rôle de garant de la qualité comptable. Pour l'État, il s'agit là, dans le rôle particulier donné au comptable, d'une déclinaison des conditions de mise en œuvre de l'article 31 de la LOLF selon lequel les comptables veillent à la qualité des procédures. Ainsi, le décret précise : « *En vue de garantir la qualité des comptes de l'État, et sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, le comptable public s'assure, par ses contrôles sur les biens, droits et obligations qui doivent être enregistrés dans le compte général de l'État, de la qualité du contrôle interne comptable et du respect des principes et des règles mentionnés à l'article 31 de la loi organique du 1^{er} août 2001...* ».

La fonction comptable partagée est précisée. L'ordonnateur est à l'origine des faits générateurs en comptabilité générale : « *les ordonnateurs constatent les droits et obligations* ». Pour l'État, un « *cadre de référence interministériel* » du contrôle interne comptable est prévu et doit être mis en œuvre. Ce référentiel doit préciser « *les conditions dans lesquelles est assuré le contrôle des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice* ».

Sur la base des règles comptables, le comptable public veille à la qualité comptable dans son ensemble. Il a en particulier la possibilité de rectifier les enregistrements comptables : « *Lorsque à l'occasion de ses contrôles, [le comptable] constate une irrégularité, le comptable public en informe l'ordonnateur pour régularisation. Il peut également, à son initiative, enregistrer ou rectifier une opération...* ». Le comptable public est néanmoins « *seul chargé de la tenue de la comptabilité générale* » : les comptes sont tenus par les comptables publics,

⁵ Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) sont des comptables placés, au plan central, auprès des différents ministères. Une spécificité existe pour le contrôleur budgétaire et comptable ministériel placé auprès des ministères financiers ; il est placé à la fois auprès du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'économie, et exécute et comptabilise des opérations particulières (dette, participations financières, versements entre la France et l'Union européenne...).

⁶ On peut donner un exemple : le comptable de l'Opérateur national de paye (ONP).

⁷ Le comptable centralisateur des comptes de l'État est notamment chargé de centraliser les opérations comptables, d'enregistrer les opérations pour produire le compte général de l'État arrêté par le ministre chargé du budget, d'effectuer des écritures complémentaires relatives aux opérations de fin d'exercice et d'établir les documents comptables de synthèse.

même si les ordonnateurs peuvent être à l'origine d'opérations qui induisent un impact sur les comptes.

Ces dispositions relatives à la qualité des comptes et au rôle de garant du comptable sont également **déclinées pour les opérateurs de l'État et autres organismes** (titre III du décret). Pour ces entités, « *le comptable public porte le titre d'agent comptable* ». Le rôle particulier de l'agent comptable sur la qualité comptable est également explicité et reprend le positionnement du comptable de l'État : « *Sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, l'agent comptable s'assure, par ses contrôles sur les biens, droits et obligations, qui doivent être enregistrés dans les comptes de l'organisme, du respect des principes et des règles de comptabilité générale, ainsi que de la qualité du contrôle interne comptable relatifs aux opérations qui lui sont assignées* ».

Si le texte conforte les missions du comptable public, il comporte également **plusieurs leviers rénovés qui sont mis à la disposition des comptables pour conforter leur action**. C'est vrai en matière de contrôles, de nouvelles organisations comptables (services facturiers en particulier) ou encore de procédures dématérialisées ou simplifiées.

Les contrôles proportionnés aux risques et aux enjeux, déjà largement mis en pratique, sont tout d'abord sécurisés dans le nouveau texte. Le **contrôle hiérarchisé** est intégré dans le texte : « *Le comptable public peut opérer les contrôles ... de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques ... À cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle* ». Il est en de même du **contrôle allégé en partenariat** : « *L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation [des] risques. Le ministre chargé du budget précise ... les conditions de ce contrôle allégé en partenariat* ». Si ces contrôles étaient d'ores et déjà largement appliqués, leur **sécurisation dans le nouveau décret va permettre de consolider et d'étendre ces pratiques**. La diffusion croissante du contrôle et de l'audit interne favorise d'ailleurs le développement du contrôle partenarial qui permet d'alléger les contrôles du comptable (contrôles a posteriori sur échantillons), dès lors que la chaîne amont du côté du gestionnaire est identifiée comme suffisamment fiable.

Le texte autorise par ailleurs la mise en place, pour l'ensemble des entités entrant dans le champ d'application du décret, de **services facturiers** : « *Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures... Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures ... et de la certification du service fait. Cette certification constitue l'ordre de payer* ». Là aussi, si des premiers services facturiers ont été mis en place en administration centrale comme au plan déconcentré pour l'État et sont expé-

rimentés (secteur de l'hôpital ou dans certains établissements), l'intégration dans le décret de cette disposition comme un processus de référence va favoriser, dans les prochaines années, **une extension de ce mode de gestion**, qui permet de réduire les délais globaux de paiement, d'optimiser la chaîne globale de contrôle et de contribuer à la qualité comptable (recensement fiabilisé des charges à payer à partir d'une centralisation des factures).

Le texte ouvre enfin la voie à **plusieurs simplifications**. On peut en donner quelques illustrations. **Les pièces justificatives peuvent être ainsi, dans des conditions à préciser, conservées chez l'ordonnateur avec un droit d'évocation du comptable**. « *Lors la conservation des pièces justificatives incombe à l'ordonnateur, le comptable public peut exercer à tout moment un droit d'évocation de tout ou partie de celles-ci* ». **La dématérialisation des pièces justificatives est également rendue possible**. « *L'établissement, la conservation et la transmission des documents et pièces justificatives de toute nature peuvent, dans des conditions arrêtées par le ministre chargé du budget, être effectués sous forme dématérialisée* ». Il va de soi que les conditions pratiques d'une telle dématérialisation devront être appréciées en lien étroit avec le juge des comptes selon les technologies offertes par les systèmes d'information.

* *
*

Pour conclure, le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique conforte le champ de la comptabilité publique, en recentrant ses règles sur l'exigence de qualité comptable, et consolide le rôle des comptables en identifiant les nouveaux leviers de leur action.

Il s'agit d'un cadre dans lequel la modernisation de la gestion publique doit s'inscrire. À cet égard, le décret constitue un point de départ et non un aboutissement. C'est dans ce cadre rénové qu'il va falloir progresser. Plusieurs axes peuvent être dressés dans cette perspective : l'amélioration de la qualité comptable, un champ potentiellement accru de certification des comptes (État, opérateurs, hôpitaux ...), une perspective de développement de la comptabilité analytique et de mise en œuvre de comptes consolidés ou encore une plus grande performance des chaînes de traitement. Ainsi, le texte sécurise et ouvre la voie à l'extension de modes de gestion modernisés : développement du contrôle interne comptable et de l'audit interne comptable, contrôles comptables mieux ciblés et plus efficaces, déploiement des services facturiers, dématérialisation accrue notamment.

L'objectif poursuivi est d'améliorer la qualité et la performance de la gestion publique par une actualisation des règles d'organisation et de mise en œuvre. Il appartiendra aux acteurs de la gestion publique, présents et à venir, de faire vivre et prospérer ce nouveau texte. ■

Anne DUCLOS-GRISIER

*Sous directrice de la politique salariale, du contrôle budgétaire, des systèmes d'information, de la performance de la gestion publique
Direction du budget*

Béatrice AVOT

*Responsable du pôle « Réglementation budgétaire et comptable et organisation financière » de la Mission Gestion Financière de l'État
Direction du budget*

Programmation budgétaire et documents prévisionnels de gestion

Une des principales novations des dispositions du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) relatives à l'État réside dans l'introduction d'une programmation pluriannuelle obligatoire. Après l'instauration de la loi de programmation des finances publiques qui permet de définir une trajectoire d'évolution des crédits, une étape supplémentaire est franchie par la déclinaison de cette trajectoire au niveau des activités opérationnelles.

En lien avec le processus structurant de la programmation budgétaire, le décret GBCP rénove, conforte et modernise les documents de gestion associés. Ces documents structurent le pilotage de la gestion et sont le support du contrôle par le contrôleur budgétaire de la soutenabilité de la programmation et de son exécution. Le contenu et l'articulation de ces documents sont précisés par les dispositions de l'arrêté du 11 décembre 2012 relatif au cadre de la gestion budgétaire.

Cette notion-clé de soutenabilité budgétaire est elle-même définie à l'article 66 du décret qui précise que « *La programmation et son exécution doivent être soutenables au regard de l'autorisation budgétaire annuelle et des prescriptions des lois de programmation des finances publiques en permettant ainsi d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures* ».

I. La programmation budgétaire pluriannuelle par activité, une innovation majeure

La mise en œuvre du processus de programmation est la modalité essentielle de la gestion budgétaire tant en ce qu'il

permet de maîtriser la soutenabilité de la gestion qu'en ce qu'il améliore la construction des autorisations budgétaires ultérieures.

La programmation permet de décliner aux différents niveaux d'exécution du budget (programme, budget opérationnel de programme voire unité opérationnelle) une trajectoire de consommation des crédits et des emplois notifiés ou attendus, articulée avec les scénarios de gestion opérationnelle qui intègrent les projets de décisions et d'actes de gestion.

De même que le programme de stabilité et de croissance décline la trajectoire des finances publiques selon les sous-secteurs des administrations publiques, la programmation décline aux différents niveaux de gestion des prévisions d'engagement, de paiement et de consommation d'emplois s'inscrivant en cohérence avec les autorisations budgétaires annuelles et pluriannuelles.

La programmation budgétaire par activité vise à ce que chaque service de l'État auquel est confiée la responsabilité de la mise en œuvre d'une politique publique sur un segment ou un territoire donné prévoie pour deux ans au moins les moyens correspondant à la mise en œuvre de chaque activité

opérationnelle des services dans le respect des crédits et des emplois notifiés ou attendus.

Les activités assurent une connaissance plus fine de l'utilisation des crédits budgétaires. Elles éclairent la manière dont se met en œuvre, au plan opérationnel, une politique publique.

L'article 66 du décret GBCP prévoit que la programmation est structurée, selon un référentiel d'activités propre à chaque ministère dans le respect des règles arrêtées par le ministre du budget. Ainsi, ces référentiels sont « implémentés » dans le système d'information financière de l'État, Chorus. L'utilisation généralisée en 2013 du module spécifique de programmation dans Chorus structurera l'élaboration de la programmation dans les ministères et facilitera son analyse et le suivi de son exécution tout au long de l'exercice.

Le référentiel doit être conçu de manière à assurer la liaison entre la budgétisation et la programmation et entre la programmation et l'exécution. La structuration du référentiel doit permettre notamment d'identifier des mailles assurant une certaine homogénéité des dépenses et les enveloppes à enjeux sur lesquelles vont tout particulièrement se porter l'analyse. Il doit également permettre de faire le lien avec la déclinaison en programmes, actions et sous-actions qui structurent la présentation au Parlement des projets et rapports annuels de performances.

II. Le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel, un outil de pilotage renforcé de la masse salariale de l'État

Compte tenu du poids et de la dynamique d'évolution des dépenses de personnel au sein du budget de l'État, l'amélioration de la maîtrise des emplois et de la masse salariale est un enjeu majeur pour l'État. Si le projet de l'opérateur national de paye et les évolutions des systèmes d'information des ressources humaines associées permettront à terme de réaliser un saut qualitatif majeur dans le suivi et le pilotage des emplois et des dépenses de personnel, en disposant de données beaucoup plus fiables et complètes et de capacités de prévision étendues, il était nécessaire de renforcer sans attendre le suivi des emplois et des facteurs d'évolution de la masse salariale, en dépassant des limites des systèmes d'information actuels.

Une circulaire du Premier ministre du 22 février 2011 a ainsi instauré l'obligation d'élaboration d'un document prévisionnel de gestion ministériel des emplois et des crédits de personnel. L'article 68 du décret GBCP est venu conforter son assise juridique et préciser son contenu et ses modalités de contrôle.

Le document prévisionnel de gestion des emplois et crédits de personnel (DPGECP) est ainsi le principal outil de pilotage et de suivi budgétaire en matière d'emplois et de masse salariale. Il constitue le support de l'analyse des crédits de personnel et des emplois, tant en début de gestion qu'à l'occasion des comptes rendus de gestion des ministères au contrôleur budgétaire.

Chaque ministre y précise, pour les programmes dont les crédits et les emplois lui sont mis à disposition, la mise en œuvre du schéma d'emplois, en indiquant la prévision mensuelle des entrées et des sorties des personnels, la prévision de consommation du plafond d'autorisations d'emplois, ainsi que la pré-

vision des dépenses de personnel et les perspectives d'évolution de ces données pour l'année suivante.

Le DPGECP précise les déterminants de l'évolution de la masse salariale (départs et recrutements, mesures générales portant sur les rémunérations, mesures statutaires ou indemnitaires, etc.). Il peut ainsi servir de référence pour vérifier que les décisions en matière de ressources humaines sont prises dans le respect de l'autorisation parlementaire comme les ouvertures de concours ou les actes de recrutement de contractuels.

Établi par le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFIM), en liaison avec les responsables de programme (RPROG) et le responsable des ressources humaines du ministère, il est transmis au CBCM au plus tard le 15 février de chaque année. Le CBCM vise le DPGECP dans un délai de 15 jours à compter de sa réception. Ce visa est préalable à celui des autorisations et actes de recrutement à l'exception de cas soumis à une double condition : relever d'une urgence avérée et être compatibles avec le schéma d'emplois du ministère.

Si le visa du DPGECP ne peut être délivré par le CBCM dans un délai de quinze jours, le décret GBCP prévoit une saisine du ministre du budget. Cette procédure permet d'identifier les risques d'insoutenabilité dès le début de la gestion et de porter à l'arbitrage du Premier ministre des mesures correctrices pour éviter ou au moins limiter les dérapages en gestion.

Le DPGECP est ensuite actualisé deux fois par an à l'occasion des comptes rendus de gestion, dans la même forme que le document initial, sur la base des données constatées et prévisionnelles les plus récentes. Il peut également être actualisé à la demande du CBCM en cas de risques significatifs sur l'exécution budgétaire.

Enfin, une prévision de consommation des crédits de personnel est transmise au CBCM en octobre, novembre et décembre afin de mieux assurer le pilotage de la fin de gestion.

Le décret GBCP et son arrêté d'application sur le cadre de la gestion budgétaire ont été l'occasion de définir de manière plus précise la maquette de référence du DPGECP de manière à harmoniser les informations demandées aux ministères tout en tenant compte de leurs spécificités. Ils ont également permis d'alléger le contenu des documents des budgets opérationnels de programme sur les emplois et les dépenses de personnel.

III. Le document de répartition initiale des crédits et emplois au sein d'un ministère, point de départ de la gestion

Le document de répartition initiale des crédits et emplois (DRICE) constitue un acte déterminant de la procédure budgétaire puisqu'il se situe entre l'adoption du budget de l'État par le Parlement et la mise en place effective des crédits.

Le DRICE défini à l'article 67 du décret GBCP est le document dans lequel un ministère présente par programme, la répartition qu'il opère entre les budgets opérationnels de programme :

- des crédits ouverts en loi de finances initiale (LFI), nets de la réserve de précaution prévue à l'article 51 de la LOLF;
- des crédits dont l'ouverture est attendue dans l'exercice (reports, fonds de concours, attributions de produits et autres mouvements).

Il comporte également, le cas échéant, la répartition du plafond ministériel d'autorisations d'emplois entre les programmes.

Établi par le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFIM), en lien avec les responsables de programme, le DRICE¹ est transmis au contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) à compter du 1^{er} décembre de l'année précédant celle de l'ouverture des crédits.

Le cas échéant, le RFFIM transmet au CBCM la version actualisée du DRICE établie dans les mêmes formes que le document initial, après la publication du décret de répartition des crédits ouverts en LFI.

L'article 91 du décret GBCP explicite les conditions du visa du DRICE par le CBCM qui vérifie l'exactitude des crédits et des emplois répartis, la cohérence de cette répartition ainsi que le calcul de la réserve de précaution et la pertinence de son imputation. Au stade du DRICE, le CBCM n'effectue donc pas un contrôle de la soutenabilité approfondi et complet, mais le limite à la répartition de la réserve de précaution.

Le visa du DRICE conditionne la mise en place des crédits. Si le CBCM ne peut délivrer son visa avant le 10 janvier de l'année, il saisit le ministre du budget.

À l'issue du visa du DRICE les ressources sont donc mises à disposition des gestionnaires qui peuvent alors, dans l'attente de l'avis des contrôleurs budgétaires sur les documents de programmation des programmes et des budgets opérationnels de programme, consommer 25 % des crédits en autorisations d'engagement et crédits de paiement prévus par le DRICE. La procédure mise en place permet donc aux ministères de pouvoir commencer à consommer leurs crédits dès les premiers jours de l'année.

IV. L'analyse de soutenabilité de la programmation au niveau des programmes et des budgets opérationnels de programme (BOP)

En application du décret n° 2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État, les contrôleurs budgétaires rendaient jusqu'à présent un avis sur les documents prévisionnels de gestion préparés pour chaque budget opérationnel de programme. Le décret GBCP précisé par l'arrêté du 11 décembre 2012 introduit deux innovations :

- en complément des avis sur les BOP, un avis du CBCM est également prévu au niveau du programme, afin de disposer d'une appréciation globale de la soutenabilité du programme.

En effet, l'insoutenabilité de certains BOP peut refléter une mauvaise répartition des crédits entre BOP mais pas nécessairement une insoutenabilité du programme lui-même.

- les documents de gestion sont la traduction de la programmation budgétaire.

L'avis du CBCM sur le caractère soutenable de la programmation du programme repose ainsi :

- pour les dépenses hors titre 2, sur un document retraçant la programmation des autres crédits par activité ou par regroupement d'activité et correspondant à la programmation par activité dans Chorus, accompagné d'une note de présentation des crédits, des dépenses obligatoires et inéluctables, définies à l'article 95 du décret GBCP, et d'une liste des principaux actes de gestion du programme.
- pour les dépenses du titre 2, sur le DPGCEP qui éclaire les incidences budgétaires des décisions de gestion en matière de ressources humaines.

Les BOP présentent également la programmation des crédits par activité, en précisant notamment les dépenses obligatoires et inéluctables et la prévision des principaux actes de gestion. Comme pour le DPGCEP, une maquette de référence a été établie de manière à préciser le niveau d'exigence des informations demandées et harmoniser les documents, ce qui est notamment de nature à faciliter le dialogue de gestion et de contrôle en région.

Le décret GBCP conforte ainsi l'objectif de la LOLF d'une plus grande responsabilisation des gestionnaires. La programmation budgétaire est en effet au cœur du dialogue de gestion entre les responsables de programme, les responsables de BOP et le cas échéant les responsables d'UO. Les BOP sont l'outil de ce dialogue entre acteurs et déclinent également les objectifs et les indicateurs de performance. Les BOP doivent ainsi permettre de diffuser la démarche de performance des documents budgétaires jusqu'au niveau opérationnel de la gestion.

V. Les comptes rendus de gestion, étapes obligées du suivi de l'exécution et de l'actualisation de la programmation

L'arrêté du 11 décembre 2012 définit plus précisément le contenu et la procédure des comptes rendus de gestion dont le principe figure à l'article 105 du décret GBCP. Les comptes rendus de gestion sont deux points de rendez-vous importants pour s'assurer de la soutenabilité de l'exécution. À cette occasion, les documents de programmation établis en début d'année doivent être actualisés. S'ils font apparaître des risques d'insoutenabilité, des mesures correctrices doivent être envisagées. Tant au niveau central que déconcentré, des réunions sont en règle générale organisées entre les contrôleurs budgétaires et les responsables de programme et de BOP pour analyser ces documents. Le deuxième compte-rendu de gestion permet de préparer les arbitrages de fin de gestion aboutissant en particulier à l'élaboration de la loi de finances rectificative de fin d'année.

Conclusion

Si le décret GBCP a été l'occasion d'inscrire dans le droit des pratiques de gestion existantes, définies progressivement et de manière plus informelle après l'entrée en vigueur de la LOLF, il est allé bien au-delà pour les documents de gestion.

La programmation budgétaire pluriannuelle, mettant en adéquation activité des services et ressources attendues de manière beaucoup plus fine qu'aujourd'hui et partie intégrante

du système d'information financière de l'État, est porteuse d'évolutions importantes dans la gestion budgétaire et dans le dialogue de gestion entre les différents acteurs.

Rendue obligatoire en 2013, la mise en œuvre de la programmation budgétaire par activité se fait de manière progressive. Ainsi, compte tenu de la nécessité de définir les dispositifs relatifs aux documents prévisionnels de gestion et au compte rendu de gestion, un arrêté interministériel du ministre chargé du budget a défini les règles et modalités afférentes aux documents de gestion et à la programmation en offrant des possibilités d'adaptations, en accord avec le CBCM et la direc-

tion du budget, pour tenir compte des spécificités ministérielles pour la gestion 2013.

Pour la gestion 2014 et les gestions suivantes, des arrêtés du ministre chargé du budget relatifs au cadre de la gestion budgétaire seront élaborés pour chaque ministère. Ils comporteront les dispositions relatives à la programmation et aux maquettes des documents de gestion ainsi que les autres dispositions relatives au contrôle budgétaire (visas des actes, avis).

Autour de la programmation, ce sont ainsi tous les documents de gestion qui sont reconçus et toute la procédure de dialogue de gestion et de contrôle budgétaire qui est revisitée. ■

Hugues BIED-CHARRETON

Directeur des affaires financières au ministère de la défense

L'évolution de la fonction financière dans les ministères : quelle place pour les directions financières ministérielles ?

Le principe de responsabilisation en matière de gestion mis en avant dans les administrations publiques ces dernières années sur le fondement de la loi organique relative aux lois de finances de 2006 (LOLF) a largement été interprété comme la nécessité de conforter les compétences des gestionnaires au plus près de l'exercice des fonctions opérationnelles. Pour autant, la complexité croissante des problématiques financières et comptables et le poids des contraintes budgétaires sont des facteurs qui conduisent à réhabiliter l'exercice d'une fonction financière centrale ministérielle, corollaire d'une responsabilisation accrue des gestionnaires.

L'émergence de nouveaux acteurs comme les responsables de programmes (au sens budgétaire du terme), dont les compétences n'ont jusqu'à présent jamais été formellement définies par rapport à celle des autorités organiques instituées par les décrets d'organisation ministériels, rendait nécessaire une clarification des compétences des principaux acteurs de la fonction financière. Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique s'y emploie et traduit une évolution indispensable.

1. Les limites de la responsabilité des gestionnaires

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) fait du programme budgétaire¹ l'unité de programmation et de gestion des crédits budgétaires, votés par le Parlement dans le cadre des missions budgétaires regroupant plusieurs programmes relevant d'une même politique publique. Un responsable de programmes, désigné par le Ministre, exerce dès lors une mission centrale en articulant la poursuite de ses objectifs avec les moyens qui lui sont alloués, la fongibilité des crédits lui donnant la possibilité, dans les limites autorisées par la LOLF², de redéployer ses ressources en fonction des objectifs poursuivis, voire des résultats atteints. À ce titre, il arrête la programmation

financière des activités relevant de sa compétence et conduit le dialogue de gestion avec les entités gérant les crédits (les responsables de budgets opérationnels de programmes ou BOP). *In fine*, il rend compte de sa gestion et de sa performance, notamment au travers d'indicateurs.

La dynamique propre attachée aux compétences des responsables de programmes conduit dès lors à s'interroger sur le rôle des directions financières ministérielles, dont le positionnement s'est généralement trouvé affaibli ces dernières années. Le rattachement de ces directions au secrétariat général, désormais institué dans tous les ministères, a même constitué parfois un affaiblissement lorsque celui-ci s'est traduit par la disparition de la direction financière, devenue un service ou une sous-direction dont le chef n'a évidemment pas le même positionnement dans la hiérarchie interne. Le Secrétaire général ne peut, même avec la meilleure volonté du monde, s'investir sur tous les sujets financiers et doit pouvoir s'appuyer sur un collaborateur doté d'une autorité suffisante pour mener le dialogue interne et interministériel.

¹ Le programme regroupant, selon les termes de l'article 7 de la LOLF, les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis ainsi que des résultats attendus.

² Pas de transfert de crédits sur la masse salariale.

Au-delà des missions traditionnelles exercées par une direction financière étatique (préparation de la loi de finances, suivi de l'exécution, réglementation financière notamment), trois facteurs principaux concourent aujourd'hui à renforcer les compétences d'une fonction financière ministérielle centrale.

En premier lieu, les dispositions de la LOLF en matière de comptabilités (budgétaire, générale, bientôt analytique) et de performance de la gestion nécessitent de développer un ensemble de procédures et d'outils communs aux gestionnaires concourant à la mise en œuvre des objectifs de la nouvelle gestion publique. Ce sont en particulier les procédures de maîtrise des risques et de fiabilisation de l'information financière, s'appuyant sur le contrôle interne comptable et budgétaire, et celles de contrôle de gestion de l'exécution financière dont il faut définir les objectifs généraux, organiser la structuration et le respect de la mise en œuvre. De même, le déploiement de Chorus, nouveau système d'information financière de l'État a vocation à s'appuyer sur une refonte des processus, des référentiels et des organisations dans le domaine budgétaire et comptable ainsi que sur une urbanisation de l'ensemble des systèmes d'informations financiers.

Seule une fonction financière ministérielle solide peut mener efficacement ces chantiers transversaux qui nécessitent d'articuler des compétences organisationnelles, réglementaires, fonctionnelles et techniques puis de définir ce qui relève d'une logique de subsidiarité dans leur mise en œuvre. La préparation puis le déploiement de Chorus au ministère de la défense en 2010 ont parfaitement démontré l'utilité d'un pilotage centralisé, reposant lui-même sur un pilotage propre à chaque entité, qui a renforcé les relations entre l'ensemble des acteurs financiers, parties prenantes d'une même communauté d'intérêts et de compétences. Au-delà des aspects techniques du déploiement qui nécessitaient une forte coordination des acteurs, son articulation avec la refonte des processus, des référentiels et des organisations autour de principes communs a permis tout à la fois de rationaliser la fonction financière et d'améliorer la qualité de ses productions.

C'est dans ce cadre que la direction des affaires financières du ministère de la défense a, par exemple, harmonisé les différents référentiels budgétaires et comptables utilisés par les gestionnaires (et désormais communs à tous les exercices de programmation, de budgétisation et de gestion) et a piloté le projet de réorganisation financière des services exécutants avec un objectif de réduction de leur nombre et de gains de productivité de l'ordre de 40 %.

En second lieu, les fonctions de pilotage financier s'inscrivent nécessairement à l'échelle ministérielle lorsqu'il s'agit de préserver une cohérence d'ensemble au niveau de la mission budgétaire, s'inscrivant de surcroît dans une vision pluriannuelle. Le budget triennal découlant des lois de programmation des finances publiques a renforcé l'intérêt d'une vision stratégique d'ensemble à l'échelle de ce contexte, la fonction financière ministérielle a vocation à proposer une trajectoire financière pluriannuelle cohérente avec la stratégie poursuivie et soutenable budgétairement et à s'assurer que l'allocation de ressources entre programmes dans l'enveloppe ainsi définie et au sein de chacun d'entre-eux est également soutenable.

Cet exercice stratégique peut au demeurant transcender une stricte approche par programme budgétaire. Tel est le cas au ministère de la défense dont le budget s'exécute dans le cadre d'une loi de programmation militaire regroupant la totalité des crédits de la mission défense et qui repose sur une segmentation par agrégats (les « opérations stratégiques » du référentiel d'activités) transverses aux programmes. Le maintien d'une cohérence physico-financière de la programmation militaire et son articulation étroite avec le budget pluriannuel sont des enjeux majeurs nécessitant un pilotage centralisé associant l'état-major des armées, la direction générale pour l'armement et la direction des affaires financières. De fait, la réactualisation annuelle de la programmation militaire au ministère de la défense s'effectue dans un référentiel de programmation décliné ensuite par programme budgétaire au moment de la construction budgétaire et du suivi de gestion. En définitive, l'allocation des ressources à horizon pluriannuel s'effectue selon une logique transverse aux programmes, l'approche par programme retrouvant sa pertinence au stade de la budgétisation et de la gestion.

Enfin, la responsabilité des responsables de programmes s'arrête là ou commence celle du ministre. Le Ministre demeure *in fine* responsable devant le Parlement et ses concitoyens de l'action et de la gestion de ses services. L'exercice de cette responsabilité suppose qu'il puisse s'appuyer sur une compétence administrative transversale garantissant d'une part la cohérence des positions des différents acteurs ministériels, d'autre part la soutenabilité d'ensemble de sa gestion au-delà de celle d'un seul programme. L'expérience montre que les difficultés financières rencontrées par les responsables de programmes finissent généralement par nécessiter le recours à la solidarité ministérielle, voire interministérielle. Le cas le plus emblématique concerne les crédits de masse salariale dont le suivi s'effectue *in fine* de manière centralisée au regard du respect du plafond d'emplois qui s'apprécie à l'échelle ministérielle et des contraintes de masse salariale.

Les contraintes financières de plus en plus dures pesant sur les ministères conduisent, en outre, à resserrer le pilotage ministériel, les responsables de programmes disposant de moins en moins de marge de manœuvre pour pallier les aléas de gestion. Les objectifs de maîtrise de la dépense conduisent également de plus en plus à arrêter des objectifs d'économies transverses sur des postes de dépenses communs à l'ensemble des programmes, qu'il s'agisse du fonctionnement ou plus particulièrement des achats par exemple. La détermination des objectifs et le suivi de leur mise en œuvre doivent pouvoir s'appuyer sur la direction financière du ministère. De même, le suivi financier des réformes de structure engagées au ministère de la défense a nécessité la mise en œuvre d'outils de pilotage et de mesure sous l'égide de la direction des affaires financières du ministère.

D'aucuns estimeront que ces évolutions vont à rebours du principe de responsabilisation des gestionnaires au sein d'enveloppes fongibles. La contrainte financière nécessite aujourd'hui de resserrer le champ de cette responsabilisation sur des objectifs plus précis ; en cela, l'administration ne se différencie pas des entreprises qui savent décliner le respect de budgets opérationnels auxquels sont astreints leurs centres de coûts par des objectifs transversaux sur certains postes de

dépenses. Il s'agit aussi d'étayer le respect des plafonds de crédits par des mesures concrètes garantissant que celui-ci ne se traduira pas par du report de charges sur les exercices suivants.

Enfin, on rappellera que l'exercice de la responsabilité financière des responsables de programmes n'est généralement ni récompensé, ni sanctionné *a contrario* des objectifs opérationnels sur lesquels ils sont concentrés et évalués. Ce n'est habituellement pas le cas des responsables financiers ministériels davantage exposés en la matière.

Ces facteurs d'évolution requièrent tous une information financière fiable, traçable et auditable et une expertise financière ministérielle permettant d'éclairer les choix des gestionnaires et ceux du Ministre. Car en définitive, le rôle de la fonction financière ministérielle est bien de donner une assurance raisonnable au Ministre que la gestion des responsables de programmes repose sur des fondements sincères et soutenables. Il n'est point de pouvoir sans contre pouvoir, en matière financière comme ailleurs.

2. Les compétences et l'organisation d'une fonction financière ministérielle : le cas du ministère de la défense

L'article 70 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique tire les conséquences des évolutions du contexte financier des dernières années en reconnaissant explicitement le rôle d'un responsable de la fonction financière ministérielle désigné par le Ministre et aux compétences élargies.

Il ressort de celles-ci que la fonction financière ministérielle trouve principalement sa légitimité dans une double nécessité : celle de la cohérence ministérielle et celle de la soutenabilité budgétaire. À ce titre, le décret introduit un socle de compétences minimales, les ministères pouvant aller au-delà, dont les principales novations concernent :

- la mise en œuvre des règles de gestion budgétaires et comptables et leur correcte traduction dans les systèmes d'information propres au ministère, reconnaissant ainsi le rôle central du responsable de la fonction ministérielle dans la mise en cohérence des systèmes d'informations financiers, en particulier en matière de référentiels ; l'articulation de ces derniers, désormais multiples, revêt une importance particulière en matière de traçabilité des données et d'interfaçage des systèmes d'informations ministériels à Chorus ;
- la validation de la programmation établie par les responsables de programmes et le suivi de sa réalisation : cette compétence, beaucoup discutée lors de l'élaboration du décret, vise non pas à se substituer aux responsables de programmes sur leurs choix stratégiques et opérationnels mais à garantir la cohérence et la soutenabilité de leur programmation dans une perspective à la fois ministérielle et pluriannuelle (le décret instituant une programmation sur au moins deux ans) ; elle prélude à l'évolution des documents prévisionnels de gestion transmis au contrôle budgétaire reposant désormais sur la programmation financière des activités dans Chorus ;
- la coordination des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable ainsi que de comptabilité analytique : ces règles appliquées au plus près des gestionnaires et sous leur pilotage doivent s'inscrire dans une organisation et des

principes structurés au niveau ministériel garantissant leur fiabilité et leur homogénéité.

Ces évolutions légitiment les actions entreprises au ministère de la défense depuis plus de trois ans en matière de renforcement de la fonction financière (projet « ARAMIS »). Face aux enjeux financiers auquel il est confronté et à la complexité de son organisation financière (nombre des acteurs, enchevêtrement des compétences budgétaires et organiques), il est, en effet, apparu indispensable de renforcer la fonction financière ministérielle selon des principes s'attachant à identifier ce qui relève d'une fonction centrale de ce qui relève des gestionnaires dans une logique de subsidiarité. À ce titre, la direction des affaires financières constitue un échelon de synthèse financière unique et dispose d'une autorité fonctionnelle sur l'ensemble des processus financiers.

Ce projet s'est d'abord traduit par une évolution de la gouvernance dont les principes sont édictés par une charte financière ministérielle, complétée progressivement par des fascicules thématiques correspondant aux principaux processus financiers (notamment programmation et budgétisation, gestion, contrôle interne comptable, contrôle interne budgétaire, contrôle de gestion, comptabilité analytique). Les principes contenus dans les fascicules de la charte reposent toujours sur une clarification des compétences et une logique de subsidiarité entre les différents niveaux de gestion et sur une mise en place ou une réingénierie des processus adaptés aux enjeux et aux objectifs poursuivis.

À ce titre, les compétences de la DAF dans ces processus visent à garantir la cohérence et la soutenabilité de nos positions, la robustesse des méthodes et le respect des règles édictées au niveau ministériel et interministériel. En matière de gestion par exemple, elle anime le comité financier ministériel qui réunit les responsables de programmes et qui prépare les décisions dont les plus importantes sont validées par un comité de gestion présidé par le directeur de cabinet du Ministre et dont la DAF assure le secrétariat. En matière de contrôle des investissements, la DAF examine leur soutenabilité et leurs risques financiers dans le cadre des procédures décisionnelles internes (comité ministériel d'investissements et commission exécutive permanente). Sur les financements innovants, comme les partenariats publics-privés, elle conduit désormais de manière coordonnée les évaluations préalables, l'analyse de la soutenabilité et du financement de ces projets et assiste les chefs de projet dans la conduite du dialogue compétitif. Elle prépare en ce domaine les décisions soumises au comité ministériel d'investissements et conduit les échanges interministériels.

Le renforcement de la fonction financière se traduit ensuite par des chantiers visant à **fiabiliser l'information financière, à maîtriser les risques et à renforcer la performance de la fonction financière**. À cet égard, beaucoup d'entres-eux anticipaient sur certaines des compétences reconnues aujourd'hui par le décret : le déploiement du contrôle interne comptable et budgétaire, le contrôle de gestion de l'exécution financière, la mise en cohérence des référentiels financiers permettant d'articuler les différents exercices de programmation, de budgétisation et de gestion, l'urbanisation des systèmes d'informations financiers et le développement d'un infocentre ministériel cohérent avec Chorus.

Dans ces domaines, la DAF joue un rôle normatif (édiction des référentiels, des procédures, des méthodes, des restitutions), de contrôle interne de 3^{ème} niveau (les deux premiers niveaux étant exercés par les responsables de programmes ou organiques et la chaîne opérationnelle) mais également d'animation et de coordination des différents acteurs ministériels, voire inter-ministériels, au travers de comités pérennes (contrôle de gestion et fonctionnement de Chorus, comité financier sur les investissements avec la direction du budget par exemple), de groupes de travail temporaires (sur l'articulation programmation / budgétisation ou sur l'évolution des référentiels par exemple), de séminaires, de formations, du portail Finances intranet etc.

Au-delà, l'objectif du renforcement de la fonction financière est de **rehausser le niveau d'expertise** de tous les acteurs ministériels en mettant à leur disposition des méthodes et des outils permettant d'améliorer la qualité de l'information financière et d'asseoir leurs décisions. Il n'y a de ce point de vue aucune opposition entre les besoins exprimés par le responsable financier ministériel, en termes notamment de pilotage et de consolidation ministérielle, et ceux des responsables des services gestionnaires pour la conduite de leurs activités.

Citons par exemple au ministère de la défense certains chantiers menés dans le cadre du projet ARAMIS comme les méthodes ministérielle d'évaluation et de maîtrise des risques en matière d'investissement, d'élaboration et de suivi des coûts de possession des équipements militaires, de calcul et d'actualisation du coût des facteurs des dépenses d'investissement, de projection du coût de l'entretien programmé du matériel, de prévision et de suivi de la masse salariale.

Les difficultés présidant au renforcement de la fonction financière proviennent d'une part de l'absence généralement d'autorité hiérarchique du responsable de la fonction financière ministérielle sur les services financiers des directions et services opérationnels ; d'autre part sur le sentiment d'un empiètement de la direction financière sur leurs compétences. De ce point de vue, la réussite repose sur plusieurs facteurs :

- un appui fort du ministre et de son cabinet dans la définition et la conduite du projet, ceux-ci devant exercer au besoin une fonction d'arbitrage en cas de désaccord entre services ;
- une méthode collégiale et transparente permettant de rechercher le plus grand consensus : les objectifs et la mise en œuvre des actions doivent être pilotés en mode projet reposant sur une gouvernance forte et une association de tous les acteurs concernés qui doivent être persuadés de l'utilité des actions menées dans une logique « gagnant-gagnant » ;
- une professionnalisation des acteurs de la fonction financière, indispensable au regard de la complexité de certains chantiers (systèmes d'information, contrôle interne, comptabilité analytique) et des tensions sur le niveau des effectifs dont la requalification est nécessaire ;
- une adaptation de l'organisation de la direction des affaires financières du ministère et de ses modes d'intervention, la direction devant tout à la fois exercer des compétences de type réglementaire et des fonctions d'animation et d'expertise auprès du réseau financier du ministère auquel elle doit être en mesure d'apporter une réelle plus-value; cette adaptation s'est traduite au ministère de la défense par l'arrêté du 18 avril 2012 réorganisant la direction des affaires financières.

En définitive, le niveau d'exigences en matière budgétaire et comptable ainsi que le contexte financier actuel rendent indispensables que le Ministre puisse s'appuyer sur une compétence financière centrale, garante de la fiabilité des informations financières et de la maîtrise des risques. C'est le gage d'une véritable professionnalisation de la fonction financière dont l'État a besoin aujourd'hui pour relever les défis auxquels il doit faire face. Encore faut-il en tirer les conséquences en donnant aux directions financières les moyens d'exercer ces compétences. Le ministère de la défense a largement répondu en ce sens. ■

Patrick DELAGE

Contrôleur budgétaire et comptable ministériel du ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social

Marc SIMMONY

Chef de la mission de la gestion financière de l'État à la Direction du Budget

Le contrôle budgétaire des administrations de l'État

Le contrôle financier, instauré par la loi de 1922 pour faire respecter les budgets votés par le Parlement, a été profondément réformé en 2005 avec la suppression du contrôle de légalité. Il a été recentré, tant au niveau central que déconcentré, sur sa raison d'être : le contrôle budgétaire, c'est-à-dire le contrôle du respect des autorisations budgétaires et de la qualité du compte-rendu qui en est fait au Parlement au moyen de la comptabilité budgétaire.

Au-delà du changement de dénomination (contrôle budgétaire au lieu de contrôle financier) le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) réaffirme les orientations de la réforme de 2005 et les conforte en donnant au contrôleur budgétaire les moyens d'exercer pleinement sa mission et en adaptant l'intensité de son contrôle à la situation de chaque ministère, notamment au regard de la qualité de son contrôle interne.

I. Le contrôle budgétaire a pour objet d'apprécier la soutenabilité budgétaire et la qualité de la comptabilité budgétaire

L'article 87 du GBCP énonce très clairement la mission du contrôle budgétaire. Exercé sous l'autorité du ministre chargé du budget, il a pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la programmation et de la gestion des services centraux et déconcentrés de l'État au regard des autorisations budgétaires ainsi que la qualité de la comptabilité budgétaire.

La programmation budgétaire, fondement du contrôle de soutenabilité

Une des innovations majeures du GBCP est l'obligation faite aux responsables de programme d'établir une programmation budgétaire ayant pour objet de mettre en adéquation l'activité prévisionnelle des services avec les crédits et, le cas échéant, les emplois pour chacun des programmes. Cette programmation, qui est déclinée au sein des budgets opérationnels de programme (BOP), est établie pour deux ans au moins, actua-

lisée au moins une fois en cours d'année et doit être accompagnée d'un calendrier des principaux actes de gestion la mettant en œuvre (art. 66 et 71 du GBCP)

C'est cette programmation et la prévision des actes la mettant en œuvre qui permettent aux contrôleurs budgétaires centraux et régionaux, d'abord d'en apprécier la soutenabilité puis de juger de la compatibilité avec elle des actes de gestion soumis à leur visa tout au long de l'année.

L'appréciation du caractère soutenable de la programmation donne lieu à un avis du contrôleur budgétaire central ou déconcentré sur chacun des budgets opérationnels de programme et sur chaque programme, appréhendé globalement, par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) compétent (art.93 et 94 du GBCP).

La vérification de la compatibilité des actes de gestion avec la programmation est assurée par le visa ou l'avis préalable des principaux actes de gestion (affectations, engagements, ouvertures de concours...) la mettant en œuvre (art.99 du GBCP).

Des pouvoirs lui permettant d'apprécier la qualité des éléments de la comptabilité budgétaire relevant de l'ordonnateur

La comptabilité budgétaire de l'État est définie pour la première fois à l'article 154 du GBCP. Parmi les éléments qui la composent, l'ordonnateur est chargé de la comptabilité des affectations, des autorisations d'engagement et des autorisations d'emplois.

Il revient au contrôleur budgétaire de s'assurer de la qualité de ces éléments dans le cadre de ses contrôles (art.102 du GBCP), c'est-à-dire d'apprécier leur réalité, leur exhaustivité, leur correcte évaluation et le bon rattachement des affectations et des engagements. En liaison avec le comptable public, il lui revient également de s'assurer de leur correcte imputation.

Outre le visa ou l'avis préalable sur certains actes de gestion (art. 99 et 100 du GBCP), le contrôleur budgétaire dispose également pour cette mission d'un pouvoir de contrôle *a posteriori* des actes non soumis à son visa ou à son avis préalable (art.101 du GBCP).

Confirmation de l'abandon du contrôle de la légalité des actes autres que ceux touchant à la gestion des personnels

À l'exception des actes relatifs aux personnels pour lesquels il est précisé que le visa ou l'avis préalable porte également sur le respect des dispositions statutaires ou indemnitaires (art.100 du GBCP), l'abandon du contrôle de légalité est réaffirmé à l'article 99 du GBCP qui précise très clairement que « Lorsqu'ils sont soumis à son visa ou à son avis préalable, le contrôleur budgétaire examine les projets d'actes au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de l'évaluation de la consommation de crédits associée et de leur compatibilité avec la programmation ..., à l'exclusion de tout motif tenant à la légalité de l'acte ».

II. Un cadre de gestion rénové permettant l'exercice des missions du contrôle budgétaire

Le GBCP rénove le cadre de la gestion budgétaire. Les différents documents qui doivent être établis par les responsables de la fonction financière ministérielle, les responsables de programme et de BOP sont, de par la nature et la structuration des travaux qu'ils impliquent, un des éléments de l'amélioration de la gestion portée par la réforme budgétaire. Ces documents synthétiques permettent également au contrôleur budgétaire d'appréhender globalement, et au moment pertinent, la gestion prévisionnelle des crédits et des emplois afin d'en apprécier la compatibilité avec l'autorisation budgétaire.

Le document de répartition initiale des crédits (DRICE) remplace le document annuel de programmation budgétaire (PBI) institué en 2005, en clarifiant et en précisant sa portée. Le visa de ce document par chaque CBCM conditionne la mise en place effective des crédits ouverts par la loi de finances et mis à disposition de chaque ministre par les décrets de répartition. Son objet est d'ouvrir la gestion en :

- répartissant les crédits ouverts par la loi de finances entre les BOP de chaque programme, déduction faite de la réserve de précaution mise en œuvre en application du 4° bis de l'article 51 de la LOLF ;
- d'évaluer les crédits dont l'ouverture est attendue dans l'année, sous forme de reports, fonds de concours, attribution de produits et autre mouvements ainsi que leur répartition entre les BOP ;
- d'indiquer, s'il y a lieu, la répartition du plafond d'autorisation d'emplois ministériel entre les programmes de chaque ministère.

Ce document est transmis au CBCM à compter du 1^{er} décembre de l'année précédente et doit être visé avant le 10 janvier, après vérification de l'exactitude et de la cohérence de la répartition des crédits et des emplois par rapport aux crédits ouverts, nets de la réserve de précaution, et du caractère soutenable de la répartition de cette réserve. À défaut de pouvoir délivrer son visa avant le 10 janvier, le CBCM saisit le ministre chargé du budget.

Pour la première fois, l'article 96 du GBCP établit clairement les pouvoirs du CBCM sur la réserve de précaution qu'il saisit dans les systèmes d'information en début d'année et qu'il lève ensuite partiellement ou totalement sur instruction du ministre chargé du budget. De la même manière, il lui revient de bloquer à titre conservatoire les crédits devant donner lieu à des virements ou des transferts, servant de gage à un décret d'avance, devant être annulés par décret pour prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire ou dont l'annulation est proposée par un projet de loi de finances rectificative.

Le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel (DPGECP) prévu à l'article 68 du GBCP consolide une procédure mise en œuvre depuis 2011. C'est un instru-

ment qui renforce le pilotage et la maîtrise de la masse salariale et des emplois de l'État, enjeu capital de la maîtrise des finances publiques.

Le DPGCEP présente, pour chaque programme concerné, les prévisions mensuelles d'entrées et de sorties des agents, de consommation du plafond d'autorisation d'emplois et des dépenses de personnel pour l'année considérée ainsi que les perspectives d'évolution pour l'année suivante. Il est soumis au visa du CBCM (art.92 du GBCP) en début d'année avant tout autre visa d'autorisation ou acte de recrutement, sauf urgence avérée.

Ce visa permet au contrôleur budgétaire de s'assurer, en temps utile, que le ministère est en mesure de respecter le schéma d'emplois présenté dans les projets annuels de performance au Parlement à l'occasion du projet de loi de finance ainsi que le plafond ministériel des emplois exprimé en équivalent temps plein travaillé et la masse salariale votés.

Les budgets opérationnels de programme (BOP), entre lesquels sont répartis les crédits et, le cas échéant, les emplois de chaque programme, déclinent les objectifs et les résultats attendus du programme en question (art.64 du GBCP). C'est également au sein des BOP, centraux ou déconcentrés, qu'est déclinée la programmation ayant pour objet de mettre en adéquation l'activité prévisionnelles des services avec les crédits et les emplois (art.66 du GBCP).

L'avis rendu par le contrôleur budgétaire central ou déconcentré sur le caractère soutenable du BOP (art.94 du GBCP) prend en compte la couverture des dépenses obligatoires et inévitables, qui sont définies par le décret (art.95 du GBCP), la cohérence entre la programmation et les crédits répartis entre les BOP au moment du DRICE ainsi que les conséquences de la programmation sur les années suivantes. Tant que l'avis du contrôleur budgétaire n'est pas rendu, le responsable de BOP ne peut exécuter plus du quart des crédits mis en place par le DRICE.

C'est par l'analyse de ces documents que le contrôleur budgétaire peut apprécier en amont et de manière globale si les différents responsables ministériels sont en situation de respecter les autorisations. Les comptes rendus de gestion, qui doivent lui être adressés périodiquement accompagnés d'une prévision d'exécution des crédits et des emplois (art. 98 du GBCP), lui permettent d'apprécier le bon déroulement, ou non, de la gestion et sa maîtrise par les responsables.

III. Un contrôle rationalisé et modulable en fonction de la situation de chaque ministère

Un contrôle encadré dans des délais, adaptable à la situation de chaque ministère, ...

Si le contrôleur budgétaire a un droit de communication de tout document ou renseignement nécessaire à l'exercice de ses

fonctions (art.104 du GBCP), les délais de son intervention sont encadrés de manière à éviter toute paralysie de la gestion.

Hormis la procédure particulière prévue pour le DRICE pour éviter tout retard dans le démarrage de la gestion, le contrôleur budgétaire dispose d'un délai de 15 jours pour délivrer son visa ou son avis. Au-delà de ce délai, l'ordonnateur compétent peut exécuter la dépense, sauf si le délai a été régulièrement suspendu.

Les modalités du contrôle budgétaire sont adaptées à la situation de chaque ministère dans le cadre d'un arrêté du ministre chargé du budget pris après avis du ministre intéressé (art.105 du GBCP). Ces arrêtés fixent notamment les montants à partir desquels les décisions d'engagement ou d'affectation de crédits, les autorisations et actes de recrutement ainsi que les actes de gestion des personnels sont soumis au visa ou à l'avis préalable du contrôleur budgétaire.

Modulable en fonction de l'appréciation portée sur la qualité du contrôle interne budgétaire, ...

Le GBCP fait obligation aux ministères de déployer un dispositif de contrôle interne budgétaire (art.170 du GBCP). S'il est important de rappeler que le contrôle budgétaire ne fait pas partie du contrôle interne budgétaire car il n'est ni décidé, ni mis en œuvre par le ministère et qu'il est exercé par une autorité extérieure au nom du ministre chargé du budget, il est tout aussi important de souligner que leurs objectifs sont convergents.

C'est pourquoi le décret a prévu que le CBCM, qui est membre de droit du comité ministériel d'audit (art.172 du GBCP), évalue chaque année le dispositif de contrôle interne budgétaire au regard notamment des résultats de l'audit interne (art.171 du GBCP).

Ces évaluations du contrôle interne budgétaire permettront de suspendre, ou non, et pour une durée déterminée, tout ou partie des visas et des avis préalables sur les projets d'actes de gestion (art.106 du GBCP). Cette conditionnalité de la suspension du visa des actes à l'appréciation régulière de la qualité du contrôle interne budgétaire est une motivation supplémentaire pour les ministères de déployer un dispositif de maîtrise des risques efficace. Elle permet également d'adapter les modalités de contrôle à la situation particulière de chacun d'eux et son caractère réversible permet de faire face à une dégradation de la situation dans l'un d'entre eux sans remettre en cause l'ensemble du dispositif.

Dans le cadre d'une organisation maintenue.

L'organisation du contrôle budgétaire mise en place en 1996 au niveau déconcentré et en 2005 en administration centrale ne change pas. Le contrôle budgétaire des services centraux et des autorités administratives indépendantes est exercé par le CBCM placé auprès de chaque ministre, assisté d'un contrôleur général économique et financier, chef du département

ministériel de contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire des services déconcentrés est exercé par le directeur régional des finances publiques, assisté d'un contrôleur général économique et financier ou d'un administrateur des finances publiques. Toutefois, comme c'était déjà le cas, tout le contrôle budgétaire du ministère de la défense est concentré sur le CBCM de ce ministère.

Conclusion

Le GBCP réaffirme la mission du contrôle budgétaire en clarifiant ses objectifs et en consolidant ses moyens. C'est pourquoi, le réseau formé par les contrôleurs budgétaires centraux et régionaux, piloté et animé conjointement par la direction du budget et la direction générale des finances publiques, continuera d'être un élément important du dispositif de maîtrise des finances publiques françaises. ■

Patrick DELAGE

*Contrôleur budgétaire et comptable ministériel du ministère du travail,
de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social*

Gilbert TOULGOAT

*Contrôleur budgétaire et comptable ministériel du ministère des affaires étrangères,
Trésorier-payeur général pour l'étranger*

Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels

Avant 2006, les dépenses et les recettes des administrations centrales étaient d'une part contrôlées par des contrôleurs financiers placés auprès de chacun des ministres et d'autre part assignées auprès du payeur général du Trésor et de l'agent comptable central du Trésor.

À l'occasion de la mise en œuvre de la LOLF, il a été décidé d'instaurer un interlocuteur financier unique représentant le ministre chargé du budget auprès de chaque ministre, à la fois contrôleur budgétaire et comptable public. C'est ainsi que le décret du 18 novembre 2005 créa les services de contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM) constitués d'un département de contrôle budgétaire et d'un département comptable et dirigés par un contrôleur budgétaire et comptable ministériel ayant la qualité de comptable public.

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) qui définit précisément chacun des éléments de la nouvelle gestion publique issue de la LOLF, consolide le CBCM en précisant son rôle et ses missions dans plus d'une dizaine d'articles tant il est vrai que le CBCM est un acteur « lolfien » par excellence permettant d'établir une synergie entre les sphères budgétaires et comptables (imputation des dépenses, partage de l'information sur les risques, travaux sur la comptabilité d'analyse des coûts, ...).

Une organisation qui a évolué depuis 2006

En 2006, quinze CBCM avaient été installés auprès des ministres, ordonnateurs principaux de l'État. L'article 1^{er} du décret du 18 novembre 2005 disposant qu'ils peuvent être placés auprès d'un ou plusieurs ordonnateurs principaux, il a été possible, indépendamment de l'évolution de la structure des gouvernements, de dégager des gains de productivité en ramenant leur nombre à douze par regroupement de certains

services en grands pôles (Ecologie, développement durable, transports et logement – Education nationale, enseignement supérieur et recherche – Solidarités, cohésion sociale, ville et sports).

Parmi les douze CBCM, trois d'entre eux présentent des particularités importantes.

L'article 81 du GBCP précise qu'un même CBCM est placé auprès du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'économie et qu'il a seul la charge d'exécuter et de comptabiliser « les opérations relatives à la dette de l'État ou garanties par celui-ci, les opérations de couverture des risques financiers de l'État, ainsi que les opérations relatives à la trésorerie de l'État effectuées en liaison avec les instituts d'émission, les correspondants du Trésor de caractère national et les institutions internationales ». C'est lui également qui « comptabilise les participations financières de l'État et les créances rattachées à ces participations » et qui « assure la tenue du compte de la Commission européenne retraçant les versements entre la France et l'Union européenne ».

Le CBCM près le ministère de la Défense présente lui aussi plusieurs particularités. La mission de contrôle budgétaire est nationale, le département de contrôle budgétaire ayant compétence sur l'ensemble des dépenses quel que soit leur lieu d'engagement central ou déconcentré. L'assignation des dépenses et des recettes non fiscales (notamment les hôpitaux militaires) se fait pour l'essentiel par chaîne fonctionnelle et le CBCM paye à ce titre les dépenses d'armement ainsi que les dépenses d'administration centrale. À cet effet, le CBCM, lors de la création du département comptable ministériel, a été adossé à l'agence comptable des services industriels de l'armement (ACSIA) qui avait été créée dès 1947 avec des personnels du ministère de la Défense.

Le CBCM près le ministère des affaires étrangères exerce également la fonction de Trésorier-payeur général pour l'étranger (TPGE) et est à ce titre assignataire de toutes les dépenses et recettes déconcentrées (y compris la paie et les pensions). Il gère également les opérations de trésorerie pour l'étranger. Cette double fonction constitue un élément de simplicité et de cohérence dans l'exercice de la mission du CBCM pour ce ministère.

Un pilotage conjoint par la direction du budget et la direction générale des finances publiques.

Les services du contrôle budgétaire et comptable ministériel relèvent, fonctionnellement et pour leur gestion, du directeur général des finances publiques et du directeur du budget qui ont mis en place un comité de pilotage commun réunissant les CBCM tous les 2 mois environ.

Ce pilotage des CBCM a été renforcé en 2011 par la signature de lettres de mission fixant des objectifs à chaque CBCM tant en matière budgétaire que comptable avec des indicateurs qui permettront de mesurer les résultats atteints. Ces lettres de mission ont été actualisées en 2012 à l'issue d'entretiens individuels de chaque CBCM avec les directeurs.

I. Le CBCM est le comptable public placé auprès de chaque ministre.

Le CBCM est assignataire des dépenses et des recettes de l'administration centrale, il assure le contrôle et la mise en paiement (hors paye et accessoires).

Dans un circuit classique de la dépense les services du ministère engagent la dépense, reçoivent les factures, les vérifient, les certifient puis émettent des ordres de paiements à destination du comptable public ; ce dernier contrôle à nouveau les différentes étapes de l'exécution de la dépense et la met en paiement.

À cet égard la mise en place (en 2006) de la comptabilité en droits constatés a suscité une réflexion sur ce mode d'exécution de la dépense. Les opérations comptables débutant dorénavant chez les ordonnateurs et se poursuivant chez le CBCM, le paiement en mode « facturier » devenait possible.

Dans cette nouvelle organisation, les factures des fournisseurs sont directement adressées au CBCM qui, à leur réception, procède au paiement sur ordre du gestionnaire, matérialisé par la certification du service fait dans l'application Chorus. La mise en place, dans la majorité des services de CBCM, de cette nouvelle chaîne de la dépense publique a permis une réduction significative des délais de paiement par la suppression des contrôles redondants, une amélioration de la qualité comptable et une meilleure traçabilité des opérations.

Enfin le recours à la dématérialisation totale de l'exécution de la dépense, à la suite des expérimentations réalisées dans Chorus sera une étape majeure du processus en cours de modernisation dans l'exécution de la dépense au sein des ministères et chez les CBCM.

Le CBCM est également en charge de la gestion comptable des recettes non fiscales (trop-perçus, fonds de concours, facturations internes, etc.) et du contrôle des régies d'avances et de recettes du ministère.

En sa qualité de comptable public, le CBCM assure la tenue de la comptabilité de l'État conjointement avec le ministère, et il est responsable de la sincérité des enregistrements comptables. Pour cela, il doit veiller tout particulièrement à la qualité des opérations patrimoniales et de fin de gestion. Par ailleurs, il contribue par son expertise à la fiabilisation de la comptabilité d'analyse des coûts du ministère.

Le CBCM est un acteur majeur de la qualité comptable dans chaque ministère (articles 27 à 31 de la LOLF). Outre son implication dans la mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers dans ses propres services, il participe avec le ministère au déploiement du contrôle interne comptable au sein des services gestionnaires et chez les opérateurs en fournissant un appui à l'élaboration des cartographies des risques comptables et financiers et des plans d'actions et de contrôles. Il contribue aussi aux travaux annuels de certification des comptes notamment en répondant conjointement avec le ministère aux enquêtes de la Cour des comptes sur l'évaluation de la qualité du contrôle interne comptable et de l'audit.

Le département comptable ministériel (DCM) participe très activement au traitement comptable de toutes les opérations patrimoniales de chaque ministère ; c'est ainsi que le DCM a

été un des acteurs majeurs de la constitution et de la fiabilisation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'État.

Il est membre des différentes instances de pilotage de l'audit interne ministériel (comité des risques, comité ministériel d'audit). Dans ce cadre, il est force de propositions pour l'élaboration du programme d'audit du ministère.

S'agissant des opérateurs et établissements publics, il participe à l'amélioration de la qualité comptable en menant un travail d'information, d'animation et d'assistance technique auprès des agents comptables et il accompagne le ministère dans sa démarche d'extension de la maîtrise des risques comptables et financiers chez les opérateurs.

Il faut également insister sur les nombreuses synergies qui existent entre les missions du département du contrôle budgétaire et celles du département comptable ministériel qui se complètent dans la réalisation de leurs travaux et de leurs contrôles. À titre d'exemple, il convient de citer le contrôle de la comptabilité d'analyse des coûts (CAC), le contrôle de la bonne imputation comptable et budgétaire, le recensement et l'analyse des charges à payer. Des réunions communes des deux unités permettent de mieux identifier les difficultés, d'échanger sur les risques comptables et budgétaires et d'harmoniser les contrôles sur l'ensemble des processus de la dépense.

Au final, en sa qualité de comptable public, le CBCM a contribué à la rénovation complète au sein des ministères des relations entre l'ordonnateur et le comptable, par l'instauration d'une gestion partenariale dans la tenue de la comptabilité, par la simplification des procédures en supprimant tous les contrôles redondants, et par l'instauration d'un dialogue de progrès sur l'amélioration permanente des procédures comptables et financières.

II. Le CBCM apprécie la soutenabilité budgétaire de la programmation et de la gestion du ministère et la qualité de sa comptabilité budgétaire à travers le contrôle budgétaire.

Le CBCM exerce, avec le contrôleur général économique et financier, chef du département du contrôle budgétaire, le contrôle budgétaire des services centraux des ministères et des autorités administratives indépendantes (art.88 du GBCP).

Depuis la réforme de 2005, ce contrôle n'est plus un contrôle de légalité des actes de gestion, à l'exception de certains actes de gestion des personnels, mais un contrôle qui a pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la programmation et de la gestion budgétaire, autrement dit le respect de l'autorisation budgétaire dans sa portée annuelle et pluriannuelle, ainsi que la qualité de la comptabilité budgétaire (art.87 du GBCP).

Pour ce faire, le CBCM vise ou rend un avis sur différents documents généraux qui encadrent la gestion budgétaire.

Tout d'abord, il vise le document de répartition initiale des crédits et des emplois qui conditionne la mise en place effective des crédits (art.91 du GBCP) et procède à la mise en réserve des crédits ainsi qu'à la levée de cette mise en réserve sur instruction du ministre chargé du budget (art. 96 du GBCP).

S'agissant des dépenses de personnel et des effectifs, enjeu essentiel de la maîtrise des dépenses publiques, le CBCM vise le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits

qui permet de s'assurer à l'avance que chaque ministère se met en situation de respecter son plafond d'emplois et sa masse salariale (art.92 du GBCP).

Concernant la programmation budgétaire, qui doit être accompagnée d'une prévision des principaux actes de gestion, non seulement il rend un avis sur le caractère soutenable de chacun des budgets opérationnels de programme gérés au niveau central, mais il émet aussi un avis sur le caractère soutenable de la programmation budgétaire globale de chacun des programmes du ou des ministères auprès duquel, ou desquels, il est placé (art.93 et 94 du GBCP).

Ces compétences permettent au CBCM d'apprécier et de suivre avec le bon champ de vision et l'anticipation nécessaire la gestion budgétaire d'un ministère en ne conservant le visa au fil de l'eau que des seuls actes de gestion (projet de décisions d'affectation, d'engagement ou d'actes de personnel) à fort enjeu et dont il est nécessaire de vérifier la compatibilité avec la programmation, au-delà de leur correcte évaluation et imputation (art.99 du GBCP).

Chaque CBCM est aidé dans cette mission par les contrôleurs budgétaires régionaux qui l'informent de la gestion des budgets opérationnels déconcentrés et dont il peut coordonner les travaux d'analyse pour une meilleure compréhension des dispositifs et des procédures.

Si le contrôle budgétaire ne fait pas partie du contrôle interne budgétaire, car il n'est ni décidé ni mis en œuvre par le ministère et qu'il est exercé pour le compte du ministre chargé du budget, leurs objectifs sont convergents et l'intensité du premier dépendra de la qualité du second. La lecture des articles 87 relatif au contrôle budgétaire et 170 relatif notamment au contrôle interne budgétaire du GBCP est éclairante à ce sujet, tous deux ayant les deux mêmes objectifs essentiels : qualité de la comptabilité budgétaire et soutenabilité de la programmation budgétaire et de son exécution. C'est pourquoi le GBCP a prévu que le CBCM est membre de droit du comité ministériel d'audit interne qui arrête la programmation des audits budgétaires et comptables (art. 172 du GBCP) et qu'il évalue chaque année le dispositif de contrôle interne budgétaire au regard notamment du résultat de l'audit interne (art. 171 du GBCP). Cette évaluation lui permet de moduler les montants à partir desquels les projets d'actes de gestion doivent être soumis à son visa.

III. Le CBCM exerce le contrôle budgétaire de très nombreux organismes publics nationaux financés majoritairement par de l'argent public

Le GBCP rénove en profondeur le cadre de la gestion financière applicable aux organismes publics dont le financement est majoritairement public. En particulier, en distinguant clairement le cadre des autorisations budgétaires limitatives du cadre de la comptabilité générale, il rend à chacun d'eux leur pertinence et permet de les tenir conformément aux normes qui leur sont propres. Les CBCM, qui exercent le contrôle budgétaire de très nombreux organismes publics, aideront les organismes à mettre en œuvre cette réforme.

D'ores et déjà, en plus du contrôle budgétaire, ils jouent un rôle important auprès de ces organismes. En effet, leurs relations fréquentes avec les établissements, au-delà des réunions des

conseils d'administration, leur permettent d'expliquer les positions du ministère chargé du budget auprès des dirigeants des établissements mais aussi de faire valoir auprès des tutelles les situations particulières auxquelles certains d'entre eux sont confrontés.



Ainsi, les CBCM sont bien aujourd'hui les représentants du ministre chargé du budget auprès de chaque ministère et de très nombreux organismes publics tant pour les questions budgé-

taires que comptables. Au-delà de leur fonction de contrôleur budgétaire et de comptable public, leur objectif est l'amélioration de la maîtrise des risques de leur gestion par chaque ministère et chaque organisme et de la qualité de l'information financière produite. Leur rapport annuel relatif à l'exécution budgétaire et à la situation financière et comptable ministérielle qui est adressé au Parlement, au ministre auprès duquel ils sont placés et à la Cour des comptes participe à l'information la plus complète et la plus transparente possible sur la gestion publique. ■

Alain JOSSERAND

*Chef de la Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable,
Direction générale des finances publiques*

Sophie MANTEL

*Responsable de la Mission de l'audit et du contrôle internes budgétaires,
Direction du budget*

De nouvelles démarches : contrôle interne, audit interne

Parmi les évolutions introduites par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique en vue d'améliorer et de moderniser le cadre de la gestion publique, figure le principe d'un dispositif de contrôle interne budgétaire et comptable dans les services de l'État et dans les organismes relevant du titre III de ce décret. Cette démarche de contrôle interne a été engagée par l'État pour son volet comptable dès la préparation de la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances. Elle a été prise en compte pour l'élaboration de son système d'information financière. La conception et le déploiement de l'application budgétaire et comptable Chorus se sont en effet déroulés en intégrant les normes de contrôle interne s'appliquant spécifiquement à ce domaine telles que l'intégrité, la disponibilité et la force probante des données. Le déploiement de dispositifs de contrôle interne budgétaire a quant à lui commencé à titre expérimental dans certains ministères depuis 2008.

Si le décret du 7 novembre 2012 constitue ainsi le point d'aboutissement d'une série de travaux menés depuis 10 ans, il ouvre une nouvelle étape dans le développement du contrôle interne financier. En donnant un fondement à une démarche qui désormais a plusieurs années d'expérience, le décret, comme sur nombre d'autres dispositions, avalise des pratiques

un temps expérimentales et désormais éprouvées. Ce faisant, il conforte les services en charge de ces dispositifs et contribue à renforcer le développement, par les différents acteurs en charge de la gestion, d'une réelle politique de maîtrise des risques.

Démarche visant à la maîtrise par les acteurs de leurs propres activités, le contrôle interne s'inscrit en parfaite continuité avec les principes qui sous-tendent la LOLF dont l'un des mots clés est la responsabilisation des acteurs. C'est en outre une démarche pluriannuelle d'amélioration continue que l'on peut replacer dans un cadre de gestion des finances publiques désormais marqué par la pluri-annualité.

Maîtriser les risques budgétaires et comptables : quels objectifs ?

Pour l'État, en prévoyant la mise en place dans chaque ministère d'un dispositif de contrôle interne budgétaire et de

¹ Article 170

² Article 215

³ Administrations publiques ayant la personnalité morale de droit public autres que l'État et les collectivités locales, leurs établissements publics, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole, les établissements publics de santé ; administrations publiques ayant la personnalité morale de droit privé, lorsque leurs statuts le prévoient et après avis conforme du ministre chargé du budget ; personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, dans les conditions prévues par leur statut et sauf si leur statut en disposent autrement.

contrôle interne comptable, le décret complète en les précisant les dispositions du décret du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration. Celui-ci dispose en effet que « dans chaque ministère, un dispositif de contrôle et d'audit internes, adapté aux missions et à la structure des services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge, est mis en œuvre ». Ce même décret définit le contrôle interne pour l'État en ces termes : « Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, sous la coordination du secrétaire général du département ministériel, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère », définition très semblable à celle du monde des entreprises. Le contrôle interne apparaît ainsi comme une démarche visant à maîtriser les risques qui sont autant d'obstacles à la réalisation d'un ou de plusieurs objectifs.

Dans ce cadre, les dispositifs ministériels de contrôle interne budgétaire et comptable définis par le nouveau décret sont spécifiés par leurs objectifs :

- qualité des comptes fixée par l'article 47-2 de la Constitution et par l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et définie par l'article 57 du décret du 7 novembre 2012 pour le contrôle interne comptable ;
- qualité de la comptabilité budgétaire tenue et soutenabilité de la programmation et de son exécution pour le contrôle interne budgétaire.

L'objectif de qualité de la comptabilité budgétaire vise à rendre compte de l'usage fait des autorisations budgétaires, fixées par le Parlement pour l'ensemble des composantes introduites par la loi organique relative aux lois de finances – en particulier les comptabilités des autorisations d'engagement et d'emplois et de leurs consommations – et conformément aux règles et normes en vigueur. Le nouveau décret définit en effet pour la première fois la comptabilité budgétaire et ses objets ainsi que ses principales règles de tenue, les règles détaillées devant être précisées par arrêté.

L'objectif de soutenabilité budgétaire vise à s'assurer du respect des plafonds des autorisations budgétaires, à la fois annuellement et dans une perspective pluriannuelle, tels que portés par les lois de programmation des finances publiques, de sorte d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures. La maîtrise de la soutenabilité s'appuie sur la programmation de la gestion, son suivi et son actualisation en cours d'année ainsi que sur l'articulation et la cohérence des décisions de gestion avec la programmation. Elle concourt au respect de nos engagements en matière de trajectoire des finances publiques.

Les acteurs du contrôle interne budgétaire et comptable : quels rôles ?

Dans les ministères

Le décret inscrit la mise en place du contrôle interne budgétaire et comptable dans la fonction des différents acteurs de la gestion financière tels qu'il la définit pour la première fois.

Complétant le décret du 28 juin 2011 qui confie la coordination des dispositifs de contrôle interne au secrétaire général d'un ministère⁴, l'article 69 du nouveau décret dispose que le responsable de la fonction financière ministérielle s'assure de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable, en cohérence avec son rôle de coordination de la préparation, de la présentation et de l'exécution des lois de finances.

