

## Du RGCP au GBCP. Les nouvelles règles budgétaires et comptables de l'État

Issu de Revue française de finances publiques - 01/11/2013 - n°  
124 - page 157  
ID : RFFP20131101157

Auteur(s):

- Cédric GUILLERMINET

### RÉSUMÉ

Manifestement inadapté à la nouvelle logique budgétaire et comptable initiée par la LOLF, le RGCP a été purement et simplement abrogé par le décret GBCP du 7 novembre 2012. Cet article revient donc, dans un effort de comparaison avec les dispositions du décret de 1962, sur les nouvelles règles budgétaires et comptables de l'État instaurées par ce texte tant sur le plan organique que fonctionnel.

*Obviously inadapted to the budget and accounting logic, initiated by the LOLF, the RGCP was simply cancelled by the decret GBCP of november the seven 2012. So the article highlights in a comparison attempt with the RGCP dispositions on the new budget and accounting rules of the state, instaured by this text as well on the organic level as on the functional level.*

Depuis l'ordonnance du Roi du 31 mai 1838 en passant par le décret impérial du 31 mai 1862 jusqu'au décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), la phase de l'exécution de la loi de finances est organisée par le pouvoir réglementaire. Le législateur a en effet toujours préféré ne pas se préoccuper de cette matière souvent jugée trop technique. C'est pourquoi l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 était restée, à quelques exceptions près, silencieuse sur le sujet. La LOLF consacre pourtant un chapitre entier aux comptes de l'État (Chapitre V). Certes, en apparence, il ne contient que des règles techniques de comptabilisation des opérations de dépense et de recette et ne remet pas directement en cause les principes posés par le RGCP. Mais, en réalité, l'impact de cette promotion du droit de la comptabilité publique sur l'exécution de la loi de finances est majeur. La mise en œuvre de ces nouvelles règles a rendu impérative une adaptation des structures de l'exécution et des attributions de chacun des acteurs de la chaîne de la dépense publique. Toutefois, celle-ci a souvent été le fruit d'expérimentations portées par des rapports, notes, vadémécums, guides et autres documents internes. Cette « littérature grise » étant dénuée de force normative, rien n'obligeait le juge financier à en tenir compte. Une refonte générale du RGCP était donc indispensable et urgente. Au terme d'une réflexion engagée dès 2008 par le ministère des finances, le décret du 7 novembre 2012, déjà connu sous son acronyme GBCP<sup>1</sup>, abroge purement et simplement le RGCP et procède tout à la fois à une nécessaire clarification organique (§1) ainsi qu'à un inévitable réaménagement fonctionnel (§2)<sup>2</sup>.

# I. – UNE NÉCESSAIRE CLARIFICATION ORGANIQUE

Sur ce plan, le GBCP procède tout à la fois à une large redéfinition du statut des acteurs de la dépense publique (A) ainsi qu'à une adaptation des structures en charge de l'exécution (B).

## A. Une redéfinition statutaire

Le GBCP réalise un véritable « toilettage statutaire » de sorte que le statut de l'ordonnateur s'en trouve modernisé (1) et celui du comptable public rénové (2).

### 1. Un statut de l'ordonnateur modernisé

En la matière, le GBCP est porteur d'un certain nombre d'innovations :

- Alors que l'article 63 RGCP prévoyait que « *les ministres sont ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses du budget général, des comptes spéciaux du Trésor et des budgets annexes* » et que « *les textes organisant les services dotés de budgets annexes peuvent conférer la qualité d'ordonnateur principal aux directeurs de ces services* », l'article 74 affirme que les ministres sont « *seuls* » ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux. Les directeurs des budgets annexes ainsi que les responsables des comptes spéciaux ne pourront donc, au mieux, que se voir reconnaître la qualité d'ordonnateur secondaire.

- L'article 75 est porteur d'un certain nombre de nouveautés concernant les ordonnateurs secondaires. D'une part, il donne, pour la première fois, une définition claire et précise de ces derniers. D'autre part, il dresse la liste des autorités pouvant se voir reconnaître cette qualité alors que l'article 64 RGCP se contentait de prévoir que les ordonnateurs secondaires étaient désignés par « *les règlements de comptabilité des ministères ou les textes organisant les services dotés budgets annexes* »<sup>3</sup>.

- Le GBCP éclaire enfin sur la qualité qu'il convient de reconnaître aux nouveaux acteurs dont la création a été induite par la LOLF et qu'il est de coutume de désigner sous le terme générique de gestionnaire<sup>4</sup>. Selon l'article 73, ils doivent avoir « *la qualité d'ordonnateur ou être bénéficiaires de la délégation de signature d'un ordonnateur principal ou secondaire* ». Seuls les ministres pouvant être ordonnateurs principaux, ils ne pourront donc se voir reconnaître que la qualité d'ordonnateur secondaire ou délégué. A leur propos, le texte réactive également la distinction entre les ordonnateurs chargés de la consommation<sup>5</sup> et ceux chargés de la répartition des crédits<sup>6</sup>. Rappelant les missions principales de l'ordonnateur, l'article 11 fait explicitement référence à cette distinction. Après avoir rappelé que les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses, il dispose que, « *le cas échéant, ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits* ». Seul le responsable d'unité opérationnelle est ordonnateur consommateur des crédits<sup>7</sup>. Les autres gestionnaires se voient donc reconnaître la qualité d'ordonnateur répartiteur de crédits<sup>8</sup>.

- Selon l'article 10, l'ordonnateur, qu'il soit principal ou secondaire, peut déléguer tout ou partie de ses attributions par une délégation de signature et non plus, comme le prévoyait l'article 6 RGCP, par une délégation de pouvoir. La précision est importante tant ces deux types de délégations n'emportent pas les mêmes effets. Pour l'État, l'article 76 prévoit d'ailleurs la possibilité inédite pour l'ordonnateur, par une délégation de signature ou une délégation de gestion et sous sa responsabilité, de « *confier au responsable d'un centre de services partagés tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant* ».

### 2. Un statut du comptable public rénové

De manière générale, le GBCP offre une présentation du statut du comptable public beaucoup plus cohérente et organisée que celle offerte précédemment par le RGCP :

- L'article 13 définit enfin les comptables publics comme « *des agents de droit public [ayant] la*

*charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des [administrations publiques] ».*

– Le GBCP fait sensiblement évoluer les règles relatives à la nomination et à l'entrée en fonction des comptables. Concernant leur nomination, il est prévu qu'ils doivent être nommés par le ministre en charge du budget et non plus par le ministre des Finances. De plus, il n'est plus fait référence explicitement à la procédure de l'agrément<sup>9</sup>. Concernant leurs modalités d'entrée en fonction, l'article 14 précise qu'ils doivent prêter serment « *à l'occasion de leur première installation* » et non plus « *avant d'être installés dans leur poste comptable* »<sup>10</sup>. Il est rajouté que ce serment est prêté, « *selon les cas, devant la juridiction financière ou l'autorité compétente désignée par la loi ou le règlement* ». En revanche, on ne retrouve plus de trace de l'obligation qui leur est faite de constituer des garanties. Cette exigence n'a pas, pour autant, disparu : elle fait en effet partie du domaine législatif<sup>11</sup>.

– Après avoir rappelé que « *les comptables publics assument la direction des postes comptables* » et qu'« *un même poste comptable est confié à un seul comptable public* », l'article 14 vient réparer un oubli en donnant une définition du comptable assignataire. Il s'agit du « *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* ». Sont désignés comme comptables assignataires des ordonnateurs principaux ainsi que de ceux des autorités administratives indépendantes les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM)<sup>12</sup>. Ces derniers peuvent également être désignés, par arrêté du ministre du budget, comptables assignataires des services à compétence nationale<sup>13</sup>. Quant aux ordonnateurs secondaires, cette fonction est assurée soit par le comptable désigné par le ministre du budget soit, à défaut d'une telle désignation, par le comptable principal de l'État du lieu de résidence administrative de l'ordonnateur secondaire<sup>14</sup>.

## **B. Une adaptation structurelle**

Sur le plan structurel, le GBCP prend en compte la nouvelle organisation des services centraux du ministère des finances (1) et consacre juridiquement les expérimentations menées depuis l'entrée en vigueur de la LOLF (2).