Au-delà de ce rôle d'impulsion et de coordination du responsable de la fonction financière ministérielle, la définition des dispositifs de contrôle interne donnée par le décret du 28 juin 2011, en précisant qu'ils sont mis en œuvre « par les responsables de tous les niveaux », implique, pour le contrôle interne budgétaire et comptable, directement les ordonnateurs de l'État.

Au plan de la comptabilité générale, l'article 162 du nouveau décret, après avoir rappelé que les ordonnateurs constatent les droits et obligations de l'État et procèdent à l'inventaire des biens, ajoute ainsi qu'ils s'assurent, conformément au cadre de référence du contrôle interne, de la qualité des opérations qui leur incombent au regard des dispositions relatives à la qualité comptable. Le passage à une comptabilité en droits constatés pour l'État a en effet conduit à ce que l'ordonnateur soit à l'origine des opérations comptables : c'est dans le cadre d'une fonction comptable partagée entre ordonnateur et comptable que s'inscrit le contrôle interne comptable relevant spécifiquement de l'ordonnateur.

En matière budgétaire, les ordonnateurs assurent, aux termes de l'article 11 du nouveau décret, la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits, de même qu'ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses, faits générateurs de la consommation des autorisations budgétaires.

Afin d'assurer la gouvernance de leurs dispositifs de contrôle interne, les ministères ont créé des structures de gouvernance du contrôle interne, associant sous l'autorité du secrétaire général ou du directeur des affaires financières, les parties intéressées par la démarche au sein du département ministériel. Au plan opérationnel, en matière de contrôle interne budgétaire ou comptable, un référent contrôle interne ministériel relaie la démarche. En fonction de l'organisation des ministères, ce référent peut cumuler les fonctions d'animation du contrôle interne budgétaire et comptable au sein du ministère. Dans certains cas, deux acteurs sont désignés ; mais il est évident que ces deux acteurs doivent étroitement se coordonner, compte tenu des fortes interactions entre les composantes budgétaires et comptables.

Au plan interministériel

Le décret prévoit en outre l'articulation entre les ministères et le ministre chargé du budget, compte tenu de son rôle propre

⁴ Sous réserve des spécificités d'organisation du ministère de la défense, où le contrôle interne est mis en œuvre sous l'autorité du chef d'état-major des armées, du délégué général pour l'armement et du secrétaire général pour l'administration dans leurs domaines de compétence respectifs.

en matière d'élaboration et de présentation des lois de finances et des comptes de l'État.

À ce titre, l'article 170 du décret prévoit que le ministre chargé du budget définit le cadre de référence interministériel du contrôle interne budgétaire et comptable et qu'il veille à sa mise en œuvre. Ce document, d'ores et déjà diffusé depuis plusieurs années, tant dans sa dimension relative au contrôle interne comptable que, plus récemment, dans celle relative au contrôle interne budgétaire⁵, à titre de bonne pratique à destination des ministères, est destiné à structurer les grandes lignes d'un dispositif d'ensemble pour que la démarche de contrôle interne des ministères soit cohérente à l'échelle de l'État. Pour autant, il est suffisamment souple pour que les ministères puissent les adapter à leurs propres enjeux et problématiques.

L'animation du contrôle interne budgétaire et comptable par le ministère du budget relève de la direction du budget et de la direction générale des finances publiques. Cette animation, qui s'appuie en outre sur les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, constitue un accompagnement des ministères dans le renforcement de leur contrôle interne. Au demeurant, à partir du cadre global fixé par le référentiel, l'animation des deux démarches de contrôle interne est différenciée. Ainsi, le contrôle interne budgétaire s'inscrit dans une démarche, impulsée au plan interministériel mais qui a d'abord des objectifs internes aux ministères ce qui autorise plus largement des formalismes adaptés et des déclinaisons ministérielles, à la différence du contrôle interne comptable où l'objectif de qualité des comptes de l'État dans leur globalité, et surtout l'établissement des états financiers, justifie la prééminence des directives interministérielles.

En effet, si le décret du 28 juin 2011 place le contrôle interne d'un ministère sous le pilotage du secrétaire général, il n'en demeure pas moins, ainsi que l'a voulu le législateur organique qu'en matière de qualité des comptes ce pilotage relève du ministre chargé du budget qui arrête le compte général de l'État (article 169), établi par les comptables publics qui sont eux-mêmes chargés de s'assurer de la qualité des comptes de l'État. Il s'agit d'un principe qui découle de l'article 31 de la LOLF : les comptables sont les garants non seulement de la qualité des comptes, mais également de celle des procédures comptables. L'article 77 du décret dispose en conséquence que, sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, le comptable public s'assure, par ses contrôles sur les biens, droits et obligations qui doivent être enregistrés dans le compte général de l'État, de la qualité du contrôle interne comptable et du respect des principes et des règles comptables.

Le cadre de référence interministériel du contrôle interne budgétaire et comptable

Le cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable et du contrôle interne budgétaire en rappelle en premier lieu la définition, en détermine le périmètre et en précise les objectifs.

⁵ Accessible sur le site performance publique : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>

Ainsi, il rend opérationnels les objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et générale en les détaillant en critères distincts et exclusifs les uns des autres : réalité, justification, présentation et bonne information, sincérité, exactitude, totalité, non-compensation, imputation et rattachement à la bonne période et au bon exercice. Ces critères communs s'appliquent distinctement sur les objets propres de la comptabilité générale d'une part et de la comptabilité budgétaire d'autre part (crédits ouverts en AE et CP, emplois et découverts autorisés, prévisions de recettes, consommations de crédits -en AE et CP- et d'emplois, recettes et découverts constatés, suivi des tranches fonctionnelles).

S'agissant du contrôle interne comptable, il permet en premier lieu de maîtriser les évolutions de la comptabilité générale passée, depuis 2006, en droits constatés. Cela a conduit notamment à une approche par processus comptable avec une fonction comptable partagée entre ordonnateur et comptable. Elle a pu surprendre les acteurs ministériels dans un premier temps, attachés à distinguer la sphère métier du domaine de la comptabilité, alors que le nouveau référentiel comptable implique désormais une imbrication entre le métier et l'aspect comptable. Cette approche par processus est fondamentale car elle structure l'ensemble de la réflexion en matière de contrôle interne. Les macro-processus budgétaires-comptables dont l'établissement a été un préalable à la conception de la nouvelle application Chorus et à la mise en place de nouveaux acteurs tels que les responsables de la comptabilité des immobilisations ou les centres de services partagés et les services facturiers structurent également le déploiement du contrôle interne budgétaire.

Le cadre de référence précise également la méthode de contrôle interne qui s'appuie sur une approche par les risques et les enjeux, dans un cadre progressif et qui fait appel à la ré-ingénierie des processus en particulier pour les grands projets informatiques.

En matière de contrôle interne comptable, cette méthode se décline en une gouvernance à trois temps tout à fait traditionnels :

- le recensement et la hiérarchisation des risques qui se traduisent dans un plan d'action ministériel, élaboré par processus ;
- le renforcement du dispositif de contrôle interne selon trois leviers : l'organisation de la fonction financière, la documentation des organisations, des procédures et des risques (associée à la formation des acteurs), la traçabilité des acteurs et des opérations financières. Ces leviers intègrent également la séparation des tâches⁶, les points de contrôle, tels que le contrôle hiérarchisé de la dépense ou le contrôle allégé en partenariat⁷, et s'appliquent également aux systèmes d'information ;

⁶ Dont celle structurante, des fonctions d'ordonnateur et de comptable, réaffirmée par le nouveau décret.

⁷ Le contrôle de la dépense allégé en partenariat (CAP) est introduit dans l'ordre juridique par l'article 42 du décret. La qualité du contrôle interne comptable de l'ordonnateur constitue une condition indispensable pour le passage effectif en CAP, avant d'en faire une évaluation par l'audit interne.

- l'évaluation sous la forme d'un diagnostic (ou auto-évaluation) ou d'un audit interne ou externe (notamment la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes).

Cette démarche est complétée par la diffusion d'une documentation (référentiels de contrôle interne), de modèles (modèles de cartographie des risques et de plan d'action ; maquettes d'organigrammes fonctionnels destinés à la documentation des organisations) ou d'outils tels que l'échelle de maturité de la gestion des risques. Les outils et documents du contrôle interne comptable sont élaborés par le ministère du Budget.

S'agissant du contrôle interne budgétaire, la mise en œuvre s'organise autour de cinq composantes⁸ :

- actions visant à ce que l'environnement soit favorable à la maîtrise de la gestion budgétaire ;
- actions visant à établir la cartographie des risques relatifs à la qualité de la comptabilité budgétaire et à la soutenabilité : identification et évaluation ;
- actions visant à définir les activités de maîtrise des risques adaptés aux risques identifiés compte tenu de leur criticité et des enjeux associés ;
- actions visant à assurer la communication entre les acteurs en charge de la gestion et la circulation de l'information requise ;
- actions visant à piloter le dispositif de contrôle interne.

Le cadre de référence comprend des fiches d'aide à l'élaboration des matrices ministérielles de contrôle interne budgétaire, qui documentent pour chaque groupe d'activités décrits dans les processus budgétaires-comptables les risques susceptibles d'impacter l'atteinte des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité et les dispositifs de maîtrise, en distinguant les pré requis procéduraux et les contrôles opérationnels ou de supervision. Un kit d'aide à la mise en place du dispositif accompagne le référentiel, en support à la démarche opérationnelle de déploiement dans les ministères.

Le rôle de l'audit dans l'évaluation du contrôle interne

Comme dans toute démarche de maîtrise des risques, l'ensemble du contrôle interne budgétaire et comptable doit être périodiquement évalué. Il s'agit tout d'abord du diagnostic mené par les acteurs eux-mêmes dans une logique d'auto-évaluation.

De même, en matière de qualité des comptes, le comptable public s'assure, par ses contrôles, de la qualité du contrôle interne comptable (article 77).

Au delà, l'audit constitue une méthode indispensable pour disposer d'une appréciation de la pertinence et de l'efficacité du contrôle interne.

Le décret du 28 juin 2011 définit l'audit interne au sein de l'administration comme « une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer. L'audit interne s'assure ainsi que les dispositifs de contrôle interne sont efficaces ». L'article 172 du nouveau décret s'inscrit dans ce cadre global

⁸ Analogues à celles définies par le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

et précise que « la programmation des audits budgétaires et comptables est arrêtée dans chaque ministère par le comité ministériel d'audit interne » : sont ainsi réglementairement institués les comités ministériels d'audit prévus par la circulaire du 30 juin 2011.

S'agissant des audits comptables, le nouveau décret confère au comptable centralisateur des comptes de l'État, chargé de l'établissement du compte général, un rôle particulier en matière de programmation et d'exploitation des rapports d'audit, puisqu'il peut faire des propositions de missions d'audits comptables au comité ministériel d'audit en liaison avec le contrôleur budgétaire et comptable ministériel. En outre, est ouverte la possibilité de réaliser ces missions d'une façon partenariale. La logique même de la fonction comptable partagée (ou de processus comptable) implique en effet un partenariat entre les auditeurs ministériels et ceux relevant du ministre du Budget, qui confère une réelle efficacité à l'évaluation du contrôle interne, dans la mesure où il repose sur une approche par processus, celui-ci impliquant à la fois les ministères et les comptables.

Par ailleurs, l'article 58 de la LOLF confie le soin à la Cour des comptes de certifier les comptes de l'État. Ainsi que le fait un commissaire aux comptes, la Cour procède à une évaluation du contrôle interne comptable.

Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels évaluent annuellement le dispositif de contrôle interne budgétaire (article 171), en se fondant notamment sur les résultats de l'audit interne. Cette évaluation permet d'adapter les modalités du contrôle budgétaire en fonction de la qualité du contrôle interne : l'article 105 prévoit ainsi que les montants à partir desquels des actes d'engagement ou d'affectation de crédits sont soumis au visa ou à l'avis du contrôleur budgétaire sont fixés en fonction de la qualité du contrôle interne budgétaire du ministère. Ces visas peuvent être suspendus par arrêté pour une période déterminée en fonction de l'évaluation annuelle du dispositif de contrôle interne budgétaire ministériel. De fait, les objectifs assignés aux contrôleurs budgétaires pour le compte du ministre chargé du budget rejoignent ceux du contrôle interne budgétaire : surveillance de la qualité de la comptabilité budgétaire et de la soutenabilité de la programmation et de la gestion. Dans ce contexte, le décret stipule que le contrôleur budgétaire et comptable ministériel est membre de droit du comité ministériel d'audit.

Cette évaluation du contrôle interne, quel qu'en soit l'acteur, permet d'enrichir et d'actualiser la cartographie des risques, le plan d'action, et de renforcer le dispositif de contrôle interne dans le cadre d'une amélioration progressive et continue.

Une démarche à appliquer également dans les organismes relevant du titre III du décret

La démarche de contrôle interne comptable portant sur la fonction financière de l'État s'est étendue à compter de 2008 aux établissements publics nationaux, d'abord aux opérateurs des politiques de l'État, et plus globalement à la sphère des organismes dépendant de l'État.

Il faut évoquer en premier lieu les universités car la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités a introduit une obligation de certification des comptes. Mais l'ensemble de ces établissements étant valorisé en tant que participations à l'actif de l'État, il y a en l'occurrence un enjeu de qualité comptable pour l'État. C'est donc d'abord dans le domaine du contrôle interne comptable que l'animation du ministère du budget, en lien étroit avec les ministères de tutelle, s'est orientée. La démarche a été, mutatis mutandis, similaire à celle de l'État, avec la constitution d'un réseau de référents contrôle interne dans chaque établissement public national, la diffusion d'une documentation et d'outils et un accompagnement attentif auprès des établissements publics nationaux s'engageant dans la voie de la certification des comptes.

L'article 215 du nouveau décret en généralise le principe : il prévoit la mise en place dans les organismes soumis à son titre III d'un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable, dont les objectifs sont identiques à ceux définis pour l'État : qualité de la comptabilité budgétaire et soutenabilité de la programmation et de son exécution, qualité de la comptabilité générale. L'article 215 vient en complément de l'article 191 qui, à l'instar de l'article 31 de la LOLF, dispose que, « sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, l'agent comptable s'assure, par ses contrôles sur les biens, droits et obligations qui doivent être enregistrés dans les comptes de l'organisme, du respect des principes et des règles de comptabilité générale, ainsi que de la qualité du contrôle interne comptable relatifs aux opérations qui lui sont assignées », faisant évoluer dans la sphère des organismes soumis au titre III, le rôle du comptable public dans un sens qui a permis à l'État d'assurer la qualité de ses comptes.

Le décret du 7 novembre 2012 organise pour les organismes un nouveau cadre budgétaire et comptable, qui met fin à la confusion entre autorisation budgétaire et comptabilité générale : ce cadre fait en effet porter la limitativité du budget sur des autorisations définies selon les mêmes termes que ceux de la loi organique relative aux lois de finances pour l'État : autorisations d'engagement, crédits de paiement, emplois. Ce faisant, le nouveau décret affermit les conditions d'amélioration de la qualité de la comptabilité générale et ouvre la possibilité du développement d'un contrôle interne budgétaire visant à la maîtrise du pilotage budgétaire, par la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilité de la gestion. Comme pour l'État, il s'agit d'assurer la compatibilité de la gestion avec le respect des autorisations budgétaires, à la fois annuellement mais également dans une perspective pluri-annuelle en lien avec la déclinaison aux organismes de notre trajectoire de finances publiques.

Les principes d'organisation prévus par le nouveau décret en matière de contrôle interne budgétaire et comptable pour les organismes sont analogues à ceux définis pour l'État. Ainsi, le ministre chargé du budget en définit les cadres de référence et s'assure de leur mise en œuvre. De même, comme pour l'État et en vue d'assurer la qualité des comptes de ce dernier au titre de ses participations, le comptable centralisateur des comptes

de l'État peut proposer, en lien avec le contrôleur budgétaire, des missions d'audit budgétaire et comptable.

Le décret définit ainsi l'audit interne dans les organismes, ses caractéristiques et son rôle, à l'instar du décret du 28 juin 2011 pour l'État : « exercé de manière indépendante et objective, [il] a pour objet de donner à chaque organisme une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables qu'il conduit, ainsi qu'une appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable. » En conséquence, l'organe délibérant doit arrêter un programme d'audit.

Le décret tient cependant compte de l'indépendance des organismes en matière de gouvernance et d'organisation :

- il n'impose pas la création de comités d'audit et renvoie, lorsqu'un tel comité est mis en place, à l'organe délibérant le soin d'en fixer la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement ; en revanche, lorsque le comité d'audit existe, le contrôleur budgétaire en est membre de droit et l'agent comptable assiste à ses délibérations ;
- il pallie l'absence éventuelle d'audit interne dans les organismes en prévoyant en ce cas la conduite de l'évaluation de la maîtrise des opérations budgétaires et comptables ainsi que l'appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable par des auditeurs placés sous l'autorité du ministre chargé du budget ou d'un autre ministre de tutelle des organismes. Dans le même objectif, les missions d'audit interne des organismes peuvent être réalisées en partenariat avec des auditeurs placés sous l'autorité du ministre chargé du budget ou par ces seuls auditeurs.

Le décret harmonise ainsi les cadres budgétaires et comptables des organismes et de l'État, jusque dans les instruments de maîtrise de la gestion budgétaire et comptable que sont le contrôle interne et sa composante d'évaluation par l'audit interne.

*
* *

Le décret GBCP constitue un tournant majeur en matière de contrôle interne et d'audit interne. S'agissant de l'État et pour ce qui concerne la comptabilité générale, la Cour maintient une réserve sur les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne. Dans son rapport sur la certification des comptes 2011, elle reconnaît que « des améliorations ont été à nouveau constatées sur l'exercice, tant au regard du déploiement progressif des dispositifs ministériels de contrôle interne qu'en matière de structuration de l'audit interne dans l'administration, à la suite du décret du 28 juin 2011 ». Cependant, elle considère que « les ministères ne sont cependant toujours pas en situation de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques comptables et financiers ».

Les services de l'État s'inscrivent en effet dans une trajectoire, complètement en lien avec le principe même d'une démarche de contrôle interne, nécessairement progressive, pluriannuelle, et toujours en quête d'améliorations dans un contexte d'exigences croissantes. L'insertion dans l'ordre juridique de plusieurs dispositions relatives au contrôle interne budgétaire

et comptable constitue certes un point d'aboutissement, qui couronne l'effort de nombreux acteurs ministériels. Mais, il s'agit également d'un point de départ, d'un socle juridique à partir duquel vont pouvoir se consolider d'autres projets. Il convient d'en tracer certaines perspectives.

Tout d'abord, l'article 2 du décret du 28 juin 2011 a créé « un comité d'harmonisation de l'audit interne qui réunit les responsables de l'audit interne dans chaque ministère, un représentant du directeur général des finances publiques, un représentant du directeur du budget ainsi que des personnalités qualifiées ». Ce comité, « chargé d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'État et de s'assurer de son application » a engagé une série de travaux dans ce sens. Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique a été élaboré en fonction des dispositions de ce texte sur l'audit, dont le périmètre est naturellement plus large. L'audit budgétaire et comptable est ainsi appelé à se structurer en fonction des orientations plus larges données à l'audit interne dans les services de l'État.

Par ailleurs, les évolutions organisationnelles et informatiques de l'État ne se sont pas terminées avec la généralisation du système d'information Chorus et la tenue des comptabilités de l'État par celui-ci à partir des comptes 2012. Parmi celles-ci, le système d'information de la paye porté par l'opérateur national de la paye (ONP) constitue un projet d'ampleur, pour lequel l'aspect contrôle interne est prégnant, avec sa dimension interministérielle, ses enjeux aux plans budgétaire et de qualité des comptes.

En dernier lieu, il ne saurait être question d'ignorer la directive 2011/85 du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres qui dispose que les « systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant ».

L'État, mais également les organismes relevant du titre III du nouveau décret, qui ont mené dans l'ensemble de leurs services, un effort considérable depuis une dizaine d'années s'inscrivent désormais non seulement de facto mais de jure dans ce cadre. ■

Alain CAUMEIL*Administrateur des finances publiques
DRFIP d'île de France et du département de Paris
Pôle gestion publique de l'État***François TANGUY***Sous-directeur des dépenses de l'État et opérateurs
Direction générale des finances publiques*

Les procédures de contrôle : contrôle hiérarchisé – contrôle partenarial

Parmi les nouveautés introduites par les décrets portant gestion budgétaire et comptable publique, figurent des dispositions relatives au contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et au contrôle allégé partenarial (CAP). Ces nouvelles pratiques des comptables publics en matière de contrôle de la dépense se sont progressivement étendues à l'ensemble du secteur public au milieu des années 2000.

Les nouveaux décrets viennent ainsi donner un cadre juridique formel à ces modalités de contrôle qui n'étaient pas explicitement prévues par le décret du 29 décembre 1962, même si la lettre dudit décret n'interdit pas à nos yeux aux comptables de moduler les contrôles.

C'est l'article 42¹ du nouveau décret qui régit les modalités du contrôle des comptables publics.

Dans un effort de synthèse louable, les nouveaux décrets ne consacrent que quelques lignes aux nouvelles modalités de contrôle de la dépense. Cette place modeste ne doit pas pour autant faire oublier le changement majeur que ces nouvelles pratiques ont représenté pour les comptables publics et ses répercussions dans la modernisation de la gestion publique.

La parution du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique est l'occasion de revenir sur cette réforme qui a profondément bouleversé les pratiques des comptables publics et dont la contribution à la modernisation de la gestion publique est toujours d'actualité.

1. Une rénovation profonde des modalités de contrôle de la dépense par les comptables publics

1.1. Une longue tradition d'exhaustivité des contrôles

Les comptables publics sont des acteurs essentiels de la chaîne de sécurité de l'information financière. Les contrôles pratiqués par les comptables publics sur les ordres de payer des ordon-

nateurs constituent un élément central et traditionnel de cette sécurisation de l'information financière.

Ce sont en effet les dispositions de l'ordonnance royale du 14 septembre 1822 qui organisent le dispositif de contrôle de la dépense tel que nous le connaissons aujourd'hui : incompatibilité des fonctions entre les ordonnateurs (qui décident de la dépense et donnent l'ordre de payer) et les comptables (qui comptabilisent et payent) fondant ainsi la séparation fonctionnelle et le contrôle mutuel entre les deux acteurs de la dépense publique ; définition des supports du contrôle en prescrivant

¹ « Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. A cet effet il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégé en partenariat. »

² « Toute ordonnance de paiement et tout mandat résultant d'une ordonnance de délégation doivent lorsqu'ils sont présentés à une des caisses de notre trésor, être accompagnées des pièces qui constatent que leur effet est d'acquitter tout en tout ou en partie une dette de l'État régulièrement justifiée ».

aux ordonnateurs l'envoi des pièces justificatives aux comptables² ; responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics devant le juge financier en cas de défaillance dans les contrôles, garantissant ainsi une vraie indépendance du comptable.

Cette organisation et ces principes seront repris dans les textes successifs sur la comptabilité publique et progressivement étendus au secteur local et aux établissements publics.

Une grande stabilité est également constatée en ce qui concerne la nature des contrôles des comptables, qui sont des contrôles de régularité excluant tout contrôle d'opportunité et tout contrôle de légalité interne.

Sur les modalités d'exercice de ces contrôles, le principe est longtemps demeuré un contrôle exhaustif et *a priori* : le contrôle porte sur tous les actes de dépenses des ordonnateurs et intervient avant la comptabilisation et le paiement.

Cette forme de contrôle s'est longtemps imposée en raison des désordres persistants dans les comptes publics et de la discipline parfois inégale de certains gestionnaires dans le respect de la réglementation financière. Dans ce contexte, les comptables publics ne pouvaient pratiquer qu'un contrôle exhaustif, sauf à risquer de mettre en jeu leur responsabilité. Face à la fréquence des erreurs et à leur gravité, personne ne contestait la nécessité de contrôler tous les actes et, en toute logique, de réaliser ces contrôles *a priori*.

Plusieurs considérations vont progressivement conduire à remettre en cause ce qui était perçu comme une évidence et à estimer qu'une forme unique de contrôle présentait dorénavant plus d'inconvénients que d'avantages.

La première raison est que l'environnement avait fondamentalement changé et que ce qui était impossible est devenu envisageable. En effet, l'évolution des modalités de contrôle était rendue possible par la qualité des pratiques des gestionnaires dont le professionnalisme croissant permettait une modulation des contrôles.

La modernisation de la gestion publique, et singulièrement l'adoption de la LOLF (loi organique relative aux lois de finances), et son leitmotiv sur la responsabilisation des gestionnaires, incitait également les comptables publics à davantage personnaliser les contrôles en fonction de la qualité des pratiques des gestionnaires.

Un autre argument majeur tenait à la nécessité d'améliorer l'efficacité du dispositif de contrôle. Le constat était qu'un contrôle exhaustif mobilisait inutilement des ressources sur des dépenses sans risque et sans enjeu, alors que des dépenses sensibles pouvaient dans le même temps être insuffisamment contrôlées.

Enfin, dans la pratique, les contraintes de gestion (en fin d'exercice en particulier,

face à l'afflux de demandes de paiement) amenaient parfois à ne pas viser toutes les demandes de paiement. Ce contrôle sélectif avait l'inconvénient majeur de ne pas reposer sur une méthodologie et provoquait des pratiques insuffisamment encadrées qui exposaient les comptables à une mise en jeu de leur responsabilité personnelle et pécuniaire.

C'est sur la base de ce diagnostic que l'administration a souhaité, à son initiative, repenser les modalités de contrôle des comptables.

1.2. Diversifier les modalités de contrôles pour les adapter aux risques et aux enjeux

- des contrôles adaptés à la nature des dépenses

L'apparition du CHD et du CAP a constitué une véritable « révolution culturelle » pour les comptables et, d'une manière plus large, pour les services des comptables en charge de la dépense.

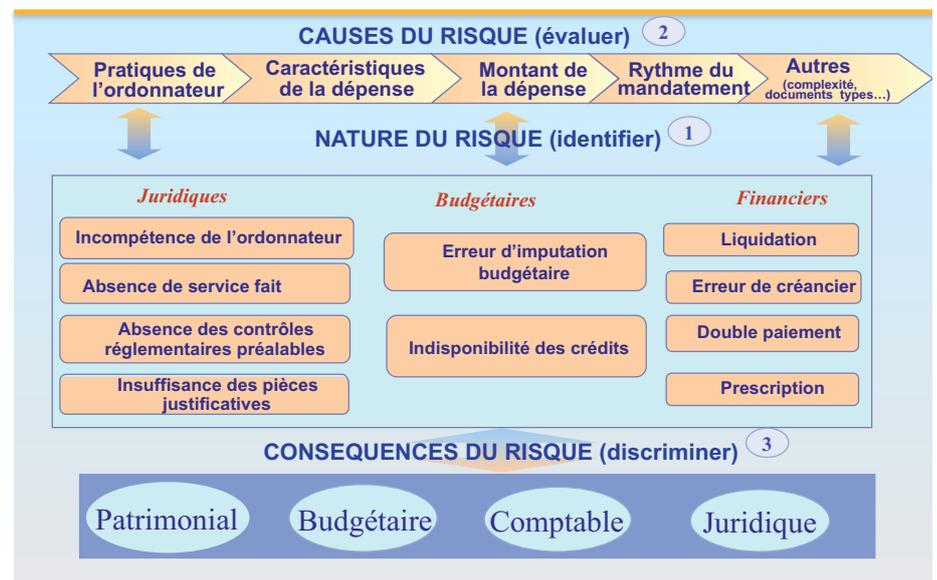
En lieu et place d'un contrôle *a priori* et exhaustif, simple et rassurant dans son principe, les nouvelles modalités de contrôle introduisent des contrôles à géométrie variable modulant le périmètre (exhaustif vs échantillon), le moment (*a priori* vs *a posteriori*) et l'intensité des contrôles (tout ou partie).

Ainsi, pour le CHD, un référentiel national détermine la forme du contrôle associée à une catégorie de dépense en fonction de ses risques inhérents : pour les dépenses présentant les risques et les enjeux les plus importants, le référentiel dit obligatoire impose un contrôle *a priori* et exhaustif (pour certains marchés) ; pour les autres dépenses, le référentiel indicatif préconise des contrôles par sondage *a priori* ou *a posteriori*.

Ce référentiel national, décliné pour les services de l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics nationaux, est régulièrement mis à jour pour tenir compte de l'évolution des risques attachés aux natures de dépenses³.

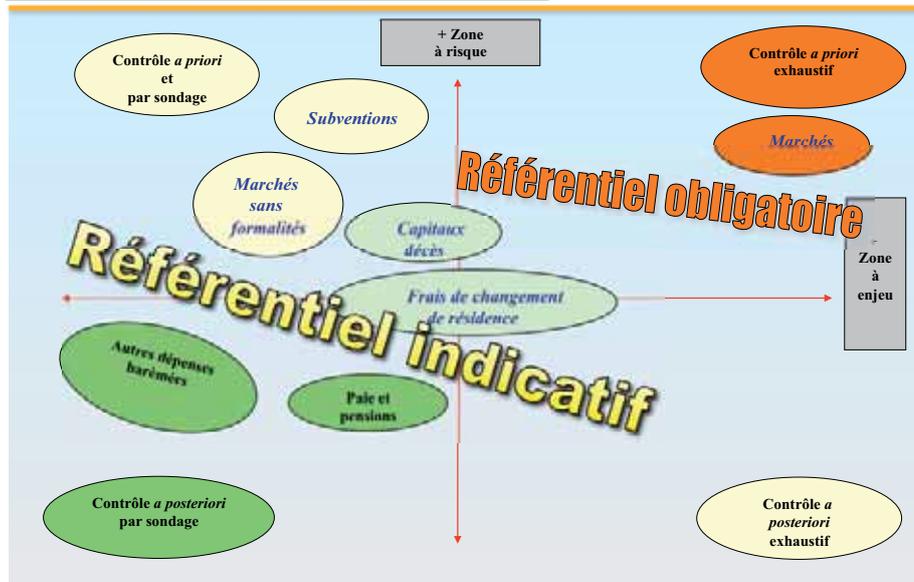
Pour le contrôle partenarial, qui privilégie les dépenses récurrentes et à faibles enjeux (frais de déplacement, bourse, baux, etc...), la seule forme de contrôle prévue est un contrôle sur la base d'un échantillon limité et uniquement exercé *a posteriori*.

La méthodologie du contrôle hiérarchisé : identifier, évaluer et discriminer les risques



³ Ainsi pour l'État, les frais de changements de résidence qui relevaient depuis l'origine du référentiel obligatoire car considérés comme à risque sont passés en 2010 dans la partie indicative.

Le référentiel national : le contenu du référentiel pour l'État



déchargé de sa responsabilité dès lors que la dépense ne figurait pas dans son plan de contrôle.

L'élaboration d'une méthodologie rigoureuse a constitué un élément clé dans la conduite du changement de cette réforme. Mais ce sont avant tout les avantages induits par ces nouvelles modalités de contrôle qui étaient attendus par les comptables.

2. Des apports incontestables à la modernisation de la gestion publique

Ces nouvelles modalités de contrôle ont permis d'améliorer l'efficacité des contrôles de la dépense tout en accélérant les délais de paiement et en permettant des gains de productivité.

Au-delà, la méthodologie sous-jacente à cette démarche a permis d'enrichir le dialogue ordonnateur/comptable, de renforcer la maîtrise des risques et de mieux valoriser l'information financière et comptable.

2.1. Des procédures plus efficaces

– Contrôler moins pour contrôler mieux

Le recentrage des contrôles sur les zones à risques revêt une dimension quantitative mais également qualitative en conférant une plus forte valeur ajoutée aux contrôles.

En limitant le nombre des contrôles, la démarche permet mécaniquement de concentrer le visa sur les dépenses les plus sensibles et d'y consacrer plus de temps (marchés complexes). La réduction du visa sur les dépenses sans risque et sans enjeu a ainsi permis de redéployer des moyens pour approfondir le contrôle.

La méthodologie a incité par ailleurs les services à constituer les échantillons en privilégiant les dépenses représentant les enjeux les plus importants de telle sorte que 20 % des actes contrôlés permettent de couvrir 80 % des enjeux.

À titre d'exemple, le CBCM placé auprès du ministère chargé de l'écologie explique dans son rapport annuel 2011 qu'en appliquant cette méthode, les 10 000 dossiers sur lesquels les risques sont les plus faibles sont contrôlés par sondage, ce qui correspond aux dépenses inférieures à 1 000 €.

Pour des dépenses comportant une forte amplitude en termes de montants (subventions par exemple) l'échantillon contrôlé n'est pas constitué de manière aléatoire mais porte sur les opérations supérieures à un seuil. La composition purement aléatoire des échantillons est retenue pour des dépenses homogènes en montant telles que les frais de déplacement, les bourses...

La couverture des principaux enjeux financiers a constitué un élément clé dans l'acceptation des nouvelles modalités de contrôles.

– Payer plus rapidement

Le désintéressement rapide des créanciers de l'État constitue un objectif permanent pour les comptables publics.

De ce point de vue, les nouvelles modalités de contrôles de la dépense ont apporté une contribution essentielle à la réduction

- des contrôles personnalisés aux pratiques des gestionnaires

L'analyse des risques ne se contente pas de prendre en compte la seule nature de la dépense mais s'attache également aux pratiques de chaque gestionnaire.

La possibilité de moduler les contrôles pour les dépenses relevant du référentiel indicatif n'est en effet possible que si le niveau de risque est acceptable⁴. La méthodologie a ainsi fixé à 2 % le taux d'erreurs à ne pas dépasser. Au-dessus de ce taux, le comptable doit appliquer pour la nature de dépense considérée un contrôle a priori et exhaustif, tant que le niveau de risque ne revient pas à un niveau acceptable.

La prise en compte des pratiques des gestionnaires est également centrale pour le CAP : cette forme de contrôle s'adresse prioritairement aux gestionnaires dont les pratiques de gestion sont les mieux maîtrisées ; un audit conjoint de la chaîne de la dépense est réalisé pour s'assurer de la solidité du dispositif de contrôle interne chez le gestionnaire et le comptable. Le contrôle sur pièces qui demeure a seulement pour objet de s'assurer du maintien de la qualité des pratiques observée à l'occasion de l'audit.

Les dépenses contrôlées dans le cadre du CHD ou du CAP sont intégrées dans des plans de contrôles annuels élaborés pour chaque gestionnaire et les modalités de contrôles sont arrêtées pour chaque nature de dépense en fonction des indications portées dans le référentiel national et en fonction du niveau de risque observé au niveau local. Les plans de contrôles sont actualisés, s'il y a lieu, en cours ou en fin d'exercice en fonction de l'évolution des risques.

Le respect du plan de contrôle constitue également un élément essentiel dans les conditions de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. Le principe est que le comptable peut être mis en débet par le juge financier pour tous les paiements irréguliers mais qu'il pourra être

⁴ Les dépenses relevant du référentiel national obligatoire doivent nécessairement quant à elles faire l'objet d'un contrôle exhaustif nonobstant les pratiques des gestionnaires.

des délais de paiement observés ces dernières années et plus particulièrement la part du délai relevant du comptable.

Cet impact a été observé pour l'État dès la première année de mise en place du CHD, qui a vu le délai imputable au comptable passer de 6,3 jours en 2003 à 4,7 jours en 2004, soit une réduction de 25 %.

L'impact des nouvelles modalités de contrôle sur les délais n'est pas simplement induit par le paiement immédiat des dépenses qui ne sont pas contrôlées ou bien contrôlées *a posteriori*. La réduction du périmètre des dépenses à contrôler permet également de concentrer les moyens de visa sur les dépenses devant être contrôlées ce qui accélère les contrôles et, en conséquence, les délais.

– Adapter les moyens humains mobilisés sur les contrôles

Le CHD comme le CAP, en substituant un contrôle par sondage à un contrôle exhaustif, ont réduit de manière mécanique le nombre des contrôles et partant les moyens nécessaires au visa de la dépense.

Les dépenses maintenues dans le référentiel national obligatoire en contrôle *a priori* et exhaustif sont en effet l'exception, la règle étant le contrôle par sondage, *a priori* ou *a posteriori*, dès lors que les risques le permettent. La taille des échantillons varie de 2% à 10 % en fonction du taux d'erreurs observé.

Au-delà de la réduction du périmètre des contrôles, le développement du contrôle *a posteriori*, en lissant sur l'exercice les charges liées au contrôle, a constitué un levier de productivité non négligeable⁵.

La modernisation des applications de gestion (HELIOS pour le secteur local, Chorus pour l'État, PGI dans les EPN) a permis de conforter l'efficacité des nouvelles formes de contrôle en automatisant, en particulier, la sélection des dépenses à contrôler, la gestion des plans de contrôles et les restitutions.

Le déploiement de CHORUS a facilité l'exercice du contrôle hiérarchisé :

- les natures de dépenses devant faire l'objet d'un contrôle exhaustif ont été déterminées nationalement. Les demandes de paiement correspondantes sont dirigées automatiquement dans la liste de travail dédiée du comptable.
- le plan de contrôle établi par le comptable pour chaque service exécutant est intégré à l'outil. Il permet également de diriger les demandes de paiement vers les listes de travail dédiées, permettant soit un contrôle exhaustif *a priori*, soit une validation de masse sans contrôle préalable.
- le comptable peut effectuer un contrôle *a posteriori* sur les demandes de paiement, en ciblant une nature de dépense, ou un ordonnateur.
- le comptable peut indiquer les résultats de son contrôle sur chaque demande de paiement, et dispose de restitutions relatives à la qualité de l'ordonnancement, lui permettant ensuite d'adapter son plan de contrôle à tout moment. Certaines restitutions permettent de mesurer l'efficacité du plan de contrôle (montant total contrôlé/montant total payé). D'autres permettent de visualiser les natures d'anomalies les plus fréquemment rencontrées ainsi que le niveau effectif de contrôle sur les dépenses réputées contrôlées par sondage, d'une part, et de façon exhaustive, d'autre part.

La dématérialisation en cours des pièces justificatives est un facteur d'optimisation supplémentaire en dispensant les services de chercher les pièces à contrôler et de les classer.

L'utilisation de logiciels d'extraction et de traitement des données est également un levier intéressant pour améliorer le ciblage des dépenses à contrôler. À ce titre, la DRFIP de Paris utilise le logiciel IDEA pour réaliser des contrôles de cohérence de certaines dépenses. Ainsi pour les dépenses du SIEC (service inter-académique des examens et des concours), qui génère tous les mois des milliers d'actes de dépenses, le logiciel permet un balayage de l'ensemble des données et le repérage d'opérations atypiques en termes de montant et de fréquence des paiements aux mêmes bénéficiaires. Ce fléchage des contrôles est une aide précieuse apportée aux services pour constituer leurs échantillons.

La possibilité de moduler les contrôles étant conditionnée au niveau acceptable des risques, les gains d'efficacité ne se matérialisent néanmoins que dans les cas où les pratiques des gestionnaires l'autorisent. De ce constat a émergé la nécessité de renforcer les relations avec les ordonnateurs pour partager les bénéfices des nouvelles formes de contrôles.

2.2. Les apports des nouvelles pratiques de contrôles dans les relations avec les ordonnateurs

– un partenariat renforcé entre les ordonnateurs et les comptables en matière de dépense publique

La prise en compte des pratiques des gestionnaires pour déterminer le niveau de contrôles du comptable constitue une approche radicalement nouvelle. Dans le dispositif préexistant, les mêmes formes de contrôles étaient exercées par les comptables quels que soient les efforts des gestionnaires. La reconnaissance des bonnes pratiques, centrale dans la méthodologie du CHD comme dans le CAP, constitue à l'inverse une incitation à améliorer la gestion.

Il est apparu essentiel de conforter cette démarche en favorisant une « logique apprenante » fondée sur la connaissance des risques et sur la recherche des moyens pour mieux les maîtriser.

Pour ce faire, un dispositif de traçabilité des résultats des contrôles des comptables a été mis en place. Chaque opération de visa est tracée par l'agent à l'origine du contrôle à partir d'une typologie des erreurs. Des synthèses peuvent ainsi être établies pour restituer les résultats d'une période de contrôles faisant ressortir la fréquence, la nature et le montant des erreurs par nature de dépense et par gestionnaire.

Les comptables sont invités à présenter aux ordonnateurs ces restitutions afin d'analyser de manière commune les causes des erreurs détectées. Une dialogue s'amorce ainsi pour identifier collectivement les actions de nature à remédier aux dysfonctionnements observés.

Dans les relations entre les ordonnateurs et les comptables, ces restitutions présentent d'autres intérêts. Les synthèses dressent un panorama objectif des pratiques d'un gestionnaire parfois

⁵ La DRFIP de Paris est assignataire depuis 2011 de 13000 baux de la gendarmerie nationale : pour faire face à la masse des contrôles à réaliser, il a été décidé de contrôler ces dépenses *a posteriori* et par échantillon, en contrôlant de manière privilégiée les clauses de révisions ainsi que les variations importantes de montant.

éloigné du ressenti des agents en charge du visa, qui peuvent être marqués par un incident important mais isolé ou, à l'inverse, les aident à prendre conscience de la fragilité d'un gestionnaire à l'origine d'erreurs peu importantes mais répétées. Un autre intérêt de la traçabilité tient à la valorisation de l'ensemble des contrôles et pas uniquement ceux se traduisant par une suspension de paiement ou une lettre d'observation.

Ces restitutions, très attendues et appréciées des ordonnateurs, sont reprises à l'identique dans les organisations de la dépense adossées à des services facturiers⁶, avec le même objectif d'enclencher une amélioration continue des pratiques au vu des risques et des erreurs constatés.

– un dispositif clé dans le cadre du pilotage du contrôle interne comptable

L'accent mis par la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) sur la qualité des comptes a trouvé dans les restitutions des contrôles renouvelés un matériau essentiel pour piloter et animer au plan interministériel le dispositif de contrôle interne comptable qui accompagne la certification des comptes de l'État⁷.

Les indicateurs de risques élaborés dans le cadre des nouveaux contrôles de la dépense apportent une contribution importante à la construction des cartographies des risques qui constituent le support central du pilotage de la maîtrise des processus financiers et comptables indissociable à toute amélioration de la qualité des comptes.

Pour chaque processus des cycles charges et immobilisations, il est possible de définir un niveau de risque en fonction du taux d'erreurs. Cette mesure des risques opérationnels, au travers d'indicateurs synthétiques auxquels est associée une qualification du risque (fort, modéré, faible), est un levier de pilotage important pour les structures en charge de la gouvernance des risques au sein des ministères⁸. Pour les services de l'État, toutes les données sont centralisées au niveau national par les CBCM (contrôleurs budgétaires et comptables ministériels) pour déterminer un taux d'erreurs par nature de dépense. Un taux d'erreurs élevé doit faire l'objet d'une action dédiée dans le cadre du plan d'action ministériel consacré à la maîtrise des risques financiers et comptables. Parmi les actions mises en œuvre au titre de ces plans figurent les opérations de conseil et d'aide des services locaux de la DGFIP qui s'appuient très largement sur les indicateurs des restitutions de la dépense. L'objectif est d'établir, toutes choses restant égales par ailleurs, une corrélation entre la réduction du taux d'erreurs et le renforcement des dispositifs de contrôle interne comptable.

De même, les audits préalables au passage au contrôle partenarial sont des supports utiles pour appréhender les risques sur l'ensemble du processus de dépense. Il convient au demeurant de souligner que les audits au titre du CAP ont préfiguré les

audits comptables et financiers qui se pratiquent aujourd'hui de manière banalisée pour les services de l'État et dans les établissements publics nationaux.

Les contrôles renouvelés de la dépense ont ainsi permis de sensibiliser l'ensemble de l'administration à la gestion des risques et à la méthodologie du contrôle interne comptable.

À titre d'exemple, dans son rapport annuel relatif à l'exercice 2010, le CBCM près le ministère de la culture souligne que l'évaluation des risques repose notamment sur les données issues du CHD.

3. Les perspectives

Le CHD n'est ni une fin en soi ni une méthodologie figée, immuable, définitive. Il doit encore mieux s'articuler avec les autres étapes de la chaîne de la dépense. Au-delà, il peut, il doit s'adapter aux évolutions profondes qui affecte l'organisation et le fonctionnement de la dépense publique. Certaines adaptations ont déjà eu lieu.

3.1. Le CHD dans le cadre du déploiement de Chorus

Ainsi, dès 2010, le déploiement de CHORUS a conduit à revoir le référentiel de contrôle hiérarchisé, afin de rééquilibrer la part des contrôles devant être effectués de manière exhaustive avant paiement, et les contrôles par sondage.

Cette adaptation revêt trois caractéristiques :

- un rééquilibrage des référentiels de contrôles obligatoire et indicatif dans CHORUS sous l'effet du reclassement de certaines catégories de dépenses (marchés à bons de commandes ne comportant ni avance ni retenues de garantie, frais de changement de résidence) dans le référentiel national indicatif ;
- la réduction des contrôles des dépenses du référentiel indicatif sous l'effet de l'adaptation des plans de contrôle (modulation des seuils et de l'intensité des contrôles) ;
- le renforcement de la modernisation de l'intensité des contrôles en fonction des risques et des enjeux.

Cette adaptation a permis de réduire sensiblement le nombre de demandes de paiement (DP) contrôlées exhaustivement tout en garantissant le maintien de contrôles *a priori* sur les dépenses à enjeux. Par exemple dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme comptable, l'accent a été porté sur les contrôles relatifs à la fiabilisation des imputations comptables. Ainsi pour contribuer à l'objectif de qualité comptable, indissociable de la certification des comptes de l'État, les comptables ont été invités à s'assurer de la correcte comptabilisation des dépenses en charge ou en immobilisation.

Au-delà, le CHD doit faire preuve d'une meilleure articulation avec les autres étapes de la chaîne de la dépense.

À titre d'exemple, il est indispensable de favoriser l'intervention du comptable plus en amont de cette chaîne pour favoriser ensuite la bonne exécution des dépenses réputées complexes. Il est à cet égard pertinent de donner au comptable la possibilité d'être associé, voire de valider, la "cartographie comptable des engagements juridiques complexes". Une telle intervention, que le CBCM Intérieur appelle à juste titre de ses vœux dans son rapport annuel 2011, serait de nature à mieux assurer la qualité comptable des opérations décrites dans Chorus : c'est au niveau

⁶ Les services facturiers, placés auprès des comptables publics, ont pour rôle de centraliser les factures et de les payer ; par comparaison avec un dispositif classique le service facturier se substitue à l'ordonnateur dans la gestion de certaines opérations.

⁷ Rapport de l'Inspection Générale des Finances n° 2009-M-043-01 relatif à la structuration de la politique de contrôle et d'audit internes de l'État

⁸ Des points de rendez-vous annuels permettent de visualiser l'évolution des risques par des comparaisons dans le temps et dans l'espace pour des services homogènes

de la saisie des marchés et des fiches d'immobilisation souligne-t-il que sont définies les imputations comptables qui seront ensuite reprises jusqu'à la clôture de l'engagement juridique et la mise en service des biens. « Cette fiabilisation en amont, par la sollicitation du comptable, » conclut-il « est d'autant plus pertinente que l'erreur d'imputation comptable reste la principale cause d'anomalie détectée lors de ses contrôles avant mise en paiement ». Cette procédure de « visa préalable » a été mise en place à la DRFIP d'Ile de France avec le rectorat et la préfecture de région afin de fiabiliser le plus en amont les marchés complexes et réduire en conséquence les risques de rejet au moment de la DP et les délais de paiement.

3.2. Le CHD et la mise en place des services facturiers

Par ailleurs, la réflexion autour de l'articulation du contrôle hiérarchisé avec le service facturier demeure à approfondir.

D'ores et déjà, le moment et l'intensité du contrôle peuvent être modulés :

- le moment du contrôle d'abord. Certains contrôles peuvent ne pas être réalisés lors de la création et de la validation de la demande de paiement. Il en va ainsi du contrôle des subventions⁹. À la DRFIP de Paris un seuil de contrôle élevé a été retenu pour les contrôles *a priori* de cette nature de dépense ; pour les subventions inférieures au seuil, des contrôles *a posteriori* sont réalisés en fonction de la nature des subventions et des gestionnaires concernés.

- l'intensité du contrôle ensuite. La modulation de l'intensité des contrôles consiste à alléger un ou plusieurs contrôles lors de la création et de la validation des DP en fonction des risques constatés. Cette modulation peut également être mise en œuvre en cas de forte volumétrie de factures à traiter pour centrer les contrôles sur les points suivants : justification du service fait, présence des pièces justificatives, correcte liquidation pour les dépenses complexes, imputation comptable, contrôle des coordonnées bancaires par rapport à l'acte d'engagement pour les marchés formalisés. Ainsi, ont été mises en place au CBCM près les ministères financières plusieurs modalités de contrôle hiérarchisé adaptées selon des seuils permettant de garantir une qualité comptable optimale en contrôlant exhaustivement 98,6 % des enjeux. C'est ainsi qu'un contrôle allégé a été mis en place pour les factures inférieures à 100 000 € (94,6 % en nombre de factures et 1,4 % en montant). Les fonctions de création et de validation des dossiers de paiement d'un montant supérieur à 100 000 € sont dissociées et confiées à des agents différents.

Enfin, la modulation des contrôles en service facturier peut prendre la forme, d'une part, de la dévolution des contrôles des DP à un seul agent (qui crée et valide la DP) et, d'autre part, d'une validation en masse des DP. Les demandes de paiement

du référentiel national indicatif hors plan de contrôle se prêtent le plus à cette modulation.

3.3. Le CHD dans le cadre de la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

Dans sa conception, le CHD préfigurait au travers du taux d'erreurs patrimoniales significatives la distinction des débits avec et sans préjudice qui constitue un élément central dans le nouveau régime de responsabilité des comptables publics. Dans le CHD, l'appréciation du niveau de risque acceptable pour moduler les contrôles est déterminée par des erreurs ayant entraîné un préjudice financier pour la collectivité (erreurs patrimoniales, comme une erreur de liquidation ou de créancier). Les autres erreurs (imputations comptables) ne sont pas pour autant négligées et font l'objet de la même traçabilité et de restitutions aux ordonnateurs : néanmoins en termes d'analyse des risques, il a été jugé utile de ne pas les prendre en considération pour déterminer la possibilité de moduler les contrôles ou bien pour définir la taille des échantillons.

Dans la mise en œuvre de la nouvelle responsabilité, le CHD est déterminant dans la mesure où le respect du plan de contrôle par le comptable public permettra au ministre d'accorder une remise gracieuse totale.



Au total, les contrôles de la dépense publique ont profondément évolué ces dernières années sous l'effet d'évolutions méthodologiques dont le contrôle hiérarchisé de la dépense a probablement constitué la clé de voûte mais également de l'adoption de systèmes d'information plus performants et d'une organisation de la dépense rénovée.

Ces évolutions permettent de recentrer les contrôles sur les dépenses à enjeu, d'automatiser les contrôles qui peuvent l'être afin de laisser davantage de temps pour l'analyse des actes complexes et la valorisation de l'information.

Plus que des techniques de contrôle, le CHD et le CAP ont familiarisé les services avec d'autres manières de travailler, en privilégiant les risques et les enjeux et en mieux conciliant sécurité et efficacité des procédures, sans sacrifier l'une à l'autre.

De ce point de vue, ces nouvelles pratiques de contrôle se situent dans le prolongement de l'esprit des textes fondateurs sur la comptabilité publique qui se sont succédés depuis 1822 pour adapter la gestion publique à un environnement en perpétuelle mutation.

Ainsi, le nouveau décret s'inscrit dans une longue tradition historique et, plus qu'un aboutissement, il doit être perçu comme une nouvelle étape du processus constant de modernisation de l'État. ■

⁹ En SFACT, pour les subventions, la demande de paiement est créée par exception par le centre de service partagé contrairement aux autres dépenses

Danièle LAJOURMARD
Inspection Générale des Finances

La prise en compte des nouvelles technologies par le décret du 7 novembre 2012

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) donne un fondement juridique à l'évolution des organisations et procédures liées à l'utilisation de nouvelles technologies.

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) donne un fondement juridique à l'évolution des organisations et procédures liées à l'utilisation de nouvelles technologies.

Il tire, notamment, les conséquences du recours à la dématérialisation des documents et de l'utilisation de progiciels de gestion intégrée, tel Chorus pour l'État. Si la prise en compte de ces nouvelles techniques par le droit ne remet pas en cause la distinction traditionnelle des rôles et des responsabilités entre ordonnateurs et comptables, elle conduit à prendre acte de nouvelles organisations qui modifient la répartition ou le contenu des tâches matérielles qui leur incombent ou en déplacent l'exécution auprès de nouveaux acteurs.

En méthode, le décret distingue les évolutions susceptibles de concerner tous les organismes, qui figurent dans le titre I « principes généraux », et celles qui, très dépendantes des choix organisationnels faits pour le déploiement de l'outil Chorus, ne

s'appliquent qu'à l'État et figurent donc dans le titre II qui lui est dédié.

Dans son titre I, ce décret reprend les principes généraux qui figuraient dans le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), notamment la différenciation des ordonnateurs et des comptables ainsi que la description des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie. Ces dispositions sont complétées et, en tant que de besoin, aménagées, de manière à permettre l'adaptation des concepts traditionnels aux nouvelles technologies et organisations. C'est ainsi que le titre I du nouveau décret fonde en droit les services facturiers (I) et autorise explicitement la justification des opérations sous une forme dématérialisée (II).

Dans son titre II, concernant spécifiquement la gestion budgétaire et comptable de l'État, ce même décret prend acte du changement de paradigme introduit par la Loi organique

relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001. À ce titre, il prend en compte les conséquences de la réingénierie des processus opérée dans le cadre du déploiement de l'outil Chorus pour mettre la LOLF intégralement en œuvre. C'est pourquoi, en complément des possibilités ouvertes dans le titre I concernant la dématérialisation des procédures et le recours aux services facturiers qui concourent à une utilisation pleinement rationnelle de ce nouvel outil, le décret apporte une clarification juridique sur la place et le rôle des centres de services partagés spécialement créés auprès des ordonnateurs pour assurer un usage professionnel de Chorus et tire les conséquences de l'apparition de ces nouvelles formes d'organisation sur les comptables assignataires des dépenses et des recettes qu'elles traitent (III).

I. Le titre I du décret donne un fondement juridique aux services facturiers

Les services facturiers sont un mode d'organisation développé, au cours de la dernière décennie, par la Direction générale des Finances publiques, pour rationaliser la chaîne de la dépense en évitant une redondance entre les calculs de liquidation effectués par l'ordonnateur¹ et les contrôles que doivent effectuer les comptables pour s'assurer de leur exactitude.²

Il incombe à l'ordonnateur de certifier le service fait et, ce faisant, de reconnaître l'existence de la dette dans son principe. S'agissant de la détermination du montant de la dette, l'organisation en mode « service facturier » permet de fusionner la phase de calcul à la charge de l'ordonnateur et le contrôle de l'exactitude relevant du comptable, en confiant l'exécution de ce travail à un service placé sous l'autorité de ce dernier. Pour arrêter le montant exact de la dette, le service facturier a vocation à être directement destinataire des factures des fournisseurs et autres documents établissant les droits des créanciers.

Cette organisation permet des gains de productivité sur la chaîne de la dépense et la réduction des délais de paiement aux créanciers.

Elle suppose une étroite liaison entre l'ordonnateur et le comptable pour organiser rigoureusement les travaux qui sous-tendent la certification du service fait et assurer la fluidité des informations qui est nécessaire dans un tel système.

¹ Cf. article 30 du RGCP de 1962 et article 11 du décret GBCP de 2012 cités infra.

² Cf. article 13 du RGCP de 1962

« En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur :
La justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ;
L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications [...]. »

Cf. Article 20 du décret GBCP de 2012 : « Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur :

1° La justification du service fait ;

2° L'exactitude de la liquidation ;

3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ; [...]. »

5° La production des pièces justificatives, [...]. »

C'est pourquoi, les services facturiers ont tout particulièrement trouvé à se développer en matière de dépenses de l'État, en s'appuyant notamment sur les possibilités techniques qu'offraient les progiciels de gestion intégrés ACCOR 1 puis CHORUS pour assurer cette communication permanente et réciproque entre l'ordonnateur et le comptable.

Mais il convient de noter qu'en plaçant la reconnaissance des services facturiers dans le titre I, le décret ouvre la possibilité juridique d'instaurer ce type d'organisation pour le traitement des dépenses de tous les organismes entrant dans son champ d'application.

a. La reconnaissance juridique des services facturiers nécessitait au préalable une clarification de la frontière entre le rôle du comptable et celui de l'ordonnateur

C'est pourquoi, le titre I relatif aux « Principes généraux », tout en reprenant les concepts du décret de 1962, leur apporte de subtiles variations (complément de définition, assimilation de concepts) qui permettent d'introduire les services facturiers dans le droit positif.

Ainsi, après avoir rappelé que « les opérations de dépenses sont successivement l'engagement, la liquidation, le cas échéant l'ordonnancement, ainsi que le paiement » (article 29)³, le nouveau texte reprend la définition classique de la liquidation dans son article 31 : « La liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense »⁴.

Mais l'article 31 précise en outre que la liquidation « comporte :

1° la certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation,

2° la détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers ».

Si ces précisions sont conformes à la doctrine classique et se déduisaient dans le RGCP de 1962 de l'article 13 sur la validité des créances sur les organismes publics⁵, cette distinction au sein de la phase de liquidation entre la certification du service fait et la détermination du montant de la dette, est essentielle pour asseoir juridiquement la modernisation des procédures dans un contexte informatisé et rationalisé.

En effet, c'est précisément entre ces deux opérations élémentaires que passe la ligne de séparation entre les attributions qui ne peuvent appartenir qu'à l'ordonnateur, à savoir la certification du service fait, et celles qui peuvent échoir, selon les organisations, à l'ordonnateur ou à un service facturier placé sous l'autorité du comptable (la détermination du montant de la dette au vu des documents établissant les droits des créanciers et sur la base de la certification du service fait).

³ Cf. article 28 du RGCP de 1962 : « Avant d'être payées, les dépenses sont engagées, liquidées et le cas échéant ordonnancées ».

⁴ Cf. article 30 du RGCP de 1962 : « La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est faite au vu des titres établissant les droits acquis aux créanciers ».

⁵ Cf. supra en note 2 le texte de l'article 13 du RGCP de 1962.

Loin d'amoindrir le rôle de l'ordonnateur, l'existence de services facturiers conduit à en réaffirmer l'essence qui est de prendre deux décisions essentielles en matière de dépenses et de les traduire en actes juridiques :

- l'engagement juridique de l'organisme qu'il représente, dont il résultera une dépense ;
- la certification du service fait par laquelle il constate que l'obligation de l'organisme est devenue parfaite par l'exécution de la prestation ou de la livraison attendue, et a donc fait naître juridiquement une dette à l'égard du créancier que le comptable est dès lors légitime à payer.

b. C'est sur cette logique que repose la reconnaissance juridique de l'organisation en mode « services facturiers »

Dans son article 41, le nouveau décret donne tout d'abord une définition de ces organisations qui jusqu'à présent étaient dépourvues de base juridique : « *Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers.* »

L'article 41 poursuit en définissant les tâches du comptable conformément à la distinction opérée par l'article 31 entre les deux composantes de la phase de liquidation :

« *Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres mentionnés à l'alinéa précédent et de la certification du service fait.* »

L'article 41 tire ensuite toutes les conséquences de la certification du service fait par l'ordonnateur, qui est à la fois une reconnaissance de la dette et une approbation du principe de son paiement, ce qui prive d'intérêt un ordonnancement formel ultérieur qui serait redondant et peu efficace dans la chaîne de la dépense reconfigurée en mode « service facturier ».

C'est pourquoi, cet article se termine en précisant que « *cette certification constitue l'ordre de payer défini aux articles 11⁶ et 29 à 32⁷.* »

Les dispositions d'application générale du titre I relatives aux services facturiers, sont expressément reprises dans le titre II applicable à l'État.

L'article 126 renvoie à la possibilité ouverte par l'article 41 de recourir à un service facturier tandis que l'article 131 en précise les modalités de création.

- article 126 : « *Sous réserve de l'application de l'article 41, les dépenses de l'État sont liquidées par les ordonnateurs...* ».
- article 131 : « *Le service facturier mentionné à l'article 41 est mis en place par décision conjointe du ministre chargé du*

⁶ Article 11 du décret GBCP de 2012 : « *Les ordonnateurs constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnancent les dépenses [...] Ils transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent [...].* »

⁷ Articles 29 à 32 du décret GBCP de 2012 : cf. citation dans le corps du texte supra pour l'article 29 et infra pour l'article 32.

budget et des ministres intéressés. La même décision précise les modalités de sa mise en œuvre. »

II. Le titre I du décret ouvre largement, pour tous les organismes auxquels il est applicable, la possibilité de dématérialiser les procédures et les justifications des opérations

La Direction générale des Finances publiques (DGFIP) encourage depuis longtemps la dématérialisation des échanges entre ordonnateurs et comptables tant dans le secteur local que dans celui de l'État et des établissements publics nationaux. Elle s'est attachée à développer, au-delà des transferts, désormais classiques, de fichiers ou de données, la transmission sous forme dématérialisée des pièces justificatives des opérations de gestion publique (en premier lieu les factures des fournisseurs). Des outils adaptés existent donc déjà et sont utilisés tant dans une perspective de rationalisation des procédures que pour répondre à l'obligation légale qui pèse sur l'État, depuis le 1^{er} janvier 2012, d'accepter les factures des fournisseurs émises et transmises sous cette forme.

Cette évolution inéluctable, source de gains de productivité et d'accélération des procédures, se heurtait cependant à la lettre du décret de 1962 qui en de nombreux articles exigeait la production et la transmission d'actes ou de pièces justificatives entre l'ordonnateur et le comptable mais aussi entre ce dernier et le juge des comptes, ce qui aurait dû conduire à « rematérialiser » les documents transmis sous forme électronique pour les produire avec les comptes de gestion, faisant perdre ainsi à la dématérialisation une grande partie de son intérêt.

Avant même la parution du nouveau décret, d'importants travaux avaient été conduits conjointement par la DGFIP et la Cour des Comptes pour surmonter cette difficulté et permettre le développement de la dématérialisation tant dans le secteur local que dans la sphère de l'État.

En autorisant très largement la dématérialisation des procédures et des pièces, le nouveau décret ouvre désormais la voie à une extension de cette démarche.

Le décret traite deux sujets indissociables.

D'une part, il autorise le recours à la dématérialisation des procédures et des documents de la façon la plus large et la plus générale.

D'autre part, de façon à permettre au comptable d'exercer les contrôles qui lui incombent et au juge des comptes d'assurer sa mission, il impose d'organiser la conservation et la « traçabilité » des documents qu'ils soient établis sous forme papier avant dématérialisation ou qu'ils soient directement émis sous forme dématérialisée.

a. Le décret ouvre de la façon la plus large les possibilités de dématérialisation des documents et procédures

Le décret réaffirme la nécessité pour le comptable d'asseoir les contrôles qui lui incombent sur des pièces justificatives :

- Article 20 : « *Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur : [...] 5° La production des pièces justificatives* »
- Article 50 : « *Les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie doivent être justifiées par des pièces [...]* ».

Il reprend également l'obligation de les transmettre au juge des comptes :

- Article 52 : « *Les comptes des comptables publics ainsi que les pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité [...] sont produits au juge des comptes [...]* »

Tout en conservant ces dispositions traditionnelles, le décret innove en prévoyant, dans l'article 51, que « *L'établissement, la conservation et la transmission des documents et pièces justificatives de toutes natures peuvent, dans les conditions arrêtées par le ministre chargé du budget, être effectués sous forme dématérialisée* ».

L'ouverture ainsi opérée est des plus larges :

- D'une part, le nouveau décret autorise non seulement la dématérialisation, pour transmission ou conservation, de pièces et documents établis sous une forme traditionnelle mais aussi leur établissement directement sous forme dématérialisée.
- D'autre part, il ouvre cette possibilité à tous documents et pièces justificatives quelle qu'en soit la nature.

Le titre II reprend ces dispositions dans le contexte de l'article 147⁸ portant sur la justification des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie de l'État. Cet article indique qu'elles sont justifiées par divers documents « *quel qu'en soit le support* ».

Il convient enfin de signaler que le titre II (article 115⁹) et le titre III (article 192¹⁰) autorisent, en outre, la transmission au redevable des titres de perception ou des ordres de recouvrer par voie électronique.

b. Le décret impose d'assurer la conservation et la « traçabilité » des documents quelque soit le contexte, dématérialisé ou non, de leur production

L'article 51 prévoit expressément l'obligation d'organiser la conservation des pièces justificatives et autres documents de gestion publique et d'en assurer la « traçabilité ». Ces dispositions, de portée générale, sont complétées de mesures tout particulièrement nécessaires dans un contexte dématérialisé. En effet, alors que dans une procédure traditionnelle le comptable reçoit nécessairement pour les besoins de ses contrôles tous les documents sous forme physique et en assure la conservation ou la transmission au juge des comptes, dans une

procédure dématérialisée, les justifications matérielles, lorsqu'elles existent sous cette forme, sont détenues par l'ordonnateur qui n'en transmet au comptable que l'image ou le contenu numérisé. Il convenait donc d'autoriser la conservation des pièces justificatives par l'ordonnateur, à charge pour lui de répondre aux demandes du comptable exerçant un droit d'évocation des pièces originelles.

C'est à ce besoin que répond l'article 52.

- article 52, 2^{ème} alinéa : « *Un arrêté du ministre chargé du budget fixe la liste et la nature des pièces justificatives et des documents de comptabilité dont la conservation incombe respectivement à l'ordonnateur et au comptable...* »
- article 52, 4^{ème} alinéa : « *Lorsque la conservation des pièces justificatives incombe à l'ordonnateur, le comptable public peut exercer à tout moment un droit d'évocation de tout ou partie de celles-ci, selon des modalités fixées par l'arrêté prévu au deuxième alinéa* ».

Ces dispositions sont reprises pour l'État dans le titre II du décret, par l'article 150 qui dispose : « *Par dérogation à l'article 149¹¹, le ministre chargé du budget fixe par arrêté les conditions dans lesquelles :*

- 1°) *les pièces justificatives sont conservées par l'ordonnateur ;*
- 2°) *les pièces justificatives produites au comptable public de l'État sont conservées par celui-ci ; [...]*

L'article 164 du titre II, concernant la comptabilité générale de l'État prévoit qu'« *un arrêté du ministre chargé du budget précise la nature et les conditions de circulation et de conservation des pièces justificatives et des documents relatifs aux opérations de la comptabilité générale* ».

III. Le titre II clarifie la place et le rôle des centres de services partagés mis en place auprès des ordonnateurs de l'État pour une utilisation professionnelle de l'outil CHORUS et adapte les règles d'assignations des dépenses et des recettes de l'État sur les comptables dans ce nouveau contexte organisationnel

CHORUS est un progiciel de gestion intégré (PGI) déployé auprès de l'ensemble des administrations de l'État pour permettre la mise en œuvre totale de la LOLF avec une triple dimension comptable, budgétaire et de gestion.

Il permet désormais de tenir l'intégralité de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'État telles qu'elles sont prévues par la LOLF. Le système permet également de tenir la comptabilité d'analyse des coûts des actions pour répondre aux exigences de la LOLF. Des travaux sont en cours en vue de permettre aux ministères de produire, en

⁸ Article 147 du titre II du décret GBCP de 2012 : « *Les opérations du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux, exécutées et contrôlées par les comptables publics de l'État en application des articles 19 et 20, sont justifiées, quel qu'en soit le support...* »

⁹ Article 115 du décret GBCP de 2012 : « *Le titre de perception est adressé au redevable sous pli simple ou, le cas échéant, par voie électronique* ».

¹⁰ Article 192 du décret GBCP de 2012 : « *L'ordre de recouvrer [...] est adressé aux redevables sous pli simple ou, le cas échéant, par voie électronique [...]* »

¹¹ Article 149 du décret GBCP de 2012 : 2^{ème} alinéa « *Les pièces justificatives sont transmises par les comptables principaux au juge des comptes pour leurs opérations propres et pour celles des comptables secondaires qui leur sont rattachés* ».

fonction de leurs besoins, une comptabilité analytique. Par ailleurs, le système sert au suivi des immobilisations et peut assurer, selon les besoins des ministères, la gestion des stocks. Chorus, dont l'utilisation est commune aux ordonnateurs et aux comptables, repose sur une intégration de l'information qui déplace vers le début de la chaîne de traitement l'enregistrement de l'essentiel des données qui seront ensuite exploitées par le système aux différentes étapes de l'opération effectuée et sous toutes ses dimensions (budgétaire, comptable, de gestion).

Ainsi, s'agissant d'opérations de dépenses, les informations budgétaires, comptables et de gestion qui seront utilisées aux différentes étapes du processus sont enregistrées dès le stade de l'engagement. Les informations ainsi introduites dans la chaîne de traitement par l'ordonnateur sont donc décisives pour la qualité de la totalité du processus y compris pour la partie des tâches qui relève du comptable.

Si la distinction des rôles et des responsabilités des ordonnateurs et des comptables reste inchangée dans son principe et son fondement, l'utilisation d'un outil comme Chorus modifie le contenu et la portée des tâches matérielles incombant à chacun de ces deux acteurs et le cadre de leurs relations.

a. Le décret clarifie le statut et la portée des actes des centres de services partagés qui interviennent dans Chorus pour le compte de l'ordonnateur

La mise en place de Chorus a nécessité une profonde réingénierie des processus opérationnels et, compte tenu de la technicité du maniement de l'outil, un regroupement des utilisateurs qui interviennent pour le compte des ordonnateurs dans des structures permettant d'assurer professionnalisme et sécurité dans l'exécution des tâches.

Des centres de services partagés ont ainsi été créés pour introduire dans Chorus les informations fournies par les ordonnateurs et relayer dans l'outil les ordres d'engagement ou de payer et les certifications de service fait qu'ils délivrent.

Ces centres de service partagés se situent souvent à un niveau régional mais peuvent avoir un champ d'action beaucoup plus large ou au contraire plus restreint. Ils traitent généralement les opérations de plusieurs ordonnateurs relevant soit d'un même ministère soit de plusieurs. Il n'y a donc pas nécessairement de relation hiérarchique directe entre l'ordonnateur « donneur d'ordre » et le responsable du centre de service partagé.