### **1. La prise en compte de la nouvelle architecture ministérielle**

Les rédacteurs du GBCP ont pris soin de prendre en compte la création de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), fruit de la fusion de la Direction Générale des Impôts (DGI) et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP). Il n'était donc plus nécessaire, comme le faisait l'article 67 RGCP, d'établir une distinction parmi les comptables publics entre les comptables directs du Trésor (DGCP) et les comptables des administrations financières (DGI). Mis à part les comptables de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) – qui n'a pas été intégrée dans ce nouvel ensemble –, il n'existe plus aujourd'hui qu'un seul type de comptable public de l'État : ceux de la DGFIP<sup>15</sup>. L'article 79 établit la liste complète des comptables publics de l'État. Il s'agit des CBCM, des comptables des services déconcentrés de la DGFIP et de la DGDDI, des comptables des budgets annexes, des comptables des comptes spéciaux, des comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques, du comptable centralisateur des comptes de l'État. Ce dernier, chargé depuis le décret du 23 décembre 2006 de centraliser les comptes de l'État en lieu et place de l'Agence comptable centrale du Trésor, est d'ailleurs présenté par l'article 86. Si l'article 134 RGCP prévoyait déjà que « *la comptabilité générale de l'État [devait être] centralisée par le comptable public chargé d'assurer la centralisation finale de la comptabilité de l'État* », le GBCP détaille les différentes attributions de ce comptable intégré à la DGFIP<sup>16</sup>. N'exécutant pas les opérations de recettes et de dépenses, il ne lui est pas confié la direction d'un poste comptable. Il n'a donc ni la qualité de comptable assignataire ni même celle de comptable principal ou secondaire.

### **2. La reconnaissance de nouvelles structures**

Le GBCP intègre les structures et les acteurs dont la mise en place et/ou l'expérimentation ont été rendus nécessaire du fait de l'entrée en vigueur de la LOLF.

Au risque de se révéler inefficace, l'application du volet comptable de la LOLF et de ses implications fonctionnelles devait s'accompagner d'une modification profonde de l'architecture du réseau comptable. L'interpénétration des fonctions de l'ordonnateur et du comptable<sup>17</sup> impliquait, il est vrai, une plus grande proximité et un rapprochement physique des services de ces acteurs de la dépense publique. C'est ainsi que fut expérimentée la mise en place d'un « Département comptable ministériel » (DCM) au sein de chaque ministère dépensier. Pour autant, ces derniers ont rapidement milité pour l'instauration d'un interlocuteur financier unique<sup>18</sup>. C'est ainsi que furent créés les services du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM)<sup>19</sup>. Celui-ci fédère en une seule et même autorité le DCM et le contrôleur financier et exerce les missions conférées à ces deux acteurs. Dirigé par un contrôle budgétaire et comptable ministériel (CBCM), il est composé de deux départements : le département comptable et le département du contrôle budgétaire. Plusieurs dispositions du GBCP visent directement cette nouvelle structure qu'il s'agisse de sa reconnaissance comme comptable public principal de l'État<sup>20</sup>, comptable assignataire<sup>21</sup>, contrôleur budgétaire<sup>22</sup> ou bien encore de sa participation au contrôle interne budgétaire et comptable ministériel et à son évaluation<sup>23</sup>. Tout comme l'article 73 RGCP qui avait, sur ce point, déjà pris en compte l'existence des CBCM, l'article 81 réserve un sort particulier au CBCM du ministère chargé des finances. D'une part, il est confirmé qu'il ne doit exister qu'un seul et même contrôleur placé auprès des ministres en charge de l'économie et du budget<sup>24</sup>. D'autre part, il est rappelé qu'en plus de remplir les mêmes fonctions que les autres CBCM, ce contrôleur doit également, étant donné sa position, exercer de nombreuses autres fonctions<sup>25</sup>.

Expérimenté depuis 2004, le service facturier a pour fonction de traiter les factures de son ministère de rattachement de leur réception à leur mise en paiement. L'article 41 rappelle que ce service est placé sous l'autorité du comptable public (donc du SCBCM) qui arrête le montant de la dépense au regard de ces factures et de la certification du service fait ; celle-ci constituant « l'ordre de payer »<sup>26</sup>. Il regroupe donc « des fonctions confiées de manière séparée au gestionnaire, à l'ordonnateur, au comptable »<sup>27</sup>. Une partie de la doctrine a cru, à tort, voir dans cette expérimentation une remise en cause du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. Ce débat ainsi que les difficultés techniques tenant à la mise en place d'un tel dispositif, explique sans nul doute pourquoi la création d'un service facturier dans un ministère n'est qu'optionnelle. Pour ce faire, une décision conjointe du ministre du budget et du ministre intéressé est en effet nécessaire<sup>28</sup>.

## II. – UN INÉVITABLE RÉAMÉNAGEMENT FONCTIONNEL

Le GBCP modifie grandement le rôle et les attributions des différents acteurs de l'exécution. Ces changements ont pour origine non seulement la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité de l'État (A) mais aussi le mouvement de réingénierie des procédures (B).

### A. La prise en compte de la révolution comptable induite par la LOLF

Traduisant la modernisation de la comptabilité publique telle que portée par la LOLF (1), le GBCP confirme l'émergence d'une fonction comptable partagée (2).

#### 1. La consécration de l'existence d'une triple comptabilité

Le GBCP ne pouvait évidemment ne pas tenir compte des bouleversements introduits par la LOLF en termes de comptabilité publique. Le détail avec lequel le décret présente le nouveau système comptable de l'État tranche radicalement avec la sobriété des dispositions du RGCP.

À l'image de l'article 49 RGCP, l'article 53 donne une définition de la comptabilité publique en retenant, peu ou prou, les mêmes éléments qui rappellent que la comptabilité est à la fois un vecteur d'information, un outil de gestion et un instrument de contrôle. Au surplus, cet article souligne que ces différentes fonctions contribuent à assurer la qualité des comptes. On y retrouve en



effet les mêmes éléments de langage que ceux présents dans l'article 27 de la LOLF prévoyant que « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* »<sup>29</sup>.

Tout comme l'article 51 RGCP, l'article 55 souligne que la comptabilité publique est protéiforme. Comme auparavant, il est précisé qu'elle comprend une comptabilité générale et, selon les besoins propres à chaque administration publique, une comptabilité analytique et une comptabilité des valeurs inactives. Désormais, elle comporte aussi une comptabilité budgétaire ainsi que, pour l'État, une comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes<sup>30</sup>.

La définition de la comptabilité générale diffère largement de celle proposée par l'article 52 RGCP à la lecture duquel elle se rapprochait davantage d'une comptabilité budgétaire<sup>31</sup> et ce même s'il était précisé qu'elle avait également pour mission de retracer « *les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitations* »<sup>32</sup>. En écho à l'article 30 LOLF, l'article 56 présente une comptabilité d'exercice devant être tenue, comme dans les entreprises, en droits constatés<sup>33</sup>. Il s'agit donc d'une comptabilité de créances (droits) et de dettes (obligations). Cette comptabilité permet donc de donner corps à l'exigence de qualité comptable. Toujours à l'unisson avec la LOLF, ce même article rappelle que les règles de cette comptabilité « *ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales* »<sup>34</sup>. Le parallèle avec la comptabilité privée ne se résume donc pas pour l'État à imiter les méthodes d'enregistrement comptable du droit commun mais également à en adopter les principes et les outils. L'article 57 al. 2 détaille ainsi un catalogue d'objectifs et de principes de qualité comptable devant être respectés par cette comptabilité qui rappellent les principes de la comptabilité commerciale<sup>35</sup>. L'État dispose également des mêmes outils comptables. D'une part, il s'est doté d'un référentiel comptable quasi-identique au Plan comptable général (PCG). Mis à part quelques différences justifiées par les spécificités de l'action de l'État, les normes de comptabilité publique sont similaires à celles de la comptabilité privée<sup>36</sup>. Ceci explique qu'on ne retrouve plus de trace dans le GBCP des dispositions de l'article 52 RGCP qui préoyaient que la comptabilité générale était tenue conformément à un plan comptable qui ne faisait que « *s'inspire[r]* » du PCG<sup>37</sup>. D'autre part, l'article 168 dispose que « *les états financiers de l'État comprennent un bilan, un compte de résultat et l'annexe des comptes annuels* ». Certes, l'article 139 RGCP prévoyait déjà l'existence « *des comptes de résultats* » chargés de décrire « *l'ensemble des profits et des pertes réalisés par l'État au cours de chaque gestion* » sans pour autant que ceux-ci puissent être assimilés au compte de résultat d'une entreprise.