Depuis la décision de leur création en 2008 jusqu'à ce jour, des questions sur le statut de ce nouvel acteur, sur la nature de ses actes et de ses relations avec l'ordonnateur pouvaient donc

légitimement être posées. Le responsable d'un centre de service partagé doit-il être lui-même ordonnateur pour effectuer certains actes dans ou à partir de Chorus ? Ainsi, lorsqu'il valide dans l'outil la certification du service fait, se contente-t-il de traduire la décision de l'ordonnateur ou délivre-t-il lui-même une certification distincte ? Lorsqu'il signe des bons de commande émis par Chorus sur la base d'un engagement décidé par l'ordonnateur, ne fait-il que prolonger matériellement la décision de l'ordonnateur en mettant en œuvre une délégation de signature ou prend-il une décision autonome ?

L'article 76 tranche de façon très claire ces débats.

Il définit tout d'abord le rôle des centres de services partagés dans les termes suivants :

« Un ordonnateur peut confier au responsable d'un centre de services partagés tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant et relatives :

1° À la saisie de la programmation des crédits et le cas échéant des emplois dans le système d'information et à leur mise à disposition ;

2° Aux recettes et aux dépenses ».

L'article apporte ensuite la clarification attendue :

« Le responsable de centre de services partagés agit pour le compte et sous la responsabilité de l'ordonnateur, dans le cadre d'une délégation de signature ou d'une délégation de gestion ».

b. Le décret redéfinit les règles d'assignation des dépenses et des recettes de l'État dans le nouveau contexte organisationnel créé par le déploiement de Chorus.

Si la modification des règles d'assignation des dépenses des ordonnateurs principaux est indépendante de Chorus puisqu'elle résulte d'un décret du 23 décembre 2006, celle concernant les dépenses des ordonnateurs secondaires est, en revanche, au moins pour partie, rattachable aux évolutions organisationnelles liées au déploiement de cet outil.

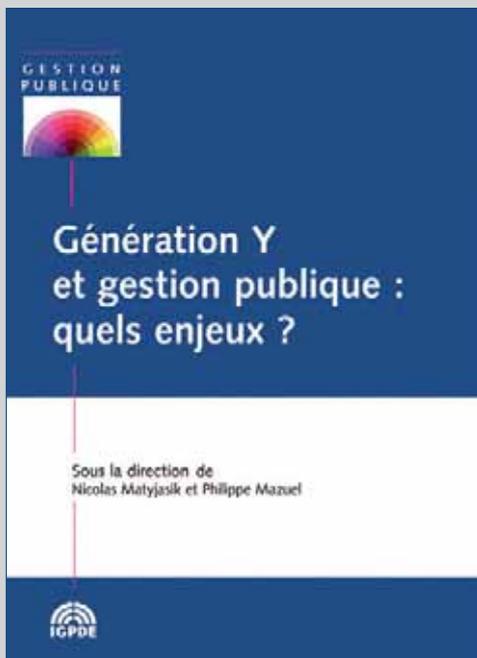
Dans l'organisation traditionnelle que traduit l'article 104 du RGCP de 1962, « sauf dérogation accordée par le ministre des finances, les mandats sont assignés sur le comptable principal du Trésor du département ou du territoire de résidence administrative de l'ordonnateur secondaire intéressé ».

Des nécessités liées à la structuration interne de l'outil Chorus tout autant que la mise en œuvre de nouvelles organisations comme les centres de services partagés et les services facturiers, ont conduit à repenser cette logique d'assignation dès 2008/2009. Sans remettre en cause l'implantation des comptables de l'État dans chaque département, le déploiement de Chorus auprès des administrations déconcentrées a conduit à réorganiser profondément les assignations et à définir ainsi une cartographie tenant compte de ces nouvelles structures.

Le titre II du nouveau décret en prend acte et ouvre largement le champ du possible en posant comme principe dans l'article 133 que « les ordres de payer et les dépenses sans ordonnancement des ordonnateurs secondaires sont assignés sur les comptes principaux de l'État désignés par le ministre du budget ».

Renversant ainsi sur ce point la logique du RGCP de 1962, ce n'est qu'« à défaut » qu'« ils sont assignés sur le compte principal de l'État du lieu de résidence administrative de l'ordonnateur principal ».

En donnant un fondement juridique à des pratiques et des organisations mises en place pour répondre au déficit des nouvelles technologies, le décret sur la gestion budgétaire et comptable publique a introduit dans un corpus juridique plus que centenaire dans son essence, de nouveaux principes « particulièrement nécessaires à notre temps », pour reprendre la formule du préambule de la constitution de 1946, tout en assurant la cohérence de cet ensemble. ■



Génération Y et gestion publique : quels enjeux ?

Sous la direction de
Nicolas Matyjasik et Philippe Mazuel

Il est souvent question, dans la presse, de ces jeunes nés entre le début des années 80 et le milieu des années 90, qui ont grandi avec les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), notamment les médias sociaux, et que l'on qualifie de « génération Y ». Pourtant peu de travaux analysent les conséquences de leur arrivée sur le marché du travail.

Alors que les administrations publiques, confrontées au départ en retraite des « baby boomers », vont bientôt recruter des jeunes en grand nombre, il est indispensable de s'interroger sur les caractéristiques professionnelles de ces derniers qui semblent assez distinctes de celles de leurs aînés.

La première partie de l'ouvrage souligne, à partir de travaux de chercheurs, certains traits de la génération Y, notamment son étroite relation avec les NTIC. Dans un second temps, ce sont les modalités d'adaptation des administrations françaises, européennes et étrangères qui sont analysées. Comment créent-elles un écosystème propice à l'accueil de ces nouveaux entrants ?

Au-delà d'une réflexion sur les pratiques de gestion des ressources humaines, cet ouvrage invite les managers, du public comme du privé, à une assez profonde mutation culturelle.

En savoir plus sur www.igpde.fr rubrique Histoire économique

Ouvrage disponible après de l'IGPDE,
en librairie et chez Lextenso éditions
<http://www.lextenso-editions.fr/ouvrages/editeur/28>

Sophie MANTEL

Responsable de la Mission de l'audit et du contrôle internes budgétaires,
Direction du Budget

Emmanuel MILLARD

Chef de la Mission performance de l'action publique et des opérateurs de l'État,
Direction du Budget

Bureau des opérateurs de l'État

Direction générale des finances publiques

Le nouveau cadre budgétaire et comptable des organismes

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique prévoit la mise en place d'un nouveau cadre budgétaire et comptable, pour les personnes morales de droit public relevant de la catégorie des administrations publiques (APU) au sens du règlement européen du 25 juin 1996 et, sous réserve des dispositions de leurs statuts, les organismes non APU.

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) conforte en premier lieu les principes fondamentaux du décret de 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique tels que la séparation des ordonnateurs et des comptables, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, l'unité de caisse et de trésorerie, la règle du service fait, la procédure de la réquisition ou l'obligation de dépôt des fonds au Trésor. De même, les missions traditionnelles de l'agent comptable relatives notamment à la tenue de la comptabilité, au recouvrement des recettes ou au paiement des dépenses ainsi qu'à la reddition des comptes sont réaffirmées.

En revanche, le décret innove sur plusieurs points importants en prévoyant tout d'abord des autorisations budgétaires limitatives en autorisations d'engagement (AE), crédits de paiement (CP) et emplois, distinctes de la comptabilité générale, et une définition de la comptabilité publique entendu comme un système d'organisation de l'information financière comportant une comptabilité générale, une comptabilité budgétaire, sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales, et selon les besoins, une comptabilité analytique.

Le GBCP redéfinit le champ des organismes auxquels la gestion budgétaire et comptable publique s'applique (I), fixe leur nouveau cadre budgétaire (II), sécurise certains modes d'organisation mis en place après 1962, enrichit le rôle des acteurs

de la chaîne comptable et financière, contribue au renforcement de la qualité des comptes des établissements et accélère la reddition des comptes (III).

L'introduction des autorisations budgétaires limitatives et du compte rendu de leur utilisation par la comptabilité budgétaire a pour objectif, d'une part, d'améliorer le pilotage des organismes et des finances publiques et d'autre part, d'aligner les cadres budgétaires de l'État et des organismes APU. Ce dispositif tient compte de la pertinence éprouvée des cadres budgétaires et comptables introduits pour l'État par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), pour faciliter l'appréhension et l'évaluation de la mise en œuvre des politiques publiques.

L'ensemble de ces nouvelles règles contribue ainsi à mettre en œuvre la stratégie pluriannuelle des finances publiques définie sur le périmètre des administrations publiques au sens du règlement européen du 25 juin 1996, ainsi que les principes de régularité et de sincérité des comptes des administrations publiques prévus par l'article 47-2 de la Constitution.

I. Les règles de la gestion budgétaire et comptable publique ont vocation à s'appliquer aux structures et organismes majoritairement financés par des fonds publics et qui relèvent en conséquence de la catégorie des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale

Le périmètre des organismes relevant du décret de 1962 n'était pas très satisfaisant puisque le décret s'appliquait aux établissements publics dès lors qu'ils étaient « dotés d'un comptable public », sans lien direct avec leur mode de financement, dans une approche au fond assez tautologique.

De même, la distinction retenue par le décret de 1962 entre EPIC (établissement public à caractère industriel et commercial) et EPA (établissement public à caractère administratif) n'est pas reprise dans le GBCP puisque la troisième partie relative aux organismes ne tient compte que de leur caractère public ou privé. Ainsi et sous réserve des cas particuliers prévus par la loi ou l'article 5 du décret GBCP :

- pour les organismes qui relèvent du champ des administrations publiques et sont dotés de la personnalité morale de droit public, la partie III s'applique ; il s'agit notamment d'établissements publics administratifs, d'établissements publics industriels et commerciaux ou de groupements d'intérêt public (GIP) soumis à la comptabilité publique (en application de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit). Il n'est pas exclu que des règles adaptées soient retenues pour certains établissements dans leur texte institutif ;

- pour les organismes qui relèveraient du champ des administrations publiques et seraient dotés de la personnalité morale de droit privé, l'application du titre III résulte d'une démarche volontaire de leur part ; elle se fait dans les conditions prévues par les statuts et sous réserve de l'avis conforme du ministre chargé du budget ;

- pour les organismes qui ne relèvent pas du champ des administrations publiques mais sont dotés de la personnalité morale de droit public, l'application du titre III se fait dans les conditions prévues par leurs textes institutifs ; la plupart d'entre eux ne sont pas soumis aux autorisations budgétaires limitatives en AE, CP et emplois, ni à la comptabilité budgétaire.

II. Le cadre budgétaire actuel en droits constatés est enrichi par des autorisations budgétaires limitatives retracées spécifiquement par la comptabilité budgétaire

Le GBCP organise une évolution très substantielle du cadre budgétaire des organismes qui permet des progrès de fond dans leur gestion

Celle-ci s'inscrit dans la continuité de la LOLF avec comme finalités d'assurer la cohérence des gestions au sein des administrations publiques, tout particulièrement entre l'État et les organismes, pour des raisons de pilotage des organismes et de trajectoire de finances publiques.

Dans cette perspective, la réforme d'une part redonne une portée effective au caractère limitatif en gestion des autorisations budgétaires votées, d'autre part enrichit la palette des informations financières mobilisées dans le cadre du budget de sorte de l'adapter à la correcte prise en compte du caractère d'administration publique de ces organismes, enfin assure la qualité de la tenue de la comptabilité générale conformément à l'article 47-2 de la Constitution, en affranchissant la passation des écritures de la disponibilité des crédits.

La provenance majoritairement publique des ressources doit emporter de pouvoir soumettre la gestion de l'organisme à des autorisations limitatives, exprimées dans des termes opérationnels pour la gestion et en cohérence avec la formulation de notre trajectoire de finances publiques. La comptabilité générale ne peut pas être le support d'une telle limitativité sans risque majeur sur sa qualité.

C'est à partir de cette analyse que le GBCP met en place un système budgétaire, qui s'appuie (outre le suivi et le respect du plafond d'emplois) sur 3 piliers :

- une comptabilité des engagements que l'organisme est limitativement autorisé à contracter en investissement comme en fonctionnement et, le cas échéant, en matière d'intervention, via des plafonds d'autorisations d'engagement (AE) ;
- le suivi des flux réels d'encaissement et de décaissement en distinguant ceux concernant les opérations budgétaires, contingentés par des plafonds limitatifs de crédits de paiement (CP), et ceux relevant des opérations de trésorerie ;
- l'évolution prévisionnelle de la situation financière et patrimoniale (les droits constatés).

En outre, l'encadrement des emplois par un plafond limitatif permet de maîtriser l'évolution des dépenses de personnel, ce qui est insuffisamment assuré par des plafonds de crédits en AE ou CP, compte tenu d'un impact généralement de long terme des actes de gestion afférents.

Cette pluralité d'approches constitue l'innovation majeure de la réforme (comme pour la LOLF) : l'appréhension des différentes étapes de la dépense dans le budget, de l'engagement au paiement, chacune dans des termes propres aux enjeux associés permet un pilotage des organismes, en tenant compte à la fois de leur statut d'administration publique et d'une approche économique de leur situation.

Le budget voté comporte à la fois des autorisations budgétaires et des états prévisionnels en droits constatés ainsi qu'un tableau d'équilibre financier

Le budget, acte politique, juridique et de gestion, qui prévoit et autorise les recettes et les dépenses, est constitué d'un budget initial et, le cas échéant, de budgets rectificatifs adoptés en cours d'exercice. Le budget comprend :

- les autorisations budgétaires constituées des autorisations d'emplois, des autorisations d'engagement, des crédits de paiement et des prévisions de recettes de l'exercice, ainsi que du solde budgétaire en résultant ;
- un tableau présentant l'équilibre financier résultant du solde budgétaire et des opérations de trésorerie ;
- un compte de résultat prévisionnel et un état prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale en droits constatés.

Seuls les autorisations d'emplois, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement ont un caractère limitatif.

Pour l'ensemble des dépenses, les crédits sont inscrits au budget sous la forme d'enveloppes : personnel, fonctionnement, investissement et le cas échéant intervention. L'enveloppe est limitative, elle définit pour l'exercice et par nature de dépenses, le plafond des AE et des CP.

Les AE constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées sur l'exercice. Les AE ouvertes dans le cadre du budget sont annuelles. Elles peuvent en revanche induire une exécution en CP des dépenses afférentes sur les exercices ultérieurs.

Les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés.

La comptabilité budgétaire retrace l'autorisation budgétaire et rend compte de son exécution, en enregistrant l'ouverture puis la consommation des autorisations d'engager, de payer et des autorisations d'emplois, ainsi que les recettes autorisées.

La comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits et retrace leur consommation qui se fait en deux étapes :

- la comptabilité des engagements enregistre la consommation des AE par la souscription d'engagements auprès d'un tiers ;
- la comptabilité des décaissements décrit la consommation des CP en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires au moment où elles sont payées.

La différence, à l'issue d'un exercice budgétaire, entre les AE consommées et les CP consommés est constitutive des restes à payer. Ceux-ci représentent les engagements contractés qui devront être couverts par des CP sur les budgets futurs.

En recette, la comptabilité des encaissements retrace l'exécution des recettes au moment où elles sont encaissées.

La comptabilité des encaissements et décaissements permet de dégager, sur le même exercice, le solde budgétaire, figurant dans le tableau des autorisations et du solde budgétaires, et qui traduit le niveau de couverture des dépenses payées sur l'exercice par les recettes encaissées sur celui-ci.

Les enjeux de financement de l'organisme au cours de l'exercice sont identifiés par le tableau présentant l'équilibre financier qui résulte du solde budgétaire et des opérations de trésorerie. Ces dernières, qui ne sont donc pas des opérations budgétaires, correspondent aux mouvements des disponibilités, aux escomptes et encaissements d'effets, à la gestion de fonds au nom et pour le compte de tiers et aux emprunts et autres dettes.

Le tableau d'équilibre financier retrace soit les moyens de couverture d'un solde budgétaire déficitaire, soit les possibilités d'utilisation d'un solde budgétaire excédentaire, par les opérations de trésorerie. L'objectif est d'appréhender les différentes modalités financières que ce soit le prélèvement sur les (ou l'abondement des) disponibilités, le recours à l'emprunt (ou son remboursement) ou à des lignes de trésorerie par exemple.

La comptabilité des emplois retrace le plafond des emplois autorisés et sa consommation, en identifiant en son sein le plafond d'emplois accordé en loi de finances.

Les comptabilités budgétaire et générale s'appuient sur des données, des faits ou des opérations identiques résultant de la même réalité de gestion qu'elles traduisent dans des cadres distincts. C'est pourquoi, elles doivent demeurer cohérentes, ce qui se traduit par des éléments différents mais complémentaires et articulés, chacune des comptabilités apportant son propre éclairage sur une même situation.

Ainsi, les faits générateurs de la consommation des AE sont la souscription des engagements, qui se matérialisent par l'émission d'actes qui engagent définitivement l'organisme vis-à-vis d'un tiers pour un montant déterminé. Il peut s'agir de la signature d'un contrat ou d'une convention ou encore de la constatation de l'ouverture de droits à des bénéficiaires identifiés ou enfin de décisions unilatérales discrétionnaires. Ces opérations, à l'origine du suivi des AE, enregistrées en comptabilité budgétaire, ne le sont pas en tant que telles en comptabilité générale.

La mise en place de ce nouveau cadre est assortie de celle d'un dispositif de contrôle interne budgétaire visant à assurer la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilité de la gestion.

Une mise en œuvre effective en 2016

Le décret prévoit l'introduction des AE et des CP à compter du budget 2016 de manière à conduire cette évolution importante dans de bonnes conditions et notamment la nécessaire adaptation des systèmes d'information et de gestion. Dans l'intervalle, à compter donc de l'exercice 2013, le budget demeure présenté et voté dans les mêmes formes que le budget 2012, mais les nouveaux états seront présentés pour information à l'organe délibérant afin que ce nouveau cadre soit progressivement approprié.

Ces tableaux pour information devront être actualisés à chaque modification du budget, ainsi qu'au moment de l'établissement du compte financier, exercices qui seront autant d'occasions de mettre en pratique les apports du suivi de la comptabilité budgétaire.

Les documents prévisionnels de gestion (DPG) des emplois et des crédits de personnel, introduits pour les opérateurs de l'État dès 2011 par la circulaire 2MPAP-11-3070 du 10 mai 2011 relative aux documents prévisionnels de gestion des emplois et des crédits de personnel des opérateurs de l'État puis précisés dans la circulaire du 9 août 2012 relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux pour 2013 sont prévus par le décret dès l'exercice 2013.

Les tutelles techniques et financières ainsi que les réseaux du contrôle budgétaire et du contrôle économique et financier sont chargés, en lien avec la direction du budget et la direction générale des finances publiques, de veiller à la production de ces nouveaux documents par les organismes concernés au titre de l'exercice 2013.

En outre, la présentation à l'organe délibérant pour vote est possible par anticipation pour les organismes qui le souhaitent, après autorisation du ministre chargé du budget. Dans cette hypothèse, il conviendra toutefois d'établir en fin d'exercice les états financiers dans le même format. Ils devront être arrêtés par l'organe délibérant, approuvés par les tutelles et transmis au juge des comptes au même titre que le compte financier.

III. L'évolution du cadre comptable des organismes

Le GBCP donne une assise juridique à certains modes d'organisation mis en place après 1962

Plusieurs dispositifs de nature comptable, destinés à améliorer le fonctionnement de la chaîne comptable et financière et à tirer pleinement profit des opportunités offertes par les technologies de l'information et de la communication, ont été mis en place depuis la publication du décret de 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique sans qu'une valeur réglementaire suffisante ne leur ait été attribuée.

Le GBCP corrige cette anomalie en donnant une valeur normative aux dispositifs de cette nature soit dans son titre I qui fixe les principes fondamentaux soit dans son titre III dédié spécifiquement aux organismes. Les plus significatifs de ces dispositifs qui intéressent particulièrement les organismes sont les suivants.

En application de l'article 188 du GBCP, « *l'agent comptable peut exercer, à la demande de l'autorité exécutive de l'organisme, des fonctions de chef des services financiers. Il peut effectuer à ce titre [...], des tâches relevant de l'ordonnateur* ». Le GBCP conforte donc la dualité de fonctions prévue jusqu'ici,

sauf pour certaines catégories d'établissement, notamment les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, dans lesquels elle est expressément autorisée par le législateur, par une circulaire de la secrétaire d'État au budget du 8 avril 2002, dite « circulaire Parly ». Rappelons que ce dispositif consiste à faciliter le fonctionnement au sein des établissements en confiant à l'agent comptable, dans le respect du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables qui continue de s'appliquer, des missions relevant normalement de la compétence de l'ordonnateur, telles que la préparation du budget primitif et des budgets rectificatifs, la mise en œuvre des décisions budgétaires, la gestion des immobilisations, la gestion des opérations financières ou le conseil financier.

De même, en application de l'article 42 du GBCP, les contrôles du comptable peuvent désormais être adaptés aux enjeux et aux risques comptables dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) ou du contrôle allégé en partenariat (CAP), sous réserve de respecter les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. Le comptable peut donc ainsi, plus facilement qu'antérieurement, substituer aux contrôles systématiques exercés *a priori* et de manière exhaustive, des contrôles modulés et proportionnés aux risques et aux enjeux des dépenses publiques. Il peut aller plus loin encore dans cette logique en engageant une démarche, concertée et conjointe avec l'ordonnateur, destinée à auditer des chaînes de la dépense dans leur ensemble pour adapter les contrôles.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)

Le CHD est basé sur l'élaboration d'un plan de contrôle définissant les catégories de dépenses en fonction de leur nature. À ces catégories sont assignés des calendriers, périodicités, taux de sondages permettant une approche en fonction des enjeux et des risques associés à chaque type de dépenses, approche destinée à moduler les contrôles en conséquence. Le CHD dépend de deux critères principaux :

- la nature de la dépense ;
- la qualité des pratiques de l'ordonnateur.

L'objectif est de sélectionner les natures de dépenses dont le contrôle effectué par l'agent comptable sera effectué sur la base du prélèvement de quelques dossiers soit avant le paiement ou *a posteriori* pour vérifier qu'ils ne comportent pas d'erreur.

Le contrôle allégé en partenariat (CAP)

Le CAP repose sur une démarche concertée et conjointe entre l'ordonnateur et l'agent comptable : il se fonde sur la connaissance par le comptable de l'existence et de la qualité du dispositif de contrôle de l'ordonnateur. Il a pour objectif d'éviter les contrôles redondants en évaluant et en fiabilisant des chaînes de dépense ciblées chez l'ordonnateur et l'agent comptable, et d'en tirer ainsi les conséquences en terme de contrôle pour le comptable.

Le positionnement de l'agent comptable est renforcé par cette démarche : il ne s'agit plus pour lui d'intervenir dans une logique de sanction des erreurs mais de prévention des

risques. L'agent comptable n'agit plus en aval du processus pour identifier les manifestations du risque en détectant des irrégularités mais se positionne en amont de la procédure pour fiabiliser le dispositif de contrôle interne et agir ainsi sur les causes du risque.

La connaissance de ces informations résulte d'un audit du dispositif de contrôle interne de l'établissement. La mission d'audit du (des) processus de dépense(s) précisément sélectionné(s), conduite en partenariat par l'agent comptable et l'ordonnateur a pour objectif d'évaluer et de fiabiliser le contrôle interne sur l'ensemble de la chaîne de dépense pour s'assurer de la maîtrise satisfaisante des risques.

De plus, en application de l'article 41 du GBCP, un service facturier, défini comme un centre de réception, traitement et de paiement unique des factures, placé sous l'autorité exclusive du comptable, pour le compte d'un ou de plusieurs services de l'organisme, peut être mis en place, ce qui n'était en effet jusqu'ici explicitement autorisée que pour certains établissements, notamment les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et compétences élargies.

En application de l'article 51 du GBCP, la possibilité de dématérialiser, très attendue par les organismes, est introduite pour tous les organismes concernant aussi bien l'établissement que la conservation ou la transmission des documents et pièces justificatives. Est toutefois maintenue l'obligation de mise à disposition de ces documents au juge des comptes. Cet ancrage juridique permettra de promouvoir la dématérialisation dans les organismes.

En matière de recouvrement (articles 192 et 193), l'ordre de recouvrer se substitue au titre de recette. La phase amiable demeure un préalable obligatoire avant toute démarche contentieuse, cette dernière étant laissée à l'appréciation de l'agent comptable et pouvant être suspendue à tout moment par l'ordonnateur.

Si la remise gracieuse en cas de gêne du débiteur est réaffirmée au même titre que l'admission en non-valeur lorsque la créance est irrécouvrable, le décret prévoit désormais explicitement les cas de réduction de créances que sont la remise gracieuse des intérêts moratoires ainsi que les rabais, remises et ristournes issus des pratiques commerciales. Enfin, l'organe délibérant peut fixer un seuil au-dessous duquel son pouvoir de décision en matière de réduction de créance est délégué à l'ordonnateur.

En matière de dépôts et placements des fonds, l'article 197 constitue la référence. En effet, l'obligation de dépôt de fonds au Trésor, ne bénéficiant d'aucune rémunération, demeure la règle mais celle-ci est assortie de dérogations. D'une part, des fonds déposés au Trésor peuvent être placés sur des comptes à terme ou des comptes de placement rémunéré, sur autorisation expresse des ministres chargés de l'économie et du budget. D'autre part, également sur autorisation expresse, des fonds peuvent être déposés à la Banque de France ou dans un établissement de crédit. Ces autorisations sont valables pour une durée maximale de 3 ans. Quant aux actuelles dérogations en cours, elles n'ont plus qu'une validité de 18 mois à compter de l'entrée en vigueur du GBCP.

A *contrario*, le GBCP supprime certaines dispositions qui ne paraissent plus justifiées ou nécessaires. Ainsi, conformément à l'article 214 du GBCP, la mise en état d'examen des comptes financiers, qui était limitée aux comptes financiers des établissements publics à caractère administratif, est supprimée puisque désormais le compte financier est adressé par l'agent comptable au juge des comptes et ne transite donc plus pour mise en état d'examen par la direction locale des finances publiques. Par ailleurs, le décret substitue à la tenue de comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres qui figuraient dans le RGCP, une comptabilisation distincte des seules valeurs inactives (article 55).

Le GBCP enrichit et clarifie le rôle des acteurs de la gestion budgétaire et comptable

Le GBCP donne tout d'abord une définition du comptable public, ce qui n'était pas le cas dans le décret de 1962. Selon l'article 13 du GBCP, « *les comptables publics sont des agents de droit public ayant [...] la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales [entrant dans le champ d'application du décret]* ». De plus, le GBCP précise en son article 188 que le comptable public porte, dans les organismes, le titre d'agent comptable, appellation actuellement en vigueur.

Le GBCP donne également une définition du comptable assignataire : celui-ci « *est le comptable public habilité à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l'ordonnateur accrédité [...]* » (article 14).

Par ailleurs, en écho à l'article 31 de la loi organique relative aux lois de finances qui dispose notamment que les comptables publics s'assurent pour l'État de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures, le GBCP confère à l'agent comptable des organismes un rôle de garant de la qualité comptable.

L'agent comptable s'assure ainsi, par ses contrôles et au vu des éléments portés à sa connaissance, du respect des principes et des règles de comptabilité générale ainsi que de comptabilité des crédits de paiement et des recettes ; il est le garant de la qualité du contrôle interne comptable pour les opérations qui lui sont assignées. Il peut prendre l'initiative de rectifier des irrégularités comptables après avoir mis l'ordonnateur en mesure de le faire et à défaut de réaction de sa part (article 191).

Enfin, répondant ainsi à une forte attente des établissements, le GBCP précise le rôle de l'ordonnateur et du comptable dans la tenue de chaque comptabilité. Il dispose notamment que l'agent comptable tient la comptabilité générale (article 201), élabore en lien avec l'ordonnateur les comptes consolidés ou combinés lorsque l'organisme est tenu de les présenter (article 203), est chargé de la comptabilité des dépenses et recettes budgétaires (article 208), peut, le cas échéant, tenir la comptabilité analytique (article 209), lorsque l'ordonnateur décide de la lui confier. En revanche, la comptabilité des autorisations d'engagement et des emplois est du ressort de l'ordonnateur.

Le GBCP contribue au renforcement de la qualité des comptes

L'amélioration de la qualité des comptes des établissements est essentielle tant pour leur propre gestion que pour la qualité du

compte général de l'État lorsqu'ils y sont valorisés. Pour renforcer la qualité des comptes, la DGFIP a notamment invité les organismes à déployer deux démarches particulières : la certification des comptes par un commissaire aux comptes et le contrôle interne comptable. Elle a ainsi demandé aux organismes à enjeux de recourir à la certification de leurs comptes à titre volontaire et a diffusé une circulaire en date du 1^{er} juin 2011, adressée aux directeurs généraux, pour rappeler aux établissements les principaux concepts du contrôle interne, leur proposer une méthodologie et leur présenter le dispositif d'aide au renforcement du contrôle interne comptable et financier proposé par la DGFIP.

Les résultats obtenus dans ce cadre sont encourageants et ont notamment conduit la Cour des comptes, dans le cadre de la certification des comptes de l'État, à déclasser sa réserve, relative aux immobilisations financières, émise en 2012 sur les comptes 2011, ce qui constitue le signe d'une amélioration de la qualité des comptes suite aux actions mises en œuvre.

Le contrôle interne comptable

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tout niveau pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.

Le contrôle interne comptable repose sur un découpage de la fonction financière et comptable des organismes en processus. La démarche de maîtrise des risques vise à formaliser les dispositifs de contrôle existant sur les processus représentant les plus forts enjeux (en termes financiers, organisationnels, sociaux...). Cette démarche s'appuie sur la réalisation d'une cartographie des risques (qui recense, évalue et hiérarchise les principaux risques susceptibles d'affecter la qualité comptable sur les processus à enjeux) et d'un plan d'action afin de maîtriser ces risques. Le contrôle interne comptable s'appuie sur trois leviers : l'organisation, la documentation et la traçabilité.

La circulaire du 1^{er} juin 2011, relayée par la circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux du 9 août 2012, demande aux établissements de présenter chaque année en conseil d'administration la cartographie des risques et le plan d'action mis à jour.

Des progrès sont toutefois encore possibles et le GBCP devrait y contribuer. En effet, la qualité comptable fait l'objet de plusieurs dispositions importantes du GBCP en application de l'article 47-2 de la Constitution qui fixe un objectif de régularité, de sincérité et de fidélité des comptes publics. En premier lieu, cette notion est désormais définie et les principes qui doivent guider sa tenue sont déclinés à l'article 57 du GBCP. Ensuite, elle implique la mise en place de dispositifs de contrôle interne comptable depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable (article 215). Enfin, elle implique la mise en œuvre d'une fonction d'audit interne destinée à apprécier le degré de maîtrise des opérations

budgétaires et comptables et la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable (articles 216 à 218) désormais rendu obligatoire dans les organismes à l'instar de l'État.

Le GBCP accélère la reddition des comptes

Les délais de reddition des comptes prévus par le décret de 1962 ne sont plus adaptés à la nécessité d'une part de mieux articuler la clôture des comptes de l'État et celle des organismes, notamment dans l'optique de la certification des comptes de l'État et de la consolidation des comptes publics, et d'autre part, de rapprocher les pratiques mises en œuvre dans le secteur public des meilleures pratiques relevées dans le secteur privé où les comptes sont mis de plus en plus tôt à la disposition de l'ensemble de leurs utilisateurs et lecteurs.

Afin de réduire ces délais, il a d'abord été demandé aux organismes dans la circulaire budgétaire et comptable annuelle de faire en sorte que les comptes financiers de l'exercice 2011 soient présentés en conseil d'administration avant la fin du mois de mars. Cette mesure, non coercitive, a rencontré un certain succès auprès des organismes qui ont été amenés, pour atteindre cet objectif, à remettre à plat leurs procédures d'arrêtés des comptes dans un souci d'anticipation et à favoriser un pilotage en mode projet associant l'agent comptable et les services de l'ordonnateur.

Il est toutefois apparu nécessaire d'aller plus loin en donnant à l'objectif de réduction des délais de reddition des comptes un caractère réglementaire s'imposant à tous les organismes. C'est ainsi que, dans le cadre du GBCP, le délai de vote du compte financier par l'organe délibérant est ramené, à terme à 2 mois (article 212) et qu'à défaut d'approbation expresse par les autorités de tutelle, le compte financier est réputé approuvé au plus tard un mois après la saisine de ces autorités (article 213). Le délai de transmission des comptes au juge financier après arrêt par l'organe délibérant est quant à lui ramené à deux mois (article 214).

Afin de permettre aux organismes de s'adapter à ce nouveau calendrier, des mesures transitoires sont prévues dans le GBCP. En effet, l'article 232 de celui-ci dispose que les comptes financiers des années 2012 à 2014 sont soumis à l'organe délibérant avant l'expiration du troisième mois qui suit la clôture des comptes.

En conclusion, le pilotage des organismes et des finances publiques sera amélioré

L'introduction des autorisations d'engagement limitatives permet d'encadrer les engagements ayant des incidences financières sur plusieurs années que peut prendre l'organisme, et l'introduction d'un plafond des crédits de paiement et d'un

plafond des emplois autorisés permet de mieux piloter les dépenses de l'organisme, en lien avec la nature spécifique de la majorité de ses ressources (subventions, taxes) et la déclinaison à l'organisme de la trajectoire pluriannuelle des finances publiques.

Aussi, le suivi des décaissements et des encaissements ainsi que l'obligation de dépôt des fonds des organismes au Trésor permettent à l'État d'optimiser la trésorerie des administrations publiques et ses modalités d'endettement.

En tant que tel, le cadre budgétaire ne modifie pas les règles de bonne gestion ou de gouvernance définies pour les organismes. En revanche, il fournit des informations financières beaucoup plus riches qu'aujourd'hui, permettant de mieux apprécier la gestion de l'organisme.

La nouvelle comptabilité budgétaire apporte ainsi une meilleure lisibilité des informations, plus particulièrement par la mise en évidence des conséquences pluri-annuelles de certaines décisions. De même, sont identifiées les opérations de trésorerie, dont la présentation dans le tableau d'équilibre financier facilite l'appréhension claire et distincte. Enfin, ces nouveaux états, dont la simplicité permettra une compréhension facilitée du budget, autoriseront une souplesse accrue dans le suivi de son exécution.

L'autonomie des autorisations budgétaires limitatives et de la comptabilité générale permet la tenue de la comptabilité générale conformément aux normes. La passation d'écritures en droits constatés ne peut plus être subordonnée à la disponibilité des crédits.

Ainsi, le GBCP, tout en confirmant certains principes fondamentaux du décret de 1962, apporte des modifications substantielles aux règles budgétaires et comptables applicables dans les organismes qui nécessiteront de leur part un fort investissement et impliqueront notamment à terme une évolution de leur système d'information comptable et financier : en effet, tous les organismes concernés par la comptabilité budgétaire devront disposer, au plus tard à l'été 2015, d'un système d'information adapté pour la gestion budgétaire et comptable de l'exercice 2016.

La Direction générale des finances publiques et la Direction du budget accompagnent les organismes dans la mise en œuvre de cette réforme en élaborant les textes d'application du GBCP, en mettant en place un programme d'information et de formation des agents comptables et de leurs équipes et en mettant à la disposition des organismes une documentation technique précisant les nouvelles fonctionnalités à prévoir dans leur système d'information. ■

Patrick de GUERRE

*Chef de la mission fonctionnelle « contrôle »,
Contrôle général économique et financier*

Marc SIMMONY

Chef de la mission de la gestion financière de l'État à la Direction du Budget

Le contrôle budgétaire des organismes relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) organise dans son titre III le contrôle budgétaire des organismes¹.

Ce contrôle budgétaire, exercé sous l'autorité du ministre chargé du budget, voit globalement confirmés les missions et objectifs du contrôle financier des établissements publics définis par les décrets de 2005, auquel il va succéder sur un périmètre élargi d'organismes (I). Ce texte réglementaire précise par ailleurs les modalités d'exercice renouvelées de ce contrôle budgétaire (II) dans un cadre budgétaire lui-même modifié. Enfin, le décret devrait conduire le contrôle budgétaire à prendre en compte le développement des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable (III).

1. Un contrôle réaffirmé dans ses missions et objectifs

1.1. La maîtrise de l'exécution budgétaire est le principal objet du contrôle budgétaire des organismes.

Le contrôle budgétaire porte sur l'exécution des budgets des organismes relevant de son champ de contrôle. Il a pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la gestion au regard de l'autorisation budgétaire, et de la qualité de la comptabilité budgétaire. En effet, le nouveau cadre budgétaire des budgets de ces organismes comprend désormais à la fois des autorisations limitatives en autorisations d'engagement (AE), en crédits de paiement (CP) et en emplois ainsi que des prévisions de recettes, d'opérations de trésorerie, de compte de résultat et d'évolution de la situation patrimoniale en droits constatés².

¹ Dispositions des articles 220 à 229 de la section 2 « Contrôle budgétaire » du chapitre IV « Les contrôles » du titre III « La gestion budgétaire et comptable des organismes » du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

² Conférer article sur le nouveau cadre budgétaire des organismes.

Maîtriser l'exécution budgétaire, c'est-à-dire l'ensemble de la gestion, amène le contrôle budgétaire, comme le prévoit explicitement l'article 221 du décret GBCP à contribuer :

- d'une part à l'identification et à la prévention des risques financiers, directs ou indirects auxquels un organisme est susceptible d'être confronté,
- d'autre part à l'évaluation de la performance de l'organisme au regard des moyens qui lui sont alloués.

Le contrôle budgétaire des organismes, tout en s'inscrivant dans le prolongement du contrôle financier prévu par les décrets de 2005, qui a recentré le contrôle sur la prévention des risques budgétaires, s'est enrichi de certaines dispositions du décret du 26 mai 1955 relatif au contrôle économique et financier de l'État et des arrêtés pris pour en préciser les modalités d'exercice. Les formulations de l'article 221 du décret GBCP relatif à l'objet et à l'exercice du contrôle budgétaire s'inscrivent ainsi dans une conception large des risques, directs ou indirects, issue notamment du décret du 26 mai 1955.

1.2. Le contrôle budgétaire va concerner un périmètre élargi d'organismes

par rapport à celui du contrôle financier de 2005. En effet, sont désormais soumis au nouveau contrôle budgétaire les organismes, sans considération de leur statut (ce qui est une nouveauté par rapport à la situation antérieure qui distinguait le contrôle des établissements publics administratifs de ceux des autres organismes tels les EPIC), relevant de la catégorie des administrations publiques (APU), sauf exception législative (cas notamment des groupements d'intérêt public)³.

Sur ce périmètre ainsi redéfini, le contrôle budgétaire est « exclusif », c'est-à-dire que les organismes soumis au contrôle budgétaire tel que prévu par le décret GBCP ne sont pas (ou ne sont plus pour certains organismes qui en relevaient auparavant) assujettis au contrôle économique et financier prévu par le décret du 26 mai 1955. Cette extension du champ du contrôle budgétaire par rapport au périmètre des organismes soumis au contrôle financier des décrets de 2005, va concerner une soixantaine d'organismes précédemment soumis au contrôle économique et financier de l'État, par exemple les Caisses nationales de sécurité sociale, le Centre national d'études spatiales (CNES), l'Agence nationale de rénovation urbaine (ANRU), l'Institut national de la propriété industrielle (INPI).

Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget arrêtera la liste des personnes morales de droit public relevant de la catégorie des administrations publiques et concernées par le titre III du décret qui leur est applicable.

2. Un cadre d'exercice du contrôle rénové

Le décret GBCP prévoit un certain nombre de dispositions dont certaines sont d'application directe et dont d'autres auront à être précisées par des arrêtés de contrôle. Il reviendra aux arrêtés d'adapter les modalités du contrôle budgétaire aux risques et enjeux des organismes.

2.1. Le cadre d'exercice du contrôle budgétaire reconduit les moyens d'intervention du contrôle financier, essentiellement en vigueur vis-à-vis des établissements publics administratifs (EPA), en les enrichissant de ceux du contrôle économique et financier, essentiellement applicable aux établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) et aux sociétés majoritairement détenues par l'État :

- accès étendu à l'information et aux instances de gouvernance, visant à affirmer une approche globale du contrôle au regard des risques encourus par l'organisme et concrétisant les voies et moyens du contrôle « sur pièces et sur place », réaffirmé par le décret (article 220) pour le nouveau contrôle,

³ L'article 115 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit prévoit que « les groupements d'intérêt public ayant pour membres l'État ou un organisme soumis au contrôle économique et financier de l'État ou au contrôle financier de l'État peuvent être soumis au contrôle économique et financier de l'État dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État. » La section 2 « contrôle budgétaire » du chapitre IV du titre III du décret GBCP n'a donc pas vocation à s'appliquer. C'est pourquoi le troisième alinéa de l'article 229 prévoit explicitement que cette section ne s'applique pas aux groupements d'intérêt public.

comme pour le contrôle financier ou le contrôle économique et financier ;

- possibilité d'assister avec voix consultative aux séances de l'organe délibérant et aux comités créés par celui-ci, aux assemblées générales, ainsi qu'aux autres comités existant au sein de l'organisme (dont la liste pourra être précisée dans l'arrêté de contrôle) (article 222) ;
- accès à tous documents et informations (article 223), y compris ceux qui concernent les entités incluses dans le périmètre de consolidation ou de combinaison de l'organisme.

2.2. Les modalités d'exercice du contrôle budgétaire des organismes

2.2.1. Le contrôle de la gestion budgétaire

Il s'exerce en premier lieu, par un avis sur :

- le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel –DPGEC–(article 182) prévu pour les organismes relevant du décret, après l'avoir été pour les opérateurs de l'État par circulaire ministérielle du 10 mai 2011 ;
- les mouvements de fongibilité asymétrique des crédits avant budget rectificatif (article 178) ;
- les reports de crédits qui doivent désormais être justifiés (article 185).

Il s'exerce également par l'examen des comptes rendus de gestion, dont le contenu est défini par l'arrêté de contrôle (article 223).

2.2.2. Le contrôle des actes

Les engagements de l'organisme et les projets d'actes associés peuvent être soumis à visa ou à l'avis préalable du contrôleur budgétaire (article 224), dans des conditions prévues par l'arrêté de contrôle, auquel il reviendra de préciser, par organisme ou famille d'organismes, les actes ou procédures concernés ainsi que les modalités (seuils, périodicité...). Lorsqu'ils sont soumis à son visa ou à son avis préalable, les projets d'acte sont examinés par le contrôleur budgétaire au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de l'évaluation de la consommation de crédits associée et de leur compatibilité avec le caractère soutenable de la gestion.

La réforme consacre donc le recentrage du visa ou de l'avis préalable sur le contrôle de la soutenabilité budgétaire et de la qualité de la comptabilité budgétaire ; elle en exclut le contrôle de légalité, sauf en matière de personnel (autorisations et actes de recrutement, ainsi que les actes de gestion, article 225) : en vigueur depuis la réforme du contrôle financier en 2005, mais nouvelle pour les organismes antérieurement soumis au contrôle économique et financier, cette exclusion a pour objectif de centrer le travail du contrôleur sur l'examen de la soutenabilité de la gestion de l'organisme et de reporter sur son dirigeant la responsabilité du respect de la légalité.

Comme lors de la réforme du contrôle financier en 2005, les visas et avis sont encadrés dans des délais (article 226) : le contrôleur budgétaire vise ou rend son avis dans un délai de

quinze jours à compter de la réception des actes qui lui sont soumis.

Si, à l'expiration de ce délai, aucun visa ou avis n'a été délivré, le gestionnaire de l'organisme peut utiliser les crédits ou engager la dépense conformément à sa proposition, sauf si le contrôleur budgétaire a demandé par écrit dans ce délai des informations ou documents complémentaires nécessaires à son instruction. Dans ce cas, pour les actes soumis à visa, un nouveau délai de quinze jours court à compter de la production des informations ou documents sollicités. Pour les actes soumis à avis préalable, la demande d'informations ou de documents complémentaires a pour seul effet de suspendre le délai d'examen jusqu'à la production de ces informations ou documents.

Les conséquences d'un refus de visa ou d'un avis défavorable sont également explicitement prévues : il ne peut être passé outre au refus de visa du contrôleur budgétaire que sur autorisation du ministre chargé du budget et un avis préalable défavorable du contrôleur budgétaire ne lie pas l'ordonnateur. Lorsque celui-ci décide de ne pas se conformer à cet avis, il informe par écrit le contrôleur budgétaire des motifs de sa décision.

2.2.3. Contrôles *a posteriori*

Outre la faculté de procéder à tout moment à la vérification *ex post* d'un acte particulier non soumis à visa ou avis préalable, le contrôleur établit un programme annuel de contrôles *a posteriori* (art. 227) pour lequel il peut se faire assister par des agents placés sous l'autorité du ministre du budget. Cette formulation nouvelle étend au contrôle budgétaire des modalités de vérifications *a posteriori* pratiquées par le contrôle économique et financier, qui ont notamment montré leur utilité pour le contrôle d'organismes en nombre ou pour des contrôles thématiques.

2.2.4. Contribution à la programmation des audits internes à l'organisme

Par ailleurs, le contrôleur budgétaire contribue à la programmation des audits internes prévus par le décret au titre du contrôle interne des organismes (articles 215 à 219 du décret GBCP Cf. infra point 3).

2.3. Les acteurs du contrôle budgétaire sur les organismes

Le contrôle budgétaire d'un organisme peut être confié :

- aux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ;
- aux responsables des missions du service du contrôle général économique et financier, qui peuvent déléguer leurs pouvoirs, pour l'exercice de ce contrôle, aux membres de leur mission d'un niveau au moins équivalent à celui d'administrateur civil ;
- aux directeurs régionaux des finances publiques pour les organismes dont le siège est dans leur ressort territorial.

Les collaborateurs de ces trois catégories d'autorités de contrôle peuvent recevoir délégation pour signer tous les actes relatifs à l'exercice de ce contrôle, à l'exception des refus de visa qui posent une question de principe.

Le décret rappelle que le contrôleur des actes pris par un mandataire est celui du mandant, mais prévoit que le contrôleur budgétaire du mandant peut déléguer sa signature au contrôleur budgétaire ou au contrôleur économique et finan-

cier du mandataire, ce qui permettra d'éviter qu'un organisme relève de plusieurs contrôleurs en fonction des opérations.

2.4. Les arrêtés de contrôle

Les conditions d'exercice du contrôle sont fixées, pour chaque organisme ou famille d'organismes, par un arrêté du ministre chargé du budget et du ministre de tutelle. Un document-cadre préparé par la direction du budget servira de référence pour la déclinaison de ces arrêtés. Dans l'attente, les arrêtés pris pour l'exercice du contrôle financier ou du contrôle économique et financier de l'État sur les organismes sont maintenus en vigueur (article 236).

3. En toute logique, le décret devrait conduire le contrôle budgétaire à prendre en compte le développement du contrôle interne budgétaire et comptable dans les organismes.

Les démarches de contrôle interne se développent depuis plusieurs années dans les organismes publics, au-delà du périmètre des entités qui appliquent le code de commerce, soit pour répondre à des obligations réglementaires - c'est le cas des organismes de sécurité sociale, dont les têtes de réseau (les caisses nationales) sont des établissements publics administratifs (cf. art. D. 122-7 du code de la sécurité sociale, en date de 2007)-, soit en vue de satisfaire aux exigences de la certification des comptes de l'État (le rapport du certificateur pour l'exercice 2011 insiste sur le déploiement effectif de dispositifs de contrôle interne au sein des participations contrôlées par l'État), et, pour les opérateurs de l'État, aux instructions ministérielles (circulaire du ministre du budget du 1^{er} juin 2011 relative à la démarche de contrôle interne comptable et financier).

La mise en place prévue par le décret de dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable dans chaque organisme (articles 215 à 219) fait intervenir le contrôleur budgétaire à plusieurs titres : l'organe délibérant arrête un programme d'audit, et met en place le cas échéant un comité d'audit, dont le contrôleur est membre de droit (article 216). En vue de la détermination de ce programme d'audit, le comptable centralisateur des comptes de l'État peut proposer, en lien avec le contrôleur budgétaire de l'organisme, des missions d'audit budgétaire et comptable, missions qui, en l'absence d'audit interne à l'organisme, sont réalisées par des auditeurs placés sous l'autorité du ministre du budget ou d'un autre ministre de tutelle (article. 217).

Compte tenu de la proximité des objectifs du contrôle interne budgétaire et comptable et de ceux du contrôle budgétaire, et à l'instar de ce que le décret organise pour l'État (articles 105 et 106), il ressort du décret que le contrôle budgétaire devrait tenir compte de l'évaluation de la maîtrise des opérations et de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable :

- lors de l'élaboration des arrêtés de contrôle (définition, en fonction de ces critères, des opérations soumises à visa ou avis préalable, détermination des seuils à partir desquels ces procédures sont applicables) ou lors d'adaptations ultérieures des modalités de contrôle en fonction des évolutions constatées par le contrôleur ;
- plus généralement, par l'examen de la mise en place et de l'effectivité des démarches de cartographie et de gestion des

risques dans l'organisme (suivant le cadre de référence à venir pour les contrôles internes budgétaire et comptable).

D'une façon générale, l'approche par les risques devrait favoriser l'adéquation entre gouvernance financière, contrôle interne et interventions externes de l'État : le décret organise en effet un dispositif partagé qui fait une large place à la responsabilisation des organismes dans la gestion de leurs risques, tout en préservant la surveillance exercée pour le compte du ministre chargé du budget par le contrôleur budgétaire, ainsi que la capacité des ministres à diligenter des audits.



Au-delà de l'exercice du contrôle budgétaire, les autorités de contrôle auront, conjointement avec les tutelles, à accompagner la mise en œuvre de la réforme budgétaire et comptable pour contribuer à en assurer l'appropriation par les organismes

soumis aux dispositions prévues par le décret GBCP. Compte tenu de ses incidences sur la gouvernance financière, ainsi que sur les systèmes d'information financière, le nouveau cadre budgétaire et comptable des organismes constitue une évolution majeure pour les personnes morales publiques n'appliquant jusque là que les règles du plan comptable général en droits constatés.

La mise en œuvre progressive du nouveau dispositif s'accompagne d'une information adaptée à chaque catégorie d'organismes, compte tenu de leur diversité, pour expliquer et faire partager les nouveaux concepts et la présentation, en prévision et en exécution, selon deux référentiels, des mêmes opérations. En enrichissant le cadre budgétaire et comptable, il s'agit d'ajouter une nouvelle dynamique pour améliorer le pilotage des organismes publics majoritairement financés sur fonds publics. Il appartiendra au contrôleur budgétaire de contribuer à l'appréciation des règles de bonne gestion ou de gouvernance financière applicables aux organismes, dans ce nouveau cadre, en fonction de leurs spécificités. ■

Bernard ADANS

Directeur de la direction des comptes et de l'information financière,
Agent comptable principal du CNRS

Xavier INGLEBERT

Directeur général délégué aux ressources, CNRS

La gestion budgétaire et comptable publique vue d'un établissement public

Marqué par le sceau d'un « *colbertisme scientifique* », le CNRS¹ a été créé par le Président de la République Albert Lebrun en 1939 pour « *animer, sous la haute autorité du ministre de l'éducation nationale, le développement de la recherche scientifique et de coordonner les travaux qui s'y rapportent*² ».

Le CNRS³, qui appartient à la catégorie des *établissements publics à caractère scientifique et technologique*⁴ (EPST), a conservé sa mission originelle en couvrant tous les champs de la connaissance. Il est organisé autour de dix instituts⁵ chargés de piloter et de coordonner l'action de plus d'un millier de laboratoires, dont 93 % sont des unités mixtes de recherche⁶.

Le CNRS, placé sous la tutelle du ministre chargé de la recherche, figure budgétairement dans la *Mission interministérielle recherche et enseignement supérieur* (MIREs), au sein du programme 172 « *Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires* ». Son budget actuel s'élève à plus de 3,3 Md€ en 2012.

¹ Voir *Histoire du CNRS de 1939 à nos jours* de Denis Guthleben (Armand Colin)

² Article 1^{er} du décret du 19 octobre 1939

³ Voir le décret n° 2009-1348 du 29 octobre 2009 modifiant le décret n° 82-993 du 24 novembre 1982 portant organisation et fonctionnement du CNRS

⁴ En dehors du CNRS, il existe sept EPST : l'Institut national de recherche en sciences et technologies pour l'environnement et l'agriculture (IRSTEA), l'Institut national d'études démographiques (INED), l'Institut national de recherche agronomique (INRA), l'Institut de recherche pour le développement (IRD), l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM), l'Institut national de recherche en informatique et en automatique (INRIA) et l'Institut français des sciences et technologies des transports, de l'aménagement et des réseaux (IFSTTAR).

Depuis janvier 2012, le CNRS (cf. Annexe I) est dirigé par un président-directeur général, assisté de deux directeurs généraux délégués, l'un à la science, l'autre aux ressources. En région, il est représenté par dix-neuf délégués régionaux. La fonction comptable, quant à elle, est assumée par un agent comptable principal et, dans les délégations régionales, par des agents comptables secondaires (ACS), chefs des services financiers.

Comme tous les établissements publics, le CNRS a vu croître rapidement la part de ses ressources propres qui, aujourd'hui, représentent presque le tiers de ses recettes. Cette évolution n'a pas été sans conséquences sur sa gestion financière et comptable, car au delà des innovations introduites par la LOLF et la loi de Sécurité financière du 1^{er} août 2003, il lui a fallu aussi apprendre à gérer des financements sur appels à projets

⁵ Il s'agit des instituts des sciences biologiques (INSB), de la chimie (INC), de l'écologie et de l'environnement (INEE), des sciences humaines et sociales (INSHS), des sciences de l'information et de leurs interactions (INS2I), des sciences de l'ingénierie et des systèmes (INSIS), des sciences mathématiques et de leurs interactions (INSMI), de physique (INP), de physique nucléaire et de physique des particules (IN2P3) et des sciences de l'Univers (INSU).

⁶ Les Unités Mixtes de Recherche (UMR) sont placées sous la responsabilité conjointe du CNRS et d'un (ou plusieurs) partenaires(s) qui peuvent être institutionnels (universités, INSERM, CEA, etc.), industriels ou étrangers. Ces structures qui n'ont pas de personnalité juridique, constituent le mode d'organisation le plus fréquent de la recherche publique française. Elles permettent de mettre en commun des moyens humains et financiers.

et à satisfaire aux exigences de ses nouveaux financeurs (nationaux ou européens).

Pour faire face à ces évolutions, le CNRS a entrepris, dès le milieu des années 2000, de transformer en profondeur le fonctionnement de sa filière comptable. L'arrivée d'une nouvelle gouvernance, en 2010, a permis d'étendre cette ambition réformatrice aux questions budgétaires.

La publication du décret relatif à la Gestion Budgétaire et Comptable Publique (GBCP) arrive donc à un moment clef pour le CNRS. Il conforte son approche comptable (I) et lui apporte des solutions pour parfaire sa transparence budgétaire (II). Par contre, ce nouveau décret, aussi riche soit-il, laisse encore en suspens un certain nombre d'interrogations (III).

I. La GBCP : un décret qui arrive au moment où le CNRS achève sa démarche de modernisation comptable

Pour faire évoluer l'exercice de sa fonction comptable, le CNRS a pris pour ligne de conduite les dispositions de la LOLF et, plus particulièrement deux de ses articles. L'article 27, qui fait référence aux principes de régularité, sincérité et fidélité, et l'article 31, qui précise que les comptables publics « *chargés de la tenue et de l'établissement des comptes (...), veillent au respect des principes et règles comptables (...)* » et qu'ils « *s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* ». Certes, ces dispositions s'appliquent à l'État et non aux établissements publics, mais il ne faisait aucun doute, à l'époque, qu'elles s'étendraient rapidement à l'ensemble de la sphère publique.

L'élément fondateur de la transformation de la filière comptable a été le *Protocole de modernisation de la gestion administrative, comptable et financière*. Signé en février 2005 par le directeur général du CNRS, le contrôleur financier et l'agent comptable principal en présence du directeur général de la Comptabilité publique et de la directrice de la Recherche, l'objectif de ce texte consistait à montrer qu'il était possible, dans un environnement de Comptabilité publique, de faire évoluer les pratiques de l'établissement pour répondre aux demandes de simplification des chercheurs sans qu'il y ait besoin pour autant de « *se conformer, en matière de gestion comptable et financière, aux règles en usage dans les sociétés industrielles et commerciales* »⁷.

Ce protocole a non seulement conduit à introduire de nouveaux outils⁸, mais il a surtout permis de faire évoluer les pratiques de contrôle et de présenter des comptes certifiables par des commissaires aux comptes.

⁷ Cf. Le projet de rédaction de l'article L. 321-3 du code de la recherche proposé, à l'époque, par le ministère de l'Éducation nationale, de l'Enseignement supérieur et de la Recherche dans le cadre du projet d'ordonnance relative à la gestion des EPST (article 59 de la loi du 9 décembre 2004 de simplification du droit).

⁸ Parmi les nouveaux outils mis en œuvre dans le cadre du Protocole de modernisation figure la monétique sous toutes ses formes, de la *carte logée* à la *carte achat*. Seule la *carte prépayée* n'a pu être déployée pour des questions réglementaires. Aujourd'hui au CNRS, 8 500 *cartes affaires* (carte corporate) sont en circulation et les *cartes achats* (2 500) sont utilisées pour tous les achats inférieurs à 2000€. Le CNRS représenterait à ce jour, à lui seul, 25 % de la monétique de la sphère publique.

A. Le contrôle de la dépense

Les charges de personnels (2,4 Md€) représentant structurellement plus de 70 % de l'enveloppe des crédits budgétaires, c'est donc fort logiquement vers ce secteur que les travaux se sont portés en priorité.

Pour satisfaire à des exigences politiques, le CNRS avait déconcentré, au milieu des années 1990, la paye de ses 35 000 agents auprès de ses délégations régionales. Quelques années plus tard, la décision a été prise de reconcentrer le processus et de créer, en 2006 au sein de l'agence comptable principale, un *Service Central de la Paye* (SCP). Le fait de mettre en place une nouvelle structure a permis de reprendre en totalité la logique des contrôles en se focalisant sur la maîtrise intégrale du processus de la paye. C'est ce qui a été fait en confiant aux agents du SCP non seulement la réalisation des travaux comptables et budgétaires, mais aussi le pilotage du système d'information et la production des déclarations sociales. Cinq années plus tard, l'objectif a été atteint : les ressources ont été optimisées (plus de 50 ETPT dédiés à la paye, moins de 20 actuellement) et la chaîne de travail sécurisée *via* toute une panoplie d'outils allant de la hiérarchisation par les risques à l'utilisation d'audits interne ou des *circularisations* de données avec les laboratoires.

S'agissant des autres dépenses, il faut revenir aux années 2002/2005 au cours desquelles le CNRS avait voulu expérimenter le *contrôle hiérarchisé de la dépense* (CHD). La difficulté d'intégrer cette nouvelle approche avec des agents comptables secondaires par ailleurs chefs de services financiers, a conduit l'établissement à déployer sa propre méthodologie intitulée *Contrôle Motivé et Optimisé de la Dépense* (CMOD).

Le terme *optimisation* recouvrait la volonté de faire la chasse aux redondances et aux travaux inutiles. Ainsi, dans les services financiers et comptables en région, le traitement d'une dépense nécessitait l'intervention de trois équipes différentes : une première pour le *mandatement*, une deuxième pour le *visa* et une troisième pour le *règlement*. Le premier travail a été de poser comme principe l'unité de temps et de lieu : tous les contrôles doivent être effectués concomitamment et les pièces de dépense (ou de recette) manipulées une seule fois. La mise en œuvre de ce principe a conduit très rapidement à une baisse significative des effectifs sans pour autant nuire à la qualité du travail effectué. Pour une importante délégation régionale, par exemple, le nombre des agents consacré à la dépense est passé de quatorze à dix.

Le volet *modernisation* du contrôle, de son côté, visait à remettre en cause systématiquement des pratiques qui n'avaient plus lieu d'être dès lors qu'un dispositif de contrôle interne et de supervision efficace est mis en place.

L'organisation des contrôles est aujourd'hui définitivement arrêtée. Elle est configurée pour répondre aux caractéristiques du CNRS pour lequel 96 % des dépenses sont égales ou inférieures à 4 000 €, et où 0,1 % des dépenses représentent 35 % des crédits consommés. Si les contrôles de *caissier* sont exhaustifs et systématiques, les contrôles de *payeur* par contre ne sont

mis en œuvre que pour les dépenses supérieures à 4 000 €⁹. Mensuellement, des contrôles a posteriori sont réalisés par sondages, sur des échantillons établis conformément à un *plan annuel de contrôle* élaboré par chaque ACS et validé par l'agent comptable principal (ACP). En outre des audits, réalisés conformément à une programmation nationale, soit dans les agences comptables secondaires par des représentants de l'ACP, soit dans les laboratoires par les ACS, viennent compléter le dispositif.

La création prochaine d'un service national spécialisé sur la dépense, rattaché à l'agent comptable principal¹⁰, ne remettra pas en cause cette approche. Ce nouveau service aura pour vocation de dématérialiser et d'automatiser l'ensemble de la chaîne de la dépense du CNRS : de la commande jusqu'à la conservation des pièces justificatives. Il recevra et traitera l'ensemble des factures du CNRS (les factures *papier* qu'il scannera, comme les factures dématérialisées nativement par les fournisseurs), soit plus d'un million de factures par an. Une fois toutes ces données intégrées dans le système d'information, ce service lancera des contrôles automatiques (via les rapprochements factures/services faits/engagements, l'exploitation des références fournisseurs ou celle des RIB, etc.), puis procédera au pré-enregistrement des opérations, à charge ensuite aux ACS, après corrections éventuelles, de lancer les mises en paiement.

B. La maîtrise de l'information financière

La production d'une information financière fiable et sincère conduit à traiter simultanément le contrôle interne comptable et la qualité des documents comptables de synthèse.

La maîtrise des risques s'est construite progressivement sous l'impulsion de l'agence comptable principale. Dans la perspective de la certification des comptes, la priorité a été donnée à la fiabilisation de tous les domaines qui relèvent expressément de la compétence du comptable public : imputations comptables, traçabilité, pertinence des *points clefs de contrôle*, fiabilisation des rattachements à l'exercice et des provisionnements, application homogène des règles par les 19 ACS, etc. La deuxième étape, toujours traitée en interne à l'ACP, s'est focalisée sur l'identification et la hiérarchisation des enjeux et des risques. Ces informations collectées, il devenait ensuite possible de se tourner vers la gouvernance du CNRS et ses directions fonctionnelles pour construire une stratégie d'établissement de fiabilisation de l'information financière. La progressivité de cette démarche a permis de finaliser sans difficultés la *Cartographie des risques* et le *Plan d'action pluriannuel* demandés par la circulaire du 1^{er} juin 2011 de la DGFIP.

En 2005/2006, le bilan du CNRS, comme celui de nombreux établissements publics, souffrait d'imperfections, notamment dans la description des actifs immobilisés et de leur financement. La mise aux normes comptables en ces domaines a été relativement délicate à mener en raison de la nature des acti-

vités de l'établissement : plus d'un millier de laboratoires répartis sur l'ensemble du territoire, des actifs incorporels complexes (brevets, redevances, etc.), des problématiques de propriétés intellectuelle et industrielle, sans parler de locaux et d'équipements scientifiques dont les coûts sont souvent supérieurs à leurs valeurs marchandes. La mise aux normes du bilan a été définitivement achevée avec le suivi des immeubles par composants à la fin du premier semestre 2012.

Les comptes sociaux de l'exercice 2008 ont été les premiers à avoir été certifiés par des commissaires aux comptes ; depuis 2009, cette certification a été étendue aux comptes consolidés. Deux réserves subsistent à ce jour. La première est liée au fait que la Cour des comptes ayant accordé en 2006 son quitus, certaines pièces comptables ont été détruites empêchant par là même les certificateurs de reconstituer l'intégralité du bilan d'ouverture. La seconde réserve, en revanche, est beaucoup moins anecdotique. Elle met en exergue les difficultés rencontrées par le CNRS avec les financements sur projets (un encours de plus de 2,5 milliards d'euros). Le problème, en l'espèce, tient moins à des problématiques comptables qu'à des questions de justification et de traçabilité.

Les actions initiées dans le cadre du *Protocole de modernisation* de 2005 ont ainsi permis au CNRS de disposer d'une comptabilité générale de bonne qualité. En revanche, sa gestion budgétaire n'a pas progressé au même rythme et il a fallu l'arrivée, en 2010, d'une nouvelle gouvernance pour que le CNRS insuffle dans sa gestion quotidienne l'esprit de la LOLF.

II. La GBCP, un décret qui arrive à point nommé dans la modernisation de la gestion budgétaire du CNRS

Au moment où le CNRS achève la généralisation du dialogue de gestion, la mise en œuvre de la GBCP vient à point nommé pour lui permettre de poursuivre la modernisation de ses pratiques budgétaires. Si les tutelles et les organismes se mobilisent, elle lui permettra aussi d'harmoniser ses pratiques avec celles des autres établissements de recherche.

A. La mise en place du dialogue de gestion au CNRS

Suite à la publication de la LOLF, le CNRS n'avait pas révisé sa démarche budgétaire d'allocation des ressources. Les discussions, régulièrement organisées entre les entités dépendantes et les structures allocataires, portaient avant tout sur des problématiques générales, sans normalisation des éléments de discussion. La répartition des ressources reposait encore sur une logique de *services votés* et de mesures nouvelles.

Le premier travail de la nouvelle direction du CNRS à l'occasion de sa réorganisation administrative a été de reconcentrer la fonction financière et de la répartir entre deux directions : la *direction pour la stratégie financière et immobilière et la modernisation* (DSFIM) et la *direction des comptes et de l'information financière* (DCIF). La première a le monopole de la préparation du budget, l'allocation des ressources en regard de la stratégie scientifique de l'établissement et du suivi de l'exécution, la seconde (v. infra III - A), qui s'est substituée à l'agence comptable principale, celui des chiffres. Ces clarifications apportées, la Direction générale a pu s'atteler à la réforme de son processus de construction budgétaire et introduire une démarche itérative fortement inspirée de celle de l'État.

⁹ S'il apparaît qu'un laboratoire (ou une unité) présente des dysfonctionnements graves et répétés, l'agent comptable secondaire peut le soumettre à un contrôle *a priori* systématique quel que soit le montant de la dépense, le temps d'avoir trouvé remède à la situation (via des formations, notamment).

¹⁰ Devenue direction des comptes et de l'information financière (DCIF) depuis 2010 (v. infra III-A)

Reposant sur une justification au premier euro, un dialogue de gestion a été institué.

Il permet à la fois :

- de répartir les moyens humains (les équivalents temps plein travaillés – ETPT) et *les crédits de fonctionnement, équipement et investissement* (FEI) financés à partir de la subvention pour charge de service public
- et d'identifier de manière prévisionnelle la consommation des ressources propres.

Le calendrier budgétaire du CNRS est identique à celui des autres établissements publics. Cela signifie qu'une fois connus à la fin de l'été les arbitrages ministériels, le directoire du CNRS effectue ses propres macro-arbitrages pour initier le dialogue avec ses centres de pilotage de niveau 1 (instituts, directoire et délégations régionales), à charge ensuite à ces derniers de procéder de la même façon avec les entités qui leur sont rattachées (centres de pilotage de niveau 2) : laboratoires, directions ou services fonctionnels, etc. Le dialogue est clos le 15 décembre afin de mettre en place les crédits au plus vite au début de l'année suivante.

Afin d'assurer le maximum de transparence et d'équité à ce dialogue, un *référentiel budgétaire* (v. annexe II), établi conformément à la nomenclature du plan comptable général, reclassifie les dépenses de l'établissement en grandes catégories homogènes, les *regroupements fonctionnels* articulés autour des dépenses de fonctionnement, d'équipement et d'investissement. Ce référentiel est utilisé tant pour les discussions budgétaires que pour le suivi des crédits. Enfin, pour faciliter les travaux, un outil informatique unique de saisie des données (appelé *Dialog*) a été mis à disposition des différents acteurs. C'est notamment au travers de cet outil que la DSFIM et la DRH peuvent consolider et arbitrer l'ensemble des demandes qui leur est adressé. Une fois les ressources attribuées, chaque entité en dispose librement selon le principe de la globalisation des crédits.

Cette méthodologie a été déployée pour la première fois en 2011 pour la gestion 2012. Elle a vocation, dans le cadre du *Protocole CNRS – CPU – AMUE* signé le 24 mars 2012, à être partagée avec les différents partenaires académiques du CNRS qui le souhaitent, ce qui favorisera et renforcera l'optimisation de la gestion des fonds publics destinés aux laboratoires.

Trois années après son lancement, ce dialogue de gestion a permis de responsabiliser les acteurs et de les inciter à engager plus rapidement leurs dépenses. Pour autant, cette démarche n'a pas résolu la question récurrente de la consommation effective des crédits au cours de la gestion, ni celle de la gestion de la pluri annualité.

B. Le GBCP : l'occasion d'achever la modernisation de la gestion budgétaire

Le CNRS, comme tous les *établissements publics à caractère scientifique et technologique*¹¹ (EPST), dispose d'un cadre

¹¹ Il existe actuellement huit EPST : le CNRS, l'Institut national de recherche en sciences et technologies pour l'environnement et l'agriculture (IRSTEA), l'Institut national d'études démographiques (INED), l'Institut national de recherche agronomique (INRA), l'Institut de recherche pour le développement (IRD), l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM), l'Institut national de recherche en informatique et en automatique (INRIA) et l'Institut français des sciences et technologies des transports, de l'aménagement et des réseaux (IFSTTAR).

budgétaire spécifique¹² appelé *Nouveau Cadre Budgétaire et Comptable* (NCBC) qui introduit des principes proches de ceux figurant dans la LOLF. Il met en place une présentation budgétaire matricielle *destination/nature*¹³ et fixe des règles de gestion budgétaire identiques à celles de l'État, comme la fongibilité asymétrique, ou encore la globalisation de certaines catégories de crédits. Toutefois, le NCBC, antérieur à la LOLF, est moins ambitieux qu'elle. Muet sur le volet comptable malgré son intitulé, il est en retrait sur la pluri annualité dans la mesure où la notion d'AE ne vise que les opérations d'investissement programmées. Il n'utilise pas la notion de crédit de paiement (CP), mais continue à parler de crédits budgétaires. Par contre, l'exclusion des charges et des produits calculés de l'appréciation de l'équilibre budgétaire pourrait laisser à penser qu'il anticipait dès 2002 une logique budgétaire en caisse. Le décret du 7 novembre 2012, même s'il ne remet pas en cause les autres dispositions du décret NCBC, va conduire en 2016 le CNRS, les autres EPST et les universités à partager, pour la première fois de leur histoire, un cadre budgétaire commun.