La comptabilité budgétaire « *retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées* »<sup>38</sup>. Comme le prévoit l'article 28 LOLF, il s'agit donc d'une comptabilité de caisse qui permet, non seulement « *de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs, conformément à la spécialisation de ces crédits et de ces emplois [mais aussi de] permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution* »<sup>39</sup>. Les crédits budgétaires étant aujourd'hui présentés en autorisations d'engagement (AE) et en crédits de paiement (CP), l'article 154 précise logiquement que cette comptabilité doit comporter « *une comptabilité des affectations et des autorisations d'engagement, une comptabilité des crédits de paiements et des recettes, ainsi qu'une comptabilité des autorisations d'emplois* ».

La comptabilité d'analyse des coûts est tenue par les ordonnateurs<sup>40</sup>. Alors que l'article 27 LOLF se contentait d'affirmer que l'État devait mettre en œuvre « *une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* », le GBCP se fait plus explicite sur les objectifs attachés à cette comptabilité. Selon l'article 165, elle est un outil de mesure de la performance puisqu'elle a comme double objectif d'informer le Parlement de l'ensemble des moyens qui sont ou ont été alloués, directement ou indirectement, à la réalisation des différentes actions composant les programmes et ainsi de permettre le rapprochement entre ces moyens et les résultats qui ont été obtenus<sup>41</sup>. Autonome, cette comptabilité se fonde, pour remplir ses objectifs, sur les données des deux autres comptabilités.

## 2. La confirmation de l'émergence d'une fonction comptable

## partagée

À l'image de l'article 11 RGCP, les articles 18 et 163 rappellent que les comptables sont seuls chargés de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent. Pour autant, dans la mise en œuvre d'une comptabilité générale, l'ordonnateur prend part, lui aussi, à la tenue des comptes en amont et en aval de la caisse<sup>42</sup>. La LOLF permet donc l'émergence d'une « fonction comptable partagée ». L'article 11 confirme ce constat en soulignant que, notamment, les ordonnateurs « *constatent les droits et les obligations* »<sup>43</sup>.

L'émergence d'une fonction comptable partagée ne doit pas pour autant être interprétée comme une remise en cause du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics. Bien au contraire, le GBCP réserve une place de choix à ce principe cardinal de la comptabilité publique. Auparavant « relégué » à l'article 20 RGCP, il trône aujourd'hui à l'article 9 du GBCP<sup>44</sup>. Deux changements significatifs sont toutefois à souligner. Un ajout d'abord : cet article consacré à l'incompatibilité des fonctions est précédé d'une disposition nouvelle confirmant un principe déjà connu, celui affirmant l'exclusivité des fonctions des ordonnateurs et des comptables publics<sup>45</sup>. Une suppression ensuite : celle de la disposition consacrée aux incompatibilités<sup>46</sup>.

## B. La prise en compte de la modification du rôle des acteurs de la chaîne comptable

Le GBCP procède à une remise à plat totale des procédures d'exécution des opérations de recettes et de dépenses. Celle-ci trouve son origine dans l'automatisation de la chaîne comptable (1) ainsi que dans la mise en œuvre de la LOLF (2).

### 1. Une réingénierie des procédures comme conséquence de l'automatisation de la chaîne comptable

Le GBCP ne pouvait pas ne pas tenir compte de l'informatisation des services des acteurs de la chaîne comptable et des effets de celle-ci sur l'exécution de la loi de finances.

- L'utilisation de l'outil informatique fait évoluer les règles relatives à l'établissement, la conservation et la transmission des pièces justificatives des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie. En effet, l'article 51 précise que ces fonctions « *peuvent, dans des conditions arrêtées par le ministre chargé du budget, être effectués sous forme dématérialisée* »<sup>47</sup>. Dans cet esprit, les articles 52 et 164 prévoient l'existence d'arrêtés fixant les modalités de conservation et de circulation par l'ordonnateur de certaines catégories de pièces justificatives. On peut naturellement imaginer que ces modalités tiendront compte de la dématérialisation de la chaîne comptable.

- Le GBCP traduit le bouleversement produit par l'automatisation de la chaîne comptable sur les attributions de l'ordonnateur. L'utilisation de progiciels de gestion intégrée (PGI) rend, en effet, l'ordonnancement obsolète<sup>48</sup>. Si auparavant, pour donner l'ordre au comptable public de payer, l'ordonnateur devait lui transmettre un document papier signé, cette opération se résume aujourd'hui pour lui à valider dans le PGI la constatation et la certification du service fait<sup>49</sup>. Le GBCP ne fait d'ailleurs plus état de la comptabilité des ordonnancements<sup>50</sup>. Pour autant, dématérialisée, cette étape existe toujours bel et bien<sup>51</sup>. Si auparavant, il était présenté comme un « *acte administratif* »<sup>52</sup>, l'article 32 définit l'ordonnancement comme un ordre donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense « *quelle qu'en soit la forme* ».

### 2. Une rationalisation des procédures comme conséquence de la mise en œuvre de la LOLF

S'il en reprend les grandes lignes, le GBCP procède à une refonte générale des différentes étapes de la chaîne de l'exécution afin de les adapter à la nouvelle logique budgétaire et comptable. Ainsi modifie-t-il substantiellement les missions des acteurs de la dépense publique.

#### Les missions de l'ordonnateur

Classiquement, l'article 10 rappelle que les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des

dépenses. À cette fin, l'article 11 précise qu'ils « *constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnancent les dépenses* ». Un certain nombre de différences de rédaction avec l'article 5 RGCP sont à relever<sup>53</sup>. L'ordonnateur constate « *les droits et les obligations* » et plus seulement « *les droits* » des organismes publics. Est ainsi pris en compte le nouveau rôle comptable de l'ordonnateur. Cet article répare aussi un oubli en évoquant l'ordonnancement alors que l'ancienne rédaction omettait totalement d'évoquer cette phase<sup>54</sup>.

Le GBCP procède aussi à la redéfinition des différentes phases de l'exécution de la dépense publique.

L'engagement n'est plus défini à l'article 30 comme un simple « *acte* »<sup>55</sup> mais bien comme un « *acte juridique* » par lequel une administration publique crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera « *une dépense* » et non plus « *une charge* »<sup>56</sup>. Avec la présentation des crédits en autorisations d'engagement (AE) et en crédits de paiement (CP), l'ordonnateur devra suivre une procédure spécifique en plusieurs étapes afin de pouvoir consommer ces crédits<sup>57</sup>.

La liquidation est toujours présentée comme une opération qui comporte deux étapes consistant à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense. Pour autant, l'article 31 se fait davantage précis que le RGCP lorsqu'il s'agit de décrire ce qu'elle « *comporte* » vraiment. Auparavant, le RGCP se contentait de définir seulement la seconde étape, la première étape n'étant que suggérée<sup>58</sup>. Cet oubli est aujourd'hui réparé puisque la certification du service fait est clairement évoquée.

Dans la même ligne que ce qu'il a été dit pour l'engagement, l'ordonnancement est défini comme l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable de payer « *la dépense* » et non plus « *la dette* »<sup>59</sup>.

Si certaines dépenses peuvent toujours, eu égard à leur nature ou à leur montant, être payées par le comptable avant ou sans ordonnancement préalable<sup>60</sup>, le GBCP prévoit également que certaines catégories de dépenses, dont il fixe la liste de manière exhaustive, peuvent faire l'objet d'une procédure d'exécution simplifiée sans engagement et sans ordonnancement préalable. Il en va ainsi des dépenses de personnel<sup>61</sup>, des dépenses de pension ou de rente à caractère viager servies par l'État<sup>62</sup> et des dépenses s'appuyant sur des crédits évaluatifs<sup>63</sup>. Toutefois, mis à part les crédits évaluatifs, il est prévu que, afin d'assurer un minimum de contrôle, le comptable public réalisera au mois de décembre de chaque année le contrôle de la disponibilité des crédits préalablement aux paiements correspondants.

## **Les missions du contrôleur budgétaire**

À la différence du RGCP qui ne l'évoquait qu'à la marge, le GBCP réserve une large place au contrôle budgétaire, une section entière y étant entièrement consacrée. S'il reprend, pour l'essentiel, les grandes lignes du décret du 27 janvier 2005 qui avait eu le mérite d'adapter le contrôle financier à la LOLF<sup>64</sup>, un certain nombre de différences sont toutefois à noter<sup>65</sup>.