Aligné sur les principes de la LOLF, ce nouveau cadre devrait contribuer à parfaire la transparence financière en dissociant les problématiques comptables des problématiques budgétaires et en distinguant, à l'intérieur de ces dernières, la consommation des crédits de paiement de celle des autorisations d'engagements. De son côté, la généralisation des AE à l'ensemble des dépenses en isolant les crédits destinés au financement des opérations pluriannuelles, (qu'elles soient d'investissement ou de fonctionnement) mettra définitivement un terme aux incertitudes pesant sur le niveau réel d'exécution de son budget. Enfin, le nouveau dispositif donnera aussi l'occasion, tant en recettes qu'en dépenses, de clarifier l'exécution des opérations financées par la subvention d'État et celles financées sur ressources propres.

C. La GBCP : une réelle opportunité pour harmoniser les pratiques entre les établissements publics de recherche

Parmi les critiques récurrentes des chercheurs sur la gestion financière de la recherche, celle de la diversité entre établissements revient régulièrement. Cette constance est d'autant plus surprenante qu'elle s'applique à des établissements publics nationaux *a priori* soumis aux mêmes règles. En fait, le problème réside essentiellement dans l'hétérogénéité des pratiques entre établissements.

La publication du décret de la GBCP offre donc l'occasion (comme cela avait été le cas au milieu des années 1990 pour les communes et le Trésor public avec l'instruction M 14) aux EPST, aux grandes écoles (Normale Sup., Polytechnique, etc.), à l'AMUE et à la CPU d'organiser des actions de formation communes ordonnateurs/comptables et de procéder à la

¹² Décret n° 2002-252 du 22 février 2002

¹³ Dans le cadre du NCBC en effet, la construction du budget repose sur le croisement entre, d'une part, trois agrégats, décrivant les activités conduites par les unités de recherche, les actions communes de l'établissement (grands équipements scientifiques, actions de valorisation de la recherche, échanges internationaux, information scientifique et technique, formation permanente) et les fonctions support et, d'autre part, cinq natures de dépenses (dépenses de personnel sous plafond, autres dépenses de personnel, fonctionnement, investissement non programmé et opérations d'investissement programmé).

rédaction de cahier des charges informatiques mutualisés, favorisant ainsi la convergence des règles de gestion.

Si la GBCP constitue un réel progrès, elle n'en présentera pas moins une difficulté, son coût financier. Certes, il est encore difficile de l'évaluer avec précision tant que les études d'impact sur les systèmes d'information n'auront pas été achevées, mais il sera de toute façon important dans la mesure où le nouveau dispositif remet en cause la logique du paramétrage d'applications qui n'avaient pas été conçues pour suivre individuellement des opérations en caisse et par origine de financement. Enfin, à ce coût informatique, viendra s'ajouter celui de la conduite du changement qui devrait être, là encore, non négligeable.

III. La GBCP, un apport essentiel qui ne saurait pour autant répondre à toutes les questions posées par la nouvelle gestion publique

Il est intéressant de noter qu'en ce début du XXI^e siècle les principes fondamentaux de la Comptabilité publique ont tous été réaffirmés : en 2001, avec la LOLF, en 2011, avec l'article 90 de la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011 relatif à la responsabilité du comptable public, et le 7 novembre 2012, avec la publication du décret relatif à la Gestion Budgétaire et Comptable Publique.

Par contre, il ne faudrait pas que l'intangibilité de ces principes incite à l'immobilisme. Les acteurs sont les mêmes, les principes aussi, mais le décor a profondément changé, les attentes des citoyens également. Après la LOLF, la Constitution n'a-t-elle pas été modifiée en juillet 2008 pour exiger des administrations publiques qu'elles produisent des comptes « ... réguliers et sincères... donnant une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. ». (cf. article 47-2) ? Le nouveau décret relatif à la GBCP permettra-t-il de satisfaire à cette exigence ? Indéniablement, les clefs qu'il apporte sont nombreuses, mais elles ne sauraient à elles seules apporter toutes les réponses. Tout dépend de la façon dont les ordonnateurs et les comptables s'empareront du changement et sauront faire évoluer leurs comportements.

A. La GBCP et la séparation des fonctions ordonnateur/comptable

La publication du GBCP, 12 ans après la LOLF, apporte enfin aux EPN l'assise juridique indispensable pour satisfaire à leurs obligations comptables (notamment pour ceux soumis aux dispositions de la loi de Sécurité financière du 1^{er} août 2003). Ce décret ne se contente pas de reprendre les principes comptables et budgétaires de la loi organique, il introduit aussi de nouveaux concepts et officialise nombre d'innovations introduites ces dernières années. Les notions de contrôle interne sont ainsi précisées, le contrôle hiérarchisé de la dépense est intronisé, de même pour la dématérialisation et le service facturier, etc. Il s'agit d'avancées majeures qui font entrer de plain-pied la Comptabilité publique dans le XXI^e siècle.

Il n'en demeure pas moins que toutes les interrogations liées au passage à une comptabilité patrimoniale alignée sur celle des entreprises sont loin d'avoir été dissipées. Les problèmes liés à l'articulation entre la comptabilité d'engagement et la

comptabilité générale subsistent alors même qu'ils représentent le risque majeur de notre organisation financière. L'article 31 de la LOLF donne au comptable public une compétence de principe dans la tenue de toutes les comptabilités (budgétaire, comptable et autres). Le décret GBCP n'en a pas moins continué à exclure toute intervention de ce dernier dans la comptabilité des engagements. En conséquence, cette dernière reste toujours déconnectée des autres comptabilités, laissant toujours en suspens la problématique des « factures dans les tiroirs » (reports de charges) et donc, *in fine*, la fiabilité de la situation patrimoniale des organismes publics.

Cette question illustre le chemin qui reste à parcourir, mais elle montre aussi l'importance de la conduite du changement à mener. Ainsi, par exemple, il serait utile que dans les organismes publics, à l'instar de ce que font les entreprises privées, une distinction soit opérée entre tenue matérielle des comptes et qualité des comptes. Cela éviterait bien des débats inutiles. Les techniques sont telles aujourd'hui qu'elles permettent de déconcentrer la saisie des événements de gestion au plus près de leur fait générateur. Dans le cas d'espèce des engagements, la légitimité des services ordonnateurs à tenir cette comptabilité n'a pas à être remise en cause : elle est non seulement juridiquement incontestable mais aussi, opérationnellement, la plus efficace. Mais pourquoi, le comptable public, à qui on demande aujourd'hui de garantir la sincérité des comptes, n'aurait-il pas, à un moment donné et sans porter atteinte aux prérogatives de l'ordonnateur, la possibilité de donner aux tiers l'assurance d'un suivi maîtrisé des engagements ?

En fait, derrière cette question, c'est toute une nouvelle culture qu'il faut introduire, une culture respectueuse du rôle de chacun et de compréhension réciproque. C'est donc l'application du principe de la séparation des fonctions qu'il faut repenser. L'approche traditionnelle conserve toute sa pertinence. Elle conduit à un partage des rôles dans l'exécution des dépenses et des recettes prévues au budget : l'ordonnateur, responsable de l'opportunité, intervenant en amont du processus, et le comptable, chargé de veiller à la bonne application des règles et d'exécuter les ordres de paiement et de recouvrement, en aval. En revanche, cette lecture trouve rapidement ses limites dès lors qu'il s'agit de garantir la qualité de l'information financière, car elle conduit à confier à deux acteurs différents la responsabilité d'une même fonction.

Dans ces conditions, on pourrait asseoir le principe de séparation des fonctions, non plus exclusivement sur un partage des tâches au sein d'un processus, mais sur une répartition des responsabilités au sein des organismes publics. À l'ordonnateur, les fonctions générales de direction et, au comptable, des fonctions d'attribution : le maniement des deniers publics, le respect de la réglementation et la qualité des chiffres. Cette lecture rapprocherait encore plus, dans le domaine comptable, les entités publiques des entreprises, même si les règles de la Comptabilité publique leur conféreront toujours un avantage du fait du statut et du positionnement du comptable public.

Cette vision a présidé à la transformation, en 2010, de l'agence comptable principale du CNRS en *direction des comptes et de l'information financière* (DCIF). Cette dernière apparaît désormais dans l'organigramme du CNRS, au sein de la direction générale chargée des ressources, aux côtés des cinq autres

directions fonctionnelles de l'établissement¹⁴ Dirigée par l'agent comptable principal qui conserve toutes ses prérogatives de comptable public, elle a en charge (sans jamais intervenir dans les domaines de l'opportunité) toutes les questions relatives aux comptes, à leur fiabilité et à leur disponibilité. Ainsi, en matière de dépense, la DCIF intervient dès la mise en place des crédits jusqu'au paiement. Elle veille au bon enregistrement des événements de gestion dans les comptabilités budgétaire et générale et à leur sincérité. Pour lui permettre de jouer pleinement son rôle, la DCIF s'est également vue confier la direction de l'ensemble de la MOA finance du CNRS (cf. Annexe III).

Dans cette configuration, l'agent comptable, conformément à l'instruction M 9-1, est placé sous l'autorité du président de l'établissement public, mais conserve son indépendance pour tout ce qui relève de ses attributions de comptable public. Ce positionnement lui donne ainsi la légitimité pour initier et piloter, sans que cela soit perçu comme une intrusion, les actions destinées à garantir la qualité de l'information. Ainsi, par exemple, il lui est désormais possible d'attester, *via* des sondages et des demandes de remontées de justifications, la sincérité des reports de crédits, facilitant par là même le dialogue entre la direction générale du CNRS et des tutelles financières rassurées sur l'exhaustivité des données qui leur sont produites.

B. Au-delà de la GBCP, un potentiel à exploiter

Comme on vient de le voir, le décret relatif à la GBCP ne saurait être la réponse absolue à toutes les questions posées par la modernisation de la gestion publique. Ces dernières sont nombreuses. Il en est notamment ainsi de l'apport réel de la comptabilité patrimoniale à la modernisation de la gestion publique. Un rapide état des lieux auprès des organismes publics montre que cet apport est loin d'être évident. En effet, rares aujourd'hui sont les dirigeants qui, par exemple, intègrent l'impact de l'amortissement et de l'obsolescence des biens dans leur politique d'équipement, qui rapprochent les engagements donnés ou reçus avec les capacités financière de leur organisme, qui analysent leur compte de résultat pour appréhender les bénéfices ou les pertes dégagés par telle ou telle activité ou qui s'interrogent sur la pérennité de leurs relations avec certains partenaires au vu du compte 416 « *clients douteux ou litigieux* ». Quant aux tutelles, l'importance qu'elles accordent aux états comptables, pourtant de plus en plus fiables, pour appréhender la sincérité et la soutenabilité des propositions budgétaires ne ressort pas vraiment.

Gardons-nous toutefois sur ce point de conclure trop rapidement. Il faut laisser le temps au temps. Le temps aux comptables de fournir la collection d'informations indispensables aux analyses et aux comparaisons ; le temps aussi, aux ordonnateurs de s'approprier le changement. Pendant des années, n'ont-ils été plutôt habitués à voir dans la comptabilité

du comptable public une source de contraintes qu'une véritable aide à la décision ?

Autre question d'actualité en ces périodes de fortes contraintes budgétaires, celle de l'adéquation entre les ressources engagées et les objectifs à atteindre. Pourquoi mobiliser autant de ressources pour ce que certains qualifient « *d'esthétisme comptable* » alors que les métiers de base ne sont pas assurés comme ils le devraient ? Un récent rapport sénatorial¹⁵ fait état de l'absence de prise en charge de 10 à 20 % des produits hospitaliers. Ne faudrait-il pas traiter correctement le problème des facturations avant de se soucier de la qualité des hauts de bilan ou de la constitution de provisions pour congés payés ? Une hiérarchisation des priorités avec une mise en perspective s'impose donc.

La publication de la GBCP, la généralisation des concepts de la LOLF, le changement de paradigme budgétaire, etc., impliquent également, au-delà de simples séances de présentation, au demeurant indispensables, de déployer rapidement les mises à niveau qui s'imposent. Prenons seulement l'exemple du comptable public. Est-il, en effet, normal au moment où la comptabilité des entités publiques est définitivement alignée sur celle des entreprises, au moment où les outils informatiques utilisés pour la tenue des comptes sont identiques à ceux des entreprises, au moment où les états financiers sont certifiés comme ceux des entreprises par des commissaires aux comptes, que sa formation ne soit toujours pas d'un niveau équivalent à celui de ses homologues privés ? Ce qui est valable pour la filière comptable s'applique pareillement pour les services ordonnateurs et gestionnaires.

Enfin, et maintenant que tous les fondamentaux de la gestion budgétaire et de la comptabilité publique ont été installés, pourquoi ne pas engager la réingénierie des chaînes de travail pour y introduire toutes les potentialités offertes par les technologies actuelles et acter définitivement une approche par les risques ?

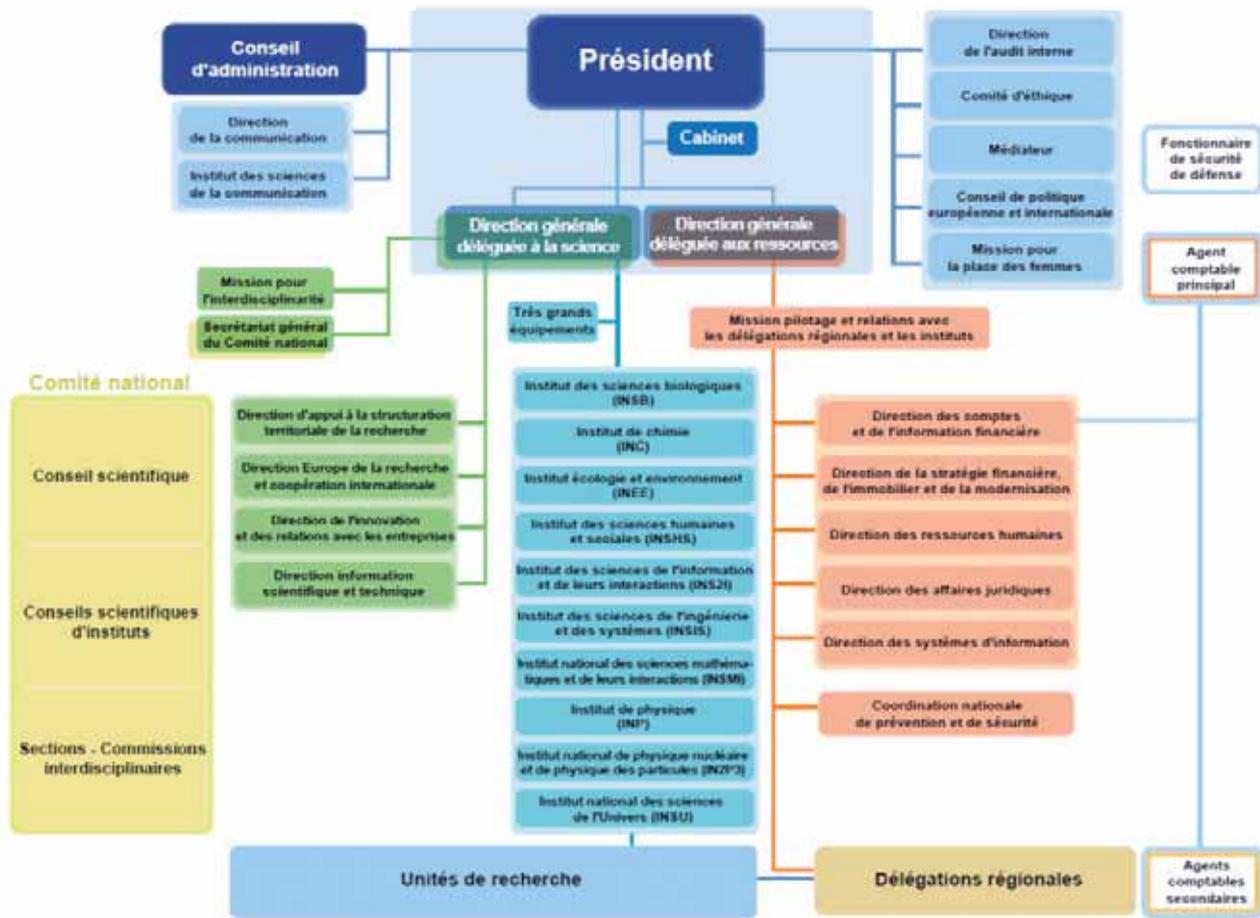
Le nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable marque le départ d'une nouvelle période pour la Comptabilité publique. La meilleure connaissance des coûts générée par la maîtrise des comptes va contribuer à donner un outil supplémentaire au service du management public. L'attention accrue apportée par les citoyens et les financeurs sur l'état des finances publiques ne peut qu'inciter ordonnateurs et comptables publics à poursuivre leurs efforts pour produire une information financière de qualité. La transparence est un vaste défi qui se présente, aux comptables publics et à la DGFIP de le relever. Pour les gestionnaires aussi, la tâche est ardue dans la mesure où il leur faut concilier la satisfaction d'attentes de plus en plus fortes avec des ressources de plus en plus contraintes. Raison de plus pour que ces deux acteurs unissent leurs forces et apprennent à mieux travailler ensemble. ■

¹⁴ Les six directions fonctionnelles du CNRS regroupées dans la DGD-R sont la direction des affaires juridiques (DAJ), la direction des ressources humaines (DRH), la direction des systèmes d'information (DSI), la mission de pilotage du réseau (MPR), la direction de la stratégie financière et immobilière et de la modernisation (DSFIM) et la direction des comptes et de l'information financière (DCIF).

¹⁵ Rapport d'information du Sénat, Mission d'évaluation et de contrôle de la Sécurité sociale, Commission des affaires sociales, n° 703 (2011-2012), Y. Daudigny Président, J. Le Menn et A. Millon, rapporteurs, enregistré à la Présidence du Sénat le 25 juillet 2012.

Annexe 1

Organisation du CNRS



Annexe 2

Le référentiel budgétaire

Les ressources financières (FEI) sont exprimées selon un référentiel budgétaire commun et partagé à tous les niveaux de responsabilités du CNRS (directoire, instituts, délégations régionales et laboratoires) et également avec les établissements de recherche (EPST, universités, etc.) expérimentateurs du processus budgétaire partagé. Il offre ainsi une grille de lecture commune d'exécution budgétaire inter-établissements.

Le référentiel budgétaire s'appuie sur la nomenclature par nature du Plan comptable général pour rassembler dans des regroupements fonctionnels les dépenses de fonctionnement, d'équipement et d'investissement (les crédits FEI). Son but est d'assurer une transparence et une appréhension rapide des enjeux de ressources.

Les regroupements fonctionnels (ou rubriques), au nombre de huit, sont les suivants :

- A. Fonctionnement courant (directement lié aux ETPT)
- B. Fournitures et équipements scientifiques
- C. Missions, colloques, déplacements et communication
- D. Informatique
- E. Immobilier
- F. Action sociale
- G. Subventions
- H. Contrats à durée déterminée sur ressources propres

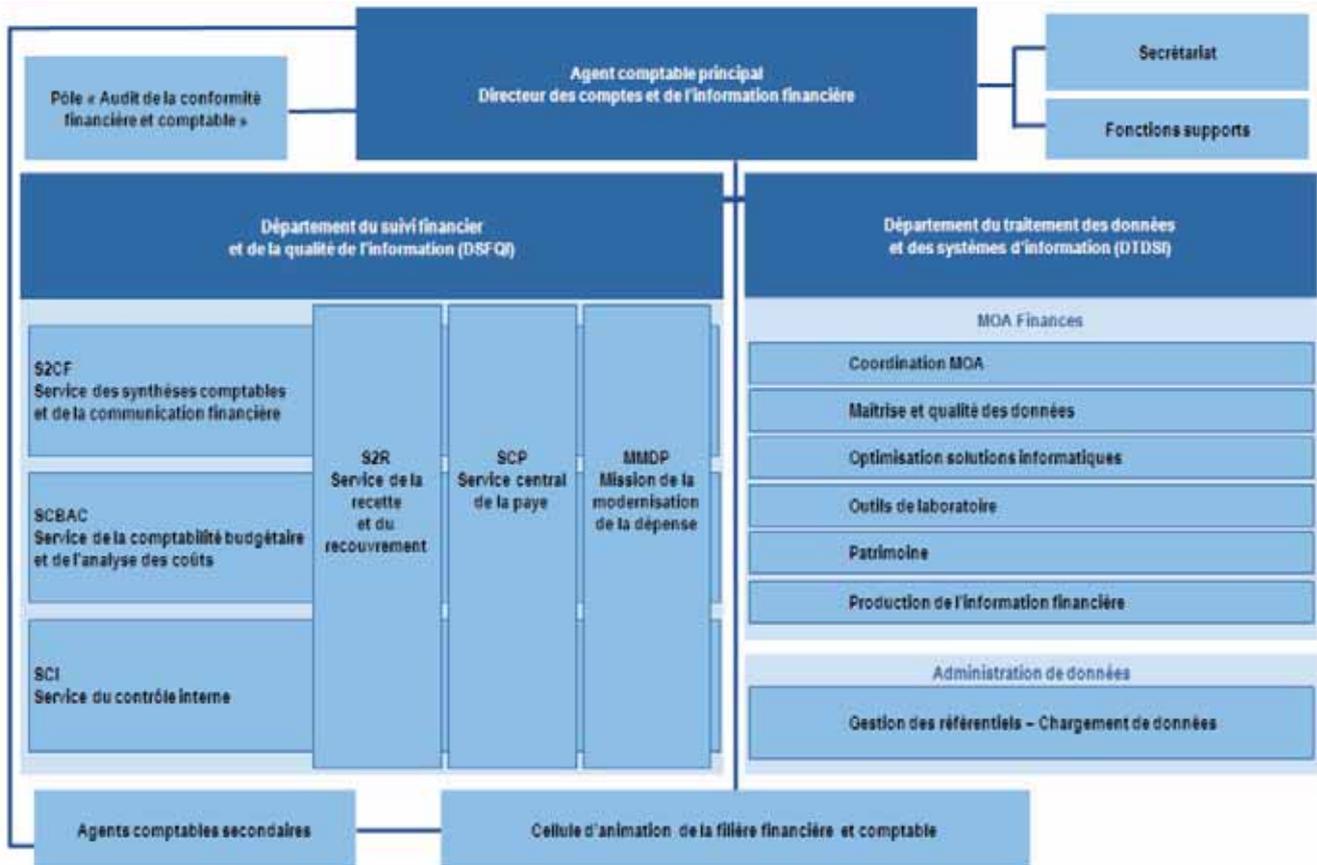
Chaque rubrique se décompose en sous-rubriques afin de permettre un suivi fin de la gestion. Par exemple, la rubrique E « Immobilier » est subdivisée en une sous-rubrique E1 (entretien et charges relevant du locataire), E2 (loyers) et E3 (construction et maintenance du propriétaire).

Le référentiel budgétaire s'est substitué au CNRS, depuis 2011, à la présentation classique (dotation annuelle, crédits d'intervention et équipements mi-lourds). Il est utilisé à tous les stades budgétaires :

- pour formuler les demandes de ressources financières. Ces dernières, formulées via l'outil informatique Dialog, consistent à présenter un budget prévisionnel détaillé par regroupements fonctionnels (rubriques ou sous-rubriques du référentiel budgétaire) en mentionnant les contributions demandées à chaque partenaire (CNRS, université, grandes écoles, etc.). Des précisions sur le projet et/ou l'action concernés par la demande peuvent être ajoutées ;
- en support à l'arbitrage des crédits FEI au cours du dialogue de gestion ;
- à titre indicatif, lors de la notification de crédits. Les crédits alloués sont globalisés et leur emploi relève de la responsabilité pleine et entière du directeur d'unité, au regard des objectifs qui lui sont assignés.
- pour le suivi des dépenses de chaque unité (de recherche ou de gestion).

Annexe 3

Direction des comptes et de l'information financière (DCIF)



Philippe MAIZY

Administrateur général des finances publiques

Agent comptable de l'ADEME

Le nouveau cadre budgétaire et comptable pour les établissements publics : point de vue d'un agent comptable

Le décret relatif à la nouvelle gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) vient d'être publié. Les grands principes du nouveau décret sont largement décrits par ailleurs et, pour ma part, je souhaite retenir qu'il y a dans ce texte une grande ambition : le décret GBCP constitue la nouvelle référence réglementaire d'application de la LOLF et traduit « les dispositions récentes, issues de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, qui prescrivent aux comptes de toutes les administrations publiques d'être réguliers et sincères et de donner une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Je voudrais, ici, essayer d'examiner à grands traits, du point de vue de l'agent comptable, le déroulement logique des étapes de la prévision budgétaire jusqu'au vote du compte financier par l'organe délibérant, sans oublier, parmi les novations, les contrôles sur la qualité budgétaire ou comptable.

Les comptabilités

La grande nouveauté de ce décret portée dans son intitulé même se nomme la comptabilité budgétaire : elle est distincte et autonome de la comptabilité générale, se tient en AE/CP (autorisations d'engagements et crédits de paiement) et s'appuie sur une logique de caisse, contrairement à la comptabilité générale assise sur les droits constatés. Si de nombreux EPN ont mis en place un suivi budgétaire, il n'était pas obligatoire et les notions mises en œuvre diffèrent de ce qui est maintenant demandé : ainsi, on n'évoque plus l'engagement comptable, mais l'engagement juridique, et la logique de caisse est confondue avec le suivi de la trésorerie.

La cohérence du dispositif, impérative, on le soulignera plus loin, est assurée par l'article 53 qui dispose que « la comptabilité publique est un système d'organisation de l'information

financière répondant à plusieurs objectifs dont celui de saisir, enregistrer et contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ». L'article 55 indique que cette comptabilité publique comporte une comptabilité générale, et... une comptabilité budgétaire : la cohérence du tout est ainsi organisée.

Cette cohérence est inscrite dans le texte, mais sera vraisemblablement plus difficile à mettre en œuvre du fait que les référentiels ne sont plus communs entre budget et comptabilité.

Le budget est assis sur une logique de caisse dont sont exclus les charges et produits calculés : cette exclusion de la discussion budgétaire ne permettra plus d'avoir des alertes sur les conséquences financières des investissements (amortissements) et des risques auxquels l'établissement est exposé (provisions) ; quant à la notion de droits constatés, elle garantit à l'établis-

sement le rattachement correct des charges et produits au bon exercice : la logique de caisse est moins rigoureuse en la matière. En effet, les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année de l'encaissement et les dépenses consomment les CP du budget de l'année du paiement. L'article 208 précise bien que c'est l'agent comptable qui tient la comptabilité des CP et des recettes, mais le temps du décaissement est le temps où l'ordonnateur mandatera la dépense et la présentera au comptable.

Le rapprochement entre comptabilité budgétaire et comptabilité générale est certes prévu, mais il est surtout indispensable et tiendra essentiellement au système d'information budgétaro-comptable qui devra s'appuyer impérativement sur le fait que les comptabilités devront être alimentées simultanément à partir des mêmes événements. Ce débat a déjà eu lieu pour l'État avec CHORUS : une solution qui respecte ce principe. Cette dualité de comptabilités obligera à un exercice de réconciliation (infra annuel comme en fin d'exercice) difficile à mettre en œuvre et à expliquer aux administrateurs.

Enfin, s'il est admis que le nouveau décret a, en particulier, pour objectif d'améliorer la qualité comptable, donc de la comptabilité générale, en rendant l'enregistrement des opérations patrimoniales et de droits constatés indépendant de l'autorisation budgétaire et ne se traduisant pas par un flux de caisse, il faudra néanmoins regarder les incidences sur la sincérité de la comptabilité générale dès lors que cette dualité de comptabilités peut conduire l'ordonnateur à ne plus s'intéresser à cette fiabilité. L'examen de cette fiabilité s'exprimera à travers la réconciliation des deux comptabilités.

Le coût de l'adaptation des moyens n'est d'ailleurs pas le moindre des enjeux dans la mise en œuvre du GBGP, à l'heure où les tutelles imposent une diminution des frais de fonctionnement.

Le vote du budget

Le nouveau décret s'accompagnera de nouveaux tableaux de présentation de prévision et d'exécution budgétaire disponibles pour beaucoup d'entre eux dans la dernière circulaire budgétaire et comptable de 2012.

Les innovations apportées sur le cadre budgétaire des organismes sont nombreuses : le budget est voté selon des normes de présentation distinctes de la comptabilité générale, établissant un équilibre réel et sincère selon une approche de caisse ; l'autorisation de dépenses est votée dans un cadre d'enveloppes limitatives exprimées en CP et en AE ; le budget intègre un plafond d'autorisation d'emplois voté par le CA.

L'équilibre réel est assuré par la couverture du besoin de financement des dépenses en CP par la prévision de recettes de l'année, et en cas de déséquilibre, l'organe délibérant doit approuver un prélèvement sur le fonds de roulement disponible de l'établissement.

Les règles LOLFiennes s'appliquent : pas de report d'AE non consommées et report de CP limités à l'enregistrement des charges à payer et immobilisations en cours. Pour certains établissements notamment ceux qui distribuent des aides dans

un cadre pluriannuel, l'exactitude des charges à payer est donc primordiale (elle l'est déjà aujourd'hui), or il est parfois difficile avant la fin de l'exécution des dépenses de l'année N, au moment de la préparation de l'EPRD de N+1, d'avoir cette information surtout si le rythme des dépenses est élevé en fin d'année. Et selon la nature des dépenses (aides dépendant des dépenses engagées et payées par les bénéficiaires des aides), cette connaissance exacte est, par nature, difficile à évaluer.

Là encore la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale se rapprocheront car le résultat de caisse et le résultat en droits constatés, présentés au moment du vote du budget, sont éminemment complémentaires car établis à partir des mêmes événements comptables mais avec des faits générateurs différents.

Le document de réconciliation de fin d'année permet le passage du résultat budgétaire au résultat patrimonial par intégration au premier des opérations non budgétaires (charges à payer, produits à recevoir, charges calculées,...), des opérations bilancielles et des opérations budgétaires et comptables ayant un différentiel de fait générateur (droits constatés non débouclés).

Cette présentation budgétaire en AE/CP, en prévision comme en exécution, apportera son lot d'indicateurs de gestion sans passer par l'interprétation de certains comptes ou indicateurs de la comptabilité générale ; ainsi on devrait pouvoir analyser, et présenter, pour les établissements distribuant des aides pluriannuelles financées sur fonds d'État, ou sur ressources externes, les restes à recevoir sur CP dans le cadre de la soutenabilité budgétaire à trois ans. Cela n'est pas toujours possible en ne se servant que de l'analyse financière ou des résultats de la comptabilité générale.

Dernier point, mais peut-être pas le moindre, les administrateurs habitués à entendre la présentation budgétaire sous l'angle « destination » (programmes-actions) devront aussi la comprendre dans sa partie « par nature » (enveloppes).

L'exécution du budget

C'est probablement lors de l'exécution du budget, en dépenses comme en recettes, que les changements seront le plus visibles.

L'examen de la chaîne de dépenses montrera certainement que c'est ce qui demandera des modifications importantes dans les systèmes d'informations puisque doivent être comptabilisés, en comptabilité budgétaire (CB) et générale (CG) les éléments suivants :

- mise en place des AE (CB)
- consommation des AE par les EJ (CB)
- prise en charge des mandats (CG)
- décaissement ou compensation par retenues/oppositions, (CG puis retour vers CB)

Un mot sur la notion de décaissement : le paiement d'une dépense intervient généralement par un flux « sortant » de caisse, mais il se peut aussi qu'un mandat soit réglé par compensation de trésorerie (retenue, opposition, apurement d'avance,...) sans qu'il y ait un flux de trésorerie du montant du mandat : voici un point qui devra être examiné dans son

traitement au sein du système d'information pour voir son impact sur la consommation des CP.

De même, le traitement des ordres de paiement (paiement d'une avance sur compte de tiers) génère un flux de caisse mais sans contrepartie budgétaire ; les « détails » de cet ordre existent et devront être correctement traités pour que la comptabilité de caisse puisse être, à tout moment, rapprochée de la comptabilité générale. Ainsi peut-on aussi évoquer le traitement des ré-imputations comptables (qui nécessite une ré-imputation budgétaire si on envisage que les nomenclatures d'exécution budgétaire soient identiques aux nomenclatures de comptabilité générale), les traitements d'indus (reversements) assimilables au traitement des recettes avec un décalage observable entre le droit constaté et l'encaissement réel.

Nous serons aussi attentifs au traitement des opérations de trésorerie (flux de caisse) sans contrepartie budgétaire, et plus généralement à tout événement dont la date de fait générateur impactera de manière différenciée les deux comptabilités.

Ce qui vient d'être décrit pour les dépenses peut aussi l'être pour la partie recettes sachant que nous sommes là sur un domaine où le décalage entre la prise en charge d'un produit en comptabilité générale et son encaissement pris en compte en comptabilité budgétaire peut être bien plus important.

Enfin sur la partie recettes, il conviendra d'être également vigilant sur les encaissements figurant en imputation provisoire dans l'attente d'une imputation budgétaire : le sujet existe aujourd'hui, il devient plus important avec la GBCP puisque les recettes sont prises en compte en comptabilité budgétaire au titre du budget de l'année d'encaissement.

En résumé, l'exécution budgétaire annuelle reposera sur deux piliers techniques : l'adaptation des systèmes d'informations et la correcte capacité de réconciliation entre les deux comptabilités avec une responsabilité partagée entre l'ordonnateur et le comptable.

Le compte financier

Le compte financier est établi par l'agent comptable (art. 212) et l'ordonnateur lui communique à cet effet les états de comptabilité dont il est chargé en application de l'article 208. Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que ce compte retrace les comptabilités dont il est chargé et les ordres transmis à l'agent comptable en application des articles 24 et 32.

Globalement, il comporte un compte de résultat, un bilan et des annexes (art. 202), les autorisations budgétaires en dépenses (AE, CP, Emplois) et recettes et un tableau présentant l'équilibre financier résultant du solde budgétaire et des opérations de trésorerie (art. 175) : c'est ce tableau « financier » qui porte la principale évolution.

En terme de responsabilité, elle est partagée entre l'agent comptable et l'ordonnateur puisque ce compte financier, bien qu'établi par le premier, comporte des informations financières prises en charge par l'ordonnateur. C'est ce dernier qui le

soumet à l'organe délibérant mais c'est l'agent comptable qui le transmet au juge des comptes, ce qui est aussi nouveau par rapport au RGCP. Cette responsabilité partagée ne doit pas masquer que c'est le comptable public, historiquement attaché au seul contrôle de la régularité des opérations de dépenses et de recettes, qui se voit reconnaître un rôle majeur dans la tenue de la comptabilité publique et la qualité de l'information financière. Ceci étant, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public est régie par l'article 60 de la loi de finances du 23/02/1963 et n'est pas modifiée par le GBCP ; ainsi le comptable n'est pas responsable des manquements budgétaires figurant dans le compte financier.

Deux sujets à signaler : l'un est relatif à la cohérence des deux comptabilités (déjà abordé) et supposera une fiabilité du système d'information, l'autre est relatif au temps imparti pour sa confection du fait du raccourcissement de la période de préparation. Car si le compte financier doit être soumis à l'organe délibérant avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice, ce qui induit, compte tenu de 3 semaines minimum nécessaires au respect des délais intermédiaires (délais d'envoi des documents pour le pré-CA et le CA), d'avoir « bouclé » le compte financier le 31/01 soit la date du 5ème envoi sur l'infocentre de la DGFIP. Sans compter les délais impartis aux commissaires aux comptes, les équipes auront peu de temps pour fiabiliser les opérations d'inventaires. On comprend l'objectif d'une meilleure articulation avec la clôture des comptes de l'État mais il faudra mettre à profit la période transitoire (exercices 2013 et 2014) pour se préparer à ce raccourcissement.

Les contrôles

L'article 215 définit la mise en place d'un dispositif de contrôle interne budgétaire (CIB) et d'un contrôle interne comptable (CIC). Je ne reviens pas sur les définitions, compréhensibles pour tout le monde, encore que la définition soit nouvelle concernant le contrôle interne budgétaire, mais insisterai sur le « comment faire ».

Ainsi l'article 216 stipule-t-il que l'audit interne budgétaire et comptable est exercé de manière indépendante et objective, que c'est l'organe délibérant qui arrête le programme d'audit et, éventuellement, met en place le comité d'audit, dont il fixe la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement ; l'agent comptable assiste à ses délibérations.

L'article 217, lui, indique que si l'organisme ne dispose pas d'audit interne, l'évaluation de la maîtrise des opérations budgétaires et comptables est réalisée par des auditeurs placés sous l'autorité de la tutelle du ministre chargé du budget ou d'un autre ministère de tutelle.

La force de ce texte réside dans l'instauration du dispositif de contrôle interne tant sur l'aspect comptabilité générale que sur l'aspect budgétaire : cf. ce qui est écrit au début de cet article sur l'ambition du texte relative à la prescription que les comptes doivent être sincères et réguliers.

L'ambition et les principes sont posés : le décret instaure bien, tant au sein de l'État que des organismes relevant du titre III,

l'obligation de mettre en place plus spécifiquement des dispositifs de contrôles internes ; la qualité de ces dispositifs contribue à permettre la certification des comptes des organismes et de l'État par la Cour des Comptes conformément à l'article 58 de la LOLF.

Chaque organisme devra donc se doter de structures afin d'assurer ces contrôles internes et d'une structure d'audit interne : la question se pose bien entendu du coût des ressources à affecter à cette ambition dans un contexte de rareté desdites ressources.

Quel rôle alors pour l'agent comptable dans ce dispositif ? Comme évoqué plus haut, ce dernier se doit d'être le garant de la qualité des comptes car la qualité comptable devient une exigence, la comptabilité générale est la colonne vertébrale de la comptabilité publique des organismes. Il s'agit donc bien d'une évolution de la comptabilité pour atteindre les objectifs de sincérité et d'image fidèle. On note, par exemple, que le texte justifie l'élargissement de la responsabilité de l'agent

comptable à l'occasion des contrôles menés par lui à pouvoir, à son initiative (art. 191), enregistrer et rectifier une opération. L'agent comptable, en tant que teneur de la comptabilité budgétaire *via* la comptabilité des flux de caisse, exerce également un rôle dans le contrôle interne budgétaire.

*
* *

Je n'avais pas pour ambition de développer toutes les nouvelles perspectives qui vont s'ouvrir dans le cadre de la mise en œuvre de la GBCP, mais simplement d'aborder quelques aspects de ce texte fondateur.

Je retiendrai surtout que ce décret propose des pistes de modernisation de la dépense publique, conforte les contrôles hiérarchisés ou partenariaux et élargit le champ de la dématérialisation.

Je terminerai en signalant que la mise en application d'un texte nouveau et structurant passe par la conduite du changement, l'appropriation des concepts et la priorisation des moyens. ■

Partie 4

Comptabilité publique et Comptables publics

— La comptabilité publique : instrument d'information ?.....	125
Christian COLIN / Jean-Bernard MATTRET	
— Témoignage : Itinéraire d'un ordonnateur (gâté ?).....	129
Christopher MILES	
— Le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics.....	133
Marie Pierre CALMEL / Michel PRADA	
— Le comptable public, garant de la qualité des comptes.....	135
Améziane MEDJDOUB	
— La réforme de la responsabilité du comptable : une clarification nécessaire.....	137
Danièle LAMARQUE	
— Immuable et changeante responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.....	143
Didier MAUPAS	
— Le juge des comptes confronté à la pratique lolfienne du RGCP de 1962.....	149
Stéphanie DAMAREY	
— Le cadre juridique actualisé de la gestion publique locale.....	155
Jean-Luc BRENNER	



Association Française
de Cautionnement Mutuel

L'Association Française de Cautionnement Mutuel a été créée en 1908 – à l'initiative de Joseph Caillaux – pour remplacer les dépôts individuels que les comptables publics étaient tenus d'effectuer en garantie de leur gestion par l'engagement collectif d'une association mutuelle.

Permettant ainsi l'accès aux fonctions comptables les plus importantes, l'A.F.C.M. regroupe aujourd'hui l'ensemble des comptables publics, quels que soient leur origine, leur niveau hiérarchique, l'importance des fonctions qu'ils exercent.

Seule instance réunissant les comptables appartenant à tous les secteurs de l'administration française, elle dispose de ce fait d'une représentativité sans équivalent.

Cette représentativité contribue à l'unité de la fonction comptable, dans le respect des principes fondamentaux de la comptabilité publique : séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, autonomie et responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

L'A.F.C.M. rassemble actuellement près de 60 000 adhérents.

36 avenue Marceau – 75381 PARIS Cedex 08

Téléphone 01 44 43 93 30

Télécopie 01 44 43 93 40

www.afcm.asso.fr

secretariat@afcm.asso.fr

Christian COLIN

Conseiller référendaire, vice-président de la chambre régionale des comptes de Nord-Pas-de-Calais, Picardie

Jean Bernard MATTRET

Premier conseiller à la chambre régionale des comptes de Nord-Pas-de-Calais, Picardie

La comptabilité publique : instrument d'information?

La parution du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique¹ invite à revenir sur la question centrale de la comptabilité publique : est-elle un instrument d'information?

Elle est placée au centre des définitions de la comptabilité publique ou privée (1). Pour être satisfaisante, l'information doit répondre aux qualités requises selon la norme internationale de comptabilité publique n°1 (IPSAS 1) qui figure à l'annexe 2 de cette règle² : compréhension, pertinence, fiabilité et comparabilité (2).

1. L'information, au centre des définitions comptables

Par définition, la comptabilité publique comme la comptabilité privée³ est un instrument d'information financière. C'est ce que prévoyait l'article 49 du décret n° 62 - 1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique (J.O. 30 déc. 1962, p. 12828) : "La comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion. À cet effet, elle est organisée en vue de permettre :

La connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et de trésorerie;

La connaissance de la situation du patrimoine;

Le calcul des prix de revient, du coût et du rendement des services;

La détermination des résultats annuels;

L'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale."

Désormais, l'article 53 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 précité dispose : « La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :

1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;

2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;

3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale. »

À l'échelon international, l'information financière est aussi au centre des préoccupations. Ainsi, les objectifs de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) consistent à servir l'intérêt public en élaborant des normes comptables internationales du secteur public de qualité élevée et en facilitant la convergence de normes internationales et nationales,

¹ Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 (NOR : EFIX1205948D) relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Publié au JO du 10 novembre 2012, pp. 17 713 et suivantes, le texte peut être consulté à l'adresse : http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=A95D541F1D138AF85C8F43C234277A2B.tpdjo07v_1?cidTexte=JORFTEXT000026597003&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id.

² L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) ou conseil des normes comptables internationales du secteur public - Norme internationale de comptabilité publique n°1 « Présentation des états financiers - Le texte de la norme peut être consulté à l'adresse : http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IP-SASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf. Et la traduction française à l'adresse : <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-des.pdf>.

³ L'article 120-1 du plan comptable général (PCG) dispose que la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

améliorant ainsi la qualité et l'uniformité de l'information financière à travers le monde⁴.

Cette dernière est une notion fondamentale pour le cadre conceptuel du rapport financier qui se met en place⁵. Ce document recense les destinataires de l'information financière : le citoyen, le contribuable, l'organe délibérant, l'exécutif et l'investisseur, i.e. le prêteur...

2. Les qualités de l'information financière

Compte tenu des définitions rappelées ci – dessus, la comptabilité publique est – elle un instrument d'information?

Pour pouvoir répondre à cette question, il importe de savoir si elle satisfait les qualités requises de l'information financière précitée. Pour illustrer le propos, deux exemples seront choisis : la présentation résumée des comptes de l'État français⁶ et le rapport annuel sur les comptes du gouvernement fédéral aux citoyens américains⁷, en 2011.

2.1. La compréhension de l'information financière

Selon la norme internationale de comptabilité publique n°1 précitée, « *l'information est intelligible ou compréhensible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. À cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.* »

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs. »

La présentation résumée des comptes de l'État français et le rapport annuel sur les comptes du gouvernement fédéral américain paraissent compréhensibles. Peut – être les termes employés dans ce dernier sont – ils plus abordables : ainsi, les expressions « ce que nous avons » pour désigner les actifs ou « ce que nous devons » pour nommer les passifs sont – elles plus expressives ?

2.2. La pertinence

Selon la norme internationale de comptabilité publique n°1 précitée, « *Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.* »

⁴ IPSASB – Préface aux normes comptables internationales du secteur public. Le texte de la préface figure à l'adresse : <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/preface-aux-normes-comptabl.pdf>.

⁵ Le texte peut être téléchargé à l'adresse : <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0147>.

⁶ Plaquette 4 pages : voir l'adresse : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/2011/Plaquette.pdf>.

⁷ U.S. Government Accountability office – Fiscal Year 2011 Financial Report of the United States Government – Le texte du rapport figure à l'adresse : <http://www.gao.gov/financial/fy2011financialreport.html> et <http://www.gao.gov/financial/fy2011/11guide.pdf> et <http://www.gao.gov/financial/fy2011/11notes.pdf>.

La certification des comptes des hôpitaux

Article 17 de la loi du 21 juillet 2007 dite « HPST » codifié à l'article L. 6145-16 du code de la santé publique.

La certification des comptes des hôpitaux prochaine oblige les services de l'ordonnateur et du comptable à prendre la mesure de cet enjeu en termes notamment de fiabilisation des comptes ; cette démarche s'inscrit dans une logique d'améliorations des états financiers en vue de permettre de disposer d'une image fidèle, sincère de la dimension patrimoniale des établissements.

Cette novation incite, préalablement aux opérations de certification prochaine, de mettre en œuvre des actions afin de présenter des informations comptables de qualité. Au vu des nombreuses opérations et cycles concernés (immobilisation, achats, personnel, recettes, trésorerie, endettement...) deux postes particuliers méritent attention dans un premier temps : les immobilisations et les provisions.

Le premier permet de présenter un haut du bilan de l'actif qui représente souvent une part significative de la dimension patrimoniale ; le second vise à opérer un « toilettage » des provisions dans la mesure où ce poste peut présenter une situation atypique au regard des opérations comptables concernées.

Sur l'évaluation des événements passés, présents ou futurs, les deux publications comptables répondent aux exigences rappelées ci – dessus. En effet, elles retracent la situation et l'évolution passée sur plusieurs exercices des déficits, de la dette publique et de la situation nette, même si sur ce dernier point, la présentation développée du compte général de l'État serait plus riche d'enseignements puisqu'elle permet de montrer le lien entre l'accumulation des déficits et la situation nette négative.

De même, il existe une information sur les engagements futurs de retraite en France et sur la soutenabilité, à long terme, des engagements de retraite et au titre de l'aide médicale aux États – Unis.

S'agissant de la présentation en temps opportun, on peut noter que la présentation résumée des comptes de l'État a eu lieu fin mai 2012 et que le rapport annuel sur les comptes du gouvernement fédéral américain est intervenu dans les premiers mois de 2012 pour un exercice budgétaire qui s'achevait fin septembre 2011.

2.3. La fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

En France, dans ce domaine, de notables progrès ont été enregistrés avec la certification des comptes de l'État et de la sécurité sociale qui sera étendue aux principaux établissements publics de santé.

La certification des comptes publics

Le 5^e de l'article 58 de la loi organique du 1^{er} août 2001 confie à la Cour des comptes la tâche de certifier la régularité, la sincérité et 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.

La première certification (mai 2007) concernait l'exercice 2006 et était assortie de réserves. Les années suivantes ont également été assorties de réserves malgré la prise en compte totale ou partielle des réserves précédentes.

Parallèlement, la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale a confié à la Cour la mission de certifier les comptes combinés des branches du régime général de la sécurité sociale (article LO 111-3 VIII du code de la sécurité sociale).

* * * * *

la Cour certifie qu'au regard des règles et des principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice 2011, arrêté le 10 mai 2012, est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État sous sept réserves substantielles.

Ces sept réserves substantielles portent sur :

1. les systèmes d'information financière et comptable ;
2. les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne ;
3. les produits régaliens ;
4. les passifs d'intervention et autres passifs non financiers ;
5. les actifs et passifs du ministère de la défense ;
6. les participations et les autres immobilisations financières ;
7. le patrimoine immobilier.

En 2011, plusieurs chantiers ont ralenti la démarche d'amélioration, jusque-là continue et progressive, des comptes de l'État : l'administration a été fortement mobilisée par la réorganisation territoriale des services, la révision générale des politiques publiques et le déploiement du progiciel de gestion intégrée Chorus, au détriment des travaux qui visent à fiabiliser davantage les comptes de l'État.

La position de la Cour sur les comptes de l'État, en 2011 a donné lieu au même nombre de réserves substantielles regroupant 71 points significatifs d'audit contre 66 en 2010.

Néanmoins, la certification qu'opère la Cour des comptes est limitée à la comptabilité générale des organismes publics et aux dispositifs de contrôle interne qu'ils mettent en place.

S'agissant de l'État, la Cour des comptes a publié un communiqué sur les sept réserves qu'elle a émises dans le cadre de la certification au titre de l'exercice 2011⁸.

⁸ Cour des comptes – Rapport sur la certification des comptes de l'État (exercice 2011). Le texte du rapport peut être consulté à l'adresse : http://www.ccomptes.fr/content/download/42878/689983/version/3/file/Certification_Etat_2011.pdf.

Pour illustrer la certification des comptes relative à la sécurité sociale, la Cour des comptes a relevé de nombreuses défaillances pour ce qui concerne, la branche famille et la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF), la branche retraite et la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés (CNAVTS). Ces diverses anomalies ont conduit la juridiction financière à refuser la certification des comptes en 2008 de ces deux branches de la Sécurité Sociale⁹.

À partir de cet examen, il est possible de lister les observations de la Cour des comptes qui sont, en creux, les qualités attendues en matière de contrôle interne relatif aux comptes :

- de la branche famille. Selon la Cour des comptes, le dispositif de contrôle interne ne permet pas de maîtriser les risques financiers de fraude, d'erreurs de calcul... Ainsi, plus de 4 % des dossiers d'allocations familiales présentent une anomalie financière. La juridiction financière invite donc la CNAF à une rénovation du dispositif de contrôle interne ;
- de la branche retraite. Plus de 5,4 % des pensions de retraite attribuées en 2008 comportent une anomalie financière ; les carrières des assurés sociaux prises en compte pour calculer leurs droits à retraite comportent des erreurs ou des incertitudes significatives, en 2008 entre 0,25 % et 0,5 % du montant des pensions attribuées cette même année. Aussi, sur la recommandation de la Cour, la nouvelle convention d'objectifs et de gestion de la branche retraite avec l'État (2009 – 2013) fixe-t-elle des objectifs de réduction des erreurs d'origine humaine.

Aux États – Unis, les comptes annuels sont également certifiés et conduisent depuis l'origine à des refus d'approbation.

2.4. La comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à :

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps. Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements. Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

En France, le cadre conceptuel relatif à la comptabilité de l'État figure dans le recueil des normes comptables de l'État¹⁰. Ce

⁹ COUR DES COMPTES – Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale – exercice 2008, pp. 81 à 97 pour la branche famille et pp. 111 à 132 pour la branche retraite – juin 2009. Le texte intégral du rapport peut être consulté sur le site Internet des juridictions financières, à l'adresse : <http://www.ccomptes.fr/fr/CC/documents/RCCSS/Certif-secu-juin-09.pdf>.

¹⁰ Le texte correspondant peut être téléchargé sur le site Internet du comité des normes de comptabilité publique (CNocp), à l'adresse : http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/RNCE/versions/RNCE-modifi%C3%A9-par-arr%C3%AAt%C3%A9-du-21-ao%C3%BBt-2012m.pdf

cadre conceptuel énonce les qualités de l'information financière dont le contenu est proche de la norme internationale de comptabilité publique. Il s'agit de l'intelligibilité, de la pertinence et de la fiabilité. En revanche, il ne mentionne pas la comparabilité des états financiers.

Il n'est pas sûr que les données budgétaires et comptables d'une entité publique soient comparables avec celles d'une autre entité publique. En effet, il n'existe pas de règles budgétaires et comptables communes au secteur public, même si des règles statistiques communes répondent aux exigences européennes.

Au demeurant, les États – Unis disposent d'un référentiel budgétaire et comptable qui leur est propre, même s'il tend à se rapprocher des normes internationales de comptabilité publique.

Au sein de l'Union européenne, les 27 pays membres développent des référentiels budgétaires et comptables distincts. Établis dans le cadre des procédures de déficits excessifs, les inventaires de ces normes illustrent ces divergences¹¹. C'est pourquoi, Eurostat est à la recherche d'un référentiel budgétaire et comptable commun comme le montre la directive européenne du 15 novembre 2011¹².

Conclusion

Dans ses définitions nationale et internationale, la vocation de la comptabilité est d'être un instrument d'information.

L'analyse des finances gouvernementales, à l'échelon national et international, montre que les publications respectent, pour l'essentiel, les qualités de l'information : compréhension, pertinence et fiabilité. Toutefois, l'application d'un référentiel comptable et budgétaire commun à tous les pays, comme les IPSAS, s'avère nécessaire pour autoriser des comparaisons sur les trois indicateurs clés pour apprécier la situation financière et patrimoniale d'une entité publique, soit les résultats, la situation nette et la dette publique.

En revanche, au moins pour ce qui concerne la France, l'analyse des finances des autres entités publiques n'atteint pas le niveau d'information permettant de répondre aux qualités de l'information financière pour deux raisons :

- l'indicateur clé de la situation nette qui permet de relier les résultats depuis l'origine à la dette fait souvent défaut, par exemple pour les comptes de la Sécurité sociale, ou n'est pas mis en valeur pour les entités du secteur public local et hospitalier ;
- l'analyse littéraire sous la forme d'un rapport de gestion sur le modèle de l'État ou du rapport aux citoyens américains manque. ■

¹¹ Eurostat – Inventaire des procédures de déficits excessifs – Les méthodes comptables des 27 pays membres de l'Union européenne sont détaillées à l'adresse : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/excessive_deficit/edp_inventories.

¹² Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:FR:PDF>.

Christopher MILES

Directeur, secrétaire général adjoint au ministère
de la Culture et de la Communication

Témoignage : Itinéraire d'un ordonnateur (gâté ?)

Élève à Sciences Po, mon cours de finances publiques dispensé par un jeune administrateur civil qui devint plus tard directeur du budget comportait naturellement l'étude du règlement général sur la comptabilité publique de 1962. Je crois que c'est le premier texte de réglementation financière et comptable publique que j'ai étudié dans le détail. Je me souviens d'avoir été frappé par sa clarté et sa précision : définition des rôles de chacun des acteurs, force du concept de séparation des ordonnateurs et des comptables, précision dans la définition des différentes étapes de la dépense (le fameux ELOP mnémotechnique). C'est muni de ce seul viatique, de l'ordonnance organique de 1959 et des mes cours de finances publiques que j'ai débuté ma carrière au ministère de la Culture comme chef de bureau du budget. Le présent article souhaite vous présenter ma vision du rôle de l'ordonnateur (et aussi du budgétaire qui l'a toujours doublé), tel que je l'ai vécu au long de ma carrière de presque 20 ans. Après un préambule sur la préhistoire antélolfienne, il décrira mon expérience de secrétaire général, puis de responsable de programme, avant de s'interroger sur les perspectives qui s'ouvrent à moi au vu du nouveau DGCP.

I. Préambule : la préhistoire, de l'ordonnateur ministériel à l'ordonnateur dans un « organisme »

Adjoint, puis chef du bureau du budget du ministère de la Culture, qui avait aussi en charge la tutelle des opérateurs, j'ai découvert la réglementation budgétaire et comptable de l'État – constitution, textes de 59 et 62-, mais aussi celle qui était en vigueur dans les établissements publics. À la simplicité de ces textes répondait la notable absence de transparence des documents budgétaires qui étaient produits vis-à-vis du parlement et des citoyens et une relative routine dans la procédure comptable, au sens de comptabilité budgétaire.

Au dessus de nous, planait la présence du contrôleur financier ministériel, qui s'assurait surtout du rythme des engagements et les arrêtaient d'une main implacable quand se profilait la perspective d'une régulation budgétaire, dont nous ne connaissions jamais à l'avance les limites. En serrée dans le cadre constitutionnel, notre capacité de gestion était limitée par l'organisation de la loi de finances en chapitres, que seuls quelques chapitres « réservoirs », notamment sur les crédits d'intervention, permettait d'assouplir. Pour ce qui concerne la fonction d'ordonnateur, je me souviens avoir signé des

montagnes de parapheurs en l'absence de mon homologue chef du bureau de la comptabilité, en étant obligé de faire confiance à mes collègues sur la bonne imputation de la dépense. Déjà à cette époque, nous avons commencé à expérimenter des exercices de programmation pluriannuelle des crédits, comme la loi de programme sur les monuments historiques ou les premiers exercices triennaux (alors facultatifs et indicatifs).

Le suivi comptable et budgétaire de nos établissements publics, alors en nombre encore limité, reposait sur les fameuses instructions comptables M 9-1 et M 9-5, que nous conservions précieusement comme des bibles dans nos bureaux. Nous tenions un véritable rôle de conseil et parfois même de vérificateurs auprès des établissements publics dont nous assurions la tutelle, au moment de l'élaboration des budgets primitifs ou EPRD et des décisions modificatives. Au-delà des contrôles de cohérence et de la vérification de la crédibilité des prévisions de recettes et des dépenses, nous développions une analyse budgétaire approfondie de la sincérité et de l'exhaustivité des prévisions, afin de garantir la soutenabilité des budgets. Nous étions particulièrement vigilants sur l'analyse des disponibilités budgétaires – les fonds de roulement nets

mobilisables – et avons vu évoluer les instructions comptables pour mieux prendre en compte les risques et développer des politiques de provisionnement sincères. Je me souviens d'avoir été à l'époque frappé par l'absurdité du suivi de la politique d'investissements de ces établissements publics, particulièrement pour les établissements publics administratifs, avec une pratique quasi systématique de reports générée par l'impossibilité de fonctionner en Autorisations de Programme pour les gros investissements. L'analyse financière était encore balbutiante, mais j'en ai vu émerger l'application au moment de certaines crises, alors même que la notion de besoin en fonds de roulement et de trésorerie est tout aussi importante que celle de fonds de roulement pour certains établissements.

Je suis vraiment devenu ordonnateur en prenant ensuite la responsabilité de l'administration d'un EPIC un peu particulier : un théâtre national, établissement public et commercial. La particularité de la fonction est de mélanger les principes de la gestion publique et des bases importantes de gestion privée, non seulement pour la gestion des personnels soumis au code du travail, mais aussi par une approche dynamique des recettes dites « propres », doublée d'une approche analytique par centres de coûts et par « production » pour ce qui concerne l'activité artistique. L'objectif est d'élaborer une programmation théâtrale financièrement soutenable, en mobilisant la « marge artistique » dégagée en soustrayant de la somme des recettes propres et de la subvention les charges fixes d'exploitation.

Je suis naturellement devenu plus expert en application de la M 9, et j'ai découvert le rôle d'appui et de conseil que pouvaient m'apporter non seulement mes services comptables, mais aussi le comptable public placé auprès de l'établissement, qui pourtant n'était présent que sur une décharge partielle d'un jour par semaine. Ses conseils ont ainsi été précieux au moment de l'élaboration d'outils de suivi de la dépense, du changement du logiciel comptable, de la mise en place des outils de suivi de la planification dont découlait la paie des artistes et surtout des techniciens. Le caractère toujours très tendu et parfois risqué financièrement de la gestion d'un théâtre imposait un suivi rapproché de la trésorerie, d'autant plus qu'il a fallu combler un déficit qui était apparu de manière très rapide en deux exercices et avait imposé une quasi mise en tutelle de l'établissement.

Le développement des outils de suivi et de contrôle de gestion de la dépense, mais aussi l'introduction d'une politique de provisionnement des risques a permis de remonter progressivement la pente, et de gagner la confiance du contrôleur financier de l'établissement, qui s'est avéré bien souvent un allié de confiance dans la discussion avec les tutelles ministérielles sur la soutenabilité des budgets que je présentais, compte tenu de sa connaissance fine –et quasi-quotidienne– de l'établissement et de ses logiques de fonctionnement.

Les principales difficultés que j'ai rencontrées avec mes deux censeurs (comptable public et contrôleur financier) ont porté sur l'imputation comptable de certaines dépenses « à cheval » sur deux exercices, comme les dépenses de production d'un spectacle répété une année N mais exploité sur N et N+1, voire entièrement sur N+1. J'ai veillé avec le comptable à réduire les délais de paiements fournisseurs, à optimiser la gestion de la TVA. À mon départ, l'établissement avait retrouvé une certaine santé financière, grâce à une collaboration étroite avec

l'ensemble des entités en charge du suivi budgétaire, financier et comptable de l'établissement.

L'Odéon était un établissement public subventionné à plus de 80 %, la notion de risque avait donc des limites... Je suis ensuite devenu ordonnateur d'un établissement assez particulier : un institut culturel Français à l'étranger, dit établissement à « autonomie financière ». Dépendant de l'ambassade, j'en étais donc l'ordonnateur à titre délégué, chargé d'élaborer son budget. La particularité de cet institut européen était de dépendre cette fois-ci à plus de 80 % de ses recettes commerciales de cours de français pour assurer d'abord la rémunération de ses professeurs, mais aussi pour financer environ 70 % des activités culturelles. La subvention allouée par l'ambassade (hors mise à disposition du bâtiment et de quelques personnels expatriés) ne couvrait en effet à peu près que le fonctionnement de la bibliothèque. Les outils budgétaires fournis par le MAE permettaient un suivi analytique assez performant par centres de coût (cours de langue, médiathèque, charges fixes de fonctionnement, activités culturelles intra et extra muros, concessions). Je disposais d'un comptable public à plein temps, responsable naturellement sur ses deniers du recouvrement de recettes importantes. Celui-ci s'est avéré plus qu'un soutien : ses exceptionnelles qualités en on fait un allié, complément indispensable du secrétaire général de l'établissement dans l'évaluation de la soutenabilité des dépenses et l'exactitude des prévisions de recettes. Il m'a aidé à développer des instruments de contrôle de gestion alors inexistant (personne ne s'était jusqu'alors intéressé à un calcul approfondi de la marge réelle sur coûts complets des activités commerciales ou de la concession du restaurant...). Il m'a accompagné dans un pilotage fin de la trésorerie et dans la résolution d'un problème extrêmement préoccupant d'évaluation des charges variables de personnels enseignants. Nous avons développé une politique de provisionnement des risques et initié une esquisse de programme pluriannuel d'investissement pour optimiser le bâtiment et les dépenses courantes de matériel pédagogique. Ma plus grande surprise a été de vivre finalement tout cela dans une certaine solitude, les contrôles exercés en dehors de ceux que j'avais pu diligenter moi-même avec le comptable étant assez légers, car exercés dans un lointain bureau parisien ou par une ambassade qui se contentait d'une revue assez formelle des prévisions budgétaires et des résultats financiers présentés.

Budgétaire par vocation, ordonnateur désormais aguerri ou du moins le croyais-je, je rentrais en France pour découvrir un paysage budgétaire bouleversé par la LOLF, alors que le règlement comptable de 1962 restait encore la référence....

II. La LOLF : de SGPROG à RPROG

Me voici donc de retour en administration centrale, après 9 ans d'absence, alors que la LOLF entrait seulement dans sa deuxième année d'application effective et que j'étais nommé secrétaire général de programme, c'est-à-dire chargé de faire fonctionner la LOLF auprès de mon Responsable de Programme, directeur d'administration centrale, dans un contexte où le programme en question rassemblait les crédits de plusieurs directions autour de la problématique de la création artistique.

Nommé directeur d'administration centrale quelques années après, je devins par la même occasion responsable d'un programme également transversal, et ordonnateur délégué auprès de mon directeur et secrétaire général.

Si la LOLF a pu donner un nouvel élan à la logique budgétaire dans tous ses aspects, elle a aussi suscité des évolutions mesurées de la fonction d'ordonnateur. Toutefois, elle n'a encore pu exploiter toutes les potentialités qu'elle recelait et a montré quelques limites.

A. La LOLF a donné un nouvel élan à la fonction budgétaire : la clarification qu'elle a apporté a fait bouger les lignes et évoluer les rôles

La fonction de secrétaire général de programme, qui existe dans plusieurs ministères était à inventer. Il s'agissait de faire vivre la notion de programme budgétaire, de développer et d'exposer pour le compte du responsable de programme une véritable stratégie budgétaire, justifiant les prévisions de crédits (la JPE) dans une perspective stratégique accompagnée d'indicateurs de performances dans le projet annuel de performance (le PAP), en justifiant l'emploi par une analyse d'écart dans le Rapport Annuel de Performance (le RAP).

Cette fonction prend tout son sens dans un contexte de programme transversal, quand il s'agit de faire vivre des logiques communes à des directions ayant parfois des tropismes historiques très différents. Quand la RGPP a modifié le programme dont j'avais la charge en alignant son périmètre sur celui de la direction dans laquelle j'étais devenu chef de service administratif et financier, ma fonction ne requérait plus de coordination et d'animation de synthèse. Elle s'en est trouvée appauvrie. J'en ai retrouvé la plénitude et la richesse comme responsable d'un programme transversal qui irrigue toutes les directions et services déconcentrés.

En revanche, c'est en tant que SGPROG que j'ai pu expérimenter la mise en place de la notion de programmation par activité, qui a été l'occasion de faire évoluer la géographie et la nomenclature des BOP et UO dont j'avais la charge de suivi, dans un travail de clarification et de synthèse interrogeant la stratégie de nos interventions qui a été ressentie de manière assez positive par les services.

Par ailleurs, la notion de fongibilité s'est avérée un outil extrêmement puissant de travail budgétaire, à condition de l'accompagner d'un corollaire qui est vite devenu indispensable : une analyse des risques et de la soutenabilité, qui s'est matérialisée dans le développement du contrôle budgétaire.

Celui-ci a pu s'implanter de manière assez efficace au sein du ministère de la Culture grâce à l'impulsion de son service financier, ce qui a permis le développement d'une expérimentation de contrôle financier allégé : mise en place d'un seuil de dépenses pour le visa du contrôleur, contrôle de l'évolution de la programmation dans un comité financier associant les responsables de programme autour du secrétaire général avec la participation du contrôleur, définition des rôles de chacun pour une meilleure fluidité de la chaîne de la dépense.

B. Les évolutions du rôle d'ordonnateur ont été mesurées mais réelles

Alors même que cette fonction se développait toujours dans le contexte de l'ordonnance de 1962, le contrôleur financier

ministériel prenait en charge le suivi comptable par la mise en place d'une cellule associée. Toute la chaîne dépend désormais de lui. De même, le contrôle financier des établissements était en grande partie unifié (à quelques exceptions près portant sur les établissements établis en région et sur un ensemble d'établissements présents sur le site de la Villette, et sur l'audiovisuel rattaché plus récemment à la Culture). Il dispose donc désormais d'une vision d'ensemble beaucoup plus large et éclairante de plus de 80 % des dépenses de la mission Culture, ce qui donne beaucoup plus de pertinence et de recul à sa fonction. Il couvre toute la chaîne de la dépense et dispose d'outils beaucoup plus diversifiés et adéquats pour apprécier la soutenabilité des dépenses.

Second point, l'introduction d'un nouveau logiciel comptable, dont on a beaucoup parlé et qui porte un nom culturel (Chorus) a obligé en raison de la réduction du nombre de licences octroyées aux ministères à renforcer la professionnalisation de la fonction comptable. Parfois opérée dans la douleur en tout cas la première année d'exercice, souvent confondue avec la RGPP, elle a obligé à une réflexion approfondie sur l'organisation de la chaîne comptable. Si celle-ci n'est pas finie car toutes les fonctionnalités et simplifications possibles ne sont pas encore en place, ce « choc chorus » a obligé à une réflexion profonde pour bien distinguer les rôles et les fonctions, pour travailler plus en profondeur sur les délais de paiements et sur les procédures. Ainsi, une réflexion importante a été menée dans les services financiers du ministère pour refondre et alléger la procédure de bons de commandes et de constatation du service fait.

Dernier point, le développement de la LOLF a fait émerger de nouvelles notions : celle de reste à payer et de charges à payer, dépassant la seule logique des AE et des CP. Celle de risque, matérialisée dans un logiciel au nom poétique : Orchidée.

En synthèse de ces évolutions, le développement du contrôle budgétaire s'est accompagné inévitablement de l'essor du contrôle interne et de la qualité comptables : cartographie des risques, plan d'action ministériel pour les réduire. La convergence de leurs logiques s'est traduite au ministère dans leur réunion dans une même cellule en charge du contrôle interne financier. La responsabilité de l'ordonnateur s'est ainsi infléchie, l'obligeant à une réflexion plus approfondie sur l'ensemble des dépenses dont il est responsable et sur leur soutenabilité de long terme. Ainsi, le développement d'un suivi beaucoup plus fin des dépenses de personnel (titre 2) s'accompagne inéluctablement d'une réflexion qui doit encore s'étoffer sur la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC).

C. Les opportunités manquées et les difficultés

Elles peuvent varier selon les ministères et leurs logiques de dépenses.

Mon expérience m'en fait voir trois principales.

La première est que le pari de la performance n'a été que très partiellement tenu. Les indicateurs associés à chaque programme, s'ils étaient parfois trop nombreux et complexes et ont été heureusement clarifiés et simplifiés, ne sont à mon sens pas vraiment vécus comme des outils de gestion et de réflexion sur leur politiques par les responsables de programme. Ils mélangent des logiques de suivi de la gestion, de contrôle de

la gestion, et d'impact des politiques publiques. Ils n'ont pas permis d'introduire une logique d'évaluation continue des politiques publiques. On peut ajouter que la Comptabilité d'Analyse des Coûts (CAC) qui est une forme de comptabilité analytique budgétaire n'a pas dépassé le stade des bureaux budgétaires pour devenir un véritable outil de réflexion à la fois stratégique et opérationnel, associé à un contrôle de gestion performant.

La seconde découle de la première. Les BOP (budgets opérationnels de Programme) étaient censés être de vrais documents de gestion pour l'ensemble des ordonnateurs associés à un programme. À la fois SGPROG et RBOP sur 3 programmes dont celui dont j'avais la charge, je me souviens avoir élaboré mes premiers BOP en 2007 en essayant de traduire cette logique dans les faits : programmation associée à une analyse stratégique et à des indicateurs de suivi spécifiques. La lourdeur de la tâche et le peu d'intérêt qu'elle a suscité m'a vite arrêté dans cet élan. Toutefois, la procédure budgétaire développée avec les services déconcentrés mise en place et affinée depuis maintenant 6 ans se rapproche beaucoup plus de cette logique responsabilisante pour les ordonnateurs.

La troisième porte sur l'appréciation de la soutenabilité globale des dépenses pour le ministre. La fragmentation de son budget en plusieurs programmes, voire en plusieurs missions, amène certes une responsabilité accrue des ordonnateurs délégués que sont les responsables de programme et de toute la chaîne qui en découle (BOP, UO, opérateurs). Mais elle ne facilite pas la synthèse budgétaire en amont au moment de la préparation de la loi de finance, et en aval au moment de son exécution. Logiquement, la multiplication des responsables dilue les responsabilités. Elle accroît le besoin de synthèse sans lui donner tous les outils suffisants pour s'exercer, alors que les outils analytiques sont nombreux et plutôt efficaces. Ainsi, la fragmentation de la logique de suivi par titres et catégories rend difficile l'appréciation globale de la soutenabilité par natures de dépenses. Dans un ministère dont 40 % des dépenses sont portées par des opérateurs, cela est particulièrement manifeste et oblige à développer des outils de tutelle et de suivi qui ne sont pas encore suffisamment en place, même si leurs prémisses existent.

III. Les perspectives offertes par le DGBCP : synthèse et concrétisation des avancées constatées, nouvelles pistes d'action

Au ministère de la Culture, les évolutions engagées prédisent une acclimatation assez aisée du DGBCP en administration centrale et dans les services à compétence nationale. Mise en place du contrôle budgétaire et développement de la qualité comptable, développement de la programmation par activités, expérimentation d'une logique nouvelle de relation et de

dialogue avec le contrôleur budgétaire et le comptable ministériel en sont les illustrations. Les perspectives ouvertes en matière de dématérialisation, de monétique, de mise en place de contrôle hiérarchisé et partenarial sont des pistes pour lesquelles il semble assez bien préparé.

Il conviendra toutefois de préciser et hiérarchiser les sources et les modalités de contrôle dans un dispositif continu et fluide, pour éviter les redondances qui épuisent les services. Le développement d'un audit interne ne doit pas doubler avec d'autres procédures et doit être abordé avec pragmatisme, pour ne pas épuiser les ordonnateurs en les soumettant à d'incessantes sollicitations et justifications. La montée en puissance de la compétence des services comptables près de l'ordonnateur devra s'accompagner d'une reconnaissance plus que symbolique.

Les défis à relever portent sur les organismes, sur la fonction de synthèse et sur le développement d'une comptabilité d'analyse des coûts et d'une comptabilité analytique.

Pour ce qui concerne les organismes, les exigences s'accroissent à juste titre, tout en introduisant enfin la logique pluriannuelle dans le suivi des dépenses d'investissement. Il conviendra au moins dans un premier temps de proportionner les injonctions dans le développement d'une comptabilité budgétaire, dans la certification et le rendu plus précoce des comptes, à leur capacité à y répondre.

Pour ce qui concerne la fonction de synthèse (le RFFIM) elle sera d'autant mieux acceptée qu'elle s'exerce dans un contexte de contrainte budgétaire aiguë, mais elle se heurtera nécessairement à des résistances des RPROG. Elle nécessitera donc le développement d'un dialogue approfondi, dont les bases sont posées au ministère de la culture et de la communication dans une réunion hebdomadaire des secrétaires généraux de programme, associant toujours le bureau du budget et de la synthèse, en tant que de besoin les bureaux en charge des opérateurs et de la qualité comptable.

Pour ce qui relève enfin de la comptabilité d'analyse des coûts et de la comptabilité analytique, c'est une entreprise à peine ébauchée et peu vécue par les ordonnateurs comme un outil de gestion et de restitution utile et efficace. C'est probablement le défi le plus ardu, qui doit être accompagné d'une réflexion renouvelée sur la performance et le contrôle de gestion.

En conclusion de cet itinéraire, il faut saluer le remarquable effort de synthèse du DGBCP, et souhaiter qu'il soit, comme son prédécesseur, assez robuste pour résister plusieurs décennies à l'activité administrative. Cela sera possible si sa mise en œuvre est progressive, pragmatique, et souple. Si « l'argent brûle les doigts de ceux qui le manipulent », la raréfaction des ressources budgétaires et la nécessité d'alléger la charge des prélèvements pesant sur nos concitoyens doit nous inciter à en tirer, ordonnateurs comme comptables, le meilleur parti. ■

Michel PRADA

Président du Conseil de
normalisation des comptes publics

Marie-Pierre CALMEL

Secrétaire générale du Conseil de
normalisation des comptes publics

Le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a été créé par la loi de finances rectificative pour 2008¹ dans le contexte de la réforme du Conseil national de la comptabilité (CNC) qui rendait, depuis 1947, un avis au gouvernement sur les normes comptables applicables à toutes les entités, publiques ou privées, tenues d'établir des comptes annuels. Dans un environnement marqué par la profonde évolution des normes applicables aux entreprises, la création de l'Autorité des normes comptables, centrée sur les entreprises et le secteur privé en général, rendait nécessaire, comme dans beaucoup de pays comparables, l'institution d'un organisme compétent pour le secteur public non marchand, financé essentiellement par des prélèvements obligatoires (État et établissements publics, collectivités locales, organismes de sécurité sociale). Le CNOCP, qui a pris la suite du Comité des normes de comptabilité publique institué en 2002 et compétent pour le seul État, a ainsi été logiquement rattaché au Ministre chargé du budget et des comptes publics. C'est à lui, et aux Ministres compétents, qu'il rend ses avis dont l'application requiert la prise d'arrêtés ministériels ad hoc. Il a été installé le 7 septembre 2009.

Le CNOCP est composé d'un Collège de dix-huit membres. Il comporte trois Commissions spécialisées (État et organismes dépendant de l'État, collectivités territoriales et établissements publics locaux, sécurité sociale et organismes assimilés), présidées par l'un de ses membres, et composées d'environ vingt membres chacune. Il comporte également un Comité consultatif d'orientation composé de vingt-et-une personnalités d'origines diverses.

Depuis l'installation du Conseil, se multiplient les demandes d'avis liées, d'une part, à la montée en puissance du processus de certification des comptes des entités du secteur public par la Cour des comptes et les professionnels comptables, et, d'autre part, au souhait de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la direction du budget notamment de définir un référentiel de comptabilité générale pour les établissements publics en cohérence avec les règles applicables à l'État. À ce jour, plus de 250 réunions se sont déjà tenues. Le Conseil a rendu plus d'une vingtaine d'avis concernant des dispositions normatives, a été consulté sur huit projets de textes réglementaires (dont le décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique) et a répondu à

une quinzaine de consultations du normalisateur comptable international (l'IPSAS Board²). Le Conseil mobilise aujourd'hui plus de 250 personnes qui participent aux groupes de travail et aux différentes instances.

Les enjeux d'une comptabilité générale pour les entités du secteur public

La démarche normalisatrice du CNOCP s'inscrit dans la logique de modernisation consacrée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Elle est fondée sur les principes de comptabilité d'exercice, et combine à la fois la référence aux normes applicables aux entreprises et la prise en compte des spécificités du secteur public. Le passage à la comptabilité patrimoniale, à partir du milieu des années 1990, et, surtout, la réforme consécutive à la LOLF, ont marqué le début d'une véritable révolution comptable dont le CNOCP doit proposer le cadre normatif, et qui affecte, par delà l'État, l'ensemble du secteur public non marchand.

La loi dispose que les comptes de l'État doivent être tenus selon des principes et des normes aussi proches que possible de ceux des entreprises, sous réserve de la spécificité de la puissance publique, la référence au secteur productif constituant en effet un levier de modernisation et de dynamisme incontestable. L'avancée consacrée par la LOLF pour l'État se traduit aujourd'hui par la modernisation des textes visant les autres entités publiques, avec notamment la publication du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique. Le Conseil a examiné le projet de texte en octobre 2011 et a rendu un avis favorable, ce projet consacrant le rôle de la comptabilité générale pour les entités du secteur public, en la dissociant de la comptabilité budgétaire. Il s'agit là d'une évolution bienvenue.

Il apparaît, cependant, que la spécificité du secteur public non marchand l'emporte de beaucoup, sur les points les plus fondateurs et les plus importants, sur sa parenté avec l'entreprise. Il n'y a pas de rattachement des produits aux charges. La notion de profit est absente. La souveraineté s'exerce au lieu du contrat, sauf exception. Une proportion majoritaire de l'action publique consiste en prestations sans contrepartie (l'enseignement, la défense, la sécurité...) et en transferts (allocation et subventions diverses). Le principal actif de l'État est sa capacité à lever l'impôt mais il est difficilement évaluable. Quant au domaine public, il est en principe inaliénable.

Il résulte de cette spécificité que le but même de la comptabilité n'est pas identique à celui de l'entreprise et que le champ de ce qui doit être comptabilisé n'est pas toujours comparable.

¹ Article 136 de la loi de finances pour 2008 modifié par l'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008

² IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board

L'état d'avancement des travaux du Conseil

Concernant l'État, les premiers travaux d'organisation du système comptable applicable à l'État datant d'une quinzaine d'années, le processus est maintenant dans une phase assez avancée et le corps de normes comptables applicables, le Recueil des normes comptables de l'État, est, à ce jour, globalement complet, après l'adoption récente d'avis aux enjeux importants (interventions et transferts).

S'agissant des établissements publics, la réforme sur la gestion budgétaire et comptable publique a été anticipée dès 2011, le Conseil ayant alors dès l'année dernière engagé des travaux visant à harmoniser les référentiels comptables des établissements publics. Le travail se concentre sur les établissements publics nationaux dans un premier temps. Il s'agit d'abandonner progressivement le système où chaque type d'établissement dispose de sa propre instruction comptable, pour construire un recueil de normes comptables pour l'ensemble de ces établissements, sur un modèle de recueil de normes similaire à celui de l'État. Ces travaux ont débuté, et le Conseil s'est inscrit dans une logique où chaque avis publié a un périmètre d'application le plus large possible. On pense notamment aux derniers avis publiés sur les concessions – PPP, les valeurs d'entrée, les corrections d'erreurs ou les biens historiques et culturels dont les dispositions s'appliquent à toutes les entités du secteur public. Par ailleurs, la publication envisagée de futurs comptes combinés de l'État avec ses dépendances (établissements publics, etc.), sur un périmètre « État-opérateurs », nécessitera également dans les années à venir de définir des conventions comptables pour l'élaboration de tels comptes.

Concernant la sécurité sociale, le Conseil est confronté à des questions difficiles. La première question concerne la portée des règles constitutionnelles et organiques relatives à l'équilibre annuel des régimes de sécurité sociale, règles qui sous-tendent l'élaboration des lois de financement annuelles et qui déterminent la nature et la portée des « obligations » associées aux prestations sociales. La seconde question porte sur la détermination de l'entité qui porte l'engagement dans un cadre juridique où les régimes de sécurité sociale sont dépourvus de la personnalité morale à l'inverse des organismes qui les gèrent. Il convient, en conséquence, de s'interroger sur l'entité qui se trouve engagée. Cette question prend tout son sens dès lors que l'on a à l'esprit les enjeux financiers considérables attachés à ces questions.

Enfin, concernant le secteur local, alors que les entités de ce secteur ont été les premières entités publiques à adopter les règles de comptabilité générale d'exercice, leur système budgétaire et comptable apparaît aujourd'hui d'une extrême complexité, notamment en raison des liens étroits d'interdépendance existant entre budget et comptabilité, et des possibles conséquences fiscales de certains enregistrements comptables. Sans remettre en cause le bien-fondé de la règle vertueuse de l'équilibre budgétaire, des techniques ont donc été imaginées par les concepteurs de ce système afin de contourner les conséquences budgétaires et fiscales engendrées par les écritures comptables, telle la « neutralisation budgétaire » consistant par exemple à annuler des écritures de charges, ou encore l'absence d'enregistrement de certaines opérations (absence d'amortissement ou de dépréciation des actifs). Mais ces pratiques rendent la lecture des comptes des collectivités territoriales complexe, affectent la fidélité de leur image, et ne permettent pas de connaître aisément leur situation financière. Le Conseil de normalisation des comptes publics a identifié cette difficulté qui ne lui permet pas d'exercer pleinement sa mission de normalisateur et s'attache à y apporter des réponses appropriées en liaison avec les parties concernées.

Les enjeux de la normalisation comptable internationale

Enfin, en raison de la crise des finances publiques dans nombre de pays, la problématique d'une normalisation internationale de la comptabilité publique se pose avec une urgence nouvelle et soulève plusieurs questions délicates. On assiste ainsi, depuis environ dix-huit mois, à une double évolution qui appelle une attention particulière et la conduite de réflexions approfondies.

Au niveau international, l'IPSAS Board créé par l'IFAC (International Federation of Accountants) dans les années 80, souhaite affirmer sa suprématie et étendre son influence. Mais l'IPSAS Board ne dispose, à ce jour, ni de la légitimité politique, ni de la gouvernance qui lui permettent de remplir le rôle de normalisateur de la comptabilité des États. Son utilité intrinsèque n'est pas en cause, pas plus que la bonne volonté et l'engagement de ses membres (la France y est d'ailleurs traditionnellement représentée par un magistrat de la Cour des comptes) et le CNOCP, comme d'autres normalisateurs nationaux, prend en considération ses travaux et répond à ses consultations. Mais l'orientation actuelle de l'IPSAS Board, fortement imprégnée par la doctrine de la référence au marché, comme son mode de fonctionnement, ne permettent pas de soutenir, en l'état, la démarche qui en ferait un normalisateur reconnu. Le Conseil a ainsi fait connaître sa position, dans le cadre de consultations internationales, et doit être attentif aux développements en cours, notamment en ce qui concerne la supervision, la gouvernance et l'orientation conceptuelle de l'IPSAS Board.

Au niveau européen, en raison de la crise de l'eurozone et en l'absence de dispositif harmonisé en matière de gestion financière publique, la directive du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires européens a engagé un processus de modernisation et d'harmonisation des cadres comptables applicables au secteur public. Confiée à Eurostat, cette démarche s'appuie sur « l'évaluation de l'adéquation, pour les États Membres, des normes comptables internationales pour le secteur public ». En référence aux remarques précédentes, la question est ainsi posée de la pertinence du référentiel et du dispositif des IPSAS. Les autorités françaises ont réagi de manière unanime et concertée sur ce sujet et le CNOCP apportera un concours actif aux travaux de la Commission européenne en la matière.

Sur le fond, la France soutient la démarche vers l'adoption d'un système de comptabilité, d'exercice (« accrual accounting ») qui vise à enregistrer les droits et obligations des entités publiques et à dépasser la seule comptabilité « de caisse », tout en organisant l'articulation des comptes avec les instruments d'analyse budgétaire et macroéconomique de la soutenabilité des politiques publiques.

En revanche, il convient de rester attentif à la prise en compte de la spécificité de la gestion publique, au respect des compétences respectives des normalisateurs comptables et des autres intervenants et à la question de la légitimité du processus de normalisation qui peut, au demeurant, associer une démarche européenne avec une démarche internationale correctement réformée.

La France n'a, en tout état de cause, et compte tenu des progrès accomplis depuis plusieurs années, tant au plan des normes en vigueur qu'au regard de la qualité des dispositifs de production et de certification des comptes publics, pas à rougir de la comparaison avec ses principaux partenaires et se doit de contribuer activement au progrès de la normalisation européenne et internationale que le mouvement de globalisation des économies rend désormais incontournable. ■

Améziane MEDJDOUB

Administrateur civil hors classe

Expert de haut niveau

Responsable de la mission "Révision du RGCP"

DGFIP

Service comptable de l'État

Le comptable public, garant de la qualité des comptes (Décret du 7 novembre 2012)

Historiquement cantonné au contrôle de la régularité des opérations de dépenses et de recettes ainsi qu'au maniement des fonds publics, le comptable public de l'État se voit reconnaître, depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, un rôle majeur dans la tenue des comptabilités publiques et la qualité de l'information financière.

L'article 31 de la loi organique du 1^{er} août 2001 confère, à cet égard, au comptable public de l'État un rôle de garant du respect des principes et règles de tenue des comptabilités en lui confiant la charge de veiller notamment à la sincérité des enregistrements comptables et à la bonne application des procédures, sans pour autant que cette obligation interfère dans le champ de sa responsabilité personnelle et pécuniaire qui demeure cantonné au périmètre des missions et des actes défini par l'article 60 de la loi de 1963.

L'article 47-2, issu de la révision constitutionnelle de 2008, a élargi cette exigence de qualité comptable à l'ensemble des comptes des administrations publiques constituées de l'État, du secteur public local et hospitalier et des autres établissements et organismes publics majoritairement financés sur des fonds publics, en prescrivant 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 ».

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique s'inscrit donc pleinement dans cette évolution du cadre conceptuel de la gestion des finances publiques.

Outre la définition d'un nouveau champ d'application de la comptabilité publique adossé au périmètre des administrations

publiques, la réforme s'attache à décrire les objectifs et les principes de qualité comptables prescrits par les autorités en charge de la normalisation des comptes. Il met en place une nouvelle architecture comptable en déclinant les différentes comptabilités dont la tenue incombe, selon des formes adaptées et les besoins qui leur sont propres, à chacune des catégories de personnes morales entrant dans le champ du décret.

La qualité comptable devient ainsi une exigence qui irrigue l'ensemble des administrations publiques. Cette obligation trouve toute sa signification dans la tenue de la comptabilité générale, véritable clé de voûte de l'architecture des comptes, où le rôle du comptable public est prépondérant. Aux termes du décret, la comptabilité générale « retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile. Elle inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés ».

Le décret conforte le principe d'homogénéité des normes applicables aux comptabilités françaises en transposant, à l'ensemble des personnes morales entrant dans le nouveau champ de la comptabilité publique, la disposition, reprise de la

LOLF, suivant laquelle les règles de comptabilité générale applicables à ces personnes ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action.

Cette évolution de la comptabilité générale vers une approche plus exigeante des comptes en termes d'exhaustivité, d'image fidèle et de qualité comptable conforte le statut du comptable public qui devient ainsi un acteur majeur à la fois dans le processus de production des comptes mais également dans le domaine de la diffusion et de la valorisation de l'information comptable.

Dans l'exercice de sa mission, le comptable public peut s'appuyer sur un certain nombre d'outils juridiques et de dispositifs rénovés d'organisation de la chaîne comptable.

Le décret donne ainsi une assise juridique aux méthodes sélectives de contrôle, proportionné aux enjeux et aux risques, avec l'introduction du contrôle hiérarchisé et du contrôle partenarial de la dépense qui vient consolider une pratique, par ailleurs, largement éprouvée dans les services.

Il offre un cadre juridique actualisé aux nouveaux outils de gestion intégrée des flux appliqué aux procédures dématérialisées d'établissement, de conservation et de transmission des documents de comptabilité et des pièces justificatives ainsi qu'à la monétique.

Il consacre la mise en place, sous l'autorité du comptable et pour l'ensemble des entités soumises au champ d'application,

de l'organisation de la chaîne de la dépense en mode facturier, aujourd'hui déployé dans le réseau comptable de l'État, qui permet de réduire les délais globaux de paiements en contribuant, grâce à la centralisation des factures, à une plus grande fiabilisation de la chaîne des paiements.

Enfin, pour l'État ainsi que pour les organismes relevant de sa tutelle financière, le décret prescrit la mise en place d'un dispositif de contrôle interne comptable permettant, dans le cadre d'une fonction partagée avec l'ordonnateur en charge du contrôle interne budgétaire, de s'assurer de la fiabilité et de la qualité des comptes.

Le contrôle interne comptable qui s'opère sur l'ensemble de la chaîne de la dépense, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable, consacre ainsi l'élargissement du champ d'investigation du comptable public aux opérations initiées par l'ordonnateur, en lui ouvrant notamment, en cas de détection d'une irrégularité affectant une écriture portant sur l'engagement comptable, la possibilité de la rectifier.

Placé au cœur du processus de gestion budgétaire et comptable publique et participant à la maîtrise des risques financiers de l'organisation, le comptable public, appuyé sur les garanties d'indépendance et un régime de responsabilité exorbitant du droit commun adossé à son statut, a vu, en moins d'une décennie, ses fonctions passer du rôle de simple teneur des comptes à celui d'expert des comptes publics. ■

Danièle LAMARQUE

Conseillère maître, Présidente de la Chambre régionale
des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur

La réforme de la responsabilité du comptable public : une clarification nécessaire

La réforme du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics qui résulte de la loi du 28 décembre 2011 introduit des inflexions significatives dans la relation multiséculaire¹ entre le juge des comptes et les comptables publics. Elle est l'aboutissement d'un processus de réforme et d'une évolution jurisprudentielle qui ont mis en évidence l'ambiguïté de la notion de responsabilité, partagée entre les deux logiques de la réparation et de la sanction. Elle invite à s'interroger sur le contenu et la portée des contrôles exercés par le comptable. Au-delà des innovations qu'introduit la réforme, comme la référence explicite au contrôle sélectif des dépenses, le nouveau dispositif a le mérite de rappeler et de clarifier les principes de base du régime très original de la responsabilité des comptables.

I. Réparation ou sanction ?

La mise en cause de la responsabilité du comptable pour manquement à ses obligations de contrôle de la dépense ou de recouvrement des recettes emprunte à deux mécanismes : d'une part, la réparation d'un préjudice; de l'autre, la sanction d'une défaillance. Ces deux dimensions sont habituellement distinctes : l'une débouche sur une indemnisation, l'autre sur une pénalité. Le débet au contraire, mêle l'une et l'autre². Sans les séparer totalement, la réforme de 2011 en précise plus clairement les mécanismes.

¹ La logique et les fondements de ce dispositif remontent au XIX^e siècle et plus précisément à la Restauration.

² Au Portugal, où l'institution supérieure de contrôle a comme en France un statut juridictionnel, le Tribunal de Contas prononce des jugements qui imposent soit une condamnation pécuniaire du fait du préjudice subi par la personne publique (« action en réintégration »), soit une amende.

1. La réparation du préjudice subi par l'organisme public du fait du comptable

Le débet constate qu'un organisme a subi un préjudice financier et met à la charge du comptable responsable la réparation de ce préjudice. Il vise donc à « rétablir le compte » de l'organisme lésé.

L'article 90 de la loi du 28 décembre 2011 confirme ce principe, et reprend l'énumération des différents cas de préjudices résultant d'une défaillance du comptable. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables est engagée dès lors que l'organisme public dont ils tiennent les comptes supporte, de leur fait, une perte ou un préjudice se traduisant dans les comptes : déficit ou manquant en monnaie ou en valeur, recette non recouvrée, dépense irrégulièrement payée, indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers, rétribution d'un commis d'office pour produire les comptes.

Le débet constate ce préjudice et en impose la réparation au comptable, pour le même montant. Cette constatation « porte sur une situation objective, qui affecte directement le compte, et qui n'implique pas d'appréciation du comportement personnel du comptable »³. Le montant du débet (égal aux mandats fautifs ou aux titres non recouverts) peut donc s'élever à quelques centaines et plusieurs millions d'euros, selon le type d'opérations en cause et la longueur de la période retenue. Il n'est représentatif ni du poids financier de l'organisme, ni de la compétence professionnelle du comptable, ni de la politique juridictionnelle des juridictions financières ; il n'a d'ailleurs pas été retenu comme indicateur de performance dans le programme 164 consacré, dans le cadre de la LOLF, à la Cour et aux chambres régionales et territoriales des comptes.

Cette dimension objective demeure inchangée dans le régime issu de la loi de 2011.

La prise en charge de la réparation

Le comptable déclaré débiteur *envers l'organisme public* doit verser dans la caisse publique, sur ses deniers personnels, une somme égale au manquant constaté. Cette disposition, qui introduit une responsabilité quasi civile du comptable, peut paraître aberrante, et serait en l'état de nature à décourager toute vocation à l'exercice du métier de comptable, à moins de vouloir restaurer le système de la ferme heureusement révolu ; elle a cependant deux correctifs : le cautionnement, et la remise gracieuse par le ministre des finances. Le cautionnement, obligatoire, garantit les intérêts de l'État ; il est mutualisé depuis 1908 par l'Association française de cautionnement mutuel. Quant à la remise gracieuse, elle n'a cessé de faire débat, un débat qui s'est exacerbé dans les années récentes.

La remise gracieuse du débet par le ministre chargé du budget conduit à en faire supporter la charge à l'organisme public victime du dommage ; il n'obtient donc pas réparation de son préjudice. Jusqu'à quel point et sous quelles conditions l'État assume-t-il la responsabilité des erreurs commises par un fonctionnaire placé sous son autorité ? Les modalités d'apurement des débetts sont fixées par le décret du 5 mars 2008⁴, modifié par le décret du 10 décembre 2012, qui établit que les sommes allouées en remise gracieuse sont supportées par le budget de l'organisme public intéressé. Toutefois, elles sont supportées par le budget de l'État dans deux cas : d'une part, lorsque le comptable de l'organisme public est un comptable

public de l'État ou d'un établissement public local d'enseignement, sauf si le débet affecte le service d'un régisseur ou résulte de pièces irrégulièrement établies ou visées par l'ordonnateur⁵ ; d'autre part, lorsque le comptable est mis en débet à raison d'une dépense irrégulièrement payée du fait d'une absence des contrôles prévus par la réglementation, lorsque cette absence de contrôles résulte du *plan de contrôle hiérarchisé* approuvé par le ministre chargé du budget. Ces plans de contrôle sont en effet arrêtés en accord entre le comptable et sa hiérarchie, qui en assume donc naturellement les risques.

La Cour des comptes a eu l'occasion de rappeler cette condition, en relevant qu'un projet de décision de remise gracieuse imputant la dépense correspondante dans la comptabilité de l'organisme ne se fondait pas sur l'existence d'un plan de contrôle hiérarchisé liant le comptable ; la Cour faisait ainsi la distinction entre un plan de contrôle arrêté par la trésorerie générale, et un plan arrêté par le ministre chargé du budget⁶.

Dans le cas où la somme allouée en remise est supportée par un organisme public autre que l'État, par exemple une collectivité locale, le ministre, après avis de l'organisme intéressé, ne peut accorder une remise supérieure à celle acceptée par celui-ci. Les collectivités locales ont toutefois généralement obtenu le reversement des débetts juridictionnels prononcés envers les comptables publics teneurs de leurs comptes.

Enfin les recouvrements éventuellement opérés viennent rembourser en priorité l'organisme public, et le comptable pour le surplus.

Ces dispositifs visent donc avant tout à organiser la prise en charge, par le budget de l'organisme intéressé ou celui de l'État, du débet par lequel le juge constate un préjudice financier. La remise gracieuse opère le transfert de la dette personnelle du comptable vers une personne publique ; quant à la somme laissée à la charge du comptable, elle pourrait donc être simplement analysée dans ce cadre comme une sanction imposée par sa hiérarchie, dans un contexte managérial, pour manquement à ses obligations professionnelles. Il convient d'ailleurs de rappeler que le débet peut aussi bien être administratif, que juridictionnel.

Quelle réparation en l'absence de préjudice ?

La notion de réparation perd évidemment tout son sens si le préjudice est absent, ou ne peut être quantifié⁷. Dans tous les colloques⁸ ou publications consacrés au thème de leur responsabilité, les comptables supérieurs ou leurs représentants n'ont cessé de dénoncer les débetts dits « sans préjudice » prononcés par les juridictions financières pour des irrégularités sans incidence financière. Les comptables mis en débet font valoir le même argument, lors des audiences publiques instituées par

³ James Charrier, *La responsabilité du comptable public*, in *La comptabilité publique, continuité et modernité*, Colloque tenu à Bercy les 25 et 26 novembre 1993, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Paris, 1995.

⁴ Décret n° 2008-228 relatif à la constatation et à l'apurement des débetts des comptables publics et assimilés, abrogeant le décret du 29 septembre 1964, modifié par le décret n° 2012-1387 du 10 décembre 2012.

⁵ Dans ce cas, le décret de 1964 prévoyait que le ministre des finances décide, pour chaque cas, la fraction de la décharge ou de la remise gracieuse prise en charge par l'État.

⁶ Avis sur un projet d'arrêté portant remise gracieuse d'un débet prononcé par un jugement du 18 décembre 2008 de la chambre régionale de Picardie (communauté de communes de la vallée de l'Oise, paiement d'indemnités pour 39 692,68 €).

⁷ La « perte de chance » liée par exemple au gain qui aurait résulté d'une mise en concurrence dans un marché public, ne peut être évaluée.

⁸ Par exemple, Georges Picavet et Olivier Jannin au colloque de Bercy des 25 et 26 novembre 1993 (*La comptabilité publique, continuité et modernité*). Jean Bassères au colloque organisé par la Cour des comptes au Conseil économique et social les 5 et 6 avril 2005 (*Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme*).

la réforme des procédures de 2008. Tous relèvent l'enrichissement sans cause de l'organisme public, qui se trouve indemnisé pour un préjudice qu'il n'a pas subi.

La réforme de décembre 2011 distingue désormais explicitement le cas où le manquement du comptable à ses obligations a causé un préjudice financier, qui continue de donner lieu à un débet, et les autres cas, pour lesquels le comptable devra s'acquitter de la « somme » que pourra fixer le juge des comptes dans une échelle proportionnelle au cautionnement du poste.

Cette distinction a le mérite de clarifier les régimes de la réparation et de la sanction, une distinction connue des institutions supérieures de contrôle européennes ayant, comme la France, un statut juridictionnel.⁹

Mais dans les deux cas, force est de constater que le fait même qu'une somme soit laissée à la charge du comptable, maintient la dimension de sanction attachée à la mise en cause de sa responsabilité.

2. La sanction de la défaillance du comptable

Il est difficile d'imaginer qu'une décision juridictionnelle enjoignant à un fonctionnaire de rembourser des sommes importantes, sur ses propres deniers, à la collectivité où il exerce ses fonctions, ne constitue pas, par elle-même, une sanction. Le débet a donc bien toujours un caractère pénalisant, à la fois symboliquement (il est vécu par le comptable comme une mise en cause professionnelle¹⁰) et financièrement : les comptables contractent généralement une assurance pour le remboursement de la somme laissée éventuellement à leur charge, mais supportent une franchise variable selon leur grade. Si la cotisation à l'Association française de cautionnement mutuel est modérée (une centaine d'euros en moyenne), les comptables assument donc bien personnellement, du fait de leur mise en débet, des charges non négligeables.

Cette dimension de sanction a été confirmée par la réforme de la procédure juridictionnelle introduite par la loi du 28 octobre 2008, qui a tiré les conséquences de l'arrêt Martinie du 12 avril 2006, par lequel la Cour européenne des droits de l'homme imposait aux juridictions financières de mettre en conformité le jugement des comptes patents¹¹ avec les exigences du « procès équitable » fixées par l'article 6-1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Ces dispositions, confirmées par la jurisprudence du Conseil d'État, se sont traduites par une « judiciarisation » très nette de la procédure des juridictions financières.

⁹ Stéphanie Flizot, *La mise en jeu de la responsabilité financière des gestionnaires publics en Espagne, en Grèce, en Italie et au Portugal : un exemple pour la France ?*, Revue française des finances publiques, n° 92, novembre 2005, Paris, 2005, pp. 215 à 222.

¹⁰ « Un comptable vit toujours le débet juridictionnel comme un échec du contrôle dont il est en charge, et ses collaborateurs ont le souci d'éviter la mise en cause de leur « patron » (Jean Bassères, *L'avenir du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics : le point de vue du directeur général de la comptabilité publique*, in *Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme*, Actes du colloque des 5 et 6 avril 2005, Revue française de finances publiques n° 92, novembre 2005 Paris, 2005, pp.163 à 169.

¹¹ La gestion de fait y était déjà soumise.

Cette évolution est également cohérente avec le développement de la responsabilité managériale des gestionnaires publics introduite, notamment, par la LOLF, ainsi qu'avec les attentes des citoyens, de plus en plus sensibles à la probité des agents publics. Mention doit être faite à ce propos de « l'autre réforme » de la responsabilité des gestionnaires publics, celle de l'élargissement aux élus de la compétence de la Cour de discipline budgétaire et financière, encore inaboutie ; mais tel n'est pas l'objet de cet article.

La remise gracieuse des débet

L'importance des sommes éventuellement en jeu exclut que le débet soit mis à la charge exclusive du comptable, au risque d'accroître les cautionnements et les primes d'assurance qu'il doit assumer pour son exercice professionnel.

Pourtant la question des remises gracieuses n'a cessé de faire débat. L'ampleur du phénomène (elles atteindraient environ 95 % des débet) a conduit à en interroger le principe même. Une critique de plus en plus vive a été adressée, par la Cour des comptes ou par des universitaires, à cette anomalie qui permet au ministre, survivance du « ministre juge », d'annuler les effets d'une décision juridictionnelle, à l'exception d'une somme laissée à la charge du comptable. C'est la raison du dispositif éphémère, en vigueur depuis la loi du 28 octobre 2008 jusqu'à celle du 28 décembre 2011, qui soumettait à l'avis consultatif de la Cour des comptes tout projet de remise gracieuse supérieur à 10 000 €. Dans les trois ans d'application de ce dispositif, on a pu d'ailleurs noter un alourdissement progressif des sommes laissées à charge.

La réforme de 2011 admet la remise gracieuse du débet dans deux cas. Le premier met fin à une situation qui était pour le moins insatisfaisante sinon injuste, de transfert de la responsabilité du comptable à ses héritiers, qui devaient répondre de ses débet devant les juridictions financières. Alors qu'en droit pénal l'action publique s'éteint par le décès, la responsabilité pécuniaire et personnelle du comptable se prescrivait en effet par trente ans à compter de la fin des fonctions, tant à l'égard du comptable que de sa succession. Ce dispositif exorbitant est heureusement abrogé par la réforme de 2011.

Le second cas de remise gracieuse totale est celui où la dépense irrégulière ne relevait pas des opérations inscrites dans le plan de contrôle sélectif des dépenses. Le comptable voit donc sa responsabilité couverte par son autorité hiérarchique qui en assume ainsi la charge à sa place. Il convient toutefois de noter que la notion de « contrôle sélectif » employée ici est plus large que celle de « contrôle hiérarchisé » qui figurait dans les textes antérieurs¹² : elle inclut le contrôle hiérarchisé, établi par le comptable en liaison avec sa hiérarchie, mais aussi le contrôle « partenarial », défini en accord avec l'ordonnateur. Il aurait donc été logique que ce dernier assume la responsabilité des défaillances du plan de contrôle qu'il a arrêté avec le comptable,

¹² Article « Sommaire » du code général des collectivités territoriales issu de l'article 2 du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007 et décret du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débet.

et que ce soit l'organisme, et non l'État, qui en supporte la charge, comme le prévoit le décret du 5 mars 2008 modifié relatif à l'apurement des débits.

La clarification des sanctions

Le nouveau dispositif apporte donc une clarification utile au régime des sanctions qui résultent de la mise en cause de la responsabilité du comptable. Le débet continue de sanctionner les manquements qui ont entraîné un préjudice financier, mais deux cas de remise gracieuse totale sont explicitement prévus ; dans les autres cas, la somme laissée à charge par le ministre est encadrée.

Dans les cas où il n'existe pas de préjudice financier, le juge des comptes peut obliger le comptable à s'acquitter d'une « somme » non rémissible qui, malgré cette formulation volontairement neutre, a bien le caractère d'une amende civile.

La référence, dans les deux cas, à une échelle établie en fonction du montant du cautionnement, donne un cadre précis aux décisions du juge.

La nouveauté réside aussi dans le caractère facultatif de la sanction prononcée par le juge (il « peut » obliger), qui ouvre tout un champ à l'appréciation du comportement du comptable et des « circonstances de l'espèce ».

Ainsi, comme une suite logique à une évolution commencée il y a plus de dix ans, le juge des comptes s'est définitivement effacé devant le juge des comptes.

II. Une nouvelle philosophie du contrôle des dépenses

La principale innovation de la réforme de 2011 est la reconnaissance officielle du contrôle sélectif des dépenses dont le respect ouvre droit à la remise gracieuse totale du débet, sous l'appréciation du juge des comptes. Ce dispositif, qui officialise une démarche commencée en 2002, modifie sensiblement la nature et la portée des contrôles du comptable comme du juge financier.

1. La rationalisation des contrôles

L'introduction il y a une dizaine d'années des dispositifs de contrôle sélectif constitue une avancée significative dans la rationalisation des contrôles exercés par les comptables publics sur les dépenses. Face à l'accroissement du nombre d'opérations, et à l'impossibilité avérée d'un contrôle exhaustif, les comptables se sont organisés pour identifier les secteurs et les types d'opérations qui, par leur nature ou leur montant, présentent des risques particuliers et justifient un contrôle plus poussé.

La définition du contrôle sélectif

Conçu puis expérimenté dès 2002, le contrôle hiérarchisé de la dépense trouve sa première définition officielle dans l'article Sommaire du CGCT issu de l'article 2 du décret du 25 mars 2007, à propos de la liste des pièces justificatives utiles pour le contrôle de la dépense.

Ce dispositif « permet au comptable de moduler ses contrôles en fonction des risques et des enjeux identifiés dans le respect des normes définies par le ministre en charge du budget. Cette modulation porte sur le moment du contrôle (contrôle *a priori* ou *a posteriori*), le champ du contrôle (contrôle exhaustif ou

par échantillon) et l'intensité des contrôles (réaliser tout ou partie des contrôles). En complément du contrôle hiérarchisé de la dépense, le comptable et l'ordonnateur peuvent convenir de mettre en place un dispositif de contrôle allégé partenarial en respectant les normes définies par le ministre en charge du budget. Dans ce cas, le comptable peut, le cas échéant, dispenser l'ordonnateur de produire les pièces justificatives selon les modalités et sous un seuil fixé par arrêté du ministre en charge du budget ».

Le contrôle hiérarchisé est également mentionné dans le décret du 5 mars 2008 modifié relatif à l'apurement des débits, comme condition permettant de transférer à l'État la prise en charge du débet.

Ces entrées discrètes et pour ainsi dire latérales dans le droit positif n'ont pas suffi à donner à la notion de contrôle hiérarchisé une base juridique assez solide pour qu'il soit pleinement reconnu par les juridictions financières comme condition exonératoire de la responsabilité du comptable. Le droit est donc resté, pendant cette période, en retard sur les pratiques.

Une évolution progressive des pratiques de contrôle

Tant dans les contrôles a priori que dans ceux des comptables, et ceux des juges financiers eux-mêmes, il y a toujours eu consensus sur les opérations ou les secteurs sensibles : marchés, subventions aux associations, régimes indemnitaires des agents... Et depuis longtemps déjà, les uns comme les autres proportionnent leurs contrôles aux risques et aux enjeux de gestion et ignorent délibérément des dépenses qui, par leur montant ou leur mode opératoire, font courir un risque limité à l'organisme en cas de paiement irrégulier. Ce « bon sens professionnel » implicite a trouvé une première traduction organisée dans des dispositifs de contrôle sélectif, contrôle hiérarchisé et contrôle partenarial, dont la mise en œuvre n'est toutefois pas encore totalement aboutie.

Du côté des juridictions financières, les contrôles ont également été proportionnés aux enjeux financiers sur la base d'une distinction entre contrôles « standardisés » et contrôles approfondis¹³, l'adoption de seuils (de contrôle ou de sanction) et la définition de thèmes de contrôle spécifiques¹⁴. Les interventions des juridictions financières n'ont toutefois que faiblement pris en compte le contrôle sélectif des comptables, soit parce qu'il n'était plus accessible, la traçabilité des contrôles n'étant assurée que pendant un an, soit parce qu'il n'avait pas de fondement juridique suffisant. Les magistrats financiers ont donc continué de sanctionner des opérations irrégulières, qu'elles entraînent ou non un préjudice financier¹⁵, sans retenir

¹³ Les contrôles juridictionnels de ce type étant généralement réalisés dans le cadre de l'examen de gestion de l'organisme.

¹⁴ Les critères de contrôle appliqués par les services des finances publiques chargés de l'apurement administratif sont du reste très proches de ceux mis en œuvre par les chambres régionales et territoriales des comptes pour le contrôle juridictionnel des comptes soumis à une approche standardisée.

¹⁵ C'est le cas, par exemple, du versement de subventions dont le montant cumulé dépasse le seuil de conventionnement de 23 000 €.

l'argument de l'application du contrôle hiérarchisé. *A contrario* toutefois, la Cour des comptes a exonéré un comptable de sa responsabilité pour des dépenses irrégulières non incluses dans l'échantillon soumis au contrôle du comptable, reconnaissant ainsi la validité du plan de contrôle ; il est vrai qu'il s'agissait de dépenses communautaires, pour lesquelles le contrôle par échantillonnage est la méthode couramment appliquée au sein de l'Union.¹⁶

Premières applications de la réforme

Les deux premiers arrêts rendus en janvier 2013 par la Cour des comptes en application du nouveau régime de responsabilité des comptables¹⁷ donnent une illustration de la jurisprudence à venir. En matière de recettes, le préjudice financier résulte de l'insuffisance de diligences du comptable et du non-recouvrement des créances ; le défaut de déclaration d'une créance au passif d'une procédure collective est constitutif d'un préjudice, sauf si l'insolvabilité du débiteur était antérieure à la prise en charge du titre de recettes. En matière de dépenses, le paiement d'un loyer sans bail ni avenant n'a pas causé de préjudice financier, puisque l'établissement a occupé les lieux ; il en est de même du règlement de subventions sans visa du contrôleur financier, ces versements résultat de délibérations du conseil d'administration et de conventions signées par l'ordonnateur. Dans un seul cas, la Cour a pris en compte le contrôle hiérarchisé de la dépense, l'opération litigieuse ne relevant pas de son champ.

Un cadre juridique explicite

L'avantage du nouveau dispositif est d'offrir un cadre juridique plus clair aux décisions juridictionnelles. Comme le précise le récent décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012, le comptable « adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget ».¹⁸ La fiction du contrôle exhaustif de la dépense s'éteint définitivement, et les limites de la responsabilité du comptable sont clairement tracées.

2. Un changement significatif dans la nature et la portée des contrôles

Le plan de contrôle précise la catégorisation des opérations « à risque » et les méthodes de contrôle qui leur sont attachées :

¹⁶ Cour des comptes, 7^{ème} chambre, 15 septembre 2011, *Agence unique de paiement*.

¹⁷ Cour des comptes, 7^{ème} ch. 9 janvier 2013, *Ecole nationale des ponts et chaussées* ; 7^{ème} ch., 29 janvier 2013, *Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres*.

¹⁸ Article 42 : Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. À cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégué en partenariat.

contrôle a priori ou a posteriori, seuil de signification retenu, contrôle exhaustif ou par échantillonnage. Défini en fonction de l'impact financier éventuel des irrégularités constatées, il exclut celles qui ne peuvent être quantifiées : le respect du plan de contrôle hiérarchisé semble en effet ne pas pouvoir être invoqué en cas de dépenses irrégulières n'ayant pas entraîné de préjudice financier, sauf à l'inclure dans l'appréciation des « circonstances de l'espèce ».

La prise en compte des risques spécifiques à chaque organisme

Plus explicite, cette méthodologie devient plus fluctuante aussi, parce que la nature et le degré du risque varient selon divers facteurs : l'organisation de l'organisme et la compétence de ses gestionnaires, l'existence et la qualité de son contrôle interne, la fiabilité de son système d'information et de gestion. C'est particulièrement le cas du contrôle partenarial défini en relation avec l'ordonnateur, puisque le contrôle du comptable dépendra des contrôles opérés par l'ordonnateur. Il ne devrait donc pas y avoir un seul, mais une pluralité de plans de contrôle issus d'une cartographie des risques propre à chaque organisme. La notion de plan « établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget » devra donc faire l'objet d'un examen attentif ; elle devra admettre, pour être pleinement efficace, une faculté d'adaptation aux caractéristiques de chaque organisme : si le cadre méthodologique doit être fixé par le ministre, sa mise en œuvre relève de la responsabilité du comptable, en partenariat avec l'ordonnateur.

L'adaptation du contrôle juridictionnel

Quelles seront les conséquences de cette évolution pour le contrôle externe de la régularité des dépenses ? Le juge des comptes, à qui il revient d'apprécier le respect des règles de contrôle sélectif, devra être à même de vérifier l'existence et la correcte application du plan de contrôle, mais aussi sans doute sa pertinence et sa juste définition : périmètre choisi, seuil de signification retenu, méthodes employées.

Cette nouvelle orientation change donc significativement l'esprit et la méthodologie du contrôle juridictionnel, qui devra concilier la démarche juridique traditionnelle, fondée sur la notion d'opération, avec une approche par le risque, l'analyse de processus et le recours à l'échantillonnage. Le contexte de gestion dans lequel intervient le comptable et la fiabilité du contrôle interne devront également être pris en compte pour définir les axes du contrôle juridictionnel, son champ et son étendue.

Beaucoup d'autres questions demeurent encore sans réponse, comme la valorisation et la définition même du préjudice financier ou l'établissement du lien de causalité entre le manquement du comptable et ce préjudice. La plus délicate est certainement celle du partage des responsabilités entre le comptable et l'ordonnateur, dans un contexte où leurs interventions sont de plus en plus mêlées : le domaine du contrôle interne et de l'analyse des risques, qui met en jeu des processus de gestion et donc un continuum d'actions, est significatif de ces interactions. La question de la qualité et de l'efficacité du contrôle pourrait donc devenir un thème

nouveau de la jurisprudence, où les problématiques de la responsabilité des comptables et des ordonnateurs pourraient se rapprocher.

Conclusion

La réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics apporte des clarifications nécessaires dans un dispositif dont les réformes successives des dix dernières années n'avaient pas dissipé toutes les ambiguïtés :

le régime de sanction est précisé et encadré, l'exercice de la remise gracieuse mieux défini ; l'introduction du critère de préjudice financier distingue deux types de sanctions ; enfin, la prise en compte des méthodes de rationalisation du contrôle en fonction du risque renouvelle de manière significative l'approche du contrôle, tant du point de vue du comptable public que du juge des comptes. La relation entre les juridictions financières et les comptables publics devrait s'en trouver sensiblement modifiée, et leur dialogue certainement enrichi. ■

Didier MAUPAS

CBCM près les ministères économiques et financiers

Immuable et changeante responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

La responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics est, avec la séparation des ordonnateurs et des comptables, l'un des principes fondateurs de l'organisation financière et comptable publique française.

Néanmoins la définition de cette responsabilité très spécifique était des plus limitée dans le règlement général de la comptabilité publique puisque son article 19 se bornait à renvoyer aux lois de finances, pour en définir les conditions. Seuls quelques articles du RGCP (articles 12, 13 et 37 notamment) qui définissent les contrôles que les comptables publics sont « tenus » d'effectuer, renvoyaient implicitement à cette responsabilité.

Le nouveau décret sur la gestion budgétaire et comptable publique reste sur ce plan, dans la continuité du RGCP. Son nouvel article 17 dispose en effet que « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20, dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 visée ci-dessus ». En effet, dans notre ordre juridique, la détermination de la sanction d'une responsabilité résulte normalement de la loi et non du pouvoir réglementaire.

L'essentiel du dispositif de la RPP est donc ailleurs : dans la loi de finances du 23 février 1963 et les différentes interprétations et modifications qu'elle a connues depuis. Et bien sûr aussi dans l'abondante jurisprudence des juridictions financières, dans celle du Conseil d'État ou des juridictions européennes.

Il est donc sans doute un peu paradoxal de traiter de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics dans un numéro spécial consacré aux innovations introduites par le décret GBCP.

Cependant le sujet est d'importance car indissociable du respect des règles de la comptabilité publique. Il n'est donc pas inutile de tenter de le mettre en perspective. D'autant que l'apparente continuité formelle entre les règlements de la « comptabilité publique » successifs, masque au lecteur superficiel ou peu informé, que la RPP a en réalité profondément changé de nature depuis le siècle dernier. Et aussi que sa mise en œuvre a fait l'objet d'une contestation croissante. Au point que l'on puisse s'interroger sur le terme réel de l'évolution en cours.

Le système de la RPP

Même s'il faut se garder d'idéaliser le passé, à l'origine, soit au XIX^e siècle pour ne parler que de l'histoire récente, *le monde de la RPP paraissait simple*.

Les flux financiers transitant par les (nombreux) comptables publics étaient d'un volume limité, même à l'époque où toutes les opérations se traitaient manuellement. Leur contrôle restait par conséquent à taille humaine. Le comptable disposait aussi d'une large autonomie dans le fonctionnement de son poste : il recrutait même parfois du personnel sur ses deniers !

Le cadre doctrinal était clair également : le comptable tient et rend les comptes, exerce un contrôle formel des dépenses et recouvre les états et titres de recettes ; le juge financier « juge les comptes et non les comptables » car la responsabilité personnelle est une « responsabilité sans faute » qui résulte de la constatation objective de la nécessité de « rétablir le compte » en comblant un manquant en deniers. Le comptable est sous l'autorité du ministre des finances, qui peut atténuer

la conséquence patrimoniale du caractère automatique de la mise en jeu de sa responsabilité par le juge financier.

Ce système –au sens cybernétique du terme– a parfaitement fonctionné jusqu'à la seconde moitié du XX^e siècle. Il s'est adapté sans heurts à l'évolution de l'organisation financière de l'État, des collectivités et des organismes qui en dépendent et à l'augmentation continue des dépenses et prélèvements publics. Il a garanti la régularité et l'honnêteté de l'action financière publique.

Un outil managérial précieux

La RPP présente en effet un caractère paradoxal : elle est à la fois ancienne dans son contenu –puisqu'elle renvoie à l'époque où les contrôles que le comptable est tenu d'effectuer ont commencé d'être codifiés– mais moderne dans son essence.

L'idée qu'un responsable d'unité, a fortiori ayant le statut d'agent public, soit *personnellement responsable des résultats de sa gestion*, ne séduirait-elle pas plus d'un professeur de management ?

La RPP est en effet vertueuse par essence car elle incite le responsable d'un poste comptable à traiter avec diligence et exactitude les opérations dont il a la charge, car il en a la « responsabilité » précisément. Elle innove aussi toute l'organisation comptable et tous les collaborateurs du comptable : chacun veille en effet à son niveau à ne pas « mettre en jeu la responsabilité du comptable », par une mauvaise application de la réglementation.

Le fait que celui qui contrôle soit à son tour contrôlé par le juge des comptes renforce la posture du comptable face à l'ordonnateur, en répondant à la question classique « Quis custodiet ipsos custodes ».

La RPP n'est donc pas une fin en soi, mais un outil intelligemment conçu qui fonctionne au second degré et tout en finesse : au travers du comptable, il vise en réalité au contrôle discret de l'ordonnateur en renforçant l'effectivité de la norme. Malgré les défauts que d'aucuns lui prêtent, la RPP existe de longue date en outre : elle est donc sous contrôle car le comptable public et le juge financier ont appris à se connaître dans la durée. Alors que la responsabilité managériale de l'ordonnateur reste à ce jour un concept évanescant, bien que périodiquement avancé : sa mise en œuvre butte en effet sur la question de la responsabilité des ministres et des élus qui est de nature politique en démocratie.

On comprend dès lors que la RPP ait pu agacer certains et que l'expression « approche comptable » soit souvent utilisée dans un sens péjoratif dans la sphère publique par ceux qui ne le sont pas !

Quel est donc en effet cet importun qui se pique de faire respecter les lois, les règlements et les circulaires à caractère financier et qui exige des justificatifs, au motif qu'il en serait « responsable » ?

Néanmoins, dans le dernier quart du XX^e siècle, ce système commence d'imploser lentement.

Un nouveau contexte

Le système implose tout d'abord, sous le poids des volumes financiers placés sous la responsabilité des comptables publics,

phénomène accentué pour l'État par le regroupement des fonctions comptables soit au niveau régional soit au niveau national.

Il devient courant que les services comptables de l'État traitent des dizaines, voire des centaines de milliers d'opérations. Le même phénomène se rencontre dans la gestion locale et dans celle des grands établissements publics.

Les comptables publics ont donc de moins en moins la possibilité matérielle d'exercer *par eux-mêmes* ces contrôles : ils ne peuvent qu'en superviser l'exécution. C'est donc en réalité sur l'efficacité du contrôle interne du poste comptable, que porte en dernier ressort la RPP.

En outre, il faut payer et recouvrer vite. L'originalité tient à la conjonction, en même temps et avant paiement ou recouvrement, de contrôles et d'opérations bancaires et comptables. La rapidité devient un élément important de l'évaluation de la qualité globale de l'intervention du comptable.

Les techniques de contrôle ont donc dû s'adapter, car il n'était plus possible de procéder à des contrôles contemporains exhaustifs qui requerraient trop de temps ou trop de personnel. À l'initiative de la direction de la comptabilité publique, les comptables vont donc donner la priorité aux risques et aux enjeux dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, ou à la fiabilisation des processus en amont, dans le cadre du contrôle adapté partenarial. Il est donc acquis que les comptables ne peuvent et ne doivent tout contrôler.

Parallèlement l'informatisation des procédures a tout à la fois réduit de manière radicale les erreurs et automatisé de manière très efficace le contrôle matériel de la liquidation ou le suivi du recouvrement. Les habilitations informatisées, allègent le contrôle de la qualité de l'ordonnateur. Enfin depuis la mise en place de l'application Accord au plan central, puis de Chorus, la Direction de la comptabilité publique reconnaît que la signature du dossier de paiement vaut certification du service fait par l'ordonnateur. L'informatisation des procédures a constitué certes un instrument remarquable d'amélioration de la productivité mais elle a aussi modifié la portée de la RPP : les comptables deviennent dépendants de centres ou de systèmes informatiques pour la programmation et l'exécution de leurs travaux. La responsabilité reste ainsi toujours juridiquement *personnelle*, mais l'exercice des missions met en jeu désormais toute une équipe, voire tout un réseau et des procédures qui s'imposent au comptable.

Enfin ces nouvelles techniques de contrôle ou d'organisation financière –comme les services facturiers– ou les simplifications introduites sous ACCORD ou CHORUS ont été mises en place *sans modifier le RGCP* : elles ne s'imposaient donc pas au juge des comptes qui pouvait les ignorer et s'en tenir à la lettre du RGCP.

Situation paradoxale pour ne pas dire plus : le parquet des juridictions financières pouvait mettre à charge du comptable la suppression de certaines redondances de contrôle grâce à la mise en place d'un service facturier ou d'un nouveau système d'information.

Un écart s'est donc fait jour entre les principes de mise en jeu de la RPP et la réalité concrète de l'action du comptable.

C'est bien le mérite du décret GBCP de combler cet écart en introduisant enfin dans un texte réglementaire les différents modes d'organisation du circuit de la dépense et de ses contrôles.

Un nouvel équilibre entre ordonnateurs et comptables publics

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a introduit en outre *une novation majeure dans la tenue de la comptabilité et dans les relations entre les ordonnateurs et les comptables publics*.

En effet l'introduction de la dimension patrimoniale modifie radicalement l'équilibre ancien de quatre façons:

- 1/ en conférant à l'ordonnateur gestionnaire une responsabilité comptable importante puisque la tenue de la comptabilité générale est désormais partagée avec le comptable,
- 2/en conduisant à la nécessité d'une coopération forte et permanente entre le comptable et l'ordonnateur gestionnaire,
- 3/ en faisant apparaître de nouveaux acteurs c'est à dire en faisant éclater le concept d'ordonnateur,
- 4/ en faisant également apparaître la portée limitée du contrôle contemporain lors du paiement c'est à dire son inadéquation relative au contrôle des opérations patrimoniales.

La tenue de la comptabilité patrimoniale s'accompagne en effet de la mise en oeuvre d'un contrôle interne sur toutes les procédures et chaînes d'opérations relatives aux actifs et passifs. Ce contrôle interne s'articule avec la certification des comptes.

Certes, cette réforme majeure ne modifie pas l'exigence du contrôle de la régularité formelle et l'article 31 de la LOLF affirme les responsabilités propres du comptable public dans le respect des procédures comptables.

Elle conduit cependant à une certaine réorientation des contrôles en renforçant ceux qui incombent à l'ordonnateur et en développant l'audit et le contrôle de corroboration *a posteriori*. Elle valorise donc un mode de contrôle qualité permanent et déconnecté de l'opération de paiement qui ne correspond pas au mode d'intervention classique et contemporain du comptable public.

Ce dispositif repose aussi sur des règles de séparations de fonctions et d'incompatibilités, qui ne se recoupent pas forcément avec la dualité classique ordonnateur et comptable public.

Enfin la volonté de soumettre non seulement l'État mais un nombre croissant d'entités publiques à la certification de leurs comptes, pose inéluctablement la question du devenir d'un contrôle juridictionnel des comptes des seuls comptables publics hérité du XIX^e siècle.

De la responsabilité à la faute

Outre ces changements profonds intervenus dans le métier de comptable public, la seconde évolution majeure tient à la transformation de la notion même de responsabilité dans la sphère publique.

À l'origine, la RPP, responsabilité « sans faute » a un caractère objectif, technique, hors les cas, heureusement rarissimes, où le comptable public aurait commis en toute conscience une faute véritable.

Mais à la fin du XX^e siècle, cette approche devient incompréhensible à tous ceux qui ne le vivent pas personnellement.

Dans tous les domaines de la vie, l'aversion croissante au risque se traduit en effet par une sanction judiciaire. Tout le monde trouve normal qu'à l'origine de chaque accident, de chaque catastrophe, de chaque crime, de chaque délit, de chaque crise, on recherche une *faute* humaine et donc qu'une *responsabilité* puisse être établie et *sanctionnée*. Des familles de militaires victimes d'une embuscade en opérations n'hésitent pas à poursuivre la hiérarchie militaire au titre de la « mise en danger d'autrui ». Dans ce contexte moralisant –sinon magique– de la réparation, le principe d'une responsabilité « sans faute » devient une incongruité, voire une contradiction dans les termes. Comment le comptable pourrait-il rester responsable mais pas coupable ?

Dans les débats entourant la RPP, l'accent se met alors sur l'*effectivité du débet*, calculée comme le rapport entre les débits prononcés par les juridictions financières et les montants laissés à la charge des comptables, une fois la remise prononcée par le ministre.

Mais selon cette logique, le débet devient subrepticement mais fatalement *une sorte de peine prononcée à l'encontre d'un comptable « fautif »*. Et l'on considérerait que la peine devrait être –si l'on comprend bien le raisonnement de ses protagonistes– d'autant plus dissuasive que le laisser à charge serait plus élevé. La RPP se trouve ainsi arraisonnée par la problématique sociétale de l'effectivité des peines, elle-même ramenée, signe des temps sans doute, à une question purement monétaire!

Les débats sur la « justice retenue » c'est-à-dire le pouvoir de remise du ministre se sont inscrits aussi, on ne s'en étonnera pas, dans la même logique punitive. Le ministre étant réputé, en agissant de la sorte, porter atteinte à l'autorité de la chose jugée en protégeant indument des comptables « fautifs »...

À la fin du XX^e siècle on en vient ainsi à considérer que les « laisser à charge » des comptables mis en débet, ne seraient pas assez élevés pour que la RPP soit efficace.

Une approche réductrice

Cette approche de la question de la RPP a toujours paru étrange aux comptables publics, qui n'ont jamais eu le sentiment que la mise en jeu de leur responsabilité était l'aimable formalité que d'aucuns voudraient bien dire. Bien au contraire : elle les préoccupe en permanence au point que certains ordonnateurs finissent parfois par leur reprocher en la matière une frilosité malvenue !

Car la procédure juridictionnelle est longue, malgré les progrès accomplis : la menace du débet pèse tout au long de la carrière du comptable, d'autant que bien souvent ce sont les successeurs qui répondent pour le compte de leurs prédécesseurs. Elle est aussi lourde et procédurière, car elle emprunte aux us et coutumes de l'ordre judiciaire, parfois désuets mais toujours impressionnants.

Elle n'apparaît nullement au comptable comme une formalité. Mais au contraire comme un exercice pesant et à l'issue aléatoire.

La problématique de l'effectivité du laissé à charge est financièrement réductrice en outre puisqu'elle ne tient pas compte des dépenses d'assurance et de cautionnement que tous les comptables publics doivent annuellement assumer qu'ils soient mis en débet ou non. Mais surtout elle fait trop facilement litière de *l'importance de la procédure juridictionnelle elle-même* comme outil de motivation des comptables.

La perspective de la sanction est en effet plus efficace que le débet lui-même. C'est ce que comprennent difficilement ceux qui croient que la clef de la RPP se résumerait à l'importance de ce qui est laissé à la charge du comptable.

Pourtant il suffit, par exemple, de rapprocher le montant des dépenses payées et des recettes recouvrées annuellement par les comptables de l'État de celui des débits prononcés à leur encontre, pour se rendre compte de leur caractère marginal : ne serait ce que parce que les comptables payent et recouvrent tous les ans des centaines de milliards d'euros, alors que les débits ne se montent heureusement qu'à quelques dizaines de millions (en 2011 : 8,4 M€ selon le rapport d'activité de la Cour des comptes).

Cette disproportion est bien sûr normale : les optimistes diront qu'elle montre que les contrôles effectués par les comptables publics sont globalement bien maîtrisés. Les pessimistes diront qu'elle illustre la difficulté du contrôle juridictionnel, qui se trouve lui aussi désormais confronté à une écrasante volumétrie d'actes à vérifier.

Les réalistes verront dans ces chiffres la preuve que la sanction n'est pas la finalité réelle de la RPP et que son alchimie est bien plus subtile que cela.

La longue marche vers le procès financier intenté au comptable

L'approche de l'effectivité de la RPP mesurée à l'aune du laissé à charge emprunte à la notion de faute civile, même si le texte de 1963 n'était pas dénué lui-même d'ambiguïté puisqu'il prévoyait bien le cas où « par la faute du comptable public, l'organisme a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme ou d'un tiers » (article 60 alinéa 4). Cependant la notion de faute n'était alors associée qu'à l'éventualité d'une demande d'indemnisation visant la personne publique, donc un cas de figure heureusement limité.

La réforme introduite par la loi de finances rectificative pour 2011 va plus loin puisqu'elle généralise la notion de « manquement » du comptable à ses obligations et de « préjudice financier » causé à un organisme public. Tout en prévoyant le cas où un manquement ne s'accompagnerait pas d'un préjudice financier : auquel cas le juge des comptes « peut obliger (le comptable) à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce » (article 60 modifié alinéa VI).

On appréciera la nouvelle logique du législateur : les *préjudices financiers* doivent être sanctionnés par un débet - rémissible en partie seulement- et, en l'absence de préjudice, les « *manquements* » peuvent être sanctionnés par une somme laissée forfaitairement à la charge du comptable. Enfin le juge doit tenir compte à chaque fois des « circonstances de l'espèce ».

En d'autres termes il incombe désormais au juge financier de rechercher non pas tant le *manquant* comme autrefois, mais bien le *manquement* donc la faute du comptable, qui se mesure à l'aune du préjudice financier subi par l'organisme, mais pas uniquement.

Le jugement des comptes des comptables s'assimile donc progressivement à une sorte de *procès financier* intenté au comptable. À la différence toutefois que ce procès n'est pas initié par des plaignants, mais par le seul parquet des juridictions financières. La procédure devant les juridictions financières a d'ailleurs évolué, en particulier des suites de l'arrêt de la grande chambre de la Cour Européenne des Droits de l'Homme du 12 avril 2006 *Martinie*, pour se rapprocher des principes généraux du droit civil voire pénal : le comptable devient donc *un justiciable comme un autre* qui a « droit » à un procès équitable et à la protection en usage devant toute juridiction. Il a « droit » notamment à une audience publique !

Il faut reconnaître sur ce plan que le juge financier a fait preuve d'une belle continuité pour faire évoluer la RPP dans le sens qu'il souhaitait.

La jurisprudence financière a d'abord progressivement réduit la portée de l'adage « le juge financier juge les comptes et non le comptable » à une simple pétition de principe. En matière de recettes, les juridictions financières s'attachent depuis longtemps à examiner les diligences du comptable, y compris parfois, pour justifier les remises gracieuses qu'il a accordées. Puis en matière de contrôle des dépenses, le juge financier s'est intéressé aussi aux diligences du comptable : par exemple pour examiner les informations portées dans le système d'information utilisé par le comptable, pour vérifier la répartition des tâches au sein d'un service facturier ou pour connaître du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense. Inéluctablement le contrôle juridictionnel des comptes porte donc autant sur *l'action* du comptable, sur l'organisation de son service et sur les « circonstances de l'espèce », que sur ses « comptes ».

Le débat a parallèlement porté sur la question du laissé à charge et de la « justice retenue », c'est-à-dire le pouvoir de remise accordé au ministre, perpétuellement contesté par les juridictions financières comme attentatoire à leur autorité. La réforme introduite par le décret du 5 mars 2008 a tenté un nouvel équilibre : le juge financier émettant un avis sur les remises de débet prononcées par le ministre du budget au-delà d'un certain seuil. Au surplus les ministres se sont engagés -alors que rien ne les y obligeait- à suivre l'avis de la juridiction, transformé pour la circonstance en avis conforme. La réforme poursuivie par la loi de finances rectificative de 2011 marque donc une nouvelle étape dans le cantonnement du pouvoir du ministre, puisqu'elle introduit la notion de laissé à charge non rémissible.

Cette évolution, voulue par le législateur et par les juridictions, soulève cependant plusieurs interrogations.

La sanction personnelle d'une gestion collective

D'abord dans l'ordre juridique européen, *la faute est de nature personnelle et la responsabilité ne peut être collective.* Et le comptable est une personne bien identifiée et comme telle, d'ailleurs, soumise à des formalités précises : nomination, assignation, prestation de serment, cautionnement et

assurance. Or comme on l'a indiqué précédemment, dans la plupart des postes comptables, ce n'est plus le comptable qui exerce personnellement la tenue de la comptabilité, la garde des valeurs, le paiement des dépenses ou le recouvrement des recettes, mais ses subordonnés ou ses délégués. La tenue de la comptabilité générale est en outre partagée avec l'ordonnateur, même si le comptable reste le garant de sa qualité (article 77 du décret GBCP).

Un tel mode de responsabilité *personnelle*, étendue en réalité et sans limite aucune aux actes des subordonnés, sanctionné par un prélèvement sur le patrimoine d'un seul : le comptable, a fortiori lorsqu'il n'y a pas de préjudice avéré pour l'entité publique, peut-il durablement être soutenu?

La notion de « manquement » doit aussi retenir l'attention. Car il est patent que le juge financier sanctionne aussi des cas, nombreux, où le seul « manquement » du comptable a consisté à ...se conformer aux instructions de son ministre, instructions dont le juge financier ne reconnaît pas nécessairement la validité réglementaire ou légale pour des raisons qui lui sont propres. Le juge financier sanctionne aussi de simples erreurs matérielles, mais qui peuvent affecter le compte : ce ne sont pas forcément des manquements en tant que tels.

Mais si dans de tels cas le juge financier décidait d'imposer au comptable la « somme » non rémissible dont il est question au VI du nouvel article 60, on lui infligerait alors ce qui ressemble fort à une amende pour avoir obéi à son ministre. Il est fort probable que les juridictions de cassation ou européenne trouveraient là matière à une intéressante jurisprudence ! Surtout si les juges venaient à considérer que cette somme obligatoirement laissée à la charge du comptable ne respecte, pour le moment, que modestement les principes généraux du droit des sanctions, dans la mesure où elle ne repose pas sur une échelle préalablement et clairement établie, mais seulement sur un plafond fixé en fonction du cautionnement du comptable.

Le juge ou le ministre

L'évolution de la responsabilité sans faute vers la sanction du « manquement » du comptable, complexifie aussi la question des rapports du comptable public avec son ministre, avec son ordonnateur et avec le juge des comptes.

L'ancienne approche de la RPP, modérée par la « justice retenue » du ministre, fixait un paysage net et clair : c'était bien le ministre, supérieur hiérarchique des comptables publics de l'État, qui était « juge » en dernier ressort de l'étendue de la mise en jeu de leur responsabilité. *Il y avait donc congruence entre le pouvoir de sanction et celui de donner des directives.*

Avec l'évolution de la RPP et la réforme de 2011, nous entrons dans un monde différent où le pouvoir de sanction en dernier ressort appartient de plus en plus au juge : soit au juge financier soit au juge de cassation.

Certes le pouvoir de remise du ministre reste heureusement inscrit dans la loi ; mais il est désormais très encadré. Certes le débat sur l'effectivité de la RPP est aujourd'hui nous dit-on pacifié. Mais c'est ce que l'on disait déjà lors de la réforme de 2008 et *a contrario*, plus le pouvoir de remise du ministre se réduit, moins sa légitimité pourrait se défendre : elle peut donc

demain se trouver à nouveau contestée. Par exemple devant le juge européen.

Déjà, en tout cas, la question des directives données par le ministre à ses comptables se pose.

Auparavant, le respect par un comptable d'une directive de son ministre ou du Directeur général des finances publiques, lui assurait décharge en cas de mise en débet par une juridiction financière, ce qui était logique et aussi conforme à la séparation des pouvoirs.

Aujourd'hui, avec le caractère irrémissible de certains laissés à charge, ce ne sera plus nécessairement le cas.

Cela signifie qu'inéluctablement les comptables publics vont devoir se préoccuper de la légalité des directives de leur ministre *avant* de les appliquer. Les professeurs de droit vont sans doute saluer cette avancée de l'état de droit. Il n'est pas sûr cependant que cette évolution améliore la fluidité de l'action publique ni les relations entre les ordonnateurs et les comptables publics, qui constituent l'autre versant de la question de la RPP.

La lente transformation de la RPP en « procès financier » comporte donc un risque systémique : celui de laisser le comptable seul face au juge financier et de faire de ce dernier le juge de l'opportunité administrative.

Situation nouvelle car on ne saurait ignorer que ce « colloque singulier » entre le comptable public et son juge traduit un rapport *fondamentalement inégal*.

Le comptable exerce en effet un contrôle contemporain, avec les moyens limités dont il dispose, alors que le juge financier a toute latitude pour exercer son contrôle a posteriori, dans tous les domaines.

Le comptable n'intervient que dans un seul registre : celui des contrôles formels qui lui incombent de par la réglementation. Le juge financier dispose, lui, de multiples moyens d'investigation : il est juge des comptes mais aussi contrôleur de gestion et, depuis la LOLF, certificateur des comptes de l'État. Et également juge du respect des règles budgétaires et comptables par les gestionnaires publics. Cette situation est d'ailleurs exceptionnelle dans le monde occidental car il est rare qu'un commissaire aux comptes soit également un procureur financier.

De l'infailibilité du juge et du comptable

Curieusement quand on évoque l'effectivité des débits on n'aborde jamais la question de la pertinence des jugements qui en sont à l'origine. Le juge financier serait-il infailible ? On pourrait pourtant en douter quand on examine les jugements en cassation du Conseil d'État.

De longue date en effet le juge financier a fait de la mise en cause de la responsabilité du comptable, *un levier pour faire évoluer les ordonnateurs* dans le sens d'une plus grande conformité à la norme. Par exemple au travers de l'exigence de telle ou telle pièce justificative, par une utilisation extensive de l'article 37 du RGCP ou par le moyen du contrôle des calculs de liquidation, pour que le comptable exerce une sorte de contrôle de la légalité interne des actes de l'ordonnateur ou de la réalité du service fait.