Concernant les autorités en charge du contrôle, l'article 87 précise que le contrôle budgétaire n'est plus confié à une « *autorité chargée du contrôle financier* »<sup>66</sup> mais à un « *contrôleur budgétaire* » placé sous l'autorité du ministre chargé du budget. Ce costume est, comme précédemment, revêtu par une autorité différente selon le niveau et le secteur concerné<sup>67</sup>.

S'agissant de l'objet du contrôle, si l'article 87 se fait beaucoup plus clair et synthétique que l'article 1<sup>er</sup> du décret de 2005, il confirme bien le recentrage du contrôle financier sur le contrôle budgétaire<sup>68</sup>.

À l'image du décret de 2005, deux missions sont attribuées au contrôleur budgétaire.

Chargé de s'assurer de la soutenabilité de la programmation, il doit apposer son visa sur le document de répartition des crédits et des emplois qui est établi par ministère pour chaque programme<sup>69</sup>. Ce document, qui n'est pas sans rappeler le document annuel de programmation budgétaire initiale<sup>70</sup>, présente comment les crédits du programme sont répartis entre les différents BOP correspondants ainsi que, une fois déduite la réserve prévue à l'article 51-4<sup>o</sup> LOLF, le montant prévisionnel des crédits

dont il est prévu l'ouverture dans l'année sous diverses formes (reports de crédits, fonds de concours, attributions de produits...). Il indique également, le cas échéant, la répartition du plafond d'autorisation d'emplois entre les programmes. Comme précédemment, ce visa conditionne la mise à disposition auprès des gestionnaires des crédits ouverts sur chaque programme en loi de finances<sup>71</sup>. L'article 92 lui confie également le soin d'apposer son visa préalable sur le nouveau document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnels<sup>72</sup>. Ce visa porte sur la compatibilité des prévisions de recrutement avec la variation des effectifs présentée dans les PAP, le respect du plafond d'autorisation d'emplois et du plafond des crédits de personnel ouverts en loi de finances. Le contrôleur devra donc aussi viser les autorisations et actes de recrutement<sup>73</sup>. Comme le prévoyait le décret de 2005, il doit également émettre un avis préalable sur le caractère soutenable des BOP<sup>74</sup>. Le GBCP prévoit cependant que le gestionnaire pourra utiliser les crédits du BOP avant que le contrôleur ait rendu son avis<sup>75</sup>. Il devra aussi donner son avis sur la programmation qui constitue l'innovation principale du GBCP en matière de pluriannualité<sup>76</sup>.

En matière de suivi de l'exécution de la loi de finances, l'article 96 précise que c'est le CBCM qui procède à la mise en réserve des crédits évoquée plus haut et qui effectue la levée totale ou partielle de celle-ci sur instruction du ministre du budget. Il donne également son avis sur les projets d'annulation ou de modification de la répartition des crédits et procède, à titre conservatoire, au blocage des crédits nécessaires à la mise en œuvre de ces projets jusqu'à la date de publication du décret correspondant<sup>77</sup>. Le GBCP confirme que le contrôleur budgétaire doit, selon l'importance et la nature de la dépense, apposer son visa ou donner son avis préalable sur tout projet d'engagement ou d'affectation de crédits ainsi que sur les autorisations, actes de recrutement et actes de gestion des personnels. Il n'est toutefois plus question d'une telle procédure concernant les ordonnancements<sup>78</sup>. L'article 105 confirme que, pour chaque ministère, c'est un arrêté du ministre du budget qui fixe les montants à partir desquels ces différents actes sont soumis à visa ou à avis<sup>79</sup>. Cependant, il rajoute que ces montants doivent aussi être fixés au regard de la qualité du contrôle interne budgétaire mis en place par l'ordonnateur. Celle-ci pourra même justifier la suspension de tout contrôle<sup>80</sup>. C'est la raison pour laquelle celui-ci fait l'objet d'une évaluation annuelle par le CBCM<sup>81</sup>. Alors que l'article 15 du décret de 2005 prévoyait que l'arrêté ministériel devait prévoir les conditions de la mise en place d'un contrôle renforcé<sup>82</sup>, le GBCP dispose que ce texte peut prévoir des modalités adaptées de délivrance du visa. Cette disposition semble donc permettre un renforcement ou un allègement du contrôle. Le GBCP innove en prévoyant qu'à l'occasion de son contrôle, le contrôleur doit s'assurer de la qualité des éléments de comptabilité budgétaire relevant de l'ordonnateur<sup>83</sup>. Si le contrôleur doit également toujours émettre un avis sur les projets tendant à diminuer les crédits affectés aux dépenses de personnel, l'inverse n'est plus vrai<sup>84</sup>.

## Les missions du comptable public

Mis à part ses missions traditionnelles de payeur et de caissier, le GBCP prend en compte la nouvelle mission du comptable public de garant de la qualité comptable prévue par la LOLF.

– Concernant les contrôles réalisés par les comptables sur les ordres de recouvrer ou de payer, les articles 19 et 20 reprennent largement les dispositions des articles 12 et 13 RGCP. Toutefois, quelques modifications terminologiques sont à noter. En matière de recette, le comptable public est chargé d'exercer le contrôle « *de la régularité* » de l'autorisation de percevoir la recette. Le rajout de ce terme fait écho au contrôle réalisé sur la dépense. En matière de dépense, le GBCP précise que le comptable est chargé de contrôler la validité de la « *dette* » et non plus de la « *créance* »<sup>85</sup>. La nouvelle logique budgétaire est également prise en compte. Ainsi, le contrôle de l'exacte imputation des dépenses « *aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet* »<sup>86</sup> est aujourd'hui effectué « *au regard des règles relatives à la spécialité des crédits* »<sup>87</sup> et, pour la mise en œuvre du contrôle de la disponibilité des crédits, « *la disponibilité s'apprécie au niveau de l'unité opérationnelle* »<sup>88</sup>. Si le GBCP adapte la procédure de droit privé du paiement de l'indu<sup>89</sup>, l'innovation principale en matière de contrôle réside dans la consécration institutionnelle du contrôle hiérarchisé de la dépense et du contrôle allégé en partenariat. L'expérimentation de ces contrôles ne s'étant accompagnée d'aucune révision du RGCP, rien n'empêchait, par principe, le juge financier à mettre en jeu la responsabilité du comptable en raison d'un paiement irrégulier alors même que, en raison



de l'exercice d'un contrôle modulé, ce dernier n'avait pas examiné l'opération litigieuse. L'article 42 donne enfin une « *une assise réglementaire* »<sup>90</sup> à ces nouvelles modalités de contrôle. Toutefois, ces dispositions nouvelles « *n'ont pas d'impact en termes de mise en jeu de la responsabilité du comptable par le juge des comptes* »<sup>91</sup>. Pour que ce dernier adapte son jugement en fonction du type de contrôle réalisé par le comptable public, encore faut-il que le législateur procède à une refonte de l'article 60 de la loi du 23 février 1963<sup>92</sup>.

Autrefois éparpillées<sup>93</sup>, ont été rassemblées en un seul article les dispositions relatives à la suspension par le comptable du paiement et celles relatives à la réquisition<sup>94</sup>. Si l'article 77 rappelle que lorsqu'il suspend le paiement, le comptable public doit informer l'ordonnateur afin que celui-ci puisse régulariser la situation, il innove en prévoyant qu'il peut aussi, de manière alternative et à son initiative, enregistrer et rectifier lui-même l'opération.

En ce qui concerne le recouvrement des recettes de l'État, la rédaction des dispositions du GBCP démontre un changement d'optique évident. En effet, si le RGCP se plaçait du point de vue de l'administration en prévoyant que tout ordre de recettes devait faire « *l'objet d'un recouvrement amiable ou d'un recouvrement forcé* »<sup>95</sup>, l'article 117 se place davantage du point de vue du débiteur en précisant que les titres de perception peuvent faire l'objet « *soit d'une opposition à l'exécution en cas de contestation de l'existence de la créance, de son montant ou de son exigibilité (...) soit d'une opposition à poursuites en cas de contestation de la régularité en la forme d'un acte de poursuite* ». Ces deux types d'oppositions ont pour effet de suspendre le recouvrement de la créance<sup>96</sup>. Sans vouloir en contester l'existence, le montant ou l'exigibilité, il est toujours possible pour le débiteur de transiger avec l'administration ou de lui demander de bien vouloir lui accorder une remise gracieuse de sa dette. Toutefois, les règles concernant ces possibilités ont évolué<sup>97</sup>.

La possibilité pour les comptables publics de charger, pour leur compte, des régisseurs des opérations d'encaissement ou de paiement est renouvelée<sup>98</sup>. Toutefois, le décret innove en prévoyant que, dans les cas et dans les conditions prévus par la loi, une administration publique peut, après avis du comptable assignataire, confier par convention de mandat la gestion d'opérations d'encaissement ou de paiement à une autre administration publique à laquelle s'applique le décret<sup>99</sup>.

La procédure de reddition des comptes connaît une évolution substantielle. Alors que le RGCP prévoyait que les comptes de gestion des comptables de l'État devaient être adressés « *au ministre des finances, qui les met en état d'examen et les fait parvenir à la Cour des comptes avant le 31 juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis* »<sup>100</sup>, le GBCP, court-circuitant l'intervention du ministre, précise que ces comptes « *sont adressés directement par les comptables principaux à la Cour des comptes avant le 30 juin de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis* »<sup>101</sup>.

– L'article 77 rappelle le rôle de garant de la qualité comptable que confie au comptable public l'article 31 de la LOLF en le chargeant de veiller « *au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30* »<sup>102</sup> en s'assurant « *notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* »<sup>103</sup>. Le GBCP confirme que c'est par le biais d'un dispositif de contrôle interne comptable qu'il devra assurer cette mission<sup>104</sup>. Ce contrôle est réalisé « *sans préjudice des compétences de l'ordonnateur* »<sup>105</sup>. En effet, dans le cadre d'une fonction comptable partagée, ce dernier doit lui aussi s'assurer de la qualité de ses opérations<sup>106</sup>. Il lui est donc fait obligation de mettre en place, au sein de ses services, un dispositif de contrôle interne comptable<sup>107</sup> et de contrôle interne budgétaire<sup>108</sup>. Ces contrôles sont réalisés sur la base d'un référentiel interministériel énumérant les critères de contrôle interne dont il doit s'assurer du respect ainsi que les conditions dans lesquelles doit être assuré le contrôle du respect de ces critères<sup>109</sup>. Ils prennent la forme d'audits internes dont la programmation est arrêtée par un comité ministériel d'audit interne<sup>110</sup>. À l'issue de chaque mission d'audit comptable, un rapport est établi et transmis au comptable centralisateur des comptes de l'État. Chaque année, au regard des résultats de l'audit interne, le CBCM réalise une évaluation du dispositif de contrôle interne budgétaire<sup>111</sup>. La certification des comptes apparaît évidemment en toile de fond de cette attention portée à la qualité comptable.

Depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, la réforme du RGCP était autant attendue qu'elle était



nécessaire. Il fallait donner corps à la nouvelle logique d'efficacité de la dépense publique et de responsabilisation des acteurs, traduire les innovations que comporte le volet comptable de cette dernière ainsi que ses implications sur le rôle des différents acteurs de la chaîne de la dépense publique, donner une existence juridique aux différentes expérimentations qui avaient été réalisées depuis 2006 pour permettre une mise en œuvre effective de la nouvelle comptabilité de l'État, « dédoublé » les procédures d'exécution des dépenses et des recettes publiques. Le GBCP, navigant « entre continuité et modernité »<sup>112</sup>, a correctement rempli son office. Toutefois, un défi reste encore à relever : celui de l'impérative réforme de la responsabilité des acteurs de l'exécution. Le GBCP traduit cette attente dans une de ses dispositions. Alors que l'article 9 RGCP se voulait assez précis sur la question, en précisant les différents types de responsabilités encourues par les ordonnateurs<sup>113</sup>, l'article 12 se contente de préciser qu'« à raison de l'exercice de leurs attributions et en particulier des certifications qu'ils délivrent, les ordonnateurs encourrent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi »<sup>114</sup>. Cette rédaction démontre bien que le pouvoir réglementaire reste, lui aussi, en attente d'une intervention prochaine et rapide du législateur sur la question.

## DROIT ADMINISTRATIF ET FINANCES PUBLIQUES

RUBRIQUE sous la direction de :  
Martin COLLET, Professeur à l'Université Paris-Sud (Paris XI)

### ÉTUDE

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique :  
« dépenser mieux » ou « dépenser moins » ?

par **Martin COLLET**

Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II)

#### L'ESSENTIEL

L'adoption de la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 rendait indispensable la révision du Règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) du 29 décembre 1962, afin d'en conformer le contenu aux nouveaux cadres du droit budgétaire public. C'est à cet exercice que se consacre principalement le décret du 7 novembre 2012. Toutefois, le nouveau texte ne se contente pas de mettre à jour les règles de la gestion et de la comptabilité publiques. L'essentiel de ses dispositions s'inscrit dans une perspective de respect des engagements européens et de « soutenabilité » des finances publiques, au point peut-être de substituer à l'objectif prioritaire de performance de l'action publique porté par la LOLF celui d'une pure et simple réduction de la dépense publique.

Avec l'entrée en vigueur de la « règle d'or » issue du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG)<sup>(1)</sup>, les marges de manœuvre dont dispose la France pour définir sa politique budgétaire se sont considérablement réduites<sup>(2)</sup>. Surtout, de nouveaux mécanismes de sanction pourront désormais réprimer un éventuel manquement aux promesses de réduction des déficits. Pour prévenir leur mise en œuvre, la plus grande rigueur s'impose désormais aux acteurs publics tant au stade de l'élaboration de leurs budgets qu'à celui de leur exécution. À cet égard, la révision des

règles de la comptabilité et de la gestion publiques par le décret du 7 novembre 2012<sup>(3)</sup> tombe à point nommé.

Disons-le d'emblée, ce décret – attendu depuis des années par les gestionnaires et les comptables publics – n'a rien de révolutionnaire. Comme le résume sobriement la notice accompagnant sa publication au *Journal officiel*, il « regroupe et actualise un ensemble de textes relatifs à la gestion budgétaire et comptable publique », au premier rang desquels le Règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) du 29 décembre 1962 qui, jusqu'à son abrogation par le nouveau décret, constituait le texte de base en la matière. Subsidiellement, le décret du 7 novembre 2012 incorpore les règles relatives au contrôle budgétaire, issues d'un décret du 27 janvier 2005<sup>(4)</sup>, et fait également office de « droit

(1) Signé à Bruxelles le 2 mars 2012 et ratifié par la France à la suite de la loi n° 2012-1171 du 22 oct. 2012 autorisant la ratification du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire.

(2) Même si le Conseil constitutionnel (Cons. const., 9 août 2012, décis. n° 2012-653 DC) n'a vu dans les stipulations de ce traité aucune remise en cause des conditions essentielles d'exercice de la souveraineté nationale (v. E. Oliva, La décision du Conseil constitutionnel du 9 août 2012, RFDA 2012, 1043).

(3) Décret n° 2012-1246 du 7 nov. 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (ci-après : « Décret »).

(4) Décret n° 2005-54 du 27 janv. 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État.

dernière de la LOLF », en précisant plusieurs des notions et des mécanismes prévus par la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001. L'application de cette dernière rendait d'ailleurs nécessaire la révision du décret de 1962, afin d'en conformer le contenu aux cadres intellectuels forgés par la nouvelle « Constitution financière de l'État ». Un processus de maturation de près de dix ans<sup>5</sup> aura finalement été nécessaire pour accomplir ces mises à jour.

Sur le fond, comme l'indique encore la notice gouvernementale, le décret se contente apparemment de « prendre en compte » les nouveaux modes de gestion et de contrôle des dépenses publiques et de « réaffirmer » les principes fondamentaux communs aux organismes publics – qu'il s'agisse du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, de la définition des régimes spécifiques de responsabilité qui pèsent sur ces acteurs ou encore, de la description des modalités essentielles d'exécution et de contrôle des budgets publics. Autrement dit, le texte de 1962 aurait seulement subi un léger « lifting », à quelques jours de ces cinquante ans, mais sans que ses traits saillants soient modifiés<sup>6</sup>.

Cette présentation gouvernementale du décret du 7 novembre 2012 pêche peut-être par excès de pudeur. Si, effectivement, le décret n'innove en rien, il conforte certaines évolutions aussi récentes que significatives des cadres de pensée de la gestion publique. En effet, la lecture du nouveau décret donne le sentiment que, depuis la LOLF, les paradigmes sont en train d'évoluer : alors que le texte de 2001 était tout entier tourné vers une logique de « performance » et d'efficacité des politiques publiques, le décret de 2012 semble quant à lui principalement guidé – pour ne pas dire omblé – par l'exigence de « soutenabilité » de la dépense publique. Derrière ce vilain néologisme, résonne dans le corps même du texte réglementaire, se cache un double objectif parfaitement clair, clamé par l'actuel gouvernement comme par son prédécesseur : celui de réduire les déficits publics et, pour y parvenir, de contenir les dépenses publiques, avec comme ligne de mire le respect scrupuleux des engagements européens de la France<sup>7</sup>. Autrement dit, le principe du « dépenser mieux » promu par la LOLF semble s'éclipser au profit d'une perspective prioritaire de « dépenser moins ».