En outre si la RPP reste l'apanage des seuls comptables publics, elle n'est plus exclusive de la responsabilité pesant sur tout agent public. Elle perd sa singularité. Un comptable public peut donc aussi voir sa responsabilité civile ou pénale engagée ; il peut aussi être poursuivi devant la cour de discipline budgétaire et financière. L'article 31 de la LOLF faisant enfin du comptable de l'État le garant du respect des règles, principes et procédures comptables, ajoute à la RPP une responsabilité managériale dont les contours exacts restent à définir.

On ne saurait oublier pourtant que le comptable public est aussi soumis à des orientations contradictoires. Son horizon ne se limite nullement à la mise en œuvre du RGCP.

Certes pour le juge financier, il lui incombe de procéder exactement à tous les contrôles prévus par les lois et règlements. Le comptable public est censé tout voir, tout contrôler et tout savoir dans le respect des lois et règlements à caractère financier : c'est assurément une personne remarquable... Pourtant la gestion financière et comptable publique s'est sensiblement complexifiée depuis le XIX^e siècle : le respect de la réglementation, même seulement financière, devient une chose beaucoup plus difficile à assurer qu'au siècle dernier, en raison de son étendue et de ses évolutions rapides, comme en témoigne par exemple le droit de la commande publique.

En outre, du point de vue du ministre du budget, il importe que le comptable effectue ses contrôles le plus rapidement possible tout en restant économe des moyens mis à sa disposition.

Quant à l'ordonnateur, il veille à ce que le comptable fasse le moins possible obstacle aux politiques qu'il souhaite mettre en œuvre.

Certes, cette diversité d'exigence est le propre de toute action publique et fait aussi...le charme des fonctions de comptable public !

Cette diversité, manifestement appelée à perdurer, rend encore plus problématique de faire du comptable le *seul* responsable de la mise en cohérence de ces différentes orientations et à ses seuls dépens.

Nos ancêtres n'avaient donc peut-être pas tout à fait tort de prévoir un aménagement ministériel de la mise en jeu de la responsabilité des comptables publics, qui tenait justement compte de la complexité des injonctions qui pèsent sur le comptable public. C'est pourquoi il est heureux que ce pouvoir de remise subsiste encore.

Néanmoins comme l'a montré l'exemple de la réforme de 2008, c'est à l'usage jurisprudentiel qui en sera fait, que s'appréciera vraiment la portée systémique de la transformation de la RPP opérée par la loi de finances rectificative de 2011. En particulier la façon dont le juge financier appréciera et sanctionnera les débits sans préjudice.

Souhaitons en tout cas que la RPP reste l'instrument raisonnable de bonne régulation de la comptabilité publique, qu'elle a été jusqu'alors. ■

Stéphanie DAMAREY

*Maître de conférences – HDR
Droits et perspectives du droit
Université Lille Nord de France*

Le juge des comptes confronté à la pratique lolfienne du RGCP de 1962

Résumé

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2011 a généré, au niveau comptable, un contrôle hiérarchisé et partenarial de la dépense. Un contrôle effectué en décalage par rapport au texte applicable, le Règlement général sur la comp-

tabilité publique de décembre 1962 qui avait instauré un contrôle systématique de la dépense publique. Un décalage à constater jusque devant le juge des comptes, amené à mettre en débet des comptables publics pour défaut de contrôle systématique.

Avec la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, c'est le fonctionnement même de l'administration qui a été modifié. La rationalisation de la dépense publique est devenue une priorité. Dans ce cadre, les nouvelles dispositions organiques tendent à inscrire l'action de l'administration dans un contexte de performance. Dépenser mieux et dépenser moins, tels doivent être les nouveaux leitmotivs de l'action administrative. Pour ce faire, le rôle des acteurs de l'exécution de la dépense publique a été repensé : celui de l'ordonnateur et plus globalement du gestionnaire public, comme celui du comptable public. Le champ d'intervention de chacun d'eux a évolué au travers de nouveaux schémas mêlant globalisation et fongibilité des crédits d'une part, contrôle hiérarchisé et partenarial d'autre part. De nouveaux schémas, inspirés par la Lolf, mais qui ont présenté la particularité de s'inscrire en décalage total avec le texte réglementaire encore applicable qu'était le Règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962.

L'exécution budgétaire et comptable est fondée sur la combinaison de deux textes : le premier, organique et destiné à préciser les modalités d'adoption des lois de finances, le second, réglementaire et destiné à préciser les modalités d'exécution budgétaire. Jusqu'en 2001, cette combinaison s'appuyait sur l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances et le décret du 29 décembre 1962 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique (RGCP). La Lolf a remplacé l'ordonnance de 1959 et avec elle, c'est une nouvelle répartition des rôles tels que définis par le RGCP, qui s'est opérée. Pour autant, et pendant

une décennie, c'est le RGCP qui a continué à être appliqué. Une difficulté pour un texte devenu, de fait, obsolète. La DGFIP ne s'y était d'ailleurs pas trompée, préconisant à ses comptables de nouvelles règles de contrôle (hiérarchisé et partenarial) de la dépense publique. Et une difficulté certaine alors que le RGCP n'avait toujours pas été modifié, celle de l'application de schémas de contrôle dépourvus de base légale et de ses implications devant le juge des comptes.

Les premières années d'application de la Lolf pouvaient suggérer de relativiser la nécessité de modifier le RGCP, afin de s'assurer que le nouveau modèle de contrôle envisagé par l'administration financière soit véritablement le mieux adapté. Mais il faudra quand même attendre le 7 novembre 2012 pour que le RGCP soit enfin remplacé par un décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Les premières conséquences se sont faites sentir devant le juge des comptes qui a été amené à sanctionner des comptables publics pour défaut de contrôle systématique. Et si l'on peut comprendre que la pratique a pu devancer le droit, ce dernier a tardé à rejoindre la pratique.

I. L'obsolescence d'un texte : quand la pratique devance le droit

La mise en œuvre de la Lolf a mis en évidence l'inadaptation du RGCP de décembre 1962. Le nouveau texte organique a suscité de nouvelles procédures de contrôle de la dépense publique par les comptables publics, tenant compte des

nouveaux rôles impartis aux différents acteurs de la dépense publique. Le constat est que ces procédures ont été mises en œuvre sans fondement légal.

A. L'inadaptation d'un texte au contexte lollien

La Loi organique de 2001 exige de l'administration qu'elle soit performante dans la réalisation de son activité. Pour ce faire, des objectifs ont été fixés aux différentes administrations qu'il est possible de mesurer au moyen d'indicateurs de résultat. Très logiquement, la Lolf ne peut toutefois trouver à s'appliquer que si la mesure de la performance peut s'effectuer dans un contexte d'optimisation des moyens mis à la disposition des gestionnaires. Ces derniers doivent donc obtenir une marge de manœuvre certaine pour la réalisation de ces objectifs. Incontestablement, le RGCP de 1962 ne permettait pas d'offrir au gestionnaire cette latitude. En application de ce règlement, chaque gestionnaire disposait d'une enveloppe de crédits impérativement répartie en fonction de la nature de la dépense selon que cette dernière est de fonctionnement, d'investissement, de personnel ou encore d'intervention. Aucune liberté n'était alors accordée à l'ordonnateur qui n'avait pas la possibilité d'emprunter par exemple à la ligne dépense de fonctionnement pour financer des dépenses d'investissement.

Or, il apparaît évident qu'avec la Lolf et la logique de performance qu'elle met en place, l'impératif qui s'impose désormais est celui de la réalisation des objectifs. Il serait presque possible de résumer ainsi la nouvelle logique lollienne (voire de la caricaturer) : peu importe les moyens, seuls les résultats comptent.

Cette logique s'entend tout à fait. Si l'on prend l'exemple de la sécurité routière et de l'objectif de réduction du nombre de tués et blessés sur la route, celui-ci peut être atteint de différentes manières. Et selon l'option retenue, la nature de la dépense variera.

La liberté d'emploi des fonds publics dans une logique de réalisation des objectifs se devait donc d'être instaurée. Afin d'optimiser les marges de manœuvre du gestionnaire public, dans cette logique de recherche de la performance, celui-ci peut désormais décider de la dépense en termes de fongibilité des crédits. Chaque gestionnaire est en effet pourvu d'une enveloppe de crédits dite globalisée et fongible. Certes, la répartition des crédits en fonction de la nature de la dépense est toujours identifiable mais désormais, cette répartition n'est plus impérative mais indicative. La différence est fondamentale. Avec cette fongibilité des crédits, le gestionnaire public doit pouvoir optimiser l'emploi des fonds avec l'objectif d'obtenir les meilleurs résultats possibles et d'en justifier. Les projets annuels de performance et leur traduction au sein des services administratifs au moyen de contrats d'objectifs invitent, en fin d'exercice, à une appréciation des résultats obtenus. Et c'est sur la base de ces derniers que le gestionnaire public doit voir sa responsabilité engagée.

Indéniablement, cette nouvelle logique devait rejaillir sur les procédures de contrôle comptable. Avec la Lolf, il est devenu inadapté d'exercer un contrôle systématique de la dépense dès lors que par ailleurs, un contrôle des résultats obtenus est réalisé. La frontière des rôles joués par l'ordonnateur et le comptable devait nécessairement évoluer. Le tandem

Ordonnance de 1959 / RGCP de 1962 supposait qu'au remplacement du premier de ces textes par la Lolf, succède une refonte du second. La mise en œuvre de la Lolf devait en effet révéler l'inadaptation du « contrôle traditionnel de régularité systématique, *a priori* et exhaustif (...) à la logique de performance et de responsabilisation des gestionnaires portée par la Lolf¹ ».

Cette nouvelle latitude du gestionnaire rejaillit nécessairement sur le rôle du comptable public. En effet, dans ce contexte renouvelé, exiger de ce dernier qu'il pratique un contrôle systématique de la dépense publique pouvait paraître inadapté. C'est la raison pour laquelle, ce contrôle a vocation à être remplacé par un contrôle hiérarchisé de la dépense.

B. Le contrôle hiérarchisé de la dépense : une pratique contra legem

Les innovations introduites par la Lolf ont modifié, en profondeur, le fonctionnement de l'administration. L'introduction de la logique d'objectifs en remplacement de celle de moyens, l'évaluation de la performance de l'administration, la fongibilité des crédits et en parallèle, une redéfinition du rôle des acteurs de la dépense publique ont nécessairement des effets sur les procédures de contrôle qui doivent désormais être formalisées différemment.

Cette évolution a été amorcée par l'administration qui, sans attendre une refonte du RGCP, a entrepris de revoir les procédures de contrôle de l'opération de dépense. Très rapidement, le ministère chargé du budget a modifié les règles de contrôles en remplaçant le contrôle systématique de la dépense par un contrôle hiérarchisé et partenarial.

Désormais, il n'est plus question pour le comptable public de contrôler chaque dépense mais d'adapter son contrôle en fonction de la nature et du montant de la dépense. Entre l'achat d'un bombardier et le paiement du traitement d'un fonctionnaire, apparaissent des différences de nature et de montant induisant un contrôle modulé et adapté.

Généralisé à compter du 1^{er} janvier 2004, ce contrôle « consiste, pour des raisons d'efficacité ou d'efficience, à renoncer à un contrôle exhaustif des dépenses qui n'était d'ailleurs peut-être plus effectué depuis longtemps par les comptables publics. Le contrôle peut ainsi être ciblé sur certaines dépenses seulement et, selon le résultat d'un audit des procédures, aboutir à un contrôle allégé, dit *en partenariat* car il fait l'objet d'une convention entre l'ordonnateur et le comptable² ». Ce dernier est modulé en fonction de la nature et du montant de la dépense et tient compte de la qualité des opérations budgétaires réalisées par les services de l'ordonnateur. Ici encore, c'est l'application de la Lolf et ses incidences sur le rôle des acteurs de la dépense publique qui a conduit à envisager l'instauration d'un lien de confiance entre l'ordonnateur et son comptable.

¹ Guillerminet C., La nouvelle fonction comptable de l'État et le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, *Gestion et fin. publ.* 2010, p. 330.

² Girardi J.-L., Renouard L. et Rocca P., *Chron. de jurisprudence financière*, *Gestion et fin. publ.* 2010, p. 186.

Ce dernier modulant son contrôle hiérarchisé en tenant compte de la qualité des opérations budgétaires réalisées par les services de l'ordonnateur.

Un contrôle à géométrie variable qui permet d'alléger les contrôles sur les ordonnateurs dont les opérations ne soulèvent aucune objection comptable et de les intensifier, au contraire, sur les ordonnateurs peu rigoureux dans la réalisation de la dépense publique. Cette adaptation des procédures de contrôle de la dépense publique s'imposait dans ce contexte de mise en œuvre des nouvelles dispositions organiques.

Elle présentait toutefois une particularité et même, aux yeux du juriste, une aberration : celle de trouver à s'appliquer en l'absence de tout fondement juridique.

Dans de telles conditions, il ne faut pas être étonné de la réaction du juriste qu'il soit magistrat (et nous y reviendrons) ou universitaire³. Dans un État de droit, une telle pratique n'est pas acceptable. Les Professeurs Lascombe et Vandendriessche n'ont eu de cesse de le répéter, allant même jusqu'à s'en excuser : « On nous pardonnera de considérer que cette pratique reste totalement incompatible avec les règles les plus élémentaires régissant un État de droit⁴ » !

Et la situation actuelle en était, effectivement, devenue totalement ubuesque. Hormis le juriste, cette situation n'a aucunement choqué. Dans cette même chronique, les Professeurs Lascombe et Vandendriessche avaient pu ainsi relever que « l'inconvénient majeur est que ce hiatus se poursuit en quelque sorte dans l'indifférence générale ; le contrôle hiérarchisé de la dépense ou le contrôle partenarial semblent s'imposer avec une évidence telle que l'absence de modification des textes pertinents ne peut constituer un obstacle à leur mise en œuvre⁵ ».

Il ne faut donc pas s'étonner de constater, par ailleurs, la réaction de l'administration dénonçant la frilosité affichée par les juristes : « certains universitaires (se) sont émus (de ce que la Lolf n'avait reçu que très peu de textes d'application) cherchant désespérément des décrets d'application là où il y avait des guides et des référentiels, regrettant ainsi la mise en place d'un droit mou⁶ » et se félicitant même de cette situation : « il est heureux que des textes n'aient pas été pris immédiatement au risque de rigidifier précocement le système⁷ ».

Confronté à pareille argumentation, il faut en convenir, l'État de droit ne figurait pas parmi les préoccupations premières des acteurs de la mise en œuvre de la Lolf. D'autant moins, et ainsi qu'il sera précisé, que le seul obstacle tenant à la mise en débet du comptable public par le juge des comptes n'en était pas un, en raison du pouvoir de remise gracieuse détenu par le ministre chargé du budget⁸.

³ Voir notamment Catteau D., La Lolf et la modernisation de la gestion publique, Dalloz 2007, p. 20 et s.

⁴ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2010, p. 670.

⁵ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2010, p. 670.

⁶ Mordacq F., Premier bilan de la Lolf, 5 ans après sa mise en œuvre, RFFP 2011 n° 116, p. 86.

⁷ Mordacq F., Premier bilan de la Lolf, 5 ans après sa mise en œuvre, RFFP 2011 n° 116, p. 86.

⁸ Cf. infra II – B.

II. Une décennie plus tard : le droit se devait de rejoindre la pratique

Au-delà de cette inadéquation de la pratique au droit applicable, ce sont les conséquences, en termes contentieux, de cette situation qui doivent conduire à s'interroger sur cette inertie du pouvoir réglementaire. Certes, la Lolf n'a été entièrement applicable qu'à compter du 1^{er} janvier 2006. Mais ceci ne saurait justifier le long temps mis par le pouvoir réglementaire pour modifier et adapter le RGCP. D'autant que cette situation a suscité une jurisprudence peu favorable au comptable public, mis en débet par le juge des comptes à raison d'un défaut de contrôle systématique. Pour l'occasion, cette orientation jurisprudentielle a mis en évidence le décalage à constater entre la norme et la pratique.

A. La jurisprudence comme révélateur de cette inadaptation

Indéniablement, l'administration a su faire preuve d'initiative dans la mise en œuvre de la Lolf. L'apparition du contrôle hiérarchisé de la dépense répondait parfaitement aux contingences fixées par ce nouveau texte.

Mais comme il a pu être souligné, cette pratique s'est inscrite en dehors de tout dispositif normatif. Le texte qui demeurait encore applicable était celui de 1962. Et faute pour l'administration de ne pas l'avoir adapté en temps utile, elle se trouvait dans cette situation délicate à appliquer des procédures qui ne reposaient sur aucun fondement légal.

La sanction était évidente du point de vue du juge. Alors qu'il appartient au comptable d'exercer un contrôle systématique de la dépense conformément aux dispositions du décret de 1962, l'exercice d'un contrôle hiérarchisé de la dépense ne saurait écarter la responsabilité supportée par le comptable public. Ainsi qu'a pu le préciser le juge des comptes « si le contrôle hiérarchisé de la dépense a pour objet de proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux, il constitue une modalité administrative du contrôle de la dépense et ne saurait contrevenir aux dispositions de l'article 60-1, 3^o alinéa de la loi du 23 février 1963 aux termes duquel *la responsabilité personnelle et pécuniaire (des comptables) se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée*⁹ ».

Très logiquement et face à pareilles circonstances, le juge des comptes a donc rejeté les argumentations tirées de l'instauration d'un contrôle hiérarchisé de la dépense et a procédé à la mise en débet des comptables publics. Telle a été l'orientation retenue par le juge des comptes alors que le comptable public entendait écarter du champ du contrôle, les opérations de dépenses n'ayant pas fait l'objet d'un contrôle de sa part, le justifiant par le fait que « le contrôle hiérarchisé de la dépense impos(e) un contrôle par sondage de la présence des pièces justificatives prévues par la réglementation¹⁰ ».

Également, et à propos du remboursement de frais de déplacement justifiés par des états de frais ne répondant pas aux

⁹ C. comptes 25 mai 2011, TPG de l'Indre-et-Loire, Req. n° 60452, Gestion et fin. publ. 2012 n° 10 p. 77, chron. Damarey S., Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁰ CRC Lorraine, 4 novembre 2010, Communauté de communes d'Epinal Golbey, RFDA 2011, p. 1044.

exigences de la nomenclature des pièces justificatives, le juge des comptes a rejeté le moyen tiré de ce que dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, le plan de contrôle prévoyait que les dépenses inférieures à 1000 euros relevant d'un barème n'étaient plus soumises à un visa systématique¹¹. Ainsi qu'a pu le souligner le Ministère public à propos de cette affaire, le fondement réglementaire des nouveaux plans de contrôle mis en place dans le cadre du CHD, « n'était pas encore au moment du paiement et n'est d'ailleurs toujours pas à ce jour, assuré ; qu'il en résulte, en l'état de la réglementation, que la mise en place d'un contrôle hiérarchisé de la dépense n'est pas opposable au juge financier¹²».

À l'inverse et alors que les bases réglementaires d'un contrôle hiérarchisé ont été instaurées, le juge des comptes peut envisager de prononcer un non-lieu à statuer. Tel fut le cas lors de l'examen de la comptabilité d'une agence unique de paiement dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche. En l'espèce, les dispositions réglementaires du code rural permettaient au ministre de fixer, par arrêté, les conditions dans lesquelles, en application d'un plan de contrôle établi par l'agent comptable et agréé par le ministre, l'agent comptable pouvait exercer par sondage un contrôle sur les dépenses d'intervention économique. Le juge des comptes a estimé qu'une telle disposition devait être analysée comme une application directe de l'article 60-XII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963. Poursuivant son analyse, la Cour des comptes a relevé que ces dispositions avaient été précisées par un arrêté du 31 juillet 2002 relatif au régime financier et comptable des offices d'intervention dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, dont l'article 2 a explicitement prévu que « les contrôles portant sur la qualité de l'ordonnateur, l'intervention préalable des contrôles réglementaires, la réalité de la créance, la présence des pièces justificatives, l'exactitude des calculs de liquidation et le caractère libératoire du règlement peuvent être réalisés par voie de sondage ». Estimant que la pertinence de ce plan de contrôle n'avait pas à être remise en cause et dès lors qu'il n'était pas établi que les paiements incriminés relevaient de l'échantillon soumis au contrôle de l'agent comptable dans le cadre du plan de contrôle, la Cour des comptes devait conclure au prononcé d'un non-lieu à charge¹³. Cette issue jurisprudentielle ne relevait toutefois pas de l'évidence. En effet, dans ses conclusions, le procureur général avait estimé que la Cour des comptes ne pouvait interpréter les dispositions réglementaires invoquées comme ayant dérogé à la règle, de niveau législatif, selon laquelle la responsabilité du comptable est engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée. Et même si des « considérations de contexte » peuvent être avancées pour expliquer la solution retenue¹⁴, il n'en demeure pas moins que

le juge des comptes a témoigné, en l'espèce, d'une perception particulière de la hiérarchie des normes¹⁵.

De manière très éclairante, le juge des comptes a par ailleurs indiqué « que la circonstance que (des) dépenses, initialement payées à tort, ne relevaient plus du contrôle systématique du comptable, en raison de l'entrée en vigueur du dispositif de contrôle hiérarchisé de la dépense (...) bien loin d'exonérer le comptable de sa responsabilité personnelle et pécuniaire au regard de la juridiction financière, est de nature à faire apparaître les failles d'un plan de contrôle hiérarchisé dont les risques de paiement irrégulier n'ont pas été pertinemment calculés¹⁶ ». Une telle orientation jurisprudentielle, si elle devait se préciser et confirmer, devrait donc conduire à ce que même dans le cadre du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, la responsabilité du comptable public puisse être engagée à raison des failles caractérisant le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense : le paiement d'une dépense irrégulière ayant comme incidence de révéler le caractère non pertinent du plan de contrôle retenu.

Sans anticiper sur une telle orientation jurisprudentielle qui mènerait au constat que l'introduction d'un contrôle hiérarchisé de la dépense doit être strictement appréciée en termes de responsabilité comptable, relevons déjà ce décalage devenu inacceptable dix ans après l'adoption de la Lolf, entre les textes applicables de 1962 et 1963 et la pratique instaurée d'un contrôle hiérarchisé de la dépense. Ainsi qu'ont pu le relever les Professeurs Lascombe et Vandendriessche, « dès lors que les textes prévoyant et aménageant le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics n'ont pas été modifiés (en particulier le RGCP), le juge des comptes ne peut tenir compte des modifications affectant les fonctions comptables résultant de la pratique ou de textes de « droit mou »¹⁷ ».

Le hiatus dénoncé entre droit et pratique laisse toutefois interrogatif quant à l'effectivité d'une sanction prononcée, dans de telles conditions, par le juge des comptes.

B. L'office modifié du juge des comptes

Il ne pouvait, bien évidemment, pas être envisagé que le juge des comptes devance cette nécessaire modification du texte. Les nécessités tenant à un État de droit ne pouvaient permettre au juge d'agir différemment¹⁸. Il n'est probablement pas inutile de rappeler qu'il appartient à chaque pouvoir de remplir son office : au pouvoir réglementaire le soin d'adapter une réglementation devenue obsolète, au pouvoir judiciaire celui de rendre la justice en vertu des textes applicables.

¹¹ CRC Bretagne, 7 juillet 2009, Jugement n° 2009-118, Syndicat intercommunal de collecte et de traitement des ordures ménagères (SICTOM) de Hédé - Bécherel - Combourg - Tinténac (Ille-et-Vilaine), Gestion et fin. publ. 2010, p. 572, chron. Girardi J.-L., Renouard L. et Rocca P.

¹² Ibid p. 574.

¹³ C. comptes 15 septembre 2011, Agence unique de paiement, Req. n° 61 769 : AJDA 2012, p. 1272, chron. Michaut C. et Sitbon P. ; RFFP 2012 n° 119, p. 261, Chron. Doyelle A. et Péhau N.

¹⁴ Michaut C. et Sitbon P., note sous C. comptes 15 septembre 2011, Agence unique de paiement, AJDA 2012, p. 1273.

¹⁵ Au-delà des justifications avancées, MM. Michaut et Sitbon s'étonnent également de cette solution : « Il n'en demeure pas moins que cette décision amène à s'interroger sur l'application par le juge des comptes de la hiérarchie des normes », AJDA 2012, p. 1273.

¹⁶ CRC Haute-Normandie, 9 juin 2009, Jugement n° 2009-0004, Commune de Rouen (Seine-Maritime), Gestion et fin. publ. 2010, p. 186, chron. Girardi J.-L., Renouard L. et Rocca P.

¹⁷ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2010, p. 670.

¹⁸ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, RFDA 2011, p. 1044.

Sans surprise, il pourra être constaté que les débet prononcés par le juge seront restés sans effet. Rappelons qu'encore aujourd'hui le ministre chargé du budget a la possibilité d'accorder remise gracieuse du débet prononcé à l'encontre du comptable public. Les Professeurs Lascombe et Vandendriessche l'ont d'ailleurs clairement souligné : « Quant au comptable, il obéit naturellement à sa hiérarchie, conscient qu'il est au surplus d'obtenir, à coup sûr, remise gracieuse du débet éventuellement prononcé par le juge des comptes¹⁹ ».

Ainsi envisagé, le schéma contentieux ne plaide pas en faveur de l'office du juge des comptes – et ce, d'autant moins lorsqu'il est constaté que 95 % des débet prononcés par le juge font l'objet d'une remise gracieuse²⁰. Et contrairement à ce qui a pu être avancé, ce n'est pas tant une question de statistiques²¹ mais une question de principe. Une seule décision de remise gracieuse, c'est déjà une décision de trop en termes de respect dû à l'autorité de la chose jugée. Et s'il faut convenir qu'en l'état, le juge des comptes n'a pas les moyens de son office, c'est avant tout ce dernier qu'il convient de modifier avant qu'il ne soit mis un terme définitif à cette possibilité pour le ministre d'accorder remise gracieuse des débet prononcés.

Il n'est d'ailleurs pas inutile de relever que cet état de fait rejaillit nécessairement sur l'activité juridictionnelle du juge des comptes. Les Professeurs Lascombe et Vandendriessche ont ainsi constaté que « ces remises systématiques accordées par le ministre » occasionnent « un découragement » parmi les juges financiers, les conduisant à se détourner de leur activité juridictionnelle et à privilégier « le contrôle de la gestion, la certification ou la production de rapports dont, au moins, la presse se fait l'écho²² ».

Rappelons que l'examen du projet de réforme des juridictions financières, déposé à l'automne 2009 par le Gouvernement, avait conduit la Commission des lois de l'Assemblée nationale à proposer la suppression de cette compétence ministérielle. Si l'on peut se douter de l'accueil mitigé réservé par le Gouvernement à cette proposition, elle aura néanmoins permis de faire cheminer les réflexions. La loi de finances rectificative de décembre 2011 constitue, en effet, sur ce point une avancée significative. Désormais, le juge des comptes interviendra de manière différenciée selon que les irrégularités constatées ont ou non entraîné un préjudice financier. En l'absence de préjudice, le juge des comptes prononcera une sanction pécuniaire dont il ne sera pas possible d'obtenir remise gracieuse. En revanche, en cas de préjudice financier, c'est un débet qui sera prononcé et il sera possible d'en obtenir une remise partielle. En effet, la remise gracieuse ne pourra s'exercer qu'au delà d'un certain montant (à fixer par décret) qui restera nécessairement à la charge du comptable public. Les nouvelles dispositions applicables réservent toutefois l'hypothèse du respect par le comptable public des règles de contrôle sélectif des dépenses.

¹⁹ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2010, p. 670.

²⁰ Damarey S., La suppression du pouvoir ministériel de remise gracieuse à l'égard des comptables publics, JCP A 2009, Etude n° 2133.

²¹ Lesnard J.-A., Réflexions sur les dimensions chiffrées des débet des comptables publics, GFP 2012, n° 11 p. 40.

²² Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, RFDA 2011, p. 1044.

En pareille hypothèse, le débet prononcé pourra faire l'objet d'une remise gracieuse totale.

Au delà de cette récente évolution du régime de responsabilité du comptable public, l'attention doit également être portée sur cette tendance du ministre à imposer/obtenir du comptable qu'il agisse en dehors du cadre légal. Un comptable qui se soumet, dans ces conditions, à la volonté ministérielle parce qu'il est conscient du contexte dans lequel il évolue, parce qu'il sait que le ministre a le pouvoir de remettre en cause l'autorité de la chose jugée par le juge des comptes. Indéniablement, ce contexte a accompagné la mise en place de ce contrôle hiérarchisé de la dépense – et les nouvelles dispositions applicables, avec la réserve précédemment évoquée (remise gracieuse totale d'un débet prononcé alors que le comptable à respecter le plan de contrôle sélectif qui s'imposait à lui) permettront de le conforter.

Alors même qu'il apparaît évident que dans un tel schéma, la décision rendue par le juge des comptes portant mise en débet d'un comptable public pour défaut de contrôle systématique fera nécessairement l'objet d'une remise gracieuse, l'interrogation porte évidemment sur l'intérêt d'une telle décision rendue par le juge.

Jusqu'en 2012, l'utilité peut être recherchée à raison de son effet incitatif. L'incitation faite à l'administration et au premier chef au ministre chargé du budget de revoir au plus vite sa copie. Il n'appartenait pas au juge des comptes de pallier l'inertie réglementaire. En sanctionnant des comptables publics pour défaut de contrôle systématique, le juge des comptes a clairement identifié les nécessités d'un changement. Mais il faut en convenir, un tel effet incitatif ne peut qu'être relativisé dans le contexte précédemment décrit... De ce point de vue, on pourrait même estimer que les Administrations ont part trop ignoré les véritables signaux d'alarme émis par les juridictions financières. Et de guerre lasse, il faut craindre que le magistrat financier ne se détourne encore plus de son office juridictionnel. Le constat est, en effet, assez éloquent : alors que la Cour des comptes a pu prononcer 85 débet en 2001, l'évolution amorcée conduit, chaque année, à constater une diminution du nombre de ces mises en débet : 20 en 2003 comme en 2009, 33 en 2006 et pour ces deux dernières années écoulées, un sursaut avec respectivement 53 et 51 débet prononcés. Certains pourront naïvement objecter que c'est le signe d'une amélioration significative de la tenue de la comptabilité des comptables... Il faut plutôt porter attention aux propos des magistrats pour en trouver la justification : la remise gracieuse employée à outrance ne peut que décourager le juge financier.

Il s'agira d'apprécier, dans les années à venir, si les modifications apportées au régime de responsabilité du comptable public par la loi de finances rectificative de décembre 2011 en ce qu'elles conduisent à réduire le champ d'intervention de la remise gracieuse, permettront de redonner au jugement des comptes des comptables publics, ses lettres de noblesse.

Indépendamment, un changement réglementaire très important était donc attendu. En application des nouvelles dispositions réglementaires, le comptable public bénéficiera d'un fondement juridique pour hiérarchiser et moduler les contrôles portant sur la dépense en fonction des caractéristiques de cette dernière et de la fiabilité des opérations d'engagement, de liquidation

et d'ordonnancement relevant de l'ordonnateur. À cet effet, il sera tenu d'adapter l'intensité, la périodicité et le périmètre de ces contrôles. Il pourra également associer l'ordonnateur à l'exercice de ses contrôles (selon des modalités arrêtées par le ministre chargé du budget) – art. 42 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La combinaison de ces contrôles hiérarchisé et partenarial doit, bien évidemment, conduire à revoir les conditions même de mise en jeu de la responsabilité du comptable... et de l'ordonnateur. Car bien évidemment, le partenariat qui s'établit entre un ordonnateur et son comptable laisse supposer un partage des responsabilités encourues.

Reste à déterminer quelles incidences auront réellement ces nouvelles dispositions sur le juge des comptes. Dans le cadre du RGCP de 1962, la Cour des comptes s'était positionnée en indiquant que l'application des plans organisant le contrôle hiérarchisé de la dépense ne pouvait « en l'état actuel du droit dégager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable²³ ». Pour leur part, certaines chambres régionales des comptes ont pu se démarquer en indiquant que l'instauration d'un contrôle hiérarchisé de la dépense ne permettait pas au comptable public de dégager leur responsabilité, sous-entendant que l'irrégularité constatée d'une opération permettait en définitive de mettre en évidence les failles du plan de contrôle hiérarchisé mis en place²⁴. Dans l'hypothèse où cette orientation jurisprudentielle viendrait à être confirmée par la Cour des comptes, le contrôle hiérarchisé de la dépense pourrait donc être d'un impact limité quant à l'appréciation de la responsabilité du comptable public.

Il faudrait, en définitive, envisager que l'office du juge des comptes évolue de manière significative dans le sens d'une appréciation du comportement du comptable. Une perspective logique dans ce contexte de renouveau du positionnement des acteurs de l'exécution budgétaire : « le juge financier (...) ne tient pas compte de l'attitude du comptable : lorsqu'un manquant est constaté, il faut le combler, quelle qu'en soit la cause. Cet état de fait ne semble plus adapté aux évolutions de la gestion publique qui s'accompagnent d'un développement du contrôle partenarial et du contrôle hiérarchisé : le comptable public doit concentrer son contrôle sur les actes sensibles et non plus vérifier systématiquement l'ensemble des actes des ordonnateurs²⁵ ».

Reste également en suspens la question de l'application hiérarchique des normes. Avec sa décision Agence unique de paiement, la Cour des comptes a accepté que les dispositifs comptables de contrôle puissent résulter soit du RGCP soit d'un autre texte réglementaire spécifiquement applicable en s'appuyant sur les dispositions de l'article 60-III de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 : « les modalités d'application du présent article sont fixées soit par le décret portant règlement général sur la comptabilité publique, soit par décrets contre-signés par le ministre des finances », tandis que le procureur général près la Cour des comptes s'était positionné différemment en faisant prévaloir ces autres dispositions de la loi de 1963 conduisant à engager la responsabilité du comptable dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée. Au-delà du règlement de 1962, c'est également la loi de 1963 qu'il faudrait modifier afin d'écartier toute incertitude quant au régime de responsabilité supporté par le comptable public. ■

²³ Cour des comptes 4^{ème} ch., 25 juin 2009, Région Champagne-Ardenne, Arrêt n° 55364 : Rec. Ccomptes 2009. 43 ; Lascombe M. et Vandendriessche X., Chron. de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2010, p. 669 et RFDA 2010, p. 815 ; Doyelle A., Chron. de jurisprudence financière 2008-2009, RFFP 2011, n° 113, p. 303.

²⁴ CRC Haute-Normandie, 9 juin 2009, Jugement n° 2009-0004, Commune de Rouen (Seine-Maritime), Gestion et fin. publ. 2010, p. 186, chron. de jurisprudence financière, Girardi J.-L., Renouard L. et Rocca P.

²⁵ Sénat Rapport n° 164, au nom de la Commission des finances sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, 7 déc. 2011.

Jean-Luc BRENNER

Administrateur civil hors classe

Sous-directeur chargé de la gestion comptable et financière des collectivités locales

Direction générale des finances publiques

Ministère de l'économie et des finances

Le cadre juridique actualisé de la gestion publique locale

Depuis au moins deux siècles¹, les mêmes règles générales de la comptabilité publique s'appliquent tant à l'État qu'aux collectivités publiques locales. En effet, l'ordonnance du Roi Louis-Philippe en date du 31 mai 1838 portant règlement général sur la comptabilité publique comprenait déjà un quatrième titre dédié aux « *comptabilités spéciales* » pour fixer les règles budgétaires et comptables des départements, des communes et des hospices et autres établissements de bienfaisance (ancêtres de nos actuels établissements publics de santé)².

De ce point de vue, la version suivante du règlement général sur la comptabilité publique, issue du décret impérial du 31 mai 1862, ne se voulait qu'une révision « *qui le fasse profiter des améliorations indiquées par l'expérience et qui permette d'y apporter les modifications réclamées par les formes constitutionnelles de l'Empire* »³. En outre, elle précéda les lois du 18 juillet 1866 et du 10 août 1871⁴, d'une part, et les lois du 27 juillet 1867 et 5 avril 1884⁵, d'autre part, qui amorcèrent la décentralisation en faveur respectivement des départements et des

communes. La principale innovation réside dans la première partie du règlement général sur la comptabilité publique, commune aux divers organismes publics afin d'éviter des dispositions répétitives dans chaque chapitre qui leur est consa-

¹ « *Peu de domaines sont aussi marqués par la continuité que celui de la comptabilité publique. L'ordonnance du 14 septembre 1822 [refondant le contrôle de la dépense publique par le Parlement] en offre l'exemple le plus achevé. Souvent présentée comme un commencement, la réforme n'est en fait que l'aboutissement d'une longue évolution dont les origines plongent au cœur des mécanismes administratifs de l'ancienne monarchie. [...] Les nouveaux principes comptables, perfectionnés, régime par régime, consolideront la position du ministère des finances et s'imposeront au régime parlementaire. Telle est la signification historique de l'ordonnance de Villèle. Elle dépasse la seule question du contrôle des dépenses publiques et impose une analyse plus complète des rapports existant entre le droit budgétaire et la comptabilité publique. Le premier, fruit du régime parlementaire, n'a pas engendré la seconde. Il a seulement accéléré la maturation de questions mal définies ou toujours en débat* » ("Villèle et le contrôle des dépenses publiques" de Michel BOTTIN - La comptabilité publique, continuité et modernité - Colloque 1993 - MINEFI).

² En constituent les prémices, le décret du 27 février 1811 chargeant le ministre du Trésor de surveiller les caisses municipales et de recueillir leurs fonds disponibles, l'ordonnance du 14 septembre 1822 (« *Les fonctions d'administrateur et d'ordonnateur sont incompatibles avec celle de comptable* ») dont le titre V encadre les budgets départementaux et municipaux ainsi que l'ordonnance du 23 avril 1823 normalisant leurs règles budgétaires et comptables. Voir aussi *Deux siècles de comptabilité publique (1814-2008)*, André GIHAULT, Revue gestion & finances publiques, n°5, mai 2009.

³ Rapport de présentation au Ministre du décret, signé par le Marquis d'Audiffret le 30 mai 1862.

⁴ Alors que depuis la loi du 28 pluviôse an VIII, la gestion des affaires départementales étaient réservées aux préfets, la loi du 10 août 1871 confère une compétence budgétaire aux conseils généraux : articles 57 (préparation du budget par le préfet puis délibération par le conseil général : « *Il se divise en budget ordinaire et budget extraordinaire* »), 59 et 62 (limitation du recours à l'emprunt pour le seul budget extraordinaire financé également par l'excédent des recettes ordinaires), 64 et 65 (attributions du préfet ordonnateur et du comptable) et 66 (approbation du compte administratif du préfet par le conseil général).

⁵ La loi du 5 avril 1884, s'inscrivant dans le prolongement de l'arrêté du 4 thermidor an X (23 juillet 1802) et de la loi du 18 juillet 1837 à l'origine de la règle d'or d'équilibre des budgets locaux, consacre les pouvoirs budgétaires du maire et du conseil municipal : articles 71 (délibération du conseil municipal arrêtant les comptes du maire et du comptable), 90, 152 et 154 (attributions du maire en qualité d'ordonnateur), 132 (« *Le budget communal se divise en budget ordinaire et budget extraordinaire* » ; distinction déjà en germe dans l'édit de Colbert du 12 avril 1683), 134 et 135 (limitation du recours à l'emprunt pour le seul budget extraordinaire financé également par l'excédent des recettes ordinaires), 136 (liste des dépenses obligatoires), 145 (vote définitif du budget en équilibre par le conseil municipal, sinon le budget est réglé par le préfet conformément à l'article 148), 149 (faculté d'inscription budgétaire d'office par le préfet d'une dépense obligatoire), 150 (exécution en début d'exercice en se référant au budget précédent), 153 (attributions du comptable patent, l'article 155 précisant la notion de comptable de fait), 156 (cumul des fonctions de percepteur et de receveur municipal, sauf dans les plus grandes communes), 157 (apurement des comptes des receveurs municipaux par les conseils de préfecture, sauf ceux des plus grandes villes apurés par la Cour des comptes), 159 (surveillance des receveurs municipaux par les receveurs de finances rattachés aux trésoriers-payeurs généraux créés en 1865). Les articles 9 et 10 de la loi n°70-1297 du 31 décembre 1970 créent les sections (terme retenu depuis le décret-loi du 25 juin 1934 portant réforme de la comptabilité communale) de fonctionnement et d'investissement et précisent qu'elles doivent être toutes les deux équilibrées. La notion actuelle d'équilibre réel résulte de l'article 8-1 de la loi n°82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

cré. Elle énonce des définitions et des principes qui seront parfois repris en l'état par les textes ultérieurs (deniers publics, budget, exercice,...).

Par la suite, le décret dit du centenaire n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, s'il comprend toujours une partie commune dédiée aux principes fondamentaux des finances locales déjà formalisés au XIX^e siècle, a cessé de porter en son sein les dispositions spécifiques aux organismes publics locaux et hospitaliers. L'hétérogénéité et la complexité croissantes du droit financier de chaque catégorie d'organismes publics a d'ailleurs entraîné, à la fin du XX^e siècle, une codification non plus unique des règles budgétaires et comptables mais multiple en fonction des différentes catégories d'ordonnateurs locaux afin de leur permettre de maîtriser plus facilement leur cadre de gestion spécifique (cf. §2.1 infra)⁶.

Le nouveau décret du cinquantenaire n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique s'inscrit ainsi dans le prolongement et non pas en rupture de ces textes successifs. Il donne corps au principe général des finances publiques d'exclusivité de compétence des comptables publics pour le maniement des fonds publics rappelé par le Conseil d'État dans son avis n°373 788 du 13 février 2007 concernant justement les organismes publics locaux⁷. Cette permanence des règles et cette stabilité de l'organisation du corpus juridique, ayant reçu un avis positif du comité des finances locales le 28 juin 2011⁸, ne doit toutefois pas conduire à estimer, de façon erronée, que ce nouveau texte ne comporte pas d'évolution renforçant la performance de la

⁶ Une commission de révision du décret précité de 1862 avait déjà décidé en 1878 que le projet, sur lequel elle travaillait, édicterait des règles relatives aux différents organismes publics tout en précisant les cas dérogatoires renvoyés à des règlements particuliers et tout en excluant la comptabilité des communes et des établissements publics locaux dont les règles étaient disjointes. Cette tentative de révision fut ensuite abandonnée mais la dispersion des textes n'est donc pas récente. L'article 153 de la loi du 5 avril 1884, assimilable à un code municipal, est ainsi à l'origine de l'article L 2343-1 de l'actuel code général des collectivités territoriales ; « *Le comptable de la commune est chargé seul et sous sa responsabilité d'exécuter les recettes et les dépenses, de poursuivre la rentrée de tous les revenus de la commune et de toutes les sommes qui lui sont dues, ainsi que d'acquitter les dépenses ordonnées par le maire jusqu'à concurrence des crédits régulièrement accordés. Tous les rôles de taxe, de sous-répartition et de prestations locales sont remis à ce comptable* ». Pour les départements, l'article L.3342-1 de ce même code trouve son origine dans l'article 64 de la loi du 10 août 1871. On notera d'ailleurs que l'article 4-2° du décret n°2000-318 du 7 avril 2000, relatif à la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales, abroge seulement à cette date les articles 507 et 508 du décret du 31 mai 1862 portant règlement général sur la comptabilité publique ainsi que les articles 1er à 110 et 113 à 238 du décret du 12 juillet 1893 portant règlement sur la comptabilité départementale, pour ne citer que ces deux textes généraux anciens.

⁷ Cf. Instruction de la direction générale de la comptabilité publique n°08-016-MO du 1er avril 2008 (NOR ; BUD R 08 00016 J)

⁸ Le comité des finances locales représente les collectivités territoriales auprès de l'État pour toutes les questions relatives aux finances locales (cf. article L.1211-1 à 5 du code général des collectivités territoriales). La Constitution du 27 octobre 1946 a consacré l'existence des « collectivités territoriales » dotées de droits constitutionnels. En vertu de l'article 72 de la Constitution du 4 octobre 1958, « les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74 » de ce même texte.

gestion des finances publiques locales et hospitalières à compter de l'exercice 2013 (date d'entrée en vigueur fixée par le I de son article 230).

1. Les principes fondamentaux budgétaires et comptables, communs à toutes les administrations publiques, consolident l'unité financière de l'État également légitimée par le nouveau cadre budgétaire européen

L'article 1^{er} de la Constitution fonde le caractère unitaire et décentralisé de l'État en proclamant que « *la France est une République indivisible [...] Son organisation est décentralisée* »⁹. Depuis que la Révolution de 1789 a rationalisé l'organisation territoriale (cf. lois du 14 et 22 décembre 1789 constituant plus de 44 000 communes ayant un maire élu et 83 départements dotés d'une assemblée délibérante élue), l'équilibre entre pouvoirs centralisés et décentralisés a certes évolué dans le temps mais la force du principe d'unité financière de l'État explique la stabilité du droit des finances locales à l'aube d'une nouvelle étape de la décentralisation.

1.1. La genèse du titre premier du décret du 7 novembre 2012 positionné au cœur du droit des finances locales

En vertu du 3^e alinéa de son article 1^{er}, le décret du 29 décembre 1962 s'appliquait « *aux collectivités territoriales secondaires et aux établissements publics qui leur sont rattachés* » (y compris « *dans les territoires d'outre-mer* » selon l'article 227). L'adjectif "secondaires" de cet article était bien sûr devenu obsolète, avant même la révision constitutionnelle du 28 mars 2003 sur l'organisation décentralisée de la République, à la suite des actes I (loi n°82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions) et II de la décentralisation (loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales), sans compter la loi n°2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales. De même les territoires ultramarins ont laissé place aux collectivités d'outre-mer depuis la révision constitutionnelle du 28 mars 2003 (le décret de 2012 les concerne de la même façon en vertu de son article 239 et en l'absence de mesure d'adaptation pour l'outre-mer).

Toutefois, les principes fondamentaux du décret de 1962 applicables au secteur public local n'ont pas été remis en cause par ce mouvement de transfert de compétences financé par l'État qu'il faut distinguer du concept d'autonomie financière¹⁰. Dans un souci d'efficacité de la gestion publique, l'État a

⁹ Voir aussi l'article 72 de la Constitution ; « *Dans les collectivités territoriales de la République, le représentant de l'État, représentant de chacun des membres du Gouvernement, a la charge des intérêts nationaux, du contrôle administratif et du respect des lois* ».

¹⁰ Extrait de l'article 72-2 de la Constitution : « *Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine. Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre* ». Voir *L'autonomie financière locale à travers les crises*, Michel BOUVIER, Revue française des finances publiques, septembre 2012, pages 3 à 11.

Catégories d'organismes publics locaux et hospitaliers dont les comptes 2012 sont tenus par un comptable de la DGFIP avec Hélios	Nombre de budgets principaux	Nombre de budgets annexes	Nombre total de comptabilités	Part
Communes	36 790	39 074	75 864	47,22 %
Départements	111	453	564	0,35 %
Régions	26	8	34	0,02 %
Groupements à fiscalité propre	2 581	9 291	11 872	7,39 %
Syndicats intercommunaux	15 286	2 605	17 891	11,14 %
Autres établissements publics locaux	44 143	3 211	47 354	29,47 %
Établissements publics de santé	1 017	3 071	4 088	2,54 %
Établissements publics sociaux et médico-sociaux	1 478	1 120	2 598	1,62 %
Offices publics de l'habitat	165	238	403	0,25 %
Total	101 597	59 071	160 668	100,00 %

conservé notamment les fonctions essentielles de collecte de plus d'une centaine de milliards d'impôts locaux et de tenue de plus de 160 000 comptabilités publiques locales.

La maîtrise par l'État de l'ensemble des finances publiques, y compris locales, imposée désormais par le droit communautaire¹¹ et son intérêt financier à mobiliser la trésorerie de l'ensemble des organismes publics locaux dans le contexte récent de crise des marchés financiers¹² n'ont fait que renforcer la volonté des pouvoirs publics de consolider cette organisation globale des finances publiques en général, et des finances locales en particulier.

De façon assez comparable, le changement de statut des établissements publics de santé opéré par la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital¹³ n'a pas modifié sensiblement leur soumission aux seuls principes fondamentaux des décrets de 1962 puis de 2012. Le 3° de l'article 1^{er} du décret de 2012 ne fait ainsi que prolonger un décret en Conseil d'État portant application de cette loi précisant que « *Les établissements publics de santé sont soumis au régime budgétaire, financier et comptable défini par les dispositions de la première partie du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, sous réserve des dispositions de la présente section [du code de la santé publique]* » (article R.6145-1 de ce code). D'ailleurs, la plupart des règles appliquées par les comptables publics de ces établissements font référence à celles mises en œuvre par les

comptables des collectivités territoriales (articles R.6145-54-1 à 3 de ce code)¹⁴.

En conséquence, comme le décret de 1962, les 2° et 3° de l'article 1^{er} du décret de 2012 soumettent les organismes publics locaux et hospitaliers à son seul titre 1^{er} fixant les principes fondamentaux de la gestion budgétaire et comptable publique. Leurs règles spécifiques ne sont pas intégrées au décret du 7 novembre 2012 mais continuent d'être fixées par les différents codes les concernant qui ont été simultanément actualisées par le second décret n°2012-1247 du 7 novembre 2012 portant adaptation de divers textes aux nouvelles règles de la gestion budgétaire et comptable publique (cf. §2.1 infra). Cette articulation juridique demeure logique compte tenu de la nécessité de ne pas remettre en cause le travail de codification déjà opéré pour faciliter l'appropriation par les gestionnaires publics locaux et hospitaliers du corpus juridique qu'ils doivent respecter. Elle s'inscrit d'ailleurs dans la continuité de l'architecture juridique déjà retenue par le décret de 1962.

Il convient de rappeler que la partie des règles concernant les collectivités locales, présente dans le projet initial ayant abouti au décret désormais abrogé, fut retirée in extremis par le ministère des finances en décembre 1962 sous la pression du ministère de l'Intérieur. Le compromis fut d'insérer un article 2 au décret de 1962 indiquant que « *la réglementation sur la comptabilité publique découle de principes fondamentaux communs fixés à la première partie du présent décret. [...] Les règles générales d'application des mêmes principes aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics ainsi que, le cas échéant, les dérogations à ces principes seront fixées par un décret en Conseil d'État, contresigné par le ministre des finances et par les ministres compétents* ». Faute d'accord par la suite entre les ministères de l'Intérieur et des finances, ce

¹¹ Voir *Les contraintes budgétaires : Un levier pour la réforme des collectivités territoriales*, Robin DEGRON, Revue Gestion & Finances publiques n°3, mars 2012, pages 142 à 148.

¹² Voir *L'activité bancaire au cœur des missions de la DGFIP*, Jean-Luc BRENNER, Revue Gestion & Finances publiques, novembre 2010, pages 802 à 807 ;

¹³ Cette loi a supprimé leur qualification antérieure d'établissement public local sans affirmer pour autant leur statut d'établissement public national : « *Les établissements publics de santé sont des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie administrative et financière. Ils sont soumis au contrôle de l'État dans les conditions prévues par le présent titre. Leur objet principal n'est ni industriel ni commercial. Le ressort des centres hospitaliers peut être communal, intercommunal, départemental, régional, interrégional ou national. Ils sont créés par décret lorsque leur ressort est national, interrégional ou régional et par arrêté du directeur général de l'agence régionale de santé dans les autres cas. Les établissements publics de santé sont dotés d'un conseil de surveillance et dirigés par un directeur assisté d'un directoire* » (article L.6141-1 du code de la santé publique).

¹⁴ Déjà l'article 547 du décret impérial du 31 mai 1862 précisait que « *les règles de la comptabilité des communes s'appliquent aux établissements de bienfaisance en ce qui concerne la division et la durée des exercices, la spécialité et la clôture des crédits, la perception des revenus, l'ordonnement et le paiement des dépenses, le mode d'écritures et de comptes, ainsi que la formation et le règlement des budgets* » (dispositions d'ailleurs toujours en vigueur car non abrogées par le décret du 29 décembre 1962). Voir *La consolidation du positionnement du comptable public dans le secteur sanitaire*, Thomas FOURGEOT, Revue gestion & finances publiques, juillet 2012, pages 54 à 63.

dernier décret n'a toutefois jamais été adopté. En conséquence, la réglementation comptable et financière propre aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics est demeurée éclatée dans un grand nombre de textes avant leur regroupement au sein du code général des collectivités territoriales notamment.

Point d'appui d'un éventuel futur code de la gestion budgétaire et comptable publique, le titre I^{er} du décret de 2012 n'en a que plus d'importance car il fixe un corps de règles communes qui structure l'ensemble des administrations publiques telles que définies par le droit communautaire pour apprécier le respect par chaque État-membre des critères financiers de Maastricht (définition du budget et de la comptabilité publique, des acteurs de leur exécution et des principales procédures qu'ils doivent mettre en œuvre). Outre les organismes relevant des titres II et III du décret de 2012 (cf. autres articles du présent numéro de la revue), les collectivités territoriales, leurs établissements publics et les établissements publics de santé sont de la même façon soumis à ce tronc commun juridique s'articulant avec leurs différents codes actuellement en vigueur qui comprennent d'ailleurs un article de renvoi à ce dernier.

L'une des nouveautés du décret de 2012, méritant d'être soulignée, est la clarification du régime budgétaire et comptable des groupements d'intérêt public (GIP) qui peuvent réunir des membres des différentes catégories d'organismes énumérées à son article 1^{er} (État, collectivités territoriales, leurs établissements publics,...). En effet, la loi n°2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (articles 98 à 122) et le décret n°2012-91 du 26 janvier 2012 ont mis en place un statut général des GIP.

L'article 280 du second décret n°2012-1247 du 7 novembre 2012 adaptant les textes en vigueur conforte le régime budgétaire et comptable spécifique des GIP contrôlés par des organismes publics locaux, celui-ci ayant déjà été amorcé par la loi¹⁵. Suite à cette actualisation, le paragraphe I de l'article 7 du décret n°2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public permet à ceux détenus « conjointement pour plus de la moitié du capital ou des voix au sein de l'organe délibérant par des personnes morales mentionnées au 2° de l'article 1^{er} du décret [...] relatif à la gestion budgétaire et comptable publique » de choisir, dans leur convention constitutive, de se soumettre aux dispositions du code général des collecti-

Régime comptable fixé par l'article 112 de la loi susvisée du 17 mai 2011

GIP constitué à la fois de personnes publiques et de personnes privées	GIP constitué exclusivement de personnes publiques gérées en comptabilité publique
Comptabilité privée, sauf choix de la comptabilité publique dans la convention constitutive du GIP	Comptabilité publique

vités territoriales afférentes aux règles budgétaires, financières et comptables applicables à l'un de ses membres du secteur public local¹⁶. Dans ce cas, le GIP n'est soumis qu'au titre I^{er} du premier décret de 2012. S'ils ne font pas ce choix, les dispositions du titre III de ce dernier décret leur sont applicables sous réserve des possibilités d'adaptation décidées par la convention constitutive dans les conditions définies par ce même article.

D'autres groupements, dotés de longue date d'un agent-comptable (et non d'un comptable direct), appliquent également les dispositions des titres I et III du décret de 2012 sous réserve des adaptations du seul titre III décidées par leur convention constitutive dans le respect des articles suivants : article R.6133-4 du code de la santé publique pour les groupements de coopération sanitaire (GCS) et paragraphe I de l'article R.312-194-16 du code de l'action sociale et des familles pour les groupements de coopération sociale et médico-sociale (GCSMS). Toutefois, les GCS érigés en établissements publics de santé (article L.6133-7 du code de la santé publique et 3° de l'article 1^{er} du décret de 2012) et les GCSMS assimilés à des établissements publics sociaux et médico-sociaux (3° de l'article L.312-7 du code de l'action sociale et des familles) suivent le régime budgétaire et comptable des établissements auxquels ils sont assimilés.

1.2. Le réseau des finances publiques est à la fois le garant et l'instrument de l'unité financière de l'État s'appuyant sur un corpus juridique profondément rénové

Il convient tout d'abord de rappeler que le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 ne fait que préciser les modalités d'application du principe de responsabilité des ordonnateurs et des comptables sachant que sa définition relève du niveau législatif¹⁷. Ainsi, le nouveau décret continue de porter application de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 déterminant la portée et les conditions de la responsabilité des comptables publics, tant patents que de fait¹⁸. La proximité calendaire de

¹⁵ L'Article 55 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (cf. chantier d'harmonisation des procédures de recouvrement) précise ; « I. - Le comptable public d'un groupement d'intérêt public recouvre les recettes de celui-ci conformément à la procédure décrite à l'article L. 1617-5 du code général des collectivités territoriales si des collectivités territoriales et leurs établissements publics détiennent la majorité du capital du groupement ou des voix à l'assemblée générale des membres du groupement ». La liste des pièces justificatives des dépenses locales (visée à l'article D.1617-19 et figurant en annexe I du code général des collectivités territoriales) « peut servir de référence aux ordonnateurs et aux comptables des groupements d'intérêt public gérés en comptabilité publique dans la mesure où les collectivités et établissements publics locaux y détiennent un pouvoir prépondérant de gestion » (§2.1 de l'instruction n°07-024-MO du 30 mars 2007 de la DGFIP)

¹⁶ Ce régime budgétaire et comptable est automatiquement celui des Maisons départementales des personnes handicapées qui appliquent l'instruction budgétaire et comptable M52 des départements sans avoir à le confirmer du fait de l'article R.146-23 du code de l'action sociale et des familles modifié par le 5° de l'article 24 du second décret de 2012.

¹⁷ Article 34 de la loi organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances : « La loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes. [...] Dans la seconde partie, la loi de finances de l'année [...] peut [...] comporter toutes dispositions relatives à la comptabilité de l'État et au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ».

¹⁸ Second alinéa du I de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 ; « Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ». Article 237 du décret de 2012 : « Le décret [...] relatif à la gestion budgétaire et comptable publique constitue le règlement général sur la comptabilité publique au sens des dispositions législatives qui renvoient ou se réfèrent à ce règlement général ».

ce décret avec l'article 90 de la loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 (entré en vigueur le 1^{er} juillet 2012) consolide le principe de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics à la base de tout le dispositif de protection des fonds publics et de garantie du respect des décisions budgétaires prises dans les formes légales pour permettre l'épanouissement de la démocratie locale¹⁹.

Le décret de 2012 s'articule également avec le code des juridictions financières²⁰ dont le livre II fixe le cadre juridique d'intervention des chambres régionales des comptes : missions et organisation (apurement juridictionnel des comptes des comptables publics, examen de la gestion des ordonnateurs, avis parfois sur saisine du préfet dans le cadre du contrôle budgétaire des organismes publics locaux, contrôles des "satellites" de ces derniers,...), dispositions statutaires (inamovibilité des magistrats financiers,...) et procédures des juridictions financières. L'article 13 du second décret n°2012-1247 du 7 novembre 2012 actualise d'ailleurs les articles D.231-22 à D.231-31 de ce code pour tenir compte de la réforme de l'apurement administratif des comptes par des services spécialisés de la DGFIP (PIAA de Rennes et de Toulouse) résultant de l'article 39 de la loi n°2011-1862 du 13 décembre 2011 et de l'arrêté du Ministre chargé du budget en date du 23 mars 2012.

Sous la pression du droit communautaire (CEDH, 12 avril 2006, Martinie c/ France, Req. n°58675/00), les garanties procédurales, devant les juridictions financières, ont été sensiblement renforcées par la loi n°2008-1091 du 28 octobre 2008 puis par le chapitre XII de la loi n°2011-1862 du 13 décembre 2011 afin de « renforcer la capacité des juridictions financières à juger, contrôler, évaluer, formuler des recommandations, pour les conforter dans leurs missions et assurer une optimisation des moyens » (Communiqué de la Cour des comptes du 24 février 2012). Le champ de la responsabilité des ordonnateurs n'ayant pas été modifié à cette occasion, l'article 12 du décret de 2012 ne fait que rappeler son principe car ses modalités demeurent détaillées par le code des juridictions financières.

Sur la base légale précitée, le titre I^{er} du décret de 2012 détermine donc les principes financiers fondamentaux²¹ applicables à tout le secteur public en général, et aux organismes publics

¹⁹ Extrait de l'article 60 de la loi susvisée de 1963 : « I. ? Outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent. Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes ».

²⁰ Code créé par la loi n°96-142 du 21 février 1996 et le décret n°2000-338 du 14 avril 2000.

locaux et hospitaliers en particulier²². Leur énumération débute, à l'article 7, par la réaffirmation de la notion centrale de budget qui constitue une spécificité fondamentale de la gestion publique par rapport à la gestion privée (cf. articles 14 et 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen de 1789).

Les modalités d'élaboration et d'approbation des budgets locaux et hospitaliers, soumis au contrôle du préfet et du directeur général de l'agence régionale de santé, varient selon chaque catégorie d'organisme soumis aux règles de la gestion publique. L'article 7 définit la notion de budget en assurant implicitement un renvoi à leurs réglementations spécifiques en vigueur qui relèvent largement du niveau législatif pour le secteur public local et hospitalier. La notion d'état prévisionnel des recettes et des dépenses (forme retenue pour les seuls budgets des offices publics de l'habitat depuis 2005 et des établissements publics de santé depuis 2006) n'étant qu'une forme plus souple de budget parmi d'autres, elle n'est plus mentionnée en tant que telle mais reste bien couverte par la notion générique de budget utilisée par le décret de 2012. La « règle d'or » d'équilibre budgétaire, multiséculaire pour les finances locales, sert désormais de référence dans les débats relatifs à la maîtrise de l'ensemble des finances publiques²³. Le

²¹ L'article premier du décret-loi du 30 septembre 1953, prévoyant la création d'un code de la comptabilité publique, indiquait déjà que « les règles de la comptabilité publique ont pour objet de déterminer les obligations et les responsabilités des ordonnateurs de dépenses publiques, des ordonnateurs de recettes publiques et des comptables publics. Ces règles peuvent faire l'objet périodiquement d'une codification par décret en Conseil d'État. Cette codification a pour seul but de rassembler en un texte unique toutes les dispositions prévues par les lois en vigueur, auxquelles elle ne peut apporter que des modifications de pure forme ». Alors que certains pensaient limiter les règles de la comptabilité publique à celles se contentant d'encadrer la présentation des comptes publics, la section des finances du Conseil d'État hésita à donner une définition légale des règles de la comptabilité publique à cette occasion. Mais la définition législative susvisée semble toujours d'actualité à ce jour.

²² Article 1^{er} du décret de 2012 : « Les dispositions du titre I du présent décret sont applicables aux administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 visé ci-dessus, mentionnées aux 1° à 5° suivants, ainsi qu'aux personnes morales mentionnées au 6° :
1° L'État ;
2° Les collectivités territoriales, leurs établissements publics, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole ;
3° Les établissements publics de santé ainsi que, lorsqu'ils sont érigés en établissement public de santé en application de l'article L. 6133-7 du code de la santé publique, les groupements de coopération sanitaire ; [...] »
Article 4 du décret de 2012 : « Les dispositions des titres II et III ne s'appliquent pas aux personnes morales mentionnées aux 2° et 3° de l'article 1. »

²³ La loi organique n°2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques transpose en droit interne l'article 3 du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG) fixant une règle de solde structurel. L'article 7 de cette loi organique prévoit que les lois de finances de l'année et les lois de finances rectificatives comprennent un « article liminaire » présentant un tableau de synthèse retraçant, pour l'ensemble des administrations publiques, les soldes effectif et structurel, pour l'année couverte. L'article 2 de la loi n°2012-1558 du 31 décembre 2012 relative à la programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017, fixe l'évolution suivante du solde effectif des administrations publiques locales en points de produit intérieur brut : - 0,1 en 2012, - 0,1 en 2013, - 0,1 en 2014, 0,0 en 2015, + 0,1 en 2016 et + 0,1 en 2017. En vertu de l'article 9 de cette même loi, "les collectivités territoriales contribuent à l'effort de redressement des finances publiques selon des modalités à l'élaboration desquelles elles sont associées".

titre même du décret de 2012 illustre non seulement la force renouvelée du concept de budget mais aussi le fait qu'il est indissociable du concept de comptabilité publique qui s'en trouve lui-même d'autant clarifié.

L'une des évolutions notables du nouveau décret par rapport au précédent consiste justement à définir, à l'article 53, la comptabilité publique comme la forme et le contenu des comptes des organismes énumérés à son article premier. Loin de remettre en cause ce que l'on appelle couramment les règles de la comptabilité publique²⁴, ce retour aux sources, en quelque sorte, les renforce (cf. §1.2 supra). La fonction comptable est significativement valorisée en fixant à toutes les administrations publiques les mêmes obligations de fiabilité de leurs comptes, ce qui est un enjeu désormais primordial pour l'ensemble des finances publiques, notamment depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008²⁵. Ainsi, l'article 57 du décret de 2012 donne, pour la première fois, une définition juridique de la qualité de la comptabilité générale commune à toutes les administrations publiques.

Déjà, l'article 52 du décret de 1962 disposait que la nomenclature de la comptabilité générale des organismes publics, notamment locaux et hospitaliers, « s'inspire du plan comptable général [...]. Lorsque l'activité exercée est de nature principalement industrielle ou commerciale, la nomenclature des comptes est conforme au plan comptable général, sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à retracer ». Le décret de 2012 ne pouvait bien sûr être juridiquement plus restrictif que la LOLF²⁶ en ne faisant référence qu'au seul plan comptable général des entreprises. Le dernier alinéa de l'article 56 du décret de 2012 précise donc que « les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans

les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus ». Pour les organismes publics locaux, les dérogations en vigueur, tenant notamment à l'articulation budgétaire-comptable (approche moniste), se trouvent ainsi confirmées²⁷.

L'existence du conseil de normalisation des comptes publics, créé par l'article 115 de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008, est ainsi rappelée par cette même disposition de l'article 56. Son avis du 17 octobre 2011 figure d'ailleurs dans les visas du décret de 2012 sachant qu'il veille à l'homogénéité des normes applicables aux comptabilités des différents organismes financés par des fonds publics se trouvant ainsi dans le périmètre d'application du nouveau décret²⁸. D'ailleurs, ces efforts nationaux de normalisation comptable s'inscrivent dans un contexte d'émergence de normes internationales spécifiques aux comptabilités publiques (réflexion en cours sur d'éventuelles normes européennes distinctes des IPSAS, International Public Sector Accounting Standards) et d'approfondissement des exigences de consolidation de l'ensemble des comptes publics (directive n°2011/85/UE du conseil européen en date du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres)²⁹.

Par ailleurs, l'article 54 confirme le pouvoir du ministre chargé du budget et des comptes publics d'édicter les règles comptables de ces mêmes organismes. Les arrêtés en vigueur, fixant les règles à la fois budgétaires et comptables (approche moniste de la comptabilité des organismes publics locaux contrairement à l'État) applicables aux organismes publics locaux et hospitaliers, sont rappelés dans le tableau suivant.

À la suite de ce rappel nécessaire des notions fondamentales de budgets et de comptes publics, l'article 8 réaffirme solennellement l'exclusivité de compétence des ordonnateurs et des comptables pour exécuter les décisions budgétaires prises par les assemblées délibérantes³⁰. Positionnés au cœur du système démocratique, la séparation de ces deux acteurs essentiels de la gestion publique est ensuite réaffirmée par l'article 9

²⁴ Elles sont souvent résumées à deux règles organisationnelles fondamentales : la séparation de l'ordonnateur et du comptable, d'une part, et la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable devant le juge des comptes, d'autre part.

²⁵ Second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». La certification n'étant qu'un moyen parmi d'autres envisageables d'attester la fiabilité des comptes, l'article L.111-3-1 A du code des juridictions financières dispose que « 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 » (inséré par l'article 62 de la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011). Ces dispositions relevant du domaine de la loi (voir, par exemple, l'article L.6145-7 du code de la santé publique pour les établissements publics de santé), il est logique que le décret de 2012 ne paraphrase pas ces normes juridiques de rang supérieur. Voir *La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques*, Jean-Luc BRENNER, Revue gestion & finances publiques, juin 2012, pages 3 à 15.

²⁶ 2^{ème} alinéa de l'article 30 de la loi organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances : « Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

²⁷ Cf. *L'évolution des normes comptables du secteur public local*, Marie-Christine BARANGER, Revue gestion & finances publiques n°8-9, août-septembre 2010, pages 630 à 645 ; *Les référentiels et les résultats budgétaires et comptables de l'État et des collectivités territoriales*, Paul HERNU, Revue gestion & finances publiques, novembre 2011, pages 816 à 818.

²⁸ Cf. *Le conseil de normalisation des comptes publics*, Michel PRADA, Revue Gestion & finances publiques n°1, janvier 2011, pages 17 à 21 ; *Évolution de la normalisation comptable dans le secteur public*, Jean-Paul MILOT, Revue Gestion & Finances publiques n°3-4, mars-avril 2010, pages 198 à 200.

²⁹ *Les normes financières publiques internationales : quelle légitimité ?*, Michel BOUVIER, Revue française des finances publiques, septembre 2012, pages V à X. Pour une analyse de la convergence des normes comptables locales avec celles du secteur privé qui a débuté dès les années 1950 : *L'évolution de la comptabilité publique locale (1982-2002)*, Luc SAIDJ, Revue française des finances publiques, n°81-2003, page 185.

³⁰ Le comptable public doit contrôler, sous sa responsabilité, que les ordres de payer et de recouvrer sont émis par l'ordonnateur ou son délégataire (article 18 du décret de 2012) alors que l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 définit la responsabilité du comptable de fait (cf. Conseil d'État, 8 octobre 2012, Fondation des œuvres sociales de l'air, req. n°360838) n'ayant pas respecté les compétences exclusives du comptable patent d'un organisme public local qui sont rappelées par les articles L.2343-1, L.3342-1 et L.4342-1 du code général des collectivités territoriales (voir aussi les articles L.2342-3, L.3221-3-1 et L.4231-2-1 du même code suspendant l'ordonnateur déclaré comptable de fait + art. L.2122-5).

Dispositions budgétaires et comptables spécifiques			Dispositions générales	
	Partie législative du code renvoyant à un décret	Partie réglementaire du code renvoyant à un arrêté	Arrêté portant instruction budgétaire et comptable	Partie réglementaire du code renvoyant au décret de 1962 puis de 2012
Communes et leurs établissements publics	Article L.2311-1 du code général des collectivités territoriales (CGCT)	Articles D2311-2 et R.2311-1 du CGCT	Arrêté M14 du 27 décembre 2005 modifié	Article R.2342-1 du CGCT
Départements et leurs établissements publics	Article L.3311-1 du CGCT	Articles D3311-4 et R.3312-2 de CGCT	Arrêté M52 du 21 octobre 2003 modifié	Article R.3341-1 du CGCT
Régions et leurs établissements publics	Article L.4312-2 du CGCT (renvoi direct à un arrêté)	Articles D4311-2 et 3 du CGCT	Arrêté M71 du 1 ^{er} août 2004 modifié	Article R.4341-1 du CGCT
Établissements sociaux et médico-sociaux	Article L.315-15 du code de l'action sociale et des familles (CASF)	Article R.314-5 du CASF	Arrêté M22 du 10 novembre 2008 modifié	Article R.314-64 du CASF
Offices publics de l'habitat	Article L.421-19 du code de la construction et de l'habitation (CCH)	Article R.423-13 du CCH	Arrêté M31 du 24 décembre 2008 modifié	Article R.423-19 du CCh
Établissements publics de santé	Article L.6141-7 du code de la santé publique (CSP)	Article R.6145-3 du CSP	Arrêté M21 du 17 octobre 2007 modifié	Article R.6145-1 du CSP

rappelant l'incompatibilité de ces deux fonctions tout en l'actualisant. On rappellera que cette séparation traditionnelle des ordonnateurs et des comptables s'apparente à la distinction de celui qui décide par rapport à celui qui exécute financièrement, organisation prudentielle également retenue en gestion privée au titre du contrôle interne indispensable à la fiabilisation de tous les comptes³¹.