(5) À côté de la Cour des comptes, le peu d'empressement du ministère des finances à conduire la réforme des règles issues du décret de 1962, tenait surtout aux craintes de fragiliser la gestion de dépenses telles que les dépenses de fonctionnement des ministères, les dépenses Choussy et les systèmes d'information financière de l'État, in Rapport parlementaire de 2011, p. 276. Surtout, la priorité du ministre fut de renforcer, dans un premier temps, le système d'information financière et comptable de l'État (avec la mise en place de l'application Orvras) afin que les comptes soient tenus en cohérence avec les prescriptions de la LOLF.

(6) Une formalité continue généralement ainsi cette matière. En 1962, déjà, les promoteurs du futur Règlement général présentèrent volontiers ce texte, intitulé « décret de 1962 », au Sénat. Par la suite, le décret fut toujours désigné ainsi. Ainsi, le décret de 1962 avait été substitué à cet égard, au point que finalement, le décret de 1962 apparaît dans les caractéristiques conservatoires des règles ou (co)normes traditionnelles - V. Perrot-Bureau, L'élaboration du décret du 29 décembre 1962, in La comptabilité publique, Continuité et modernité, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 1995, p. 102.

(7) D'après le ministère des finances, « Le rôle de soutenabilité des finances publiques s'inscrit à la fois dans le cadre de la loi de programmation des finances publiques et dans le cadre de la loi de programmation des finances publiques ». En 2017, au terme de la loi « réaffirmative » devant structurer le rôle de la Cour des comptes, les ministères ont cherché à diminuer chaque année d'un point, entre 2012 et 2017.

L'une des principales innovations du décret de 2012 illustre parfaitement cette nouvelle ligne d'horizon : elle tient au champ d'application du texte, qui dérive directement du droit de l'Union. En effet, le décret concerne les « administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 »<sup>8</sup>. Sont ainsi visés l'État, les collectivités territoriales, les différentes catégories d'établissements publics et autres personnes morales de droit public. Peuvent également être concernées, si leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé chargées d'une mission d'intérêt général<sup>9</sup>. En pratique, cette notion d'administration publique (APU) renvoie ainsi à l'ensemble des organismes financés majoritairement par des fonds publics<sup>10</sup>. On retrouve là une logique à la fois conforme aux normes de la comptabilité dite « nationale » (retracée par l'Institut national de la statistique et des études économiques<sup>11</sup> [INSEE]) pour donner une image de la situation économique nationale) et aux standards internationaux de la comptabilité privée : dès lors que celle-ci concerne des « entreprises », elle entend précisément exclure de son champ d'investigation différentes catégories d'opérateurs – les APU, en particulier – dont l'activité n'est pas principalement marchande dès lors qu'ils sont financés majoritairement par des fonds publics.

Le fait de placer le nouveau décret sous le signe du droit européen, par ce renvoi express au règlement communautaire de 1996, est évidemment significatif. La notion d'APU est celle sur laquelle se fondent les institutions de l'État pour évaluer le respect par les États membres de leurs obligations budgétaires – qu'il s'agisse du respect des « critères de Maastricht » ou, désormais, des règles dérivant du TSCG<sup>12</sup>. Autrement dit, en soulignant l'appartenance des différents organismes concernés par le décret à la catégorie européenne d'APU, le pouvoir réglementaire entend rappeler la nécessaire implication de l'ensemble des acteurs de l'action publique au service des engagements de la France et, concrètement, dans le combat pour la résorption des déficits.

Or, en intégrant une telle logique, la norme juridique change de nature. Si la LOLF était censée n'être « qu'un cadre budgétaire et comptable et non un texte de politique budgétaire »<sup>13</sup>, le décret

(8) Règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté. Du point de vue du droit européen, c'est cette notion d'APU qui est prise en compte pour déterminer le respect par les États de leurs engagements budgétaires (au titre du pacte de stabilité et de croissance comme du TSCG). En particulier, les niveaux de déficit et de dette publique par rapport au PIB sont appréciés au regard des comptes de l'ensemble des administrations publiques des États concernés (et pas seulement des comptes de ces États au sens strict).

(9) D. Décret, art. 3<sup>er</sup>.

(10) Ou'il s'agisse de prélèvements obligatoires perçus à leur profit, ou, tout simplement, de subventions de l'État ou d'une autre collectivité publique.

(11) Cette convention comptable, à l'évidence, un sens économique fort. L'une des fonctions principales de la stabilité des entreprises consiste à rassembler les ressources provenant de la vente des biens et services produits et les coûts générés par cette production, pour apprécier la capacité d'entreprendre à équilibrer ces coûts. Du côté du secteur public, les choses se présentent évidemment différemment, dès lors que son nombre de prestations ne sont pas directement financées par leurs bénéficiaires (mais par le contribuable).

(12) Au-delà, sur un plan plus théorique, la promotion de la notion d'APU en droit interne ne peut qu'interroger l'ensemble des observateurs de la question de la discipline financière des collectivités locales. En effet, le cadre de l'État, la distinction de la notion de collectivités locales, mais également, dans le cadre de la notion de collectivités locales, la distinction entre la présence dans tous les mandats entre finances obligatoires (la distinction encore présente dans les mandats entre finances de l'État, les finances locales et les finances sociales doivent être examinées). Sous l'influence européenne (mais pas seulement), les règles applicables à ces différentes entités sont en net voie d'homogénéisation.

(13) F. Verdoux, « Six ans de pratique de la LOLF : une maturité progressive », Gestion & Finances Publiques 2012, n° 4, p. 32.

de 2012 – comme plusieurs des textes qui l'ont précédé – ne semble pas s'encombrer d'une telle précaution. En promouvant l'objectif de réduction des déficits et des dépenses publiques, le nouveau décret vient clairement entériner une politique budgétaire qu'on peut juger opportune mais qui n'en repose pas moins sur des choix conjoncturels. Est-ce bien le rôle d'un texte appelé à fixer le cadre général de la gestion publique pour les décennies à venir que de fossiliser de tels choix ? Malgré l'indéniable qualité rédactionnelle du décret du 7 novembre 2012, on en voit presque à lui souhaiter un avenir moins radieux que celui de ses prédécesseurs (centenaire pour l'un, cinquantenaire pour l'autre), tant ce texte semble insupportable de l'époque morose dans laquelle il s'inscrit. La rigueur s'impose en effet plus que jamais au stade de la programmation des dépenses publiques comme, ensuite, s'agissant des modalités de contrôle et de comptabilisation de ces dépenses.

## La programmation des dépenses

Tout en actualisant la liste des différents acteurs de la gestion publique, le décret du 7 novembre 2012 modernise plusieurs de leurs missions.

### La désignation des acteurs

Comme son prédécesseur, le nouveau décret détermine le statut et les fonctions des différents ordonnateurs, ces agents qui « prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses »<sup>14</sup>, en reprenant presque mot pour mot la plupart des définitions posées par le texte de 1962.

Au titre des innovations, mérite d'être signalée la prise en compte de l'un des apports essentiels de la LOLF, ayant consisté à retenir une architecture du budget de l'État reposant sur la distinction des dépenses (c'est-à-dire sur les politiques publiques que les dépenses permettent de conduire), et ce à trois niveaux : mission, programme, action. Le décret de 2012 tire les conséquences de ce découpage en précisant notamment le rôle des nouveaux acteurs de la politique budgétaire de l'État.