Par rapport au décret de 1962, les articles 78 et 79 du décret de 2012 retiennent désormais l'appellation de « *comptable public de l'État* » qui se substitue à celle de « *comptable direct du Trésor* » suite à la création en 2008 de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Ainsi, le titre III de l'ordonnance n°2010-420 du 27 avril 2010 a adapté la partie législative des différents codes du secteur public local à cette fin³². Leur partie

³¹ « *Le contrôle interne, à la différence de l'audit, n'est pas un service, mais un ensemble permanent de dispositifs par lequel la collectivité organise ses travaux de manière à obtenir l'assurance du respect des normes qui s'imposent à elle (par exemple en matière de marché), à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur les données ou des résultats (ce qui recouvre la fiabilité de ses comptes), et plus généralement à assurer la qualité des services. [...] Enfin la qualité de leur contrôle interne conditionne la relation de la collectivité avec ses contrôleurs externes. Le comptable public peut déjà s'appuyer, dans une démarche partenariale, sur ce contrôle interne pour exercer de manière optimale ses contrôles sur les dépenses et les recettes. À l'avenir, la mise en œuvre de toute certification des comptes des collectivités locales reposera de même sur l'efficacité des contrôles internes comptables* » (Rapport public annuel 2009 de la Cour des comptes, Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales).

³² Article L.1617-1 du code général des collectivités territoriales : « *Le comptable de la commune, du département ou de la région est un comptable public de l'État ayant la qualité de comptable principal* ». Article L.315-16 du code de l'action sociale et des familles : « *Les comptables des établissements publics sociaux et médico-sociaux sont des comptables publics de l'État ayant qualité de comptables principaux. [...]* ». Article L.6145-8 du code de la santé publique : « *Les comptables des établissements publics de santé sont des comptables publics de l'État ayant qualité de comptable principal* ».

réglementaire est en voie d'actualisation dans le même sens³³. Le rôle de la DGFIP dans le secteur public local et hospitalier est ainsi confirmé du fait de l'appartenance des comptables de ces organismes à ses services déconcentrés (placement sous l'autorité hiérarchique du directeur départemental ou régional des finances publiques visant leurs comptes de gestion ou financiers pour en certifier l'exactitude des résultats³⁴).

Ce cadre général de la gestion publique étant ainsi fixé plus explicitement que dans le décret de 1962, les articles 10 à 12 du décret de 2012 définissent la notion d'ordonnateur de façon également plus précise que le décret de 1962 (définition notamment de la notion d'accréditation de l'ordonnateur auprès du comptable au dernier alinéa de l'article 10). L'article 11 actualise la définition de leurs compétences (gestion des crédits budgétaires, référence à la notion englobante d'ordre de recouvrer et de payer compte tenu de leur dénomination variant selon les catégories d'organismes publics³⁵). L'article 12 rappelle que leur responsabilité est régie par les dispositions législatives du code des juridictions financières (notamment ses articles L.312-2, L.313-7, L.313-7-1 et L.313-12).

³³ Article R.423-20 du code de la construction et de l'habitation : « *Le comptable de l'office public de l'habitat est un comptable direct du Trésor ayant la qualité de comptable principal* ».

Article R.421-65 du code de l'éducation : « *Les agents comptables [d'EPL] sont nommés, après information préalable de la collectivité territoriale de rattachement, par le ministre chargé de l'éducation parmi les personnels de l'administration scolaire et universitaire, conformément aux dispositions de l'article 16 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique* ».

³⁴ Cf. Article 1er du décret n°2003-187 du 5 mars 2003 et instruction n°13-0001 du 13 septembre 2012 relative aux comptes de gestion et financiers des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé (BOFIP-GCP 2013)

³⁵ Dans le secteur public local et hospitalier, il s'agit des titres de recette et des mandats de dépense (cf. articles L.2342-1, L.3221-2, L.4231-2 et D.1617-23 du code général des collectivités territoriales).

Suivant le même cheminement logique, les articles 13 à 22 regroupent les dispositions auparavant dispersées, relatives au comptable public dont une définition est ajoutée au premier de ces articles. En cohérence avec le III de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963, l'article 16 du décret de 2012 rappelle leur faculté de désigner un mandataire (collaborateurs, huissiers³⁶,...) alors que l'article 22 définit les régisseurs qui sont une catégorie spécifique de mandataire du comptable (exécution de recettes et de dépenses pour son compte et sous son contrôle³⁷) à ne pas confondre avec les mandataires pouvant être désignés par l'ordonnateur local dans les seuls cas autorisés par la loi³⁸, l'existence de cette dernière catégorie de mandataires étant désormais reconnue par le décret de 2012 contrairement à celui de 1962.

En application du 2^e alinéa du I de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963, les articles 18, 19 et 20 définissent les actes et contrôles susceptibles d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, comme le confirme l'article 17. Si la formulation de l'article 18, définissant les compétences exclusives du comptable public, est plus développée que celle de l'article 11 du décret de 1962 dans un souci de meilleure lisibilité (fonctions de tenue des comptes, de prise en charge des ordres de recouvrer et de payer donnés par les ordonnateurs, d'exécution des opérations financières,...), le périmètre des attributions du comptable distinctes de celles de l'ordonnateur ne se trouve pas modifié par rapport à la pratique actuelle. Toutefois, on soulignera que la fonction comptable stricto sensu qui était la dernière citée en 1962 est désormais la première (cf. 1^o, 2^o et 3^o).

L'article 19 du décret de 2012 fixe ensuite les obligations de contrôle du comptable tant pour les ordres de recouvrer (1^o) que pour les ordres de payer émis par (2^o) et pour le patrimoine (3^o visant le contrôle des seules valeurs inactives, droits, privilèges et hypothèques³⁹). Ces contrôles ne diffèrent pas au fond par rapport au décret de 1962. Le contrôle de l'imputation des dépenses a été reformulé pour tenir compte des différences de définition des plafonds des autorisations budgétaires selon les catégories d'organismes données à l'article premier. En définitive, les contrôles des ordres de recouvrer et de payer par le comptable conservent toute leur légitimité, même s'ils ne sont ni un contrôle d'opportunité, ni de légalité des décisions de gestion de l'ordonnateur comme l'indique l'article L.1617-2 du code général des collectivités territoriales. Le pouvoir de réquisition de l'ordonnateur reste défini à l'article L.1617-3 de ce même code, l'article 38 du décret de 2012 ne pouvant bien sûr s'y substituer pour le secteur public local et hospitalier.

³⁶ Par exemple, la phase comminatoire prévue au 6^e de l'article L.1617-5 du code général des collectivités territoriales.

³⁷ Les articles R.1617-1 à R.1617-18 du code général des collectivités territoriales fixent les conditions d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies de recettes, d'avances, et d'avances et de recettes des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, à l'exclusion des établissements publics locaux d'enseignement.

³⁸ Cf. Articles L.1611-7 et D.1611-16 à 26 du code général des collectivités territoriales. Voir également l'instruction n°08-016-MO du 1^{er} avril 2008 (NOR ; BUD R 08 00016 J) relative aux conventions de mandats passées par des collectivités et établissements publics locaux.

³⁹ Le paragraphe III de ce même article 19 actualise plus significativement les contrôles des comptables en matière de gestion patrimoniale (à ne pas confondre avec la comptabilité patrimoniale) afin de mieux combiner ses attributions avec celles de l'ordonnateur en ce domaine (gestion des seules valeurs inactives sachant que la notion de comptabilité matière a été abandonnée par le décret de 2012 en raison de son caractère obsolète).

2. L'actualisation des principes fondamentaux est l'occasion de consacrer juridiquement des évolutions déjà en germe et de mutualiser les meilleures pratiques de gestion

La DGFIP ayant mis en place ses nouvelles structures tant centrales que déconcentrées entre 2008 et 2012, il convient de souligner que tous ses services territoriaux sont désormais dirigés par un comptable public, ce qui illustre la modernité de cette fonction et de ce statut responsabilisant qui favorise un management performant de la fonction comptable des administrations publiques. Les directeurs régionaux et départementaux des finances publiques sont ainsi des comptables publics (fusion des ex trésoreries générales et directions des services fiscaux) et il en est de même des responsables de service des impôts des particuliers (SIP), de service des impôts des entreprises (SIE), de pôle de recouvrement spécialisé (PRS) et de centre des finances publiques (trésorerie, ex-perception).

2.1. La stabilité des principes fondamentaux de la gestion publique locale à respecter par les organismes publics locaux et hospitaliers

Du point de vue formel, le décret de 2012 conserve l'architecture générale en trois parties du décret de 1962 : les principes fondamentaux, les dispositions spécifiques applicables à l'État puis celles applicables aux personnes morales autres que l'État et autres que les organismes du secteur public local et hospitalier.

Son adoption en conseil des ministres le 24 octobre 2012 (cf. article 13 de la Constitution) illustre toute l'importance de ce texte réglementaire. En particulier, le titre 1^{er} du décret de 2012 consolide les principes fondamentaux de la gestion publique (séparation des ordonnateurs et des comptables dans un souci de protection des fonds publics et de l'autorisation démocratique du budget, responsabilité des comptables garantissant l'effectivité et l'efficacité de leurs vérifications de la régularité des opérations financières) tout en actualisant ses modalités au regard de l'évolution constatée des outils et des pratiques depuis 1962 (cf. §2.2 infra).

Du fait que l'ensemble de ces principes fondamentaux décrits par le titre 1^{er} est applicable à toute administration publique soumise aux règles de la gestion publique en vertu de l'article premier du décret, leur formulation s'attache donc à prendre en compte les différences de caractéristiques, d'activité et de statut juridique de ces différentes entités hétérogènes. On ne saurait donc s'étonner que ce titre 1^{er} ne reprenne pas le détail des dispositions applicables aux organismes publics locaux et hospitaliers. En effet, leurs dispositions spécifiques figurent dans chacun des codes qui leur sont applicables.

Le caractère législatif de bon nombre de ces dispositions spécifiques aux organismes publics locaux et hospitaliers (notamment

⁴⁰ Créé par la loi n°96-142 du 21 février 1996 et le décret n°2000-318 du 7 avril 2000.

⁴¹ Créé par ordonnance n°2000-1249 du 21 décembre 2000 et le décret n°2004-1136 du 21 octobre 2004.

⁴² Créé par le décret n°78-621 du 31 mai 1978.

⁴³ Article L.421-17 de ce code : « En matière de gestion financière et comptable, les offices publics de l'habitat sont soumis soit aux règles applicables aux entreprises de commerce, soit aux règles de la comptabilité publique. Le régime financier et comptable est choisi par délibération du conseil d'administration dans des conditions précisées par décret en Conseil d'État ».

⁴⁴ Créé par l'ordonnance n°2000-549 du 15 juin 2000 et le décret n°2008-263 du 14 mars 2008.

⁴⁵ Créé par l'ordonnance n°2000-548 du 15 juin 2000 et le décret n° 2003-462 du 21 mai 2003.

Architecture de la 1 ^{re} partie du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962	Architecture du titre premier du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012
Titre 1 ^{er} : Budget et état des prévisions de recettes et de dépenses	Chapitre I ^{er} : Le cadre budgétaire et comptable (articles 7 à 9)
Titre 2 : Ordonnateurs et comptables publics Chapitre 1 ^{er} : Ordonnateurs Chapitre 2 : Comptables publics Chapitre 3 : Dispositions communes	Chapitre II : Les ordonnateurs et les comptables Section 1 : Les ordonnateurs (articles 10 à 12) Section 2 : Les comptables (articles 13 à 22)
Titre 3 : Opérations Chapitre 1 ^{er} : Opérations de recettes Chapitre 2 : Opérations de dépenses Chapitre 3 : Opérations de trésorerie Chapitre 4 : Autres opérations Chapitre 5 : Justification des opérations	Chapitre III : Les opérations Section 1 : Les opérations de recettes (articles 23 à 28) Section 2 : Les opérations de dépenses (articles 29 à 42) Section 3 : Les opérations de trésorerie (articles 43 à 48) Section 4 : Les autres opérations (article 49) Section 5 : Justification des opérations (articles 50 à 52)
Titre 4 : Comptabilité	Chapitre IV : Les comptabilités Section 1 : Comptabilité publique (articles 53 à 55) Section 2 : La comptabilité générale (articles 56 et 57) Section 3 : La comptabilité budgétaire (article 58) Section 4 : La comptabilité analytique (article 59) Section 6 : La comptabilisation des valeurs inactives (article 60)
Titre 5 : Contrôle	Chapitre V : Contrôle administratif des ordonnateurs et des comptables (articles 61 et 62)

Catégories d'organismes publics	Codes fixant leurs dispositions budgétaires et comptables spécifiques de nature législative
Les collectivités territoriales et leurs établissements publics	Code général des collectivités territoriales ⁴⁰ (tronc commun à toutes les collectivités) : Articles L.1611-1 à L.1611-8 (principes généraux), articles L.1612-1 à L.1612-20 (adoption et exécution des budgets), articles L.1617-1 à L.1617-5 (dispositions relatives aux comptables), articles L.1618-1 et 2 (obligation de dépôt de fonds au Trésor),...
Les établissements publics sociaux et médicosociaux	Code de l'action sociale et des familles ⁴¹ : Articles L.314-3 à L.314-9 (règles budgétaires et de financement), articles L.315-15 à 19 (dispositions relatives aux ordonnateurs et aux comptables),...
Les offices publics de l'habitat	Code de la construction et de l'habitation ⁴² (dispositions applicables aux offices gérés en comptabilité publique ⁴³) : Articles L.421-19 à L.421-20 (règles budgétaires et obligation de dépôt de fonds au Trésor),...
Les établissements publics locaux d'enseignement	Code de l'éducation ⁴⁴ : Article R421-57 à 78 (règles budgétaires et comptables, obligation de dépôt de fonds au Trésor),...
Les établissements publics de santé	Code de la santé publique ⁴⁵ : Articles L.6145-1 à L.6145-17 (règles budgétaires et comptables, obligation de dépôt de fonds au Trésor),...

celles relatives au statut des exécutifs locaux et hospitaliers ayant qualité d'ordonnateur) empêchait de toute façon leur reprise dans le texte réglementaire de 2012. La permanence de ce tronc commun juridique illustre en définitive toute la force et la modernité du principe d'unité financière de l'État (unité du réseau des comptables publics nommés par le ministre chargé du budget au regard des articles 13 et 18, unité de caisse avec les articles 44 et 48, unité des règles comptables du fait des articles 53 et 54,...).

2.2. Une actualisation juridique attendue, notamment pour favoriser des méthodes modernes et partenariales de tenue des comptes publics locaux et hospitaliers

Que ce soient les recettes, les dépenses ou les comptabilités locales, le décret de 2012 actualise significativement celui de 1962 en prenant désormais mieux en compte l'évolution des outils informatiques et des modes de travail des ordonnateurs et des comptables. L'article 24 décrit de manière plus chronologique les différentes étapes de l'exécution des recettes et fait référence à la notion générique d'ordre de recouvrer en cohérence avec la rédaction de l'article 11 et de l'article L.252A du livre des procédures fiscales (appellation « titre de recette » dans le secteur public local et hospitalier : cf. article D.1617-23 du code général des collectivités territoriales).

L'article 25 abandonne l'énumération exhaustive des moyens acceptés de paiement des recettes publiques par les débiteurs qui était effectuée par l'article 24 du décret de 1962, au profit d'un renvoi au code monétaire et financier les définissant d'ailleurs désormais en fonction de nouvelles normes européennes qui seront généralisées au 1^{er} février 2014⁴⁶. Le ministre chargé du budget conserve toutefois la possibilité d'en écarter certains⁴⁷, notamment au regard des coûts d'encaissement qu'ils comportent. Cette reformulation facilitera l'utilisation de moyens modernes de paiement par les débiteurs de produits locaux (carte bancaire *via* internet⁴⁸, par exemple) et l'adoption rapide de nouvelles formes technologiques de paiement au fur et à mesure de leur arrivée à maturité à l'avenir (paiement sans contact en cours d'expérimentation,...).

Dans un souci d'homogénéité des relations avec les différentes catégories de débiteurs, les articles 26 et 27 réinsèrent logiquement dans le titre premier du décret de 2012 des dispositions relatives à la délivrance de reçu et à la preuve de l'encaissement qui ne figuraient que dans la seconde partie du décret de 1962 (articles 94 et 95). La formulation de l'article 28 est plus cohérente avec le nouveau cadre juridique des procédures d'exécution forcée de la compétence des seuls comptables (code des procédures civiles d'exécution⁴⁹ et article L.252A du livre des procédures fiscales s'appliquant à tous les titres exécutoires émis par les ordonnateurs, y compris locaux⁵⁰). Il convient de souligner que la DGFIP a fait aboutir au 1^{er} janvier 2012 son chantier d'harmonisation des procédures de recouvrement des diverses

catégories de recettes publiques pour préparer ce renforcement du tronc commun à l'ensemble des créances recouvrées par des comptables publics⁵¹.

Toutefois, outre l'opposition à tiers détenteur (article L.1617-5 du code général des collectivités territoriales) s'inspirant de l'avis à tiers détenteur réservé aux produits fiscaux, une autre spécificité des procédures de recouvrement des produits locaux demeure logiquement avec l'autorisation préalable des poursuites par l'ordonnateur (article R.1617-24 du même code). Sachant que les diligences du comptable doivent être « adéquates, complètes et rapides » pour dégager sa responsabilité⁵², la charte des bonnes pratiques du recouvrement des produits locaux recommande aux ordonnateurs et aux comptables de convenir ensemble de seuils d'engagement des poursuites pris en compte par le juge des comptes (cf. Instruction n°11-009 M0 du 25 mars 2011 diffusant cette charte élaborée en 2010 avec les associations nationales représentatives des ordonnateurs du secteur public local).

Concernant l'exécution des dépenses, les articles 29 et 33 adoptent des formulations plus lisibles, sans changement de fond. L'article 31 définit, plus précisément que le décret de 1962, la portée de l'étape de liquidation de la somme à payer au créancier en assurant son articulation avec la justification du service fait qui découle de la signature du bordereau de mandats (article D.1617-23 du code général des collectivités territoriales). L'article 32 se réfère aux ordres de payer émis par les ordonnateurs en cohérence avec la rédaction de l'article 11 du décret de 2012 et avec l'article D.1617-23 précité (appellation « mandat de dépense » dans le secteur public local et hospitalier). L'article 33 clarifie les règles de paiement tenant à la nature de la créance à payer (code des marchés publics, par exemple). Pour tous ces articles, aucune évolution majeure des pratiques antérieures n'est à signaler.

De la même façon qu'à l'article 25 analysé supra, l'article 34 du décret de 2012 abandonne l'énumération exhaustive des moyens de paiement des dépenses publiques qui était effectuée par l'article 34 du décret de 1962, au profit d'un renvoi au code monétaire et financier, le ministre chargé du budget conservant la possibilité d'en écarter certains notamment au regard des coûts de décaissement qu'ils comportent. Cette reformulation facilitera aussi l'adoption de nouvelles formes technologiques de paiement au fur et à mesure de leur apparition⁵³. Les cas exceptionnels de recours par les comptables à la consignation de fonds à payer sont précisées aux articles 35 et 39 par rapport à l'article 111 du décret de 1962.

En comparaison de l'ancien article 37 du décret de 1962, le nouvel article 38 du décret de 2012 ne remet pas en cause les dispositions

⁴⁶ Cf. Circulaire DGFIP-DGCL du 4 novembre 2011 diffusant des préconisations pour l'émission des virements SEPA (NOR BCRE1129669C) ; Instruction DGFIP n°10-013 M0-E-K du 19 mai 2010 (NOR ; BCRZ1000043J) relative à la préparation des administrations publiques à l'espace unique de paiement en euros (SEPA).

⁴⁷ Voir aussi l'article 1680 du code général des impôts pour les encaissements en espèces.

⁴⁸ Cf. *TIPi, un pas de plus vers l'e-administration*, Jérôme BURCKEL, Revue gestion & finances publiques n°10, octobre 2011, pages 744 à 747.

⁴⁹ Créé par l'ordonnance n°2011-1895 du 19 décembre 2011.

⁵⁰ Cf. 3^e alinéa de l'article D.1617-23 du code général des collectivités territoriales.

⁵¹ Cf. *Une démarche emblématique de la mise en place de la DGFIP ; la réingénierie des procédures de recouvrement forcé*, Laure BECQ et Jean-Marc VALES, Revue Gestion et Finances publiques, août-septembre 2010, pages 613 à 617. Pour les produits locaux, cette harmonisation est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012 : article 55 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010, décret n°2011-2036 du 29 décembre 2011 et instruction codificatrice DGFIP n°11-022-M0 du 16 décembre 2011 relative au recouvrement des produits locaux (NOR ; BCRZ1100057J).

⁵² Cour des comptes, 27 février et 19 mars 1964, Dupis, Receveur Municipal d'Igny-le-Jard ; voir aussi l'instruction n°11-022-M0 du 16 décembre 2011 relative au recouvrement des produits locaux, pages 116 et 117.

⁵³ Par exemple, la carte d'achat : décret n° 2004-1144 du 26 octobre 2004 relatif à l'exécution des marchés publics par carte d'achat et instruction DGCP n°05-025-M0-M9 du 21 avril 2005 relative à l'exécution des marchés publics par carte d'achat (NOR ; BUDRO500025J). Voir *La carte d'achat dans la sphère publique*, Bruno JABARD, Gestion & finances publiques n°5, mai 2009, pages 372 à 373.

spéciales existantes du secteur public local et hospitalier. Comme l'indique ses premiers mots (« *Sans préjudice...* »), des normes juridiques de rang supérieur sont spécifiquement applicables aux organismes publics locaux et hospitaliers (articles L.1617-3 et D.1617-20 du code général des collectivités territoriales, article L.6145-8 du code de la santé publique) pour encadrer la faculté de réquisition du comptable par l'ordonnateur (dispositions résultant de l'article 15 de la loi n°82-213 du 2 mars 1982).

L'article 40 ouvre au comptable la faculté nouvelle d'obtenir directement de son bénéficiaire le reversement des sommes qu'il lui a payées à tort, sans attendre l'émission d'un ordre de recouvrement par l'ordonnateur (la célérité étant cruciale pour obtenir un reversement spontané sans nécessité de poursuites, ces dernières demeurant conditionnées par l'émission préalable d'un titre exécutoire par l'ordonnateur). L'article 41 prévoit désormais les dispositions (uniquement celles dérogatoires au droit commun des procédures de dépense défini par les nouveaux articles 29 et suivants) relatives à l'organisation en mode service facturier permettant d'éviter certaines redondances inutiles de contrôle et d'améliorer globalement la vérification et le traitement des factures à payer. Ce dispositif, nécessitant un système d'information adapté et une taille critique, est actuellement limité dans le secteur public local et hospitalier à l'Assistance publique – Hôpitaux de Paris où son déploiement a commencé en 2011 et doit se terminer en 2014⁵⁴.

L'évolution majeure réside dans l'article 42 du décret de 2012 qui assure la reconnaissance juridique de la sélectivité des contrôles des dépenses publiques⁵⁵ d'ores et déjà pratiquée par les comptables publics (notamment le contrôle hiérarchisé de la dépense, en fonction des enjeux et des risques identifiés par le seul comptable, visé par son premier alinéa renvoyant à un arrêté du ministre chargé du budget). Son second alinéa précisant que « *l'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégé en partenariat* », cette modalité distincte et partenariale de contrôle sélectif des dépenses publiques locales et hospitalières est encadrée par un arrêté du 11 mai 2011 (NOR BCRE1113038A – JO du 20 mai 2011) spécifique au secteur public local et hospitalier.

Ainsi, ce dernier article est sans doute celui du nouveau texte qui illustre le mieux la réingénierie des procédures comptables (seuil de transmission des pièces justificatives dans le cadre d'un contrôle allégé en partenariat, levier d'approfondissement en partenariat du contrôle interne de bout en bout des chaînes administratives pour fiabiliser les comptes,...) qui a été opérée pour renforcer la performance de la gestion publique, tant

étatique que locale, grâce à une mutualisation favorisée par l'existence même d'une administration unifiée telle que la DGFIP⁵⁶.

Les articles 43 à 48 traitent ensuite des opérations de trésorerie exécutées par le comptable. Le nouvel article 44 est reformulé afin d'assurer sa meilleure adéquation avec la réglementation générale en vigueur encadrant la gestion de la trésorerie de l'État (Agence France Trésor,...) et la comptabilisation des opérations de trésorerie (comptes non budgétaires pour l'État). De manière juridique plus solide qu'à l'article 43 du décret du 29 décembre 1962, le nouvel article 47 rappelle aux organismes soumis aux règles de la gestion publique l'obligation de dépôt de leurs fonds au Trésor sachant qu'elle est déjà fixée au niveau législatif pour le secteur public local et hospitalier⁵⁷. L'article 48 réaffirme le principe traditionnel d'unité de caisse tout en autorisant un comptable public à détenir plusieurs comptes bancaires pour répondre aux besoins futurs d'une gestion plus automatisée des opérations pouvant être ainsi mieux individualisées.

Enfin, les articles 49 à 52 traitent des autres opérations et de la justification de toutes ces opérations. L'article 50 précise plus clairement les bases juridiques des listes des justifications à apporter à chaque catégorie précitée d'opérations (cf. articles D.1617-19 et D.1617-21 du code général des collectivités territoriales qui en sont les textes d'application pour le secteur public local et hospitalier). L'article 51 donne surtout une nouvelle impulsion à la gestion de l'ensemble des pièces budgétaires, comptables et justificatives sous une forme dématérialisée pour tirer parti de l'informatisation croissante des procédures qui est déjà bien engagée dans le secteur public local et hospitalier grâce à la généralisation du système d'information Hélios fin 2010⁵⁸.

En complément du second alinéa de l'article 42 précité (contrôle allégé en partenariat pouvant conduire à ce que l'ordonnateur ne transmette plus au comptable mais conserve les justifications de certaines dépenses), l'article 52 introduit la faculté pour le ministre du budget de prendre un arrêté distinguant celles des pièces qui sont transmises au comptable par rapport à celles archivées par l'ordonnateur et tenues à la disposition tant du comptable que du juge des comptes pour des contrôles a posteriori (droit d'évocation). Pour le secteur public local et hospitalier, il s'agit de l'arrêté du 11 mai 2011 précité.

Alors que le décret de 1962 conduisait à définir la comptabilité publique par référence à la règle de séparation des ordonnateurs et des comptables et à la règle de responsabilité personnelle et pécuniaire de ce dernier, l'article 53 du décret de 2012 met mieux en valeur la fonction comptable en définissant, de manière plus facilement compréhensible, la comptabilité publique comme le

⁵⁴ Cf. *Le service facturier de l'AP-HP*, Cécile VANDAMME, Revue Gestion & Finances Publiques n°3, mars 2012, pages 113 à 116.

⁵⁵ Elle a été préalablement reconnue au niveau législatif par le second alinéa du paragraphe IX de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 dans sa version issue de l'article 90 de la loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 : « *Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au troisième alinéa du même VI peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge. Hormis le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses, aucune remise gracieuse totale ne peut être accordée au comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une somme au moins égale au double de la somme mentionnée au deuxième alinéa dudit VI* ».

⁵⁶ Cf. *La réingénierie des procédures d'exécution des dépenses et des recettes publiques locales*, Jean-Luc BRENNER, La revue du Trésor, novembre 2007, pages 997 à 1001 ; *La performance dans le recouvrement des produits locaux*, Jean-Luc BRENNER, Revue Gestion & Finances Publiques n°11, novembre 2009, pages 930 à 934.

⁵⁷ L'article 26 de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (« *3° Sauf disposition expresse d'une loi de finances, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités auprès de l'État* »), les articles L.1618-1 et 2 du code général des collectivités territoriales et l'article L.6145-8-1 du code de la santé publique.

⁵⁸ Cf. articles D.1617-23 du code général des collectivités territoriales et D.6145-54-3 du code de la santé publique ainsi que leur arrêté d'application du 27 juin 2007, modifié par l'arrêté du 3 août 2011, relatif à la dématérialisation des opérations en comptabilité publique (NOR: BCFR0750735A). Voir aussi *La dématérialisation gagne du terrain, des adeptes, des résultats*, Alain FOUCRET et Emmanuel SPINAT, Revue Gestion & Finances publiques, n°9, juillet 2009, pages 559 à 561.

système d'organisation de l'information financière des organismes visés à l'article premier. Sa formulation a été revue de manière à être pleinement conforme au dernier alinéa de l'article 47-2 de la Constitution fixant l'objectif de fiabilité des comptes publics, d'une part, et à répondre aux nouveaux besoins comptables pour rechercher une performance accrue de la gestion publique⁵⁹, d'autre part. Il convient de relever que, tout comme l'article précité de la Constitution, le présent décret ne fait pas de la certification des comptes l'unique moyen d'attester la fiabilité des comptes publics locaux sachant que cette modalité semble peu adaptée à la grande masse des entités petites et moyennes du secteur public local⁶⁰.

Après l'article 54 relatif au référentiel comptable applicable (cf. §1.2 supra), l'article 55 précise le contenu de la comptabilité publique sachant que la fonction comptable est partagée entre l'ordonnateur et le comptable (cf. 1° au 3° de l'article 18). Les articles 56 à 60 précisent et actualisent au regard du droit existant (LOLF pour l'État) le contenu de chaque catégorie susvisée de comptabilité sans modifier le droit comptable du secteur public local et hospitalier (M14, M21, M52, M71,...). L'article 60 traite de la comptabilisation, et non de la comptabilité, des valeurs inactives suivies à la fois en classe 8 de la comptabilité générale des collectivités territoriales (page 86 du tome 1 de l'instruction budgétaire et comptable M14 des communes, par exemple) et en comptabilité de l'État (instruction codificatrice n°97-042-L8 du 2 avril 1997, NOR BUD R 97 00042 J⁶¹).

Compte tenu de l'équilibre institutionnel actuel (principe de libre administration des collectivités territoriales fixé à l'article 72 de la constitution), l'article 61 est reformulé pour préciser les modalités du contrôle du ministre chargé du budget portant sur les ordonnateurs des organismes relevant des seuls titres II et III du présent texte (donc hors organismes publics locaux et hospitaliers). Les mesures de contrôle des comptables par le même ministre, prévues à l'article 62, ont également été actualisées pour les mettre simplement en adéquation avec la pratique existante.

Conclusion

Lors du Conseil des ministres du 24 octobre 2012, en plus du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, a été adopté un second décret ayant pour objet d'actualiser les multiples dispositions des différents codes et textes non codifiés mentionnant l'ancien décret de 1962 (cf. tableau de ces codes en §1.2 supra). En outre, mis à part les arrêtés existants susvisés

("instructions" budgétaires et comptables, dématérialisation des pièces comptables et justificatives, contrôle allégé en partenariat des dépenses locales) qui deviennent automatiquement des arrêtés d'application du décret de 2012, les nouveaux arrêtés découlant de ce dernier intéressent parfois aussi le secteur public local et hospitalier (arrêté du 24 décembre 2012 énumérant les moyens d'encaissement des recettes et de décaissement des dépenses, arrêté du 24 janvier 2013 encadrant les comptes de disponibilité et les dépôts de fonds au Trésor,...). Le 8 novembre 2012, ces premiers arrêtés ont ainsi reçu un avis favorable de la Commission consultative d'évaluation des normes qui veille à limiter "l'inflation normative" pesant sur les collectivités territoriales.

L'absence de codification actuelle du droit de la gestion publique tient à ses origines et à sa complexité⁶². Selon le "Programme général de codification 1996-2000", annexé à la circulaire du 30 mai 1996 relative à la codification des textes législatifs et réglementaires (Journal officiel du 5 Juin 1996, page 8263), un nouveau code devait être élaboré : le "Code du droit budgétaire et de la comptabilité publique". La programmation de ces travaux de codification a été assurée par la Commission supérieure de codification, mais ce nouveau code n'a finalement pas été élaboré du fait de la nécessité de stabiliser d'abord l'organisation et les procédures comptables de l'État bouleversées par le droit (LOLF), les nouveaux outils (CHORUS) et la réingénierie de l'organisation et des procédures les accompagnant.

Ces préalables étant désormais réunis, la loi du 23 février 1963 modifiée fin 2011 et les décrets susvisés de 2012 ont vocation à constituer une première étape pragmatique de préparation de la codification des divers textes relatifs à la gestion publique qui devra être poursuivie conformément à l'objectif fixé en ce sens par le rapport de présentation du décret. Pour la gestion publique locale et hospitalière, l'année 2012 marque ainsi une étape cruciale mais non pas définitive. En effet, la création d'un code de la gestion comptable et budgétaire publique, comportant une partie législative et pas seulement une partie réglementaire, nécessitera de déterminer celui qui sera le code pilote et ceux qui seront les codes suiveurs en ce domaine. En toile de fond, se posera également la question sensible du degré de normalisation devant en résulter pour chaque catégorie actuelle d'organismes publics locaux et hospitaliers dans un souci croissant de resserrement du stock de normes. ■

⁵⁹ Cf. *Comptabilité et gestion des risques*, Alain CAUMEIL, Revue Gestion Et Finances publiques n°1, janvier 2010, pages 55 à 58 ; *À quoi sert la qualité comptable ?*, Stéphane THEBAULT, Revue française de finances publiques n°112, novembre 2010.

⁶⁰ *La certification des comptes des collectivités territoriales*, Monique DOREAU-TRANQUARD, Revue française des finances publiques, septembre 2012, pages 115 à 124. Voir aussi les discours du Président de la République et du Premier président de la Cour des comptes lors de l'audience solennelle du 7 septembre 2012 à la Cour des comptes.

⁶¹ Les comptables publics sont amenés à manipuler des valeurs de nature très diverse qui appartiennent aux organismes publics locaux ou sont confiés à ces derniers ; tickets d'accès aux services publics locaux, valeurs diverses confiées par les particuliers hébergés, etc (cf. 9° de l'article 18 du décret de 2012). Lorsque les mouvements de ces valeurs font l'objet d'opérations qui se traduisent par une dépense ou une recette en comptabilité générale, elles sont dites "actives". Si l'opération en cause n'emporte pas simultanément une dépense ou une recette, la valeur considérée est, au regard de cette opération, dite "inactive" (mouvement de stock de ces valeurs). Grâce à la comptabilisation des valeurs inactives, les comptables publics peuvent justifier à tout moment de la destination de ces valeurs qui leur ont été confiées.

⁶² « La codification de la comptabilité publique [au XIX^e siècle] a porté sur une matière principalement, sinon exclusivement, réglementaire et a donc été opérée sous cette même forme, avec cette conséquence que lorsqu'elle a inclus des dispositions constitutionnelles ou législatives, elle n'a pu que les reproduire sans les modifier. [...] La codification de la comptabilité publique n'a été qu'une mise en ordre d'un droit certes récent, mais préexistant ; alors même qu'il était réglementaire, ce droit n'a donc été que très peu modifié, dans la stricte mesure nécessaire pour l'adapter aux quelques innovations suggérées par l'expérience des premières années de son application » ("Les règlements généraux sur la comptabilité publique au XIX^e siècle" de Jacques MAGNET - La comptabilité publique, continuité et modernité - Colloque 1993 - MINEFI). « La nouvelle constitution de 1958 et l'ordonnance du 2 janvier 1959 ne contraignaient juridiquement certes pas à abroger tous les textes sur la comptabilité publique. Mais le partage des domaines législatifs et réglementaires des articles 34 et 37 de la Constitution poussait à éclaircir pour la comptabilité publique ce qui relevait du domaine de la loi et ce qui relevait du règlement. L'évolution de la politique économique, pour sa part, poussait à rapprocher la comptabilité de l'État du plan comptable général » ("L'élaboration du décret du 29 décembre 1962" de Valérie Pernot-Burckel - La comptabilité publique, continuité et modernité - Colloque 1993 - MINEFI).

Partie 5

Des comparaisons européennes

- Aperçu des principes de la nouvelle comptabilité publique et de sa mise en œuvre : cas de la Belgique 169
Suzanne DESILLE
- L'évolution de la comptabilité publique en Allemagne 173
Stéphanie FLIZOT
- Les transformations récentes des comptes de l'État en Grande Bretagne ou la nouvelle « Ile du Trésor » 177
Yuri BIONDI



MUTUELLE D'ASSURANCES



- ▶ La Mutuelle des Comptables Publics,
- ▶ Assureur de référence du risque professionnel des Comptables et des Régisseurs,
- ▶ 75 ans d'expérience à votre service,
- ▶ Partenaire de l'ACP et de l'AFCM.

**Contactez-nous au 0972 67 27 70
ou rendez-vous sur notre site
www.amf-assurances.fr**

Suzanne DESILLE

*Chef de projet coordinateur WBFIn
Wallonie et Fédération Wallonie - Bruxelles*

Cas de la Belgique : aperçu des principes de la nouvelle comptabilité publique et de sa mise en œuvre

1. Positionnement

Après de très nombreuses années de travaux préparatoires menés dans diverses commissions, la Belgique s'est dotée en 2003 d'un nouveau cadre légal de comptabilité publique pour succéder aux anciennes lois coordonnées sur la comptabilité de l'État, dont certaines dispositions dataient encore de 1846.

Précisons d'emblée que ce cadre¹ est applicable à l'État fédéral (Administration centrale) et aux entités fédérées (communautés et régions), mais pas aux pouvoirs locaux. En effet, en Belgique, les provinces et les communes (les collectivités locales) sont soumises à d'autres dispositions en cette matière qui ne seront pas évoquées ci-après.

La complexité de la structure institutionnelle de la Belgique explique l'existence de différentes bases légales et réglementaires pour régir le budget et la comptabilité des pouvoirs publics.

Ajoutons à cela que les « organismes publics », c'est-à-dire les structures personnalisées distinctement des administrations, créées ou financées par l'État fédéral ou par les entités fédérées, suivent des règles budgétaires et comptables non homogènes et différenciées en fonction de la nature de leurs activités (administratives, financières ou industrielles) ou de leur statut juridique.

Toutefois, nonobstant la multiplicité des textes normatifs, un dénominateur commun s'en dégage : l'obligation de tenir une comptabilité générale selon les règles usuelles de la partie double et d'établir annuellement un bilan ainsi qu'un compte de résultats.

2. État fédéral et entités fédérées : fondements légaux communs

La réforme de la comptabilité publique de 2003 s'applique donc à l'État fédéral et aux entités fédérées, à savoir la Communauté flamande et la Région flamande (fusionnées en une seule entité), la Communauté française, la Communauté germanophone, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale et, enfin, la Commission communautaire commune.

¹ Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes (M.B. du 25 juin 2003) – Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (M.B. juillet 2003).

À l'époque, le législateur fédéral a adopté deux textes distincts mais au socle fondamental commun: la loi du 22 mai 2003, pouvant être qualifiée de dispositif complet pour l'État fédéral et la loi du 16 mai 2003 portant les principes généraux à appliquer par les entités fédérées.

Ces deux législations ont en commun les mêmes obligations de base :

- Établir un budget annuel contenant les droits à constater en matière de recettes et en matière de dépenses, des crédits d'engagement (pour couvrir les engagements contractés durant l'année budgétaire) ainsi que des crédits de liquidation (pour liquider les droits constatés durant l'année budgétaire et préalablement engagés) ;
- Tenir une comptabilité générale en partie double sur la base d'un plan comptable normalisé (applicable à l'État fédéral et aux entités fédérées) et de manière liée, une comptabilité budgétaire permettant un suivi permanent de l'exécution du budget.
- Dresser un compte général annuel comprenant les comptes annuels (bilan, compte de résultats) et un compte d'exécution du budget.

Dans la foulée, en 2003 toujours, la loi organique de la Cour des comptes² a été modifiée et les nouvelles dispositions ne devaient entrer en vigueur qu'au même moment que les nouvelles normes budgétaires et comptables à l'État fédéral et dans chacune des entités fédérées.

La révision de cette loi organique a eu pour effet essentiellement de moderniser les méthodes ou d'adapter les compétences de contrôle de la Cour eu égard notamment à la suppression du visa préalable des dépenses encore pratiqué jusque là et à l'instauration d'une comptabilité générale.

3. Entités fédérées : législation complémentaire

Dans le cadre de sa réforme institutionnelle, la Belgique a adopté en 1989 un texte relatif au financement des Communautés et des Régions³.

² Loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, telle que modifiée (www.ccrek.be)

³ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (M.B. du 17 janvier 1989)

Cette loi spéciale consacrait l'autonomie des entités fédérées en matière de budget, de comptabilité et d'organisation du contrôle de la Cour des comptes, mais sa mise en œuvre était subordonnée à l'adoption par le législateur fédéral d'un cadre général applicable à toutes les entités. Comme évoqué au point 2. ci-dessus, la loi du 16 mai 2003 constitue ce cadre. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004, mais chaque entité pouvait solliciter un report de mise en application moyennant la procédure y prévue. C'est ainsi que la dernière date butoir a été fixée au 1^{er} janvier 2012.

En attendant à la fois le cadre général et, pour chaque entité fédérée considérée individuellement, son entrée en vigueur, les lois coordonnées sur la comptabilité de l'État restaient d'application.

Sur la base commune de la loi de 2003, à laquelle il ne pouvait être dérogé, chaque entité a bâti son propre droit budgétaire et comptable.

En 2004, la Communauté flamande a rapidement déposé un projet de décret⁴, mais, bien que voté, il ne sera jamais mis en application et sera abrogé et remplacé par un nouveau texte adopté le 8 juillet 2011⁵ pour une entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

Le 23 février 2006, la Région de Bruxelles-Capitale a pris son ordonnance organique portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle⁶.

La Communauté germanophone s'est dotée d'un décret relatif au règlement budgétaire en date du 25 mai 2009⁷.

Juste à la veille du dernier délai donné pour mettre en œuvre le cadre général, la Région wallonne et la Communauté française ont fermé la marche en déposant leur projet de décret fin 2011 devant leur assemblée parlementaire. Bien que très largement identiques, deux décrets étaient nécessaires pour respecter les dispositions constitutionnelles. Ils ont été votés respectivement les 15 et 20 décembre 2011⁸.

Plus importante que le calendrier peu homogène de mise en œuvre de la réforme, l'absence d'alignement des dispositions adoptées par les entités lors de l'intégration du cadre général doit être relevée. On se trouve dès lors aujourd'hui en présence de plusieurs droits comptables et budgétaires avec des particularités dans chaque entité. De manière similaire, chaque entité a en outre édicté des mesures d'exécution de son décret ou ordonnance conduisant au même constat. Pour la Région wallonne et la Communauté française, l'arrêté principal a été adopté le 13 décembre 2012.

⁴ Les entités fédérées légifèrent par décret ou par ordonnance. Dans la hiérarchie des normes, leurs textes sont assimilés à des lois.

⁵ Décret du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution des subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle de la Cour des comptes en Communauté flamande (« Rekendecreet ») (M.B. du 5 août 2011)

⁶ Ordonnance organique du 23 février 2006 de la Région de Bruxelles-Capitale portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle (M.B. du 23 mars 2006)

⁷ Décret du 25 mai 2009 relatif au règlement budgétaire de la Communauté germanophone (M.B. 14 juillet 2009)

⁸ Décret du 15 décembre 2011 portant organisation du budget et de la comptabilité des services du Gouvernement wallon (M.B. 29 décembre 2011)
Décret du 20 décembre 2011 portant organisation du budget et de la comptabilité des services du Gouvernement de la Communauté française (M.B. du 17 janvier 2012)

En conclusion, force est de constater que le degré d'uniformisation des règles de comptabilité publique en Belgique n'a pas atteint un niveau très élevé.

4. État fédéral et entités fédérées : mêmes obligations de rendre compte selon la méthodologie SEC aux instances européennes

La réforme de 2003 visait indirectement l'harmonisation des règles budgétaires et comptables afin de satisfaire aux obligations statistiques de comptabilité nationale normée dans le système européen des comptes nationaux et régionaux, appelé le SEC 95 et intégré au règlement 2223/96 du conseil du 25 juin 1996. Il fallait en effet pouvoir établir les comptes des administrations publiques, définies selon les critères du SEC. En Belgique, l'État fédéral et les entités fédérées font partie du secteur des administrations publiques.

Le découpage institutionnel de la Belgique et l'autonomie conférée aux entités fédérées ont donc imposé au législateur fédéral d'adopter des dispositions distinctes pour les deux niveaux de pouvoir, mais avec un objectif commun.

Toutefois, à l'origine, la Commission de normalisation de la comptabilité publique mise en place en 1992 s'est attachée prioritairement à voir comment moderniser la comptabilité publique, en imposant l'instauration dans les administrations centrale, communautaire et régionale d'une comptabilité générale devant produire un bilan et un compte de résultats. Relevons qu'une telle comptabilité était appliquée depuis 1955 par les organismes publics, entre autres ceux soumis à la loi du 16 mars 1954 relatif au contrôle de certains organismes publics.

Considérées *a posteriori*, deux options stratégiques pouvaient être retenues par la Commission dans ses propositions définitives déposées en 2003 :

- Imposer un budget et un compte d'exécution du budget déclinés en lignes de base codifiées selon la nature économique de la recette ou de la dépense. Autrement dit, imposer la nomenclature économique dérivée du SEC 95. Quant à la comptabilité générale, elle apporterait les informations manquantes sur le patrimoine et la situation financière dans les rapports purement budgétaires. *Avantage* : restreindre les risques du projet en préconisant la poursuite de l'établissement aux niveaux de pouvoir concernés des budgets sans rupture avec leur pratique. En effet, les budgets des deux niveaux avaient toujours été détaillés de manière à fournir les données nécessaires à la comptabilité nationale : consommation, transferts,... La comptabilité générale était dans ce cas l'outil indispensable pour informer, de manière intégrée avec la comptabilité budgétaire, sur le patrimoine et la situation financière et pour dégager le résultat économique, distinct du résultat budgétaire.
- Imposer une comptabilité générale en partie double, liée à une comptabilité budgétaire, le budget étant établi sans la contrainte d'y faire figurer la nature économique des recettes et des dépenses, le plan comptable normalisé à suivre prévoyant les comptes dans lesquels la nature économique des dépenses ou des recettes budgétaires serait identifiée. *Avantage* : oser une modernisation ambitieuse, à la fois quant à l'élaboration du budget, en permettant d'autres modes budgétaires de prévision et d'autorisation (budget par projet, budget en base zéro, budget distinguant les dépenses fixes et les dépenses variables, budget pluriannuel ...) en réaction au succès très mitigé du budget par programme instauré en

1989, et quant à la comptabilité, en imposant les standards comptables universels de comptabilité générale pour améliorer la transparence et la lisibilité des rapports financiers.

En cours de travaux, la Commission n'a pas changé de cap même lors de l'adoption en 1996 du SEC et a choisi de conclure ses travaux en proposant au pouvoir politique la seconde option reprise ci-dessus.

Dans cet esprit, les textes de base ont été adoptés en 2003. Mais le dispositif était incomplet et il faudra attendre 2009 pour que soit approuvé le plan comptable normalisé, qui contient les classes 8 et 9 destinées à l'enregistrement des recettes et des dépenses selon leur nature économique. Cette situation n'a pas favorisé l'avancement de la réforme et de la modernisation de la comptabilité publique. L'utilité de la comptabilité générale a durant cette période d'attente été remise en cause pour finalement se maintenir dans les nouvelles obligations.

Seule la Communauté flamande a tiré parti de l'autorisation d'établir un budget autrement qu'en déclinant les recettes et les dépenses selon leur nature économique. Sa propre législation prévoit que les statistiques de comptabilité nationale seront établies à l'aide d'une composante de comptabilité analytique intégrée à la comptabilité générale. C'est la vision la plus moderne. Par contre, les autres entités ont poursuivi l'établissement de leur budget sans changement de structure, c'est-à-dire en ventilant les lignes budgétaires par nature économique.

Dans un procédé comme dans l'autre, les statistiques européennes peuvent être extraites, et même sans retraitement extra comptable, dès l'instant où toutes les entités enregistrent les recettes et les dépenses liquidées sur la base des droits constatés. En effet, en sus de la nature économique des recettes et des dépenses, le SEC impose qu'elles soient enregistrées selon ce critère qui est conceptuellement la véritable pierre angulaire de la nouvelle comptabilité publique.

5. État fédéral et entités fédérées : les outils informatiques de support

À l'image des phases législatives et réglementaires chaotiques, les choix des outils informatiques de support de la nouvelle comptabilité publique et les calendriers d'implémentation ont aussi varié d'une entité à l'autre. Seul point commun : les solutions logicielles déjà déployées sont de type ERP⁹ (Editeurs : SAP et Oracle).

La Région de Bruxelles-Capitale (SAP) et la Communauté flamande (Oracle/Orafin) ont été pionnières puisqu'elles ont démarré en 1997 et en 1999, et ont migré respectivement vers leur nouveau système en 2000 et en 2001, donc avant que la loi de réforme de 2003 ne soit adoptée. Ensuite, la Communauté germanophone a aussi posé le choix de SAP pour soutenir sa comptabilité. L'État fédéral (SAP/Fedcom) arrive en dernière position. Il a choisi de faire coïncider au 1^{er} janvier 2009 l'entrée en vigueur des nouvelles normes budgétaires et comptables avec la première mise en production de sa nouvelle solution dans un pilote et ensuite, de la déployer dans les autres services par vague avec un démarrage le 1^{er} janvier des années 2010 à 2012. À l'inverse du Fédéral, les autres entités ont, au départ, configuré et paramétré leur ERP pour respecter les « anciennes » règles de comptabilité publique et ont migré d'une

solution informatique vers l'autre en cours d'année. Les couvertures opérationnelles ne sont pas non plus identiques d'une entité à l'autre. Cependant, dans tous les cas, le cœur du système est un module de comptabilité générale. Dès lors, comme Chorus en France, la primauté de la comptabilité générale sur la comptabilité budgétaire est systémique, ce qui impose d'adapter les méthodes de travail à cette contrainte.

Quant à la Région wallonne et la Communauté française, leurs gouvernements ont opté pour la prolongation durant une période transitoire du système informatique existant (solution développée), en updatant l'application budgétaire. Un cahier des charges (Projet WBFIn) sera établi durant cette période intermédiaire afin de muter à son terme vers une nouvelle solution logicielle commune répondant à toutes les fonctionnalités obligatoires.

6. État fédéral et entités fédérées : les processus et les acteurs

Comme évoqué au point 2. ci-dessus, la réforme de la comptabilité publique en Belgique s'est accompagnée d'une révision de la loi organique de la Cour des comptes. Cette dernière a induit la suppression de la compétence juridictionnelle de la Cour à l'égard des ordonnateurs et de la procédure du visa préalable des dépenses.

Dans ce contexte, mais également dans un souci de modernisation, la refonte du droit budgétaire et comptable a été mise à profit pour déterminer plus précisément la responsabilité des acteurs que sont les ordonnateurs, les receveurs et les trésoriers dans les procédures. Cette responsabilisation, la mise en place de la bonne gouvernance et l'application de principes de contrôle interne transparaissent dans les nouvelles normes de toutes les entités.

D'une manière générale, l'ordonnateur est l'autorité compétente désignée par arrêté du gouvernement et habilitée

- 1) à constater les droits à la charge des tiers et à donner l'ordre de leur recouvrement ;
- 2) dans la limite des crédits autorisés et disponibles, à engager et à liquider toute dépense imputable au budget ainsi qu'à émettre l'ordre de paiement.

La législation de certaines entités précise encore que l'ordonnateur doit agir dans le respect du principe de bonne gestion financière qui regroupe le principe d'économie, le principe d'efficacité et le principe d'efficacité.

L'ordonnateur est responsable des phases séquentielles obligatoires d'engagement et de liquidation des dépenses. En Région wallonne et en Communauté française, pour assurer une meilleure maîtrise des engagements, cette phase a été dédoublée en engagement budgétaire et en engagement juridique corrélatif. Ce nouveau procédé permet en effet de cerner les réelles obligations et évite d'accumuler dans un stock des engagements qui ne déboucheraient pas sur une exécution et *in fine* une dette.

Également sous la responsabilité de l'ordonnateur, la liquidation de la dépense n'est pas réellement une phase nouvelle dans la procédure de la dépense puisqu'elle consiste à vérifier l'existence de la dette à l'égard du tiers. Ce qui est nouveau par contre, c'est l'obligation d'enregistrer les droits constatés¹⁰ préalablement et distinctement du paiement de la dépense.

¹⁰ Droit réunissant toutes les conditions suivantes : 1) son montant est déterminé de manière exacte ; 2) l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable ; 3) l'obligation de payer existe et 4) une pièce justificative est en possession de l'entité.

⁹ ERP : Entreprise Resource Planning ou progiciel de gestion intégré.

La liquidation budgétaire, c'est-à-dire l'imputation de la dépense à la charge du crédit de liquidation, et la liquidation comptable, c'est-à-dire l'enregistrement de la dette et de sa contrepartie en comptabilité générale, posent la question de la primauté ou non de la comptabilité générale sur la comptabilité budgétaire. Il n'y a pas unanimité à ce propos dans les entités en raison notamment de contraintes logicielles dans leur système informatique. Peu importe finalement, mais la liquidation est la charnière entre les deux comptabilités, permettant de s'assurer qu'une même dépense a bien été imputée au budget et enregistrée dans les dettes en comptabilité générale.

L'ordonnateur est aussi compétent pour constater les droits en faveur de l'entité comme sous l'ancien régime. Par contre, ce sont les droits constatés (cfr NBP n° 14) qui doivent être imputés au budget en lieu et place des encaissements, ceux-ci étant comptabilisés uniquement en comptabilité générale. Ce changement important occasionne pour l'ordonnateur et le receveur à qui le recouvrement est confié une plus grande responsabilité puisque les droits constatés imputés au budget et enregistrés dans les créances reprises au bilan, ou inversement, vont déterminer, par contraction avec les dépenses liquidées, le solde budgétaire. L'établissement des créances et le suivi de leur récupération nécessiteront davantage de vigilance de la part des acteurs et un inventaire précis de l'état des créances en fin d'exercice. Il convient en effet de ne pas flatter le solde budgétaire en l'établissant avec des droits constatés surestimés qui ne seraient jamais perçus !

Avant de décrire plus avant le rôle du trésorier dans les nouvelles procédures, il convient de préciser que toutes les législations ont reproduit le principe fondamental de la séparation des fonctions entre les ordonnateurs et les trésoriers. Ce principe aussi appelé le principe « des quatre yeux » est dans certains cas renforcé par une norme interdisant la concentration d'autres fonctions dans l'organisation administrative et touchant au budget et aux finances entre les mêmes mains.

Le trésorier est l'agent chargé d'exécuter les paiements ordonnés par les ordonnateurs et d'encaisser les recettes. Son rôle n'est pas fondamentalement revu. Dans toutes les entités, la centralisation des encaissements et des décaissements est reconduite, répondant ainsi au principe de l'unité de caisse mais aussi pour assurer une meilleure gestion de la trésorerie. Le trésorier centralisateur est responsable des comptes financiers et signe les ordres de virement. Toutefois, pour répondre aux besoins de terrain, des trésoriers décentralisés ou régisseurs d'avances peuvent être désignés et peuvent recevoir des avances de fonds pour effectuer des paiements aux tiers. Ces gestions financières décentralisées sont encadrées : dépenses approuvées par un ordonnateur, montants limités, nature précise de la dépense,...

Parmi les acteurs nouveaux dans les processus, on doit évidemment citer les comptables, dans l'acception de « tenanciers » des comptes de la comptabilité générale. En effet, l'obligation de tenir une comptabilité générale implique notamment que des agents passent des écritures, mettent à jour le plan comptable, activent la production des rapports légaux obligatoires que sont le bilan et le compte de résultats. Ces nouvelles tâches et la responsabilité qui y est attachée se heurtent à des incompréhensions. Elles sont d'ordre culturel mais

elles résultent aussi d'une appréciation tronquée de l'utilité de la comptabilité générale. Le bon fonctionnement de cette comptabilité est, en Région wallonne et en Communauté française qui doivent théoriquement la mettre en place dès 2013, et reste, pour les autres entités, un défi important qui mérite le sponsoring du pouvoir politique et des hauts fonctionnaires.

À l'instar des ordonnateurs délégués, depuis l'entrée en vigueur de la réforme de 2003 (au plus tard le 1^{er} janvier 2012), les comptables ne sont pas soumis à la juridiction de la Cour des comptes. Outre les sanctions disciplinaires prévues dans le code de la Fonction publique, ces agents peuvent être cités devant les Cours et Tribunaux en cas d'infractions et de délits.

Les receveurs et les trésoriers (appelés comptables sous l'ancien régime) demeurent tenus de justifier leur gestion financière dans des comptes à rendre à la Cour des comptes. La reddition est annuelle mais elle doit intervenir également lors d'une fin de gestion ou de la constatation d'un déficit. La procédure juridictionnelle de la Cour n'a pas été modifiée.

7. État fédéral et entités fédérées : les contrôles internes et externe

Tous les textes ont prévu la mise en place de procédures de contrôle interne visant les objectifs habituellement poursuivis et fortement inspirés du modèle COSO et des recommandations de l'INTOSAI. L'obligation d'instaurer un audit interne vient compléter les mesures adoptées.

Le contrôle interne des procédures budgétaires et financières s'appuie fortement sur le contrôle des engagements (contrôle juridique et de non dépassement des crédits), le contrôle des liquidations (contrôle de l'exactitude de la dette et de non dépassement des crédits) et le contrôle des trésoriers. Chaque entité a défini ses propres procédures.

Le contrôle administratif et budgétaire est exercé en Belgique dans chaque entité par son gouvernement, son ministre du Budget, son ministre de la Fonction publique ainsi que par un corps d'inspecteurs des finances. Ce dispositif n'a pas subi de modification au moment de la réforme. La plupart des contrôles portent sur l'opportunité des dépenses et s'exercent *a priori*.

Le contrôle externe est exercé *a posteriori* par la Cour des comptes dont les compétences de contrôle s'appliquent transversalement et obligatoirement à toutes les entités. Celles-ci pouvaient toutefois en définir des modalités. La Région de Bruxelles-Capitale, la Région wallonne et la Communauté française ont choisi de requérir de la Cour qu'elle certifie le compte général annuel. Modalité nouvelle pour l'Institution, la certification se justifie par l'application d'un nouveau référentiel¹¹ de comptabilité générale, comportant des règles d'évaluation, d'amortissement, ..., similaire au droit des entreprises.

Enfin, certaines entités ont prévu de confier des missions de contrôle à des réviseurs d'entreprises, par voie de marché public. La loi de base de 2003 ne l'interdit pas, mais elle confie à la Cour des comptes le contrôle des organismes administratifs publics. Il est prématuré d'apprécier aujourd'hui comment ces contrôles vont coexister sans chevauchement. À noter que la Communauté flamande est la seule à avoir opté pour le « single audit ». ■

¹¹ Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la commission communautaire commune (M.B. 11 décembre 2009)

Stéphanie FLIZOT

*Maître de conférences, Titulaire de l'habilitation à diriger les recherches,
Université Paris Ouest Nanterre La Défense, CRDP*

L'évolution de la comptabilité publique en Allemagne

Les questions touchant à l'évolution de la comptabilité publique¹ et, en particulier, le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice se posent en Allemagne en des termes différents selon qu'il s'agit de la Fédération, des Länder ou de leurs communes. On observe ainsi que communes et Länder s'orientent de plus en plus vers la comptabilité d'exercice, tandis que la Fédération reste en retrait, ainsi qu'en témoignent les vicissitudes du projet de modernisation lancée en 2006.

Ce projet, dit projet MHR pour « Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes », s'inscrivait dans la volonté de renforcer l'efficacité de la gestion budgétaire et financière de la Fédération, alors que l'accroissement de l'endettement constituait une pression forte à la modernisation du cadre de gestion. Or, la comptabilité de caisse, dont l'objet est de s'assurer de l'exécution correcte du budget et qui permet de connaître la situation de trésorerie, s'avérait insuffisante pour produire des informations permettant d'améliorer l'efficacité et l'économie de la gestion publique. L'enjeu était donc d'accompagner les prévisions et la gestion budgétaires d'informations renouvées sur les coûts, les résultats et la situation patrimoniale de la Fédération afin de mieux appréhender les charges futures.

Le projet MHR remonte à octobre 2006 lorsque le Ministère des finances de la Fédération constitue un groupe de travail sur la modernisation de la comptabilité publique. Ce dernier va analyser les expériences étrangères et les initiatives mises en œuvre dans plusieurs Länder afin de dégager un certain nombre d'options susceptibles d'être retenues pour la réforme à mettre en œuvre au niveau fédéral.

Cette initiative faisait suite à un rapport assez critique publié quelques mois plus tôt par la Cour des comptes fédérale qui insistait fortement sur le besoin de modernisation du système budgétaire et comptable de la Fédération. À cette époque, l'inertie de la Fédération contrastait, du reste, avec l'énergie déployée au niveau de plusieurs Länder pour passer à la comptabilité d'exercice. Dans certains d'entre eux, la réforme comptable apparaissait même un enjeu politique, avant d'être managérial. La publication par la ville de Hambourg de son

premier bilan d'ouverture en 2008 sera considérée comme un acte politique fort, même si celui-ci reste alors encore incomplet. La même démarche sera suivie dans le Land de Hesse, où l'on va expliquer qu'il s'agit de gérer le Land comme une entreprise. Ce mouvement s'accompagnant, du reste, d'un certain nombre de mesures de déréglementation, privatisation, regroupement et délégation de tâches administratives². La décision de passer à la comptabilité d'exercice fut prise dans ce Land dès 1998, même s'il faudra attendre 2009 pour que soit publié le premier bilan d'ouverture, après un travail étroit de collaboration entre le ministère des Finances et la Cour des comptes du Land de Hesse.

Au niveau fédéral, et dans la foulée du projet MHR, le Gouvernement fédéral élabora en décembre 2008, après de nombreuses consultations, notamment, avec les Länder et le Parlement, un projet de loi de modernisation de la comptabilité et de la gestion budgétaire³ qui viendra modifier la loi sur les principes

¹ La comptabilité de caisse est souvent appelée comptabilité camérale (« die Kameralistik ») ; quant à la comptabilité d'exercice elle est désignée par le terme de Doppik et de « staatliche Doppik » pour le secteur public. Ce terme Doppik est la contraction de *doppelte Buchführung in Konten*. Les allemands connaissent également un autre système : la comptabilité de caisse élargie. Dans ce cadre, qui s'applique d'ailleurs à la Fédération, l'enregistrement des recettes et des dépenses restent à la base du système comptable, mais à la différence d'une comptabilité de caisse classique on y ajoute de manière additionnelle une information sur les coûts et la performance.

² S. Flizot, *Les nouveaux instruments de pilotage de l'action publique. Principales expériences tirées du séminaire de l'EUROSAI*, Berlin oct. 2006, Revue du Trésor, août-sept. 2007, p. 766

³ Loi HgrGMoG modifiant la loi sur les principes budgétaires, dite loi HGRG de 1969

budgétaires du 19 août 1969. Ce texte, adopté le 3 juillet 2009 par le Bundestag, puis le 10 juillet par le Bundesrat, sera publié le 31 juillet au Journal Officiel.

Dans le cadre du projet MHR, la modernisation de la tenue des comptes de la Fédération devait se faire sans abandonner pour autant la comptabilité camérale ou comptabilité de caisse⁴. Le choix d'une approche pragmatique avait conduit à identifier deux à trois ministères pour tester d'ici à la fin 2012 le déploiement de ce système et identifier les difficultés susceptibles de se poser. Il s'agissait de les résoudre au cours de la phase pilote, tandis que son extension devait se faire à l'horizon 2018. Ce projet est cependant aujourd'hui en panne. En juillet 2010, la décision a, en effet, été prise de ne pas poursuivre en l'état le projet MHR, même s'il est prévu que le ministère des finances continuera à travailler sur le déploiement futur d'un certain nombre d'éléments, tel l'analyse des coûts.

La loi du 31 juillet 2009 constitue quoi qu'il en soit l'approfondissement de réformes antérieures. La loi sur l'évolution du droit budgétaire entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1998 avait, en effet, déjà autorisé l'introduction dans certains domaines d'une comptabilité des coûts (art. 6 §3) et insisté sur le fait que la gestion budgétaire devait davantage être orientée vers les résultats. L'objectif poursuivi par le législateur était de faire gagner en flexibilité le budget, tout en rendant les coûts plus transparents. La possibilité d'introduire, parallèlement à la comptabilité de caisse, une comptabilité en droits constatés était également déjà prévue, afin de tenir compte de la dépréciation de valeur et des risques ou charges futures par la constitution d'amortissements et de provisions. Il s'agit avec la loi de 2009 d'aller plus loin et de créer une alternative. Cela signifie concrètement que les collectivités publiques (Länder et communes notamment) qui voudraient passer à la comptabilité d'exercice ne seraient plus obligées de tenir en parallèle une comptabilité de caisse.

Cet élément est plutôt bien perçu au niveau des Länder qui étaient jusque là obligés de conserver, ne serait-ce qu'au regard des informations financières statistiques à transmettre à la Fédération, un « appareillage » en comptabilité de caisse quand bien même ils auraient basculé complètement en comptabilité d'exercice, tel le Land de Hesse. La réforme est cependant ambivalente, puisqu'elle permet le passage à la comptabilité d'exercice, tout en posant un cadre permettant de ne pas sauter le pas et de rester dans les limites de la comptabilité de caisse. Il faut relever que la préférence de la Fédération pour une comptabilité camérale élargie n'y est pas explicitement mentionnée, ce qui laisse, le cas échéant, la porte ouverte à de futures évolutions.

Les principes fondamentaux applicables à la comptabilité d'exercice sont fixés à l'article 7a de la loi HGrG qui précise que les règles comptables suivent les principes posés dans le Code de commerce (art. 33 de la loi), en particulier les dispositions relatives à la définition des actifs et passifs, à

l'élaboration d'un bilan d'ouverture et de clôture... Les adaptations qui doivent être faites aux règles applicables dans le secteur privé, eu égard aux spécificités du secteur public, doivent être limitées et sont du ressort de l'organe commun Fédération/ Länder de normalisation comptable visé à l'article 49 de cette loi. Cet organisme examine chaque année les règles comptables, tant pour la comptabilité de caisse, que pour la comptabilité d'exercice pour s'assurer, notamment, que les exigences de la comptabilité nationale sont respectées. La question de la réforme comptable est dans le contexte du fédéralisme et de l'autonomie budgétaire des Länder étroitement imbriquée à l'exigence de cohérence de l'information financière et de la nécessaire intégration des données au niveau national. La loi HGrGMoG entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010 impose donc à la Fédération et aux différents Länder de respecter des principes structurants communs, tant au niveau de leur gestion budgétaire que de la tenue de leurs comptes, même si une liberté leur est laissée quant au système applicable.

L'objectif est ainsi de renforcer la standardisation et l'uniformité des procédures entre la Fédération et les Länder. Cette nécessité est posée par l'article 49a de la loi HGrG précité qui, comme il a été dit, prévoit l'existence d'un organe de standardisation de la comptabilité publique dont la tâche est de garantir *in fine* la qualité des statistiques financières du secteur public⁵. Les recommandations adoptées en son sein doivent cependant être reprises séparément par des instructions comptables, tant au niveau de la Fédération, qu'au niveau des Länder, car cet organe n'a pas le pouvoir d'imposer ces normes aux Länder. Ses décisions sont prises à la majorité des deux-tiers des voix des Länder et avec celle de la Fédération. La loi prévoit, par ailleurs, que pour assurer la comparabilité des données, le Gouvernement fédéral peut, par ordonnance prise sur accord du Bundesrat, fixer des exigences plus importantes quant aux standards applicables.

Cette question est de la première importance, alors que l'on observe des différences croissantes entre la Fédération et les Länder. L'autonomie budgétaire dont jouissent les Länder allemands leur donne, en effet, la liberté de définir leur cadre budgétaire et comptable. Un certain nombre, comme le Land de Nord Westphalie ou le Land de Hesse, se sont tournés vers la comptabilité d'exercice, en l'adaptant le plus souvent aux spécificités du secteur public. Pourtant, même parmi ces Länder, la déclinaison n'était pas uniforme. La ville libre hanséatique de Hambourg présentait ainsi ses comptes de fin d'année en appliquant un « mix » des principes issus du code de commerce (HGB) et des normes IPSAS, tandis que le Land de Hesse s'en tenait à la comptabilité commerciale⁶. Plusieurs Länder ont donc établi, et ce parfois depuis des années, leur bilan sans que toutefois leurs éléments ne soient comparables en raison de l'hétérogénéité des méthodes suivies. Et cela tandis que plusieurs Länder, comme la Bavière, en restaient à la comptabilité de caisse.

⁴ La loi HGrG autorise la coexistence de divers systèmes de comptabilité (d'exercice et de caisse) et de présentations budgétaires, avec notamment, une présentation orientée sur les résultats et les coûts (Produktthaushalt), système qui reste encore largement à décliner. L'un des avantages est de passer de 5400 chapitres à ce jour, dont 4000 ne réunissent que 3,6 % des dépenses (source N. Hauser, voir infra) à environ 1000 entrées produits.

⁵ Cet organe qui a été mis en place au début de l'année 2010 examine une fois par an les standards applicables à la comptabilité d'exercice applicable au secteur public, les nomenclatures des comptes des administrations publiques, ainsi que les standards applicables aux comptes de produits.

⁶ A. Lasar, *Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen*, in *Verwaltung und Management* 1/2010, p. 15

« Chaque État a réinventé la roue pour son propre échelon local » de sorte que l'Allemagne se trouvait « confrontée à des difficultés considérables en ce qui concerne la transparence, la comparabilité »⁷. L'harmonisation des principes comptables du secteur public constituait, dans ce contexte, la première priorité du projet de loi et tel est le point sur lequel insiste l'exposé des motifs de la loi de modernisation de la comptabilité adoptée en 2009 : « rendre possible la coexistence de systèmes comptables différents »⁸.