En premier lieu, pour chacun des programmes établis par la loi de finances, un « responsable de programme » est chargé d'établir le projet annuel de performances (PAP) prévu à l'article 51 de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001. Ce document est essentiel puisqu'il vise à présenter « les orientations stratégiques et les objectifs du programme » ainsi qu'à justifier « les crédits et les autorisations d'emplois demandés »<sup>15</sup>. Il s'agit de l'un des documents de base, annexé chaque année au projet de loi de finances initiale, autour duquel s'articule, une fois le texte adopté, l'ensemble de la gestion budgétaire. Au terme de l'exercice budgétaire, il revient également à ce responsable de programme d'établir un « rapport annuel de performances » (RAP) qui vise à rendre compte de l'exécution des engagements pris l'année précédente. Ce rapport est quant à lui annexé au projet de loi de règlement, déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale au printemps. PAP et RAP constituent ainsi des éléments essentiels du débat démocratique, en donnant aux informations budgétaires leur signification politique : voilà ce que nous souhaitons faire, voilà ce à quoi nous sommes parvenus. Ces programmes

(14) Décret, art. 10.

(15) Décret, art. 10.

sont ensuite déclinés en budgets opérationnels de programmes (BOP)<sup>17</sup> au sein des différents services des administrations centrales comme auprès des services déconcentrés (on comptait en 2012 environ 1 400 BOP attachés aux 125 programmes de la loi de finances<sup>18</sup>), eux-mêmes composés de plusieurs « unités opérationnelles » (UO), entre lesquelles sont répartis les crédits. Le décret précise que des responsables sont attachés à chacun de ces échelons : ils gèrent les crédits mis à leur disposition et rendent compte au responsable du niveau supérieur de la réalisation des objectifs<sup>19</sup>.

Enfin, là où la LOLF avait eu tendance à déconnecter – en principe plus qu'en pratique – la nouvelle architecture budgétaire du découpage ministériel (notamment pour encourager la définition de missions interministérielles), le décret de 2012 institue un nouvel acteur qui, à l'inverse, vient tisser un lien fort entre les programmes budgétaires et le ministère d'attaché, afin de resserrer les liens entre les ministères. En effet, les trois niveaux de responsabilité de la LOLF seront coiffés, au sein de chaque ministère, par un responsable de la fonction financière ministérielle, directement désigné par le ministre afin de coordonner « la préparation, la présentation et l'exécution du budget »<sup>20</sup>. Plus précisément, ce nouvel acteur aura vocation à suivre la mise en œuvre de différents programmes attachés à son ministère et à surveiller l'action de chacun des responsables, en assurant le lien entre ces derniers et le ministre lui-même.

### La modernisation des missions

L'exigence de programmation des dépenses, que le décret de 2012 place au cœur des missions de l'ensemble des ordonnateurs<sup>21</sup> – ou, pour employer le terme générique promu par le ministère des finances, des « gestionnaires » publics –, ne s'arrête pas à l'établissement d'un projet annuel de performance et à ses déclinaisons en budgets opérationnels de programmes. Le décret précise la manière dont chaque ministère procédera dorénavant à un travail de programmation pluriannuelle des dépenses qui vise à « mettre en adéquation l'activité prévisionnelle des services avec les crédits et les emplois notifiés et attendus », et qui s'accompagne nécessairement d'une « prévision des anticipations actes de gestion de l'année »<sup>22</sup>. Cet exercice d'anticipation couvre une période d'au moins deux ans et fait l'objet d'une actualisation au moins annuelle. Enfin, elle doit conduire les gestionnaires à rendre compte de la réalisation des prévisions au cours de l'année. En somme, tous les services sont censés se projeter dans une perspective de moyen terme afin de prévoir les sommes qui leur seront nécessaires pour réaliser leurs missions quotidiennes, et ce en cohérence avec les perspectives budgétaires retenues par la loi de programmation des finances publiques en vigueur<sup>23</sup> – perspectives elles-mêmes déterminées en fonction des engagements européens de l'État.

(17) Décret, art. 64 s.

(18) V. F. Verdoux, art. préc.

(19) Décret, art. 70 à 72.

(20) Décret, art. 69.

(21) Décret, art. 11.

(22) Décret, art. 66.

(23) Dans la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, l'art. 34 de la Constitution confie au Parlement le soin de définir, dans le cadre de la loi de programmation des finances publiques, les orientations stratégiques de la politique budgétaire et de recenser dans le budget d'ensemble des crédits des administrations publiques. En dernier lieu, la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 a été adoptée le 31 décembre 2012 (L. n° 2012-1585).

PUBLIQUES

Droit administratif et finances publiques

Pour donner corps à cette démarche, le décret prévoit plusieurs techniques de programmation, en préservant l'élaboration, au sein de chaque ministère, d'un « document de répartition initiale des crédits et des emplois »<sup>24</sup> ainsi que d'un « document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnels »<sup>25</sup> qui indique notamment les prévisions d'entrée et de sortie mensuelles de personnels rémunérés au titre du programme en question ainsi que l'incidence financière des différentes mesures indemnitaires et statutaires intéressant les agents. L'évolution de la masse salariale est évidemment l'un des principaux foyers d'économie potentielle pour l'État et ses opérateurs. Le décret entend ainsi inciter l'ensemble des gestionnaires au respect scrupuleux des objectifs de plafonnement des dépenses de personnel posés par le Parlement.

En multipliant les outils de programmation de la dépense, le décret du 7 novembre 2012 s'inscrit assurément dans la logique de la LOLF tout en l'adaptant aux exigences contemporaines de réduction des déficits. En effet, ces outils rappellent tout d'abord le pari très « loftien » selon lequel une contrainte essentiellement formelle et procédurale (portant sur la production de nouveaux documents de prévision) doit avoir des effets sur la qualité de la gestion. Pour le dire plus simplement, en imposant aux gestionnaires de s'inscrire dans une perspective pluriannuelle et de rendre compte de la réalisation des objectifs posés, il s'agit en réalité de les inciter à se montrer plus prudents, plus efficaces, plus économes. Car, évidemment, l'objectif principal est – de plus en plus – celui d'une maîtrise des dépenses. C'est d'ailleurs bien ce qui indique dorénavant le décret en établissant un lien explicite entre ces outils de programmation et le respect des engagements européens : « La programmation et son exécution doivent être soumise 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 des années ultérieures »<sup>26</sup>. Ce rappel à l'ordre n'est évidemment pas anodin, juridiquement, il apparaît surabondant. Il vise à responsabiliser l'ensemble des gestionnaires publics, jusqu'au plus bas de l'échelle hiérarchique, en leur rappelant que la lutte contre les déficits publiques pèse, au quotidien, sur leurs épaules.

Enfin, pour accompagner cet effort de réduction des dépenses publiques, le décret vient consacrer, de manière plus prosaïque, une pratique développée depuis plusieurs années, afin d'exempter les ordinateurs de certaines opérations d'exécution assez fastidieuses : la mise en place de « centres de services partagés » (CSP). Il s'agit de prestataires de services appelés à réaliser les opérations matérielles de saisie informatique qui matérialisent les décisions d'engager une dépense, puis celles constatant le service fait. Comme l'indique le décret, un ordonnateur, qualifié de « pré-cripteur, peut confier « 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 »<sup>27</sup>. Concrètement, le service prescripteur adresse sous aux centres qui, seuls, ont accès à la plateforme informatique

(24) Décret, art. 67.  
 (25) Décret, art. 68.  
 (26) Décret, art. 69.  
 (27) Décret, art. 70.

permettant d'effectuer les transactions. Dans ce cas de figure, comme le précise le décret, 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<sup>28</sup>. Le développement de ces services est évidemment de nature à soulager les services gestionnaires de tâches aussi ingrates qu'accepteresses, en leur permettant de se concentrer sur le cœur de leurs missions.

Le contrôle des dépenses

Bien que, comme l'indique son titre, le décret de 2012 ait un champ d'action plus large que celui de 1962 (en concernant non plus seulement la comptabilité mais également la gestion publique), il persiste à s'adresser en priorité aux comptables, c'est-à-dire aux « agents de droit public ayant (...) la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales » visées par le décret<sup>29</sup>. Leur statut, comme l'ensemble des missions qu'ils remplissent, sont en effet décrits par le nouveau texte, dans des termes souvent identiques à ceux retenus jusqu'alors. En premier lieu, le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, qui conduit ces derniers à répondre sur leurs propres deniers des erreurs liées aux « actes et contrôles qui leur incombent » est rappelé avec force<sup>30</sup>. Plus généralement, l'ensemble des opérations de recette, de dépense et de trésorerie comme, surtout, toutes les notions sur lesquelles reposent ces opérations (ordonnancement, liquidation, paiement, etc.) se trouvent définies dans une logique de codification à droit constant. Ainsi, c'est plutôt dans la description des modalités d'exécution quotidienne de ces missions que le décret innove, en régularisant certaines pratiques développées au sein des services depuis plusieurs années. Celles-ci consistent à alléger les techniques de contrôle traditionnelles, avec l'objectif implicite mais évident de réaliser des économies d'effectifs. Parallèlement, le texte intègre les dispositions jusqu'alors éparées ayant engagé une diversification des formes de contrôles des dépenses.