Mais il s'agit aussi de légitimer la diversité des systèmes comptables : comptabilité de caisse, comptabilité camérale élargie (dite comptabilité de caisse élargie) ou comptabilité d'exercice et de veiller, ainsi que le précise expressément l'exposé des motifs, à l'homogénéité minimale des données, afin de mettre un peu d'ordre dans cet ensemble, la comparabilité des données devant, notamment, garantir la transparence des comptes publics.

Pour certains observateurs, cette solution n'est évidemment que la « deuxième meilleure solution ». Il aurait mieux fallu que la Fédération et les Länder se concertent bien en amont et se mettent d'accord pour un système commun, quel qu'il soit, le mieux étant, selon eux, la comptabilité d'exercice. Malheureusement, les positions et directions différentes prises par les uns et les autres ne rendaient plus guère la chose possible. En 2010, la situation des Länder restait fortement contrastée. Des Länder tels que le Land de Hesse, Brême, Hambourg ou de Rhénanie du Nord Westphalie s'étant orientés vers la comptabilité d'exercice, d'autres tels ceux de Bade-Wurtemberg, Berlin, Saxe, Schleswig-Holstein vers la comptabilité de caisse élargie et qu'un autre ensemble souhaitait conserver le système caméral en vigueur, tels la Bavière, la Sarre, le Land de Saxe-Anhalt. Reste à voir si cette solution permettra d'agrèger l'ensemble⁹.

La Cour des comptes fédérale avait bien recommandé une harmonisation du cadre budgétaire et comptable lors des observations qu'elle avait présentées lors des travaux de la Commission de réforme du fédéralisme¹⁰, et souhaité que la Fédération et les Länder se mettent d'accord soit pour la comptabilité de caisse élargie, soit la comptabilité d'exercice. La Cour relevait les avantages que présente cette dernière et le fait que ce cadre a inspiré la modernisation de la comptabilité de plusieurs États (Suisse, Autriche, France, Grande-Bretagne, Australie..), mais également d'un certain nombre d'organisations supranationales. Quant au principe d'une comptabilité de caisse élargie, appelé alors de leurs vœux tant par la Fédération, que par un certain nombre de Länder tel le

Bade-Württemberg, la Cour reconnaissait que cette solution nécessitait des évolutions moindres et qu'elle permettait d'atténuer les résistances au changement, tout en donnant des renseignements de nature économique, sur les coûts notamment. La Cour soulevait cependant la possibilité d'erreurs dans le traitement des données, s'interrogeait sur leur comparabilité et relevait enfin le risque d'absence d'évolution vers une approche plus managériale de la gestion publique. La Cour des comptes fédérale pouvait, du reste, mobiliser le rapport particulier qu'elle avait publié à l'été 2006, et dont elle reprendra très largement les conclusions, et qui avait relevé les avancées très relatives issues de la loi de 1998¹¹.

La Cour pouvait également s'appuyer sur de précédents rapports. Elle avait ainsi déjà fait observer en 2001 que la comptabilité patrimoniale de la Fédération était très incomplète et qu'elle ne donnait aucune information pertinente sur son étendue et son évolution au regard de l'endettement. Cette question reste à ce jour non entièrement résolue, ainsi qu'en témoigne le rapport public de la Cour des comptes fédérale de 2011¹², l'évaluation des éléments patrimoniaux et des dettes restant très partielle, d'autant que ni les biens meubles, ni les infrastructures ne sont encore retenus. La Cour relève cependant les premiers pas faits depuis 2009 pour élaborer ces comptes de patrimoine¹³.

Mentionnons enfin que certains auteurs¹⁴ ont rapproché les enjeux tenant à la réforme comptable issue de la loi HGRGMOG et ceux qui découlent de la règle du frein à l'endettement ou « Schuldenbremse »¹⁵, adoptée elle aussi à l'été 2009¹⁶. La dette visée par la règle du frein à l'endettement étant la dette explicite, exprimée et cela est clair dans le dispositif en comptabilité de caisse, elle n'intègre pas la dette implicite, qu'une comptabilité d'exercice met davantage en évidence. L'un n'exclut cependant pas l'autre. La règle du frein à l'endettement peut coexister avec un tel système comptable¹⁷ ce qui permet des choix plus éclairés sur les conséquences de l'endettement, qu'il s'agisse des investissements ou de mises en réserve pour parer aux charges futures liées aux pensions¹⁸. La règle du frein à l'endettement se cantonnant à la dette explicite, l'information sur la dette implicite demeure à ce jour insuffisante, s'agissant,

⁷ Ulf Papenfuss / C. Schaefer, *Pour une présentation réelle et objective de l'information financière publique, Analyse des lacunes en Allemagne et recommandations dans le cadre du programme de réforme*, RISA, 2009, p. 792

⁸ Bundesrat, Gesetzentwurf, Drucksache 2/09 du 2/01/2009.

⁹ N. Hauser, *Anforderung und Einschätzung der Reform des Haushalts- und Rechnungswesen aus Sicht des Bundesrechnungshof*, in *Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen zwischen Finanzkrise und Handlungsdruck*, sous la direction de D. Bühaus et D. Hilgers, Berliner Wissenschaftsverlag, 2010, p. 113. L'auteur est très critique sur le système actuel, y compris sur un plan budgétaire. « Ce qui doit être atteint ?, personne ne le sait. » « Quant à la planification budgétaire..., c'est beaucoup à l'intuition, ici un peu plus et là un peu moins ».

¹⁰ *Gutachten zur Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund und Länder*, septembre 2007.

¹¹ Sonderbericht, 17/08/2006, *Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesen*.

¹² Bemerkungen 2011 p. 19

¹³ op. cit. p. 78

¹⁴ Voir, par exemple, E. Fischer / M. Gnädiger, *Generationengerechte Haushaltswirtschaft, Schuldenverbot, HgrGMOG und Ergebnisausgleich, Verwaltung und Management*, 2009, Heft 6, p. 283-292. Et M. Gnädiger / D. Hilgers, *Deutsche Schuldenbremse, Etablierte Modelle und ökonomisch begründeter Fortentwicklungsbedarf*, in *Zeitschrift für öffentlichen und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Heft 3/2010 p. 181-200.

¹⁵ Voir S. Flizot, *Les règles constitutionnelles de limitation de l'endettement, l'exemple allemand*, in *Jus politicum* n° 8, juillet 2012, *Revue de droit politique en ligne*, <http://www.juspoliticum.com/Les-regles-constitutionnelles-de.html>

¹⁶ Loi constitutionnelle du 29 juillet 2009, BGBl I 2009, p. 2248

¹⁷ Et elle coexiste dans les Länder qui sont passés, comme le Land de Hesse, à la comptabilité d'exercice renforçant ainsi l'information financière, puisqu'elle permet de valoriser la dette explicite et implicite (au travers notamment des provisions pour charges futures de retraite) ; les données sont intéressantes : la dette explicite est évaluée à 48 milliards d'euros, la dette implicite à 52 milliards d'euros (bilan 2009). Voir Dr. L. Horscher, secrétaire d'État aux finances du Land, Eurorai, séminaire 2011, Bad Homburg.

¹⁸ E. Fischer / M. Gnädiger, op. cit. p. 291

par exemple, des charges de retraite des Länder. Certains observent donc que cette réforme ne circonscrit qu'imparfaitement la charge financière qui pèsera sur les générations futures¹⁹.

Ces débats doivent également être mis en parallèle avec le fait que l'un des principaux reproches fait à l'encontre de la comptabilité de caisse tient à ce que l'on nomme « la fuite hors du budget » (« Flucht aus dem Budget ») qui conduit à débudgétiser la dette ; des études ont, d'ailleurs, montré que certaines communes avaient par le passé réussi à transférer 75 % de leurs investissements et 40 % de leur personnel hors budget²⁰.

Quant est-il précisément des communes à ce jour ? S'agissant de ces dernières, les débats relatifs à l'introduction des principes de la comptabilité commerciale remontent à la fin des années 1990²¹. La réforme comptable est alors présentée comme l'élément central de la nouvelle gouvernance locale, baptisée « Neues Steuerungsmodell ». Il faudra cependant près d'une décennie de discussions entre les partisans et les adversaires d'une telle réforme pour y arriver²².

Un état des lieux du déploiement de cette nouvelle comptabilité a été dressé au début de l'année 2011 par un rapport publié par l'Association des villes allemandes consacré à l'évolution du cadre budgétaire et comptable des communes²³. Les trois villes États et plus de 200 villes importantes ont été interrogées. Il en résulte que la moitié étaient d'ores et déjà passées à la comptabilité d'exercice et qu'un tiers envisageait de le faire. L'étude montre que les outils offerts par la comptabilité d'exercice (Doppik) sont, à ce jour, mobilisés de manière variable et, qu'en pratique, les bilans sont établis avec retard.

Ces éléments s'expliquent naturellement par le fait que le déploiement de cette comptabilité est récent et en cours dans de nombreuses villes.

Malgré les avantages et potentialités indéniablement reconnus à la réforme quant à la qualité de l'information financière, qui viennent clore le débat sur l'utilité de la comptabilité d'exercice pour les communes²⁴, l'appréciation portée par les utilisateurs témoigne cependant de certaines désillusions: l'hétérogénéité des pratiques compliquerait ou rendrait impossible le benchmarking et les comparaisons d'une commune à l'autre (pour la moitié des personnes interrogées). Pour une majorité d'entre elles, l'équilibre budgétaire serait plus difficile à atteindre²⁵ et il est vrai que ce changement fait la lumière sur la réalité de la situation financière de la collectivité²⁶. D'une manière générale, si les objectifs en termes de transparence sont atteints, ceux visant une évolution du pilotage stratégique restent encore à atteindre. Faute de marges de manœuvres, mais faute également d'expérience et de culture suffisante, les données issues du nouveau cadre comptable peineraient à rétroagir sur les décisions²⁷.

L'enjeu est donc de faire en sorte que la réforme comptable produise le maximum de retombées sur la gestion publique, car rien ne serait pire qu'un système comptable qui ne serait rénové qu'en surface et dans lequel les habitudes et méthodes de gestion anciennes perdureraient²⁸. Plusieurs sont, du reste, les observateurs à considérer que le passage à la comptabilité d'exercice implique un changement de paradigme profond, si ce n'est une véritable « révolution culturelle » au sein de l'administration²⁹. ■

¹⁹ M. Gnädiger / D. Hilgers, *Deutsche Schuldenbremse(n), etablierte Modelle und ökonomisch begründeter Fortentwicklungsbedarf*, in *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, 3/2010, pp. 181-200

²⁰ Sroke, 2004, cité in Ulf Papenfuss / C. Schaefer, op. cit. p. 786

²¹ En 1998, la conférence des ministres de l'Intérieur des Länder a ainsi créé un groupe de travail sur la réforme de la gestion budgétaire et comptable au niveau local qui suggèrera un choix entre la comptabilité commerciale ou la comptabilité camérale élargie. Voir également les conclusions de la 173^e Conférence des ministres de l'Intérieur des Länder du 21 nov. 2003

²² cf infra rapport p. 6

²³ *Evaluierung der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens*, Der deutsche Städtetag, janvier 2011. Etude réalisée en collaboration avec PricewaterhouseCoopers.

²⁴ Op. cit. p. 68

²⁵ Voir rapport p. 45

²⁶ Rapport précité p. 6

²⁷ Un quart des personnes interrogées souligne, par exemple, l'absence de conséquence tirée de l'établissement du bilan, 55 % l'absence de sanction à une gestion non efficiente. Les 2/3 des personnes interrogées soulignent également les risques de conflit avec les objectifs politiques.

²⁸ op. cit. p. 68

²⁹ Pr. Manfred Eibelshäuser, Président de la Cour des comptes du Land de Hesse, *Paradigmenwechsel in der öffentlichen Rechnungslegung*, Kongress „Hessen zieht Bilanz“, 20/11/2009.

Yuri BIONDI
Cnrs - ESCP Europe

Les transformations récentes des comptes de l'État en Grande Bretagne, ou la nouvelle « Île du Trésor »

Remerciements : Je souhaite remercier le Dr. Sumita Shah (ICAEW) et M. le Prof. Rowan Jones (Birmingham University) qui m'ont fourni des indications et des références précieuses pour le développement de cet article dont je reste le seul responsable.

Résumé

Depuis les années quatre-vingt-dix, la Grande Bretagne a progressivement adopté une comptabilité de l'État visant à adapter, voire à imiter les normes et les pratiques issues du secteur privé. Depuis 2009, le jeu de normes comptables applicable à l'État s'appuie ainsi sur les normes comptables internationales (IFRS) initialement conçues pour les entreprises commerciales, ces dernières ayant largement inspiré les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Cet article retrace les grandes lignes de

cette réforme comptable anglaise et analyse certaines déconvenues théoriques et pratiques liées à l'application d'un modèle comptable patrimonial basé sur la juste valeur. Ces déconvenues sont illustrées notamment par le cas de la comptabilisation des partenariats public-privé : ces derniers constituent en effet une partie importante de la dette publique anglaise, mais sont restés largement « hors bilan » et ainsi hors contrôle comptable et budgétaire.

Abstract

Recent transformations of central government accounting in UK, or the HM "Treasure's Island"

Since the nineties, UK has been progressively adopting a Governmental accounting purporting to adapt and mimic accounting standards and practices from the private sector. Since 2009, the set of accounting standards applicable to the whole of central government entities is based upon the international accounting standards (IFRS) initially designed for commercial enterprises, the latter having extensively inspired the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

This article summarizes the main pattern of this English accounting reform and analyses some theoretical and practical concerns raised by its application of a fair value accounting model to the public administration. Among others, these concerns are illustrated by the case of public private partnerships that have been held off balance sheet (eluding then accounting and budgetary controls) notwithstanding their material impact on English public deficit and debt.

Introduction : La refonte du système comptable public et la quête de la soutenabilité

Depuis les années quatre-vingt, les administrations et les finances publiques sont soumises à des transformations majeures, en Europe et ailleurs. Il s'agit d'une mouvance assez généralisée poursuivie particulièrement par quelques institutions internationales (Sutcliffe 2003), par la Grande Bretagne et par d'anciennes colonies anglaises comme la Nouvelle

Zélande et l'Australie. Toutes ces réformes témoignent du périlleux périple vers un « nouveau management public » ; en matière comptable, ce dernier considère l'ancienne logique comptable de caisse et d'autorisation comme étant archaïque, et croit dans les avantages d'une imitation de la comptabilité des entreprises commerciales. Cette imitation de la comptabilité patrimoniale commerciale a semblé souhaitable en vue de faciliter : la gestion publique et son contrôle budgétaire, ainsi que la mesure des coûts des services et des missions ; la gestion du

patrimoine public ; le contrôle de la position financière de l'administration publique ; l'évaluation de la soutenabilité des politiques publiques ; la tenue de comptes consolidés. En revanche, cette imitation peut être critiquée comme un transfert douteux de pratiques comptables et financières qui pourront s'avérer inadaptées à l'administration publique qui, quant à elle, n'a pas de capitaux propres à maintenir, ni de profits à générer et distribuer. Surtout l'application du modèle comptable basé sur la juste valeur semblerait hasardeuse dans ce contexte. Une adoption simpliste de la comptabilité patrimoniale commerciale pourrait alors compromettre l'accomplissement des véritables missions d'intérêt général ainsi que des fonctions économiques redistributives propres de l'administration publique (Biondi 2008).

Concernant la réforme des comptes de l'État, la France l'a effectuée avec l'application de la LOLF depuis 2001, notamment par l'adoption d'un jeu de normes comptables expressément conçu pour ces comptes. En revanche, la Grande Bretagne l'a débutée déjà dans les années 1990, en poursuivant une convergence plus marquée avec le jeu des normes comptables destiné aux entreprises commerciales : d'abord les normes comptables (UK GAAP) édictées par le régulateur comptable anglais, l'*Accounting Standards Board* (ASB), entre 2001-02 et 2008-09 ; ensuite celles (IFRS) édictées par le régulateur comptable international, l'*International Accounting Standards Board* (IASB), depuis 2009-10.¹ Ces dernières ont largement inspiré les normes comptables internationales pour le secteur public IPSAS, édictées par l'IPSAS Board.

En parallèle avec l'imitation des pratiques financières et comptables des entreprises commerciales, la réforme des comptabilités et des finances publiques en Europe s'est développée dans une quête de stabilité et de croissance macroéconomiques à travers des régulations institutionnelles et des politiques publiques spécifiques. Dans cette perspective, le gouvernement central anglais n'est toujours pas soumis à aucune règle d'équilibre du budget annuel ou pluriannuel. Néanmoins, en réponse au pacte de stabilité européen (introduit par le Traité de Maastricht constitutif de l'Union Européenne, signé à Maastricht le 7 février 1992), la Grande Bretagne a introduit les deux règles financières suivantes (HT Treasury 2010b, 2.4.1, p. 6) :

- La « règle d'or » (Golden Rule) impose que, selon le cycle économique, l'administration publique n'emprunte que pour financer les investissements, et non pas les dépenses courantes ;
- La « règle d'investissement soutenable » (Sustainable Investment Rule) impose que les emprunts pour financer les investissements soient limités afin que le niveau de l'endettement public net, dans sa proportion avec le produit interne brut (ou DGP en anglais), se maintienne, selon le cycle économique, à un niveau stable et prudent.

En vérité, l'application de ces règles a été suspendue depuis 2008 afin de permettre une réponse publique importante à la

¹ Depuis 2001, l'Union Européenne a substantiellement adossé la production des normes comptables européennes, concernant les groupements d'entreprise cotés sur ses marchés réglementés, à cet organisme de droit privé basé à Londres et contrôlé par une fondation privée indépendante basée au Delaware (USA). Cet organisme édicte les normes comptables dites internationales (International Financial Reporting Standards, ou IFRS).

crise financière qui a touché l'économie anglaise fortement dépendante de l'industrie financière privée. Par ailleurs, ces règles s'appuient sur des agrégats macroéconomiques de comptabilité nationale qui diffèrent des agrégats microéconomiques propre des comptes budgétaires et patrimoniaux (HM Treasury 2010b, 2.4.4., p. 6).

Dans cet article, nous essayerons de présenter, dans une première partie, un aperçu du système de comptes du gouvernement central anglais, dans son évolution récente et sa pratique actuelle. Dans une seconde partie, nous analyserons certains aspects de ce système de comptes publics dans l'objectif général d'assurer les fonctions et la soutenabilité économiques de l'action publique. En guise de conclusion, nous reviendrons enfin sur les questions théoriques et pratiques soulevées par ce modèle anglais de comptabilité publique en matière de représentation et de contrôle comptables.

1. La comptabilité et les finances publiques en Grande Bretagne : un aperçu

1.1. La comptabilité de l'État anglais : un état de l'art

Le Trésor public anglais (*Her Majesty's Treasury*) domine la procédure budgétaire ainsi que la comptabilisation des investissements, financements, produits, charges et flux de trésorerie du gouvernement central anglais (Jones 2003). Le premier ministre est en charge du Trésor public d'un point de vue politique, alors que le « Chancellor of the Exchequer » le dirige d'un point de vue administratif. Les fonctions et responsabilités économiques du Trésor comprennent non seulement l'administration des finances publiques de l'État, mais également ses politiques fiscale et monétaire, bien que la responsabilité opérationnelle de cette dernière soit déléguée à la Banque centrale anglaise.²

La constitution anglaise – qui demeure non « écrite », c'est-à-dire non codifiée dans un corpus juridique unitaire et cohérent (Phillips et al. 2001, §1-006 et §1-007) – soumet les comptes et les finances publiques à la gestion de la Couronne (*The Crown*) sous l'autorisation du Parlement (*House of Commons*). Selon ce principe constitutionnel : « the Crown demands money, the Commons grant it, and the Lords assent to the grant » (Limon and McKay, 1997, p. 732; Phillips et al. 2001, §12-002). Dans le contexte moderne, la Couronne signifie le gouvernement et par-là le Trésor public, qui est également en charge de l'émission et du refinancement de la dette publique. L'autorisation parlementaire passe en particulier par la Loi des Finances (Finance Act) passée chaque juillet. En vue de cette loi, le Trésor dans la personne du « Chancellor of the Exchequer » annonce le budget prévisionnel, y compris les intentions de changement des impôts et taxes, dans un jour particulier en mars ou avril connu comme le « Budget Day ». Cet événement fort médiatisé permet au Trésor de présenter le « Budget »

² D'après le « Bank of England Act » du 1998, la banque centrale anglaise est responsable du maintien de la stabilité des prix ainsi que du soutien à la politique économique du gouvernement notamment en matière de croissance et emploi. Le Trésor détient le pouvoir de rendre opérationnels des concepts de « stabilité des prix » et de « politique économique » dans ce contexte. Il détient également le pouvoir de diriger la politique monétaire si cela est demandé par l'intérêt public ou des circonstances économiques exceptionnelles.

annuel dont le sous-titre fort clarificateur est « Rapport stratégique économique et fiscal, états financiers et présentation du budget » (Economic and Fiscal Strategy Report, Fiscal Statement and Budget Report).

La Cour des Comptes (National Audit Office) dans sa fonction de « Comptroller and Auditor General » doit s'assurer que la dépense publique s'effectue selon l'autorisation parlementaire accordée sur la base de ce Budget (Exchequer and Audit Departments Act 1921, section 1). La passation du « Government Resources and Accounts Act » de 2000, c'est-à-dire de la loi qui imposa la tenue des comptes en comptabilité patrimoniale (*resource accounting*), a élargi ces responsabilités du fait que la dépense publique est désormais définie aussi bien en termes de caisse qu'en termes patrimoniaux. En outre, depuis le *National Audit Act* de 1983 (section 6), le « Comptroller and Auditor General » doit également examiner l'économie, l'efficacité et l'efficacité des entités publiques dans l'usage de leurs ressources en vue de l'accomplissement de leurs fonctions et missions.

Depuis les années 1940 et encore aujourd'hui, ce Budget applique une logique macro-comptable et macro-budgétaire. Il fait alors référence plus aux mesures macroéconomiques de la comptabilité nationale qu'à celles micro-comptables et micro-budgétaires issues du système des comptes patrimoniaux. En outre, une attention importante est portée sur la dépense et son financement : la comptabilité de caisse reste alors dominante dans ce contexte. Néanmoins, certains éléments et mesures sont réconciliés avec leur appréciation en comptabilité patrimoniale, notamment les comptes consolidés (Tableaux) et le budget à base patrimoniale introduits par

la réforme de 2000 qui a mis en oeuvre ce dernier mode de comptabilisation.

La centralité du Trésor se manifeste non seulement dans l'administration des finances publiques, mais aussi dans la régulation de ces finances et de la tenue des comptes publics. Dans ce dernier domaine, le Trésor détient le pouvoir et se charge d'établir, année par année, les règles budgétaires et comptables pour l'ensemble des entités publiques consolidées dans les comptes de l'État. Il est assisté par un comité consultatif dénommé « Financial Reporting Advisory Board ». Pour ce qui concerne la comptabilité patrimoniale, le jeu des normes comptables s'appelle « Financial Reporting Manual » depuis 2005 (« Resource Accounting Manual » auparavant). Depuis 2009-10, ce jeu de normes est basé sur une adaptation et une interprétation des normes IFRS initialement destinées aux entreprises commerciales. Sur cette base, le Trésor anglais (HM Treasury 2010b, 5.2.11, p. 4-7) – et alors toute entité qui lui est soumise en matière comptable – s'applique à réconcilier tout élément comptable tel qu'il apparaît dans le budget annuel (*year budget*) avec ce même élément tel qu'il apparaît éventuellement dans la comptabilité patrimoniale (*resource accounts*).

Ainsi, la comptabilité de caisse traditionnelle est toujours en place et régie par trois lois : « Exchequer and Audit Departments Act » de 1866, « Exchequer and Audit Department Act » de 1921 et « Government Resources and Accounts Act » de 2000. Cette dernière loi rajoute l'établissement d'un budget et d'états financiers selon la comptabilité patrimoniale mais ne révolutionne pas le reste de la comptabilité publique telle qu'elle a été mise en place depuis la moitié du dix-neuvième siècle. Depuis 1866, la loi anglaise demande que l'argent public collecté transite sur un compte de la Banque centrale appelé « Consolidated Fund ». Depuis le « National Loans Act » de 1968, ce compte est complété par le « National Loans Fund » qui gère les recettes générées par les emprunts. Enfin, les avances aux entités publiques qui sont encore en attente de l'autorisation parlementaire transitent sur un troisième compte appelé « Contingencies Fund ». L'argent non dépensé durant l'année budgétaire devrait revenir au « Consolidated Fund », bien que l'introduction d'un budget triennal ait assoupli cette règle qui s'applique désormais sur trois ans au lieu d'un seul. La tenue de ces comptes ainsi que leur présentation publique se font évidemment en comptabilité de caisse.

La comptabilité de caisse est désormais accompagnée par une comptabilité patrimoniale qui a demandé l'introduction d'un registre des biens publics (établi en nature en 1997, puis complété par les évaluations financières en 2001). Ainsi, le budget alloué à chaque ministère (*Department*) ou entité publique est appelé « supply » (son budget annuel s'appelle alors « supply estimate »). Ce budget est représenté en comptabilité de caisse réconciliée avec sa comptabilisation patrimoniale dans tout rapport annuel de l'entité. Le budget triennal – qui n'est pas soumis à l'autorisation parlementaire mais fait l'objet d'une simple information parlementaire – est établi seulement en comptabilité patrimoniale et ne concerne que les dépenses considérées sous contrôle de l'administration (appelées « Departmental Expenditure Limits », ou DEL). La comptabilisation patrimoniale n'a toutefois aucun effet sur le

High level reconciliation of public sector net debt

	£bn
Net liabilities (WGA)	1,212
Net public service pensions liability	(1,132)
Provisions	(102)
PFI contacts	(23)
Unamortised premium or discount on gilts	(16)
Tangible and intangible fixed assets	759
Payables and receivables	40
Investments	16
Other	6
Public sector net debt (National Accounts)	760

High level reconciliation of current deficit

	£bn
Net deficit for the year (WGA)	165
Public service pensions	(52)
Impairment of assets	(25)
Capital grants	(16)
Depreciation of assets	(6)
Provisions	28
Military expenditure not capitalised	5
Other	8
Current deficit (National Accounts)	107

Tableaux : Réconciliation entre la dette (net liabilities) et le déficit (net deficit for the year) selon les comptabilités anglaises patrimoniale et nationale

Source : HM Treasury (2010c, p. 26).

« Consolidated Fund » et n'est pas incluse dans la tenue et la présentation publique de ce dernier, même pas à titre informatif. Chaque entité établit également des comptes individuels qui fournissent des informations plus détaillées mais qui peuvent ne pas être disponibles au moment de la présentation et de l'approbation du Budget annuel.³

1.2. L'introduction récente de la comptabilité patrimoniale et ses déconvenues

Comme nous venons de le voir, l'introduction en Grande Bretagne de la comptabilité patrimoniale n'a nullement remplacé la comptabilité de caisse, ni l'établissement et la centralité du Budget annuel : celui-ci reste présenté en comptabilité de caisse et articulé entre dépense d'investissement et dépense de fonctionnement. Cette introduction a plutôt complété ce Budget par l'établissement des comptes consolidés et d'un budget à base patrimoniale. La première décision concernant l'introduction de la comptabilité patrimoniale pour l'État date de 1993. Un document consultatif fut publié en 1994 (dont les commentaires furent sollicités jusqu'au 31 Janvier 1995) expliquant les raisons de ce choix et ouvrant la voie à un budget établi sur cette nouvelle base comptable. Les propositions de loi furent publiées par le gouvernement en Juillet 1995. Selon ces dispositions, une comptabilité patrimoniale fut ensuite préparée et soumise au Parlement pour l'année financière 1999/2000, ainsi qu'un budget triennal sur cette nouvelle base en 2000. Les comptes consolidés patrimoniaux furent introduits seulement par la suite : ils furent publiés pour la première fois en 2005 pour l'année fiscale 2003/2004. La nouvelle comptabilisation fut utilisée publiquement pour première fois lors de l'établissement des budgets triennaux 2001/02-03/04, publiés en Juillet 2000.

L'introduction de la comptabilité patrimoniale comporta notamment une réallocation des dépenses totales du fonctionnement vers l'investissement. De plus, elle comporta l'introduction des pratiques comptables et financières jadis étrangères au secteur public et à ses besoins spécifiques. Le manuel comptable préparé par le Trésor (HM Treasury 2010a) ne fait qu'adapter et interpréter les normes IFRS qui doivent ainsi être maîtrisées par les comptables publics et leurs auditeurs. De

³ Dans ces comptes détaillés, les dépenses d'investissement (capital spending) sont distinctes des dépenses de fonctionnement (current spending). Parmi ces dernières sont distingués les frais généraux (administration) et les dépenses au sens financier (near-cash). Les frais d'administration sont distingués car le gouvernement vise leur réduction tout en maintenant le financement des dépenses concernant plus directement les services publics. Dans la dépense totale (total spending), c'est-à-dire la somme des dépenses de fonctionnement et d'investissement, l'amortissement de ces dernières est exclu. Cette exclusion sert à éviter la double comptabilisation de la dépense d'investissement sur les comptes de chaque entité : une fois par la dépense d'investissement ; une seconde fois par le biais de l'amortissement (inclus dans la dépense de fonctionnement). Dans certains cas, ce budget pour la dépense totale pourra être complété par l'utilisation directe des réserves (HM Treasury, 2007, p. 231). En outre, cette dépense totale est présentée au Parlement nette des revenus qui sont générés par chaque entité et autorisés pour rétention par cette même entité (appelés « appropriations in aid »), ce qui pose un problème de contrôle des recettes publiques qui pourraient s'avérer être des impositions fiscales ou des privatisations implicites et importantes. Ce montant net (net accrual-based requirement) est alors rapproché du « besoin net en décaissement » (net cash requirement), avec présentation d'un tableau général de rapprochement.

plus, comme le reconnaît le Trésor anglais lui-même : « Sometimes departments' or public bodies' consultants offer them suggestions for ways round the spending control framework. We have no interest in such schemes. Departments are asked to go with the spirit of the spending control framework. If a transaction is clearly just a way round the letter of the rules, then departments should follow the spirit of the rules. If you are in doubt, talk to your spending team. » (HM Treasury, 2010a, §1.20 ; voir aussi HM Treasury, 2011, §1.17).

Ces déconvenues avouées de la réforme témoignent du fait que, comme d'autres réformes comptables récentes, la réforme anglaise fait partie d'une transformation plus générale de la fonction publique et du rapport entre sphère publique et initiative privée dont nous ne maîtrisons pas encore toute la portée et les conséquences (Mack et Ryan, 2006 ; Mayston 1993 ; Lapsley, Brunsson et Miller, 1998). Concernant la Grande Bretagne, la réforme comptable et financière a été fortement marquée par une préférence, voire une véritable prédilection pour le secteur privé, aussi bien dans le renouveau des instruments de gestion (notamment comptables) que dans le recours aux instances et aux acteurs privés pour le financement, la production, et même le contrôle comptable dans la fonction publique (Humphrey et al., 1993 ; Ellwood 2002 et 2003 ; Broadbent et Laughlin, 2003).

Le cas le plus connu est sans doute celui des partenariats public-privé (House of Lords, 2010). Après les politiques de privatisation et financiarisation du gouvernement de Margaret Thatcher (1979-1990), un gouvernement conservateur d'abord (sous John Major, en 1992) et un gouvernement travailliste ensuite (sous Tony Blair, en 1997) ont lancé respectivement les politiques de la « Private Finance Initiative » (PFI) et de la « Public Private Partnership » (PPP) qui développent le recours aux acteurs privés dans le financement, la réalisation et la gestion des infrastructures et des services publics. À ce jour, 712 partenariats ont été signés par l'État anglais (plus exactement, par ces différentes entités) pour une valeur nominale estimée d'investissement d'environ 54,3 MLD £ (environ 45 MLD euros au taux de change actuel). Depuis les années quatre-vingt-dix, ces politiques anglaises de partenariat ont suscité une mode dans le monde entier, tout en étant fortement débattues et critiquées dans leur pays d'origine, notamment pour les surcoûts et les inefficacités qu'elles sembleraient avoir engendrés (Seddon 2008 ; House of Lords 2010 ; Biondi 2012).⁴ Plus particulièrement, en matière comptable, ces politiques ont profité du recours aux normes comptables patrimoniales privées qui ont longtemps permis de laisser une grande partie de ces opérations « hors-bilan ». Cette dernière pratique est d'ailleurs connue et critiquée pour le secteur privé aussi, en Europe et ailleurs : elle s'opère notamment par le recours à des sociétés-véhicules et autres entités-ad-hoc, aux crédits-bails et à des montages financiers sophistiqués (Biondi et al. 2011).

⁴ Un cas éclatant semblerait celui du complexe scolaire « Balmoral High School » en Irlande (The Guardian, 2007). Signé en 2000 pour 17.7 mil £ de valeur nominale d'investissement, il ouvra en Janvier 2002 et fut clos pour manque d'élèves en Août 2008, alors que l'État continue de payer l'annuité de 1.3 mil £ due par contrat jusqu'à 2025-26. Ce contrat fut « hors bilan » selon l'adaptation des UK GAAP, mais inclus dans le bilan selon l'adaptation des IFRS (depuis 2009).

Ainsi, ces opérations échappèrent, d'une part, au contrôle comptable macroéconomique que sous-tendent les pactes de stabilité anglais ou européen ; d'autre part, au contrôle comptable microéconomique que la législation notamment anglaise impose sur la dépense et la dette publiques. Ainsi, le principe de toute action publique selon lequel « la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration » (article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, 26 août 1789), ou pour le moins son application efficace, semblerait mis sérieusement en danger, comme le souligna la réponse du National Audit Office concernant l'introduction de la comptabilité patrimoniale (NAO 1996, §3.30-§3.31, p. 25-26).

2. Une analyse du système comptable patrimonial de l'État anglais

2.1. La référence douteuse au modèle comptable de la juste valeur

Un aspect plus méconnu des déconvenues de l'adoption du modèle comptable prévu pour les entreprises commerciales concerne la comptabilisation à la juste valeur des actifs ou des passifs. Comme nous avons eu l'occasion d'expliquer ailleurs (Biondi 2008 ; Biondi 2012), la référence à la juste valeur s'avère incohérente avec les finalités générales que l'on attribue à l'action publique (GASB 2006). Un modèle patrimonial basé sur la juste valeur (que l'on peut appeler « statique » dorénavant) engendre l'idée d'un État qui doit gérer ses actifs, ses produits et ses activités diverses de manière à produire un rendement (une performance financière) que les comptes sont censés faire apparaître. Cette représentation comptable statique conçoit alors le patrimoine public comme un ensemble de biens et richesses, un véritable « trésor » dont cet État-Léviathan est censé disposer en tant que propriétaire (notamment par le biais d'une cession au privé), ainsi que le conserver et faire croître sa valeur financière. Mais l'économie de l'État n'est pas l'économie d'un Roi (ou d'une Reine). Sa comptabilité n'est pas la comptabilité du patrimoine royal, malgré que le Trésor anglais s'appelle encore « Her Majesty's Treasury » (*HM Treasury*). C'est aussi pour cela que le modèle comptable statique demeure incompatible avec l'idée d'une économie régaliennne visant la redistribution des ressources acquises par le biais de transferts et la fourniture non lucrative de biens et services. En particulier, il est incohérent avec l'idée d'un État appelé à s'occuper du patrimoine public dans l'intérêt général (y compris celui de la postérité la plus lointaine dans le temps) et sans finalité lucrative. En particulier, ce modèle statique est incohérent avec la notion d'une économie régaliennne mobilisant des dépenses de fonctionnement (passées en charges) et des dépenses d'investissement (passées en investissement) qui sont soutenues (payées et financées) par la fiscalité et la dette publique (Biondi 2008).

La pratique de l'État anglais ne fait pas exception à cette notion : comme les comptes patrimoniaux de l'État français, les comptes anglais montrent un solde fortement négatif et croissant entre l'actif et le passif (*net liabilities*). Ce solde témoigne que l'ensemble des dépenses de fonctionnement (y compris les charges d'intérêt) ne sont pas couvertes par la seule fiscalité. L'émission et le refinancement des emprunts doivent

alors contribuer au financement de ces dépenses dans un déséquilibre structurel permanent *qui permet la redistribution des capitaux financiers accumulés par les agents privés à des fins redistributives* (Biondi 2008).⁵

Pour mieux comprendre toute l'incohérence du modèle patrimonial statique dans ce contexte spécifique d'action publique, prenons l'exemple d'un immeuble acquis par l'État au travers des impôts payés par les contribuables. Ces derniers ne s'attendent pas à payer un loyer pour son usage, alors qu'ils l'ont déjà financé à fonds perdu par leur impôt. En outre, ils ne s'attendent pas à ce que leur impôt futur éponge, en tant que contribution aux frais, les changements de valeur courante de cet actif (changement qu'un modèle comptable statique inscrit dans les comptes en tant que réévaluation, en appréciation (si positive) ou dépréciation (si négative)), alors que seules les charges effectives de maintenance et d'usage pourraient être imputées. En effet, l'économie de l'État - dont sa comptabilité tient et rend compte - n'est pas tenue à « maintenir le capital investi », mais plutôt à faire correspondre les ressources consommées et les dépenses encourues durant son action publique spécifique. L'État ne doit donc pas enfler sa richesse en demandant plusieurs fois le paiement de ses immobilisations, car son action publique est censée être non lucrative.

Au contraire, la comptabilité d'un État doit tenir et rendre les comptes de l'activité des administrations publiques (et de leur coût et financement), accomplie dans l'intérêt des citoyens et de la société dans son ensemble. Son système comptable doit traduire ce collectif et demande l'adaptation du modèle comptable du coût historique basé sur les valeurs nominales (Biondi 2008). Ce modèle abandonne l'impossible notion de capital-patrimoine pour l'État et a des conséquences importantes pour la conception du compte de résultat (produits et charges) et du bilan (dettes et actifs), au regard de la représentation comptable de l'économie et des finances de l'administration publique. La suite de cette partie cherchera à montrer comment la référence à ce modèle comptable statique caractérise le référentiel de l'État anglais, à risque de léser l'accomplissement de ses « activités génératrices d'intérêt général » et d'en faire la nouvelle « Ile du Trésor » évoquée par le sous-titre de cet article, alors que certaines déconvenues liées aux partenariats public-privé semblent remettre dangereusement en question le contrôle et la logique même de la « res publica » dans sa double signification d'intérêt général et de « chose publique. »

2.2. Les déconvenues de la réforme comptable anglaise : quelques appréciations ponctuelles

Concernant l'actif du bilan, la réévaluation à leur juste valeur (valeur courante) des actifs non courants (et courants) ainsi que celle des inventaires est introduite dès les principes généraux édictés par le référentiel anglais (HM Treasury, 2010b, §2.1.4). Cette référence engendre le plus souvent le recours à

⁵ Ce solde pourrait rester stablement négatif si l'ensemble des dépenses de fonctionnement était couvertes par la fiscalité, et devrait revenir à l'équilibre si la fiscalité finissait pour payer l'ensemble des dépenses de fonctionnement et d'investissement. Par souci de simplicité, nous négligeons ainsi son rapport théorique et macroéconomique avec la création monétaire.

la technique de l'actualisation et soumet ainsi les comptes publics à la volatilité des taux d'escompte (généralement fixé par le Trésor lui-même : *ibidem*, 6.2.60 ; 9.2.7 (d) ; 10.2.13 ; 12.3.14 (a)) et des autres variables de référence.

Ainsi, la méthode d'évaluation retenue pour les actifs non courants (non current assets) est celle de la valeur réévaluée (*revaluation approach*) selon l'IAS 16. L'autre méthode du coût est exclue même des annexes (*ibidem*, 6.2.7), et admise par exception seulement pour les actifs de court durée ou de valeur dérisoire (*ibidem*, 6.2.8 (h)). En conséquence, les contribuables sont assujettis en quelque sorte au maintien de la valeur courante des immobilisations d'État, bien que les changements de cette valeur dans le temps puissent *ne jamais* devenir des véritables charges. En particulier, ils devront compenser toute perte de réévaluation excédant les gains précédemment reconnus (*ibidem*, 6.2.6). Cette approche conduit également à capitaliser la valeur du patrimoine artistique et culturel comme s'il était disponible à la vente, ainsi que celle du réseau routier (*ibidem* 6.2.12/13/14) ; cette dernière demande une compensation entre la charge calculée ou estimée de dépréciation basée sur cette valeur estimée et les véritables charges d'entretien annuelles (*ibidem*, 6.2.15). La perte de valeur du réseau serait alors passée en coûts nets de la période (« net operating cost » ; *ibidem*, 6.2.16).

Concernant le passif du bilan, quelques précautions de plus au sujet de l'application de la juste valeur sont prises en matière de test de dépréciation (*impairment test*) et de comptabilisation des emprunts.

Ce test s'effectue sur la base du potentiel de service espéré par l'actif soumis à ce test ainsi que sur tout changement de la valeur courante de marché ou de la valeur de liquidation (*ibidem*, 8.2.3). La norme s'éloigne de l'IAS 36 en demandant que la dépréciation engendrée par le changement de la valeur courante sans aucune réduction de la valeur d'usage passé directement dans la réserve de réévaluation ; toutefois, cette dernière doit toujours être compensée par le fonds général comme si le gouvernement devait la recouvrer, y compris pour ce qui concerne les changements de valeur non réalisés. De plus, cette comptabilisation engendre un paradoxe lors de l'achat d'un terrain pour son développement social : tout coût de remise en l'état excédant la valeur réalisable du terrain devra être comptabilisé en dépréciation, au lieu d'être capitalisé afin de pouvoir en étaler le recouvrement dans le temps (« Write Downs of Development Land » : *ibidem*, 8.2.18).

Quant aux emprunts, ils sont comptabilisés à leur valeur nominale éventuellement dépréciée (*ibidem*, 9.2.7 (c)), alors que toute comptabilisation éventuelle à la juste valeur est exclue en principe et soumise à une autorisation spécifique par les autorités compétentes et leurs tutelles (*ibidem*, 9.2.8). Il s'agit ainsi d'une représentation comptable de liquidation qui met en relation la valeur courante de l'actif avec la valeur nominale du passif.

En revanche, certains engagements de passif, nominaux ou contingents, sont présentés à leur juste valeur (*ibidem*, 9.2.7 (e) ; 10.2.13), en les soumettant ainsi à l'estimation et à la volatilité des taux d'escompte et des autres variables de référence. En outre, les engagements futurs (*commitments*) dus aux affaires ordinaires ou lointaines ne seront pas comptabilisés

(*ibidem*, 10.2.15 ; 10.2.17), bien qu'ils puissent engendrer des dépenses et des risques importants pour l'économie (et les finances) de l'État.

Concernant les engagements liés aux fonds de retraite (*ibidem*, 12.2.5), le référentiel anglais demande à en comptabiliser leur juste valeur. Puisque cette valeur est inscrite au bilan, tout changement de celle-ci passe en compte de résultat, qu'il s'agisse du profit ou perte actuariels concernant les fonds à cotisation définie (*defined contribution plans*), ou bien de tout changement de la valeur actualisée prévisionnelle des obligations futures liées aux fonds à prestation définie (*defined benefit plans*).⁶ Le taux d'escompte applicable est alors fixé par le Trésor informé par le « Government Actuary's Department » : au mois de mars 2010, alors que les pensions de l'année effectivement payées s'élevaient à 26.9 MLD £, la réduction du taux d'escompte de référence engendra une perte comptable calculée en compte capital de 286.8 MLD £, ainsi qu'une perte en compte d'intérêt de 58.9 MLD £ (HM Treasury, 2010c, p. 21).

Les produits fiscaux générés par les impôts et les taxes - nets des remboursements - sont comptabilisés durant la période de référence, selon le principe de prudence comptable, en faisant référence au paragraphe §37 (bien que le §38 semblerait plus approprié) du cadre conceptuel établi par l'IASB (*ibidem*, 13.3.1). Le concept macroéconomique de « différend fiscal » (*tax gap*), consistant à mesurer la distance entre le revenu fiscal potentiel et celui constaté, n'est évidemment pas retenu dans la tenue des comptes publics pour des fins de comptabilité microéconomique (*ibidem*, 13.3.2). Les autres produits générés par l'activité y sont rajoutés séparément (*ibidem*, 11.2).

Pour ce qui est de l'établissement des comptes consolidés et du périmètre de consolidation, le critère retenu diffère des normes privées et suit le périmètre budgétaire (*ibidem*, 4.2.3). En outre, toute comptabilisation du « goodwill » est à raison exclue en cas de fusion entre entités : seule la méthode de la mise en commun des intérêts est ainsi admise (*ibidem*, 4.2.15 et ss.), alors que cette méthode a été interdite pour la comptabilité des entités commerciales depuis 2005 (avec l'adoption du IFRS3 et ses modifications).

Comme nous venons de le constater pour quelques éléments et aspects comptables, le recours à une comptabilisation à la juste valeur soumet les contribuables au recouvrement des variations de la valeur financière du patrimoine de l'État. Ainsi, le solde négatif entre l'actif et le passif (qui s'élève à 1 211,8 MLD £ en mars 2010) doit en principe être compensé par les produits fiscaux futurs. Il est, d'ailleurs, à présent compensé au bilan par le « fonds des contribuables » (*Taxpayers' equity*) composé de trois fonds appelés respectivement : réserve générale (*general reserve*), réserve de réévaluation (*revaluation reserve*), et autres réserves (HT Treasury, 2010c, p. 73). En particulier, la réserve de réévaluation (+218.6 MLD £ en mars 2010) vient compenser la réserve générale, comme si l'État pouvait (ou devait) disposer de son patrimoine pour liquider la dette publique. Ainsi, la signification de ce solde en termes de contrôle de la dépense et de la dette publiques est brouillé à jamais.

⁶ Les contributions effectuées durant la période disparaissent de toute comptabilisation (*ibidem*, 12.2.4 (b)).

En outre, le recours à un référentiel qui ne fait qu'adapter et interpréter les normes comptables privées a permis l'adoption de certaines pratiques financières et comptables qui sont incohérentes avec ces mêmes exigences de contrôle. Revenons sur le cas des partenariats public-privé abordé plus haut. Au Novembre 2011, 712 contrats ont été signés pour une valeur nominale d'investissement estimée de 54,2 MLD £. De ces contrats, seuls 69,7 % d'entre eux (ou 82,4 % de leur valeur) furent inclus dans les comptes consolidés de l'État anglais, c'est-à-dire 42,4 MLD £. Ce pourcentage de 69,7 % marque une croissance importante depuis les 19,3 % enregistrés en octobre 2007, ce qui semble témoigner d'un certain progrès concernant cette déconvenue majeure de la réforme comptable anglaise (Head 2010). Toutefois, l'ensemble des obligations futures liées à ces contrats, qui correspond à une dette d'un point de vue fonctionnel et conceptuel (voir aussi le concept énoncé par le cadre conceptuel de l'IASB au §4.46), s'élève à 242,5 MLD £ à la même date, dont 199,7 MLD £ concernant les contrats inclus dans le bilan. Or, concernant ces contrats, le bilan consolidé au Mars 2010 ne reconnaît qu'une valeur nette comptable de 30,9 MLD £ associée à un passif pour le remboursement des capitaux financiers empruntés de 28,1 MLD £. Dans les annexes, ce même bilan consolidé mentionne également la valeur actualisée de l'ensemble des obligations futures liées à ces contrats, pour 131,5 MLD £. Alors que le montant du passif inscrit dans le bilan exclut 20 % des contrats signés en Novembre 2011, ce même montant reste largement inférieur à la valeur actualisée des contrats inscrits (plus de quatre fois de moins) qui, à son tour, est bien inférieure à la valeur nominale cumulée de ce passif (presque la moitié). Cela signifie que le passif inscrit dans le bilan pour l'ensemble de ces contrats est plus que huit fois inférieur à la valeur nominale des obligations futures qui devront être honorées au cours du temps,⁷ à savoir à la valeur nominale qui serait inscrite

⁷ Une analyse semblable pourrait être conduite en matière de crédit-bail, cf. Biondi et al. (2011). Notons que les décalages entre les périodes des données disponibles à ce jour (Novembre 2011 pour les contrats de partenariat ; Mars 2010 pour les comptes consolidés) ne permet qu'une appréciation grossière mais suffisante à fournir l'ordre de grandeur du problème. Soulignons également que le solde entre l'actif et le passif comptabilisés pour ces contrats est positif, ce qui brouille une fois de plus la signification de ce solde du point de vue économique.

dans le bilan si ces investissements publics avaient été financés par des émissions obligataires traditionnelles comptabilisées en décaissements pour capital et intérêts.

En guise de conclusion

En Grande Bretagne et ailleurs, la réforme de la comptabilité et des finances publiques a cru devoir s'inspirer, voire imiter les normes et les pratiques comptables issues des entreprises commerciales. Cette réforme a engendré des attentes importantes quant à l'efficacité et à l'efficacé des services publics et de l'administration publique dans son ensemble. Ces attentes sont de plus en plus couplées avec une attention accrue portée à la soutenabilité de la dépense et de la dette publiques dans un contexte marqué par la crise financière de 2007 et le renouveau des pactes de stabilité au niveau national et européen.

L'analyse du référentiel comptable anglais nous a permis de mettre en évidence certaines déconvenues d'une adoption insuffisamment prudente et avisée du jeu des normes comptables internationales IFRS initialement conçu pour les entités commerciales privées, duquel s'inspirent largement les normes comptables internationales pour le secteur public dites IPSAS. En particulier, nous avons souligné les dangers conceptuels et pratiques de l'application du modèle comptable de la juste valeur aux comptes publics, ainsi que certaines pratiques comptables douteuses qui permettent de laisser une partie importante de la dette publique « hors bilan ».

De plus, nous avons souligné la déconnexion entre les agrégats de comptabilité nationale régissant le contrôle macroéconomique de la soutenabilité et de la stabilité, et les agrégats budgétaires et comptables régissant le contrôle microéconomique de l'administration publique non seulement anglaise. Or, ces derniers agrégats devraient mettre en œuvre les objectifs macroéconomiques que l'on souhaite pour la soutenabilité et la stabilité : si cela n'est pas le cas, ces objectifs pourront rester inaccomplis. C'est ainsi qu'une harmonisation décisive, voir un réalignement entre les trois systèmes des comptes, nationaux, budgétaires et patrimoniaux, s'avère nécessaire. Dans cette perspective, seul un modèle comptable basé sur le coût historique et conçu à partir des valeurs nominales restera cohérent avec les spécificités de l'action publique dont nous avons souligné certains concepts et besoins comptables spécifiques. ■

Références

- Biondi, Y. (2008), « De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale », *Revue de la régulation*, 3/4 | 2e semestre 2008. URL : <http://regulation.revues.org/5003>
- Biondi, Y. (2012), "Should Business and Non-Business Accounting Be Different? A Comparative Perspective Applied to the New French Central Government Accounting Standards". *International Journal of Public Administration*, 35 (9) July: 603-619. URL : <http://ssrn.com/abstract=1414751>
- Biondi, Y. (main author), R. J. Bloomfield, J. C. Glover, K. Jamal, J. A. Ohlson, S. H. Penman, E. Tsujiyama, et T. J. Wilks (2011). "A perspective on the joint IASB/FASB exposure draft on accounting for leases". *Accounting Horizons*, 25 (4), p. 861-871. URL : <http://ssrn.com/abstract=1768083>
- Broadbent, J. et R. Laughlin (2003) eds., "Public Private Partnerships", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, special issue, 16 (3), 2003.

Références (suite)

- Ellwood S.M. (2003), "Bridging the GAAP across the UK Public Sector," *Accounting and Business Research* 33 (2), p. 105-121.
- Ellwood, S.M., (2002), "The Financial Reporting (R)evolution in the UK Public Sector," *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 14 (4), p. 565-594.
- GASB (Governmental Accounting Standards Board) (2006), "Why Governmental Accounting and Financial Reporting is – and should be – Different," White Paper, March 2006, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk (Connecticut, USA). URL: http://www.gasb.org/white_paper_full.pdf.
- Head, David (2010), "The accounting treatment of private finance initiative projects," Supplementary written evidence p. EV78-EV80, House of Commons, Treasury Committee, Pre-Budget Report 2009, Fourth Report of Session 2009–10, Published by the House of Commons, HC 180, London: The Stationery Office Limited.
- HM Treasury (2010a), "Consolidated Budgeting Guidance 2010-11". <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- HM Treasury (2010b), "Financial Reporting Manual 2010-11". <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- HM Treasury (2010c), "Whole of Government Accounts - Year ended 31 March 2010". <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- HM Treasury (2011), "Consolidated Budgeting Guidance" 2011-12. <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- House of Lords (2010), Select Committee on Economic Affairs, "Private Finance Projects and off-balance sheet debt", 1st Report of Session 2009–10, Deux volumes: HL Paper 63-I et HL Paper 63-II, mars 2010. Publié par The Authority of the House of Lords, Londres : The Stationery Office Limited.
- Humphrey, C., P. Miller, et Scapens, R.W. (1993), "Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), 1993, pp. 7-29.
- Jones, R. (2003), "United Kingdom", in Lüder and Jones eds. (2003), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Francfort : Fachverlag Moderne Wirtschaft, p. 941-1017.
- Lapsley, I., N. Brunsson, et P. Miller (1998) eds., "Transforming the public sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, special issue, 11 (3), 1998.
- Limon, D. et W.R. McKay eds. (1997), *Erskine May's treatise on the law, privileges, proceedings and usage of Parliament*, 22^e édition, Londres : Butterworths.
- Mack, J., et Ch. Ryan (2006), "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (4), pp. 592–612.
- Mayston, D. (1993), "Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), 1993: 68-96.
- NAO - National Audit Office (1996), "Resource Accounting and Budgeting in Government: The White Paper Proposals, Report by the Comptroller and Auditor General, HC 334 session 1995-96, prepared under Section 6 of the National Audit Act 1983 for presentation to the House of Commons in accordance with Section 9 of the Act, released on 27 March 1996. London: The Stationery Office, 24 April 1996.
- Phillips, O., P. Jackson et P. Leopold (2001), *Constitutional and administrative law*, Londres : Sweet and Maxwell.
- Seddon, J. (2008), *Systems Thinking in the Public Sector*, Axminster (UK) : Triarchy Press.
- The Guardian (2007), "PFI school to cost £7.4m after closure", *Education Guardian*, le 23 mars 2007. <http://www.guardian.co.uk/education/2007/mar/23/schools.uk4>

Annexes

— Sommaire du décret n° 2012-1246 du 7 Novembre 2012.....	186
— Article paru dans <i>La Revue du Trésor</i> en Novembre 1987 - André Chandernagor	188
— Article paru dans <i>La Revue du Trésor</i> – Novembre 1987 - Alain Juppé.....	190

Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

TITRE PRÉLIMINAIRE - LE CHAMP D'APPLICATION

TITRE I^{er} - LES PRINCIPES FONDAMENTAUX

CHAPITRE I^{er} - Le cadre budgétaire et comptable

CHAPITRE II - Les ordonnateurs et les comptables

Section 1 : Les ordonnateurs

Section 2 : Les comptables

CHAPITRE III - Les opérations

Section 1 : Les opérations de recettes

Section 2 : Les opérations de dépenses

Section 3 : Les opérations de trésorerie

Section 4 : Autres opérations

Section 5 : Justification des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

CHAPITRE IV - Les comptabilités

Section 1 : Comptabilité publique

Section 2 : La comptabilité générale

Section 3 : La comptabilité budgétaire

Section 4 : La comptabilité analytique

Section 5 : La comptabilisation des valeurs inactives

CHAPITRE V - Le contrôle administratif des ordonnateurs et des comptables

TITRE II - LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DE L'ÉTAT

CHAPITRE I^{er} - L'organisation de la gestion budgétaire et comptable

Section 1 : Le cadre de la gestion budgétaire

Section 2 : Les acteurs de la gestion

Section 3 : Les ordonnateurs

Section 4 : Les comptables publics

Section 5 : Les contrôleurs budgétaires

CHAPITRE II - L'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

Section 1 : Les opérations de recettes

Sous-section 1 : Les impositions de toute nature

Sous-section 2 : Les amendes et condamnations pécuniaires

Sous-section 3 : Les autres recettes

Section 2 : Les opérations de dépenses

Section 3 : Les opérations de trésorerie

Section 4 : La justification des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

CHAPITRE III - Les comptabilités de l'État

Section 1 : La comptabilité budgétaire

Section 2 : La comptabilité générale

Section 3 : La comptabilité d'analyse des coûts

- Section 4 : La comptabilité analytique
- Section 5 : La comptabilisation des valeurs inactives
- Section 6 : Les états financiers annuels

CHAPITRE IV - Le contrôle interne et l'audit interne

CHAPITRE V - Le contrôle de la gestion des comptables

TITRE III - LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES MENTIONNÉS À L'ARTICLE 3

CHAPITRE I^{er} - L'organisation de la gestion budgétaire et comptable

- Section 1 : Le cadre budgétaire et comptable
- Section 2 : Les ordonnateurs
- Section 3 : Les agents comptables

CHAPITRE II - L'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

- Section 1 : Les opérations de recettes
- Section 2 : Les opérations de dépenses
- Section 3 : Les opérations de trésorerie
- Section 4 : La justification des opérations

CHAPITRE III - Les comptabilités

- Section 1 : La comptabilité générale
- Section 2 : La comptabilité budgétaire
- Section 3 : La comptabilité analytique
- Section 4 : Le compte financier

CHAPITRE IV - Les contrôles

- Section 1 : Le contrôle interne
- Section 2 : Le contrôle budgétaire

TITRE IV - DISPOSITIONS TRANSITOIRES

TITRE V - DISPOSITIONS FINALES

A propos du 25^{ème} anniversaire du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique

Article paru dans *La Revue du Trésor* - Novembre 1987

Un quart de siècle s'est écoulé depuis la publication du règlement général sur la comptabilité publique. Certes, le décret du 29 décembre 1962 n'a pas encore acquis l'ancienneté ni le prestige de son antécédent de 1892, ou du premier règlement général que constituait l'ordonnance de 1838 ; mais il mérite qu'on salue sa relative pérennité et qu'on rappelle ce qu'il a apporté dans l'environnement juridique où se développe l'activité financière des organismes publics.

Je laisserai à la doctrine et aux experts le soin d'apprécier en détail les apports du texte de 1962, ses lacunes aussi et les questions qui demeurent encore sans solution précise. Je me limiterai à rappeler quelques caractéristiques essentielles, selon moi, de cet important volet de notre droit positif, qui lui ont permis de traverser sans difficultés majeures une période pourtant riche en mutations profondes, y compris dans l'ordre administratif.

Rendues nécessaires par la diversité et parfois l'hétérogénéité des dispositions applicables aux différentes comptabilités publiques, la clarification et la modernisation des règles fondamentales ont été, comme on le sait, imposées par la distinction introduite par la Constitution de 1958 entre le domaine de la loi et celui du règlement ; à vrai dire, la préparation du nouveau texte a été l'occasion de constater que, la matière à régir excluant la préparation et le vote des lois de finances déjà organisés par l'ordonnance du 2 janvier 1959, bien peu de questions touchant la comptabilité publique échappaient au domaine réglementaire ; la principale d'entre elles concernait la responsabilité pécuniaire et personnelle des comptables publics : elle a été traitée par l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, qui a également et très utilement défini, mieux que ne le faisait le décret de 1862 et grâce en particulier aux enrichissements apportés par la jurisprudence de la Cour des comptes, la notion de gestion de fait.

Le premier mérite du nouveau décret a été de réaliser une synthèse des principes fondamentaux s'imposant à l'État, aux établissements publics et aux collectivités locales. Si certaines des bases séculaires de notre administration financière, telle la séparation des ordonnateurs et des comptables, ou la compétence juridictionnelle de la Cour sur l'ensemble des comptes des organismes publics, étaient purement et simplement réaffirmées, d'autres se trouvaient profondément renouvelées par des dispositions claires et plus complètes que les précédentes : il en est ainsi des droits et obligations des comptables publics, de l'exercice du droit de réquisition des ordonnateurs, de la notion d'engagement. De même, les règles générales concernant la gestion comptable de l'État et des établissements publics nationaux - à l'exclusion de celles intéressant les collectivités locales qui demeurent fixées par des textes propres aux départements et aux communes - définissent avec précision les rôles de l'ordonnateur et du comptable, la conduite des opérations de recette, de dépense et de trésorerie, la tenue de la comp-

tabilité. Au total, l'effort d'unification et de simplification était considérable ; il suffit pour s'en persuader de considérer la longue liste des abrogations de dispositions anciennes, qui figure à l'article final du décret et qui porte sur plus de cent trente textes ou parties de textes.

En outre, le nouveau règlement général faisait œuvre novatrice en consacrant l'introduction dans la comptabilité publique française du plan comptable général. Ainsi, il a permis à la présentation des comptes, essentiellement conçue, jusque-là, dans une optique budgétaire, de se rapprocher d'une comptabilité de résultats ; il a marqué également une étape importante vers l'élaboration d'une comptabilité patrimoniale, non plus seulement pour les organismes publics appliquant déjà le plan comptable général, mais aussi pour l'État lui-même. Certes, en ces domaines, bien des difficultés techniques demeurent et les questions de principe sont encore loin d'être toutes résolues. Mais l'on doit reconnaître au règlement de 1962 le grand mérite d'avoir ouvert la voie à un rapprochement avec la comptabilité privée et facilité l'intégration, de manière plus fiable, des données issues des comptes publics dans l'appareil de la comptabilité nationale.

Enfin, ce texte bien construit, empreint de rationalité et clairement rédigé, constitue un outil pédagogique important, qui a conservé toute sa vigueur ainsi que sa valeur de référence. Peu de modifications lui ont été apportées, par trois décrets seulement, de 1974, 1976 et 1986 et sur des points qui ne touchaient pas à l'architecture générale. Tel quel, avec quelques autres textes comme l'ordonnance sur les lois de finances ou l'instruction générale du 16 août 1966 sur l'organisation du service des comptables publics, il définit les notions à la fois générales et précises qui permettent de décrire clairement les différentes phases des procédures budgétaires et comptables et de bien situer la mission de chacun des intervenants. Alors que nous sommes actuellement confrontés à un grand effort de propagation, à travers le monde et en particulier vers les pays en voie de développement, de principes et de méthodes relevant d'une autre conception de la gestion publique, d'inspiration anglo-saxonne, il s'agit là d'un atout précieux pour l'illustration et la diffusion de nos principes et de nos méthodes, qui ont fait leurs preuves depuis deux siècles. De ce point de vue aussi, l'œuvre réalisée en 1962 est importante, et il ne tient qu'à nous d'en tirer le meilleur parti.

En dépit de ses qualités qui, à l'époque, n'apparaissaient peut-être pas aussi clairement qu'aujourd'hui, le nouveau décret n'avait pas été accueilli par des compliments unanimes. Il est vrai qu'il était incomplet en ce qui concerne les collectivités territoriales et que, de surcroît, en supprimant des références législatives ou réglementaires avec lesquelles les praticiens étaient familiarisés, il bousculait des habitudes et dérangeait les particularismes. La Cour des comptes elle-même ne fit pas montre d'un enthousiasme excessif, tant était grande sa révé-

rence pour l'ordonnance de 1838 et le décret de 1862, et aussi parce qu'elle avait construit sa jurisprudence, en elle-même unificatrice, à partir des dispositions antérieures au nouveau règlement et grâce parfois à leurs lacunes. Surtout, l'abandon de la définition ancienne des « deniers publics » au profit de la notion plus générale de « fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics » chagrinait ou inquiétait ; en réalité, comme la doctrine l'a montré, les changements de termes n'impliquaient pas de bouleversement et la jurisprudence de la Cour a pu s'enrichir et se consolider, notamment en matière de gestion de fait, sans que les dispositions nouvelles y fassent obstacle. Comme les comptables, la Cour s'est vite accoutumée, à travers les nombreuses instructions particulières, aux termes utilisés dans le décret de 1962 et aux règles qu'il édictait : les principes fondamentaux n'étaient-ils pas, d'ailleurs, maintenus et modernisés, et non substantiellement modifiés ?

L'expérience des vingt-cinq années écoulées depuis la publication du décret tend à prouver qu'au point de vue juridique un équilibre a sans doute été atteint, que même les réformes institutionnelles les plus significatives ne mettent pas vraiment en cause : ainsi, la décentralisation a pu s'inscrire dans les faits et dans les comportements sans que les principes comptables soient transgressés. Il faut se féliciter que – malgré quelques hésitations initiales – la règle consistant à confier le service des collectivités locales à des comptables du Trésor ait été maintenue ; de même il faut souhaiter que l'institution de chambres régionales des comptes, garantes dans leur domaine de compétence du respect du droit financier de la même manière que la Cour, soit confirmée et consolidée, dans le strict respect des prérogatives politiques des élus.

Il se trouve, de surcroît, que notre dispositif n'est nullement incompatible avec l'introduction progressive des techniques modernes de gestion, comme l'ont montré les expériences de microfichage aussi bien que les applications de l'informatique dans la gestion budgétaire et comptable ; à ce propos, l'étude que la Cour a conduite récemment en coopération avec le

Conseil d'État sur l'incidence des nouvelles technologies a pu conclure sans aucune ambiguïté.

Des observations qui précèdent, une suggestion se dégage : gardons-nous de rêver déjà d'un prochain règlement général, cédant ainsi à notre penchant bien connu pour la production de textes nouveaux ou d'attendre une hypothétique codification du corpus de textes intéressant la comptabilité publique. La sagesse nous convie à nous appuyer résolument sur le règlement général tel qu'il est, sans y retrancher ni trop y ajouter : à cet égard, les défauts de lourdeur et de lenteur qu'il est de bon ton d'imputer à notre système trouvent leur origine bien plus dans les compléments qu'on est parfois tenté d'y apporter, en matières de pièces justificatives par exemple, que dans les textes eux-mêmes. Sur ce point, nul n'est parfaitement exempt de reproches, ni les contrôleurs financiers, ni les comptables publics, ni sans doute la juridiction financière. Prenons garde à ce que le souci bien français du perfectionnisme n'aboutisse soit à « désresponsabiliser » les ordonnateurs, soit à fournir, sinon des excuses, du moins des prétextes à tous ceux qui, par une réaction sans cesse plus fréquente, se soustraient aux contraintes de la comptabilité publique, par le biais d'associations à caractère artificiel ou par d'autres combinaisons dont la Cour fait chaque année bonne moisson dans son rapport public.

Le décret de 1962, ce n'est pas le moindre de ses mérites, permet les adaptations nécessaires, dès lors que ceux qui, à des titres divers, ont missions de l'appliquer sont animés du même esprit de responsabilité et d'efficacité. Tant il est vrai que les meilleurs textes ne valent jamais que par l'application raisonnée qui en est quotidiennement faite. Le maintien d'un état de droit, garantie fondamentale des citoyens et donc des contribuables, est à ce prix.

André Chandernagor
Premier Président de la Cour des comptes
Novembre 1987

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ...

Avant-propos de M. Juppé – Ministre délégué chargé du Budget - *La Revue du Trésor* - Novembre 1987

Je tiens à saluer l'initiative prise par le Comité de rédaction de la *Revue du Trésor* pour marquer le 25^{ème} anniversaire du règlement général sur la comptabilité publique.

Le sujet en vaut la peine, car le décret de 1962 est un des fondements de l'organisation de nos administrations : en mettant en exergue la notion de responsabilité, il concourt au fonctionnement efficace des collectivités et organismes publics.

Le choix du moment est également judicieux, car il donne l'occasion d'une réflexion sur l'évolution de nos systèmes de gestion au cours d'un quart de siècle si caractéristique de l'intense effort de modernisation de notre pays.

J'apprécie que les promoteurs de cette réflexion collective aient souhaité lui donner une allure ouverte, évitant la tentation de l'autocélébration, pour retenir la formule des « mélanges » de points de vue divers et éventuellement critiques, exprimés sous des signatures de grande qualité.

C'est dans cette maîtrise du dialogue que réside la capacité de nos systèmes à progresser et je ne doute pas que celui ouvert par le « décret de 1962 » soit apte à évoluer encore, en alliant rigueur et modernité.

Il m'apparaît que le progrès harmonieux de notre administration repose sur des textes assez souples pour accompagner les évolutions, plutôt que les bloquer ou les brusquer.

Dans l'exercice quotidien, cette capacité d'adaptation des services publics se fonde sur une pratique et sur l'application à la fois vigilante et intelligente des règles qui régissent leur fonctionnement.

C'est pour moi, l'occasion de rappeler que la « Comptabilité publique » n'est pas seulement un ensemble de textes et de préceptes : c'est aussi un réseau de femmes et d'hommes de grande valeur, à qui j'apporte ici le témoignage de mon estime et de ma confiance.

Alain Juppé

Novembre 1987

Tout savoir sur la nouvelle Gestion Budgétaire et Comptable Publique

Prix du numéro spécial :

	Abonnés à La Revue	Non abonnés
Métropole :	20,00 €	25,00 €
DROM-COM, TOM et Étranger :	25,00 €	30,00 €
(Prix nets frais de port compris)		
Nombre de numéros souhaités :
Soit un total de	€	€

Ci-joint règlement
 à l'ordre de



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 : gestionfipu@orange.fr

Adresse de livraison :

ORGANISME :

NOM :

Prénom :

Adresse :

Code postal : Ville

Pays :

Personne à contacter :

N° de Tél. :

Adresse e-mail :

Les grandes lignes du sommaire

Le mot du ministre : Jérôme Cahuzac

Introduction par

Didier Migaud, Julien Dubertret, Bruno Bézard

- **Évolution Historique 1817-1962**
- **L'élaboration du nouveau décret**
 Les principaux fondements
 Les objectifs et la procédure
- **Les principales caractéristiques du décret**
 Son champ d'application
 Les enjeux comptables
 Les CBCM
 La prise en compte des nouvelles technologies
 Les nouvelles démarches :
 Contrôle interne — Audit interne
 Le contrôle budgétaire
 Les procédures de contrôle : Hiérarchisé - Partenarial
- **Comptabilité publique et comptes publics**
 La comptabilité publique : instrument d'information ?
 L'itinéraire d'un ordonnateur
 La responsabilité des comptables
 Le cadre juridique de la gestion publique
 Le comptable public, garant de la qualité des comptes
- **Des comparaisons européennes**



Les légionnaires s'engagent. La Cohorte le prouve.

La Société des membres de la Légion d'honneur est animée par des valeurs de responsabilité et de solidarité fortes. Ces engagements se matérialisent par des initiatives concrètes tant auprès de ses adhérents qu'auprès de la société civile. Tous les trimestres, La Cohorte, s'inscrit comme le relais des actions, individuelles ou collectives, déployées par ses membres et valorise le soutien de la SMLH auprès des personnes en difficulté. Pour vous abonner : www.smlh.fr



SOCIÉTÉ DES MEMBRES
DE LA LÉGIION D'HONNEUR

AU PROCHAIN NUMÉRO

La disparition annoncée des conservateurs
des hypothèques

Le fisc américain et la fraude

Le Médiateur européen