L'atténuation des techniques de contrôle traditionnelles

L'un des apports essentiels du décret de 2012 consiste à assooir juridiquement le processus dit de « modernisation »<sup>31</sup> des techniques de dépense publique, initiés depuis plusieurs années en marge de tout cadre juridique adapté. Derrière la notion de modernisation,

(28) *Ibid.*  
 (29) Décret, art. 14.  
 (30) Décret, art. 17. Rappelons toutefois que ce régime spécifique de responsabilité (ou va de pair avec le régime original de contrôle juridictionnel qui conduit la Cour et les chambres régionales des comptes à juger les comptes et non les comptables eux-mêmes) ne concerne pas l'ensemble des missions accomplies par les comptables, mais seulement celles visées par l'art. 60 de la loi de 1963 (L. n° 63-156, 23 fév. 1963 modifiée portant loi de finances pour 1963), qui vient préciser le décret de 2012 – tout comme, art. 41, celui de 1962. Pour l'essentiel, s'agissant des dépenses, le comptable contrôle la validité de l'ordre de payer (compétence de l'ordonnateur, justification du service fait, contrôle de l'« exacte imputation » de la dépense, etc.), alors que, s'agissant de recettes, il applique « dans la limite des éléments dont il dispose », que l'ordre de recouvrer a été émis « régulièrement » (art. 39).  
 (31) Selon l'expression employée par le gouvernement ([www.performancepublique.gouv.fr](http://www.performancepublique.gouv.fr)).

se cache avant tout un objectif très prosaïque : celui consistant à simplifier les contrôles pesant sur les dépenses afin de réduire le nombre d'agents affectés aux tâches en question. Toute la difficulté devenant alors de savoir si la logique globale du texte ne trouve pas ses limites : en réduisant les contrôles, ne court-on pas le danger de multiplier les risques d'anomalies voire de dérive budgétaire ?

En premier lieu, le décret de 2012 consacre la notion de « contrôle hiérarchisé de la dépense » (CHD). Selon le texte, les différentes opérations de contrôle de la régularité des dépenses peuvent être conduites « de manière hiérarchisée », c'est-à-dire en proportionnant les contrôles aux « caractéristiques des opérations » en cause et aux « risques afférents à celles-ci ». A cet effet, le comptable « adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles » selon des principes établis par le ministre du budget<sup>32</sup>. Ainsi, les comptables publics peuvent désormais s'abstenir de contrôler l'ensemble des pièces justificatives, pour se concentrer sur les dossiers à fort enjeu et sur les opérations présentant des risques particuliers. En pratique, cette démarche sélective s'est imposée depuis plusieurs années comme « le mode de contrôle de la dépense publique de droit commun »<sup>33</sup>, et conduit le comptable à procéder par sondages, en examinant des échantillons d'opérations préalablement identifiées comme potentiellement risquées.

En outre, dans le prolongement de ce contrôle hiérarchisé, le décret vient consacrer la notion de « contrôle allégé en partenariat » (art. 42, al. 2), qui conduit le comptable à « associer » les ordonnateurs à l'appréciation des risques attachés aux opérations qu'ils effectuent. Expérimentée dès 2003 sur certaines chaînes de dépenses de l'État, cette démarche est plus ambitieuse que la précédente puisqu'elle permet au comptable d'abandonner tout ou partie des contrôles sur pièces (avant la phase de paiement), pour se concentrer sur le respect de la qualité des procédures de mandatement à la faveur d'opérations de contrôles ciblés, menées à posteriori. La mise en œuvre de ce contrôle partenarial suppose, dans un premier temps, une démarche d'audit conduisant conjointement par le comptable et l'ordonnateur, pour vérifier que les risques d'irrégularités liées aux différentes opérations de dépense sont correctement maîtrisés (grâce à la mise en place par le gestionnaire de procédures de contrôle interne).

Malgré les bienfaits potentiels de ces procédures – en termes de simplicité et d'efficacité des opérations de dépense – la reorganisation complète des relations entre comptable et ordonnateur qu'elles impliquent ne va pas sans susciter l'inquiétude de certains comptables publics. Par la voix de leurs représentants syndicaux, ils font non seulement savoir leur crainte de voir que « le rôle de payer s'efface de plus en plus derrière celui de caissier » et, plus encore, s'interrogent sur les conséquences que ce brouillage de la frontière entre les fonctions des uns et des autres peut avoir sur la mise en cause de leur responsabilité personnelle et pécuniaire, au moins tant que les juridictions des comptes ne s'estimeront pas liées par les termes des procédures partenariales<sup>34</sup>.

Enfin, au rayon des économies d'effectifs et des gains de productivité, l'article 41 du décret vient consacrer l'existence de

(32) Décret, art. 42, al. 1.  
 (33) B. Marguier, La rénovation du contrôle de la dépense publique locale : retour sur l'expérience à travers un contrôle partenarial sur les marchés publics de Sotteville-lès-Rouen, Revue de Trésor, 2008, n° 2, p. 134.  
 (34) SNUJ – Sud Trésor Solidarités, Compétences du comité technique paritaire central du 25 juin 2011 ([www.sudtrésor.com/publications](http://www.sudtrésor.com/publications)).

« services facturiers » (SFACT), dans le prolongement des centres de services partagés (V. *supra*). Ces services constituent des centres de traitement et de paiement uniques de factures intervenant pour le compte d'un ou plusieurs comptables. Ils visent à simplifier et à accélérer le circuit des dépenses en prévenant certains contrôles redondants attachés au système normal d'exécution des dépenses. Avec les SFACT, l'ordonnateur décide dans un premier temps de l'engagement d'une dépense puis certifie le service fait et, dans un second temps, le comptable effectue l'ensemble des opérations de liquidation puis de paiement – là où, en principe, il revient à l'ordonnateur de mener les opérations de liquidation. Expérimentées à partir de 2008, ces centres sont en cours de généralisation et semblent répondre aux attentes de rationalisation du système des paiements des dépenses de l'État. Néanmoins, en dépit des résultats apparemment positifs dont peuvent se prévaloir ces services (s'agissant notamment de la réduction des délais de paiement)<sup>35</sup>, ils persistent à susciter les craintes d'une part des personnels qui, d'une part, y voient surtout un moyen de réduire les postes affectés aux opérations de contrôle des dépenses et, d'autre part, s'étonnent de la redéfinition implicite du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables qui implique ce nouveau partage des rôles.

La diversification des formes de contrôle

La consolidation du contrôle budgétaire et comptable ministériel

Reposant jusqu'à présent sur un texte spécifique, la procédure de contrôle financier est désormais intégrée au décret commun, précisant les fonctions de l'ensemble des acteurs de la gestion publique. Le décret de 2012 incorpore en effet les dispositions du décret du 27 janvier 2005<sup>36</sup> qui avait renoué cette procédure, désormais qualifiée de contrôle budgétaire. Celle-ci reposait jusqu'en 2005 sur une loi de 1922<sup>37</sup> qui avait assuré cette forme de quasi-tutelle du ministre des finances sur les autres ministères : aux termes de cette loi, un représentant du ministre des finances est chargé, dans chaque ministère, d'opérer un contrôle de l'engagement des dépenses (puis de leur ordonnancement), et d'apposer son visa sur les actes en question pour permettre leur mise en œuvre. L'ensemble des actes engageant les finances de l'État (projet d'embauche d'un fonctionnaire, de signature d'un contrat, de délivrance d'une subvention, etc.) peuvent ainsi faire l'objet d'un tel examen, qui complète celui exercé par les comptables – intervenant quant à eux plus volontiers au moment du paiement des dépenses. Comme ce dernier, il porte en premier lieu sur la régularité des opérations : le contrôleur vérifie notamment l'exacte imputation de la dépense et la disponibilité des crédits<sup>38</sup>. Mais ses fonctions ne s'arrêtent pas là : il apprécie, plus

(35) F. Mordeck, China et la dépense en mode facturier, Gestion & finances publiques 2012, n° 1, p. 6.  
 (36) Décret n° 2005-54 du 27 janv. 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État.  
 (37) Loi du 10 août 1922 relative à l'organisation du contrôle des dépenses engagées, modifiée par l'art. 58 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-576 du 30 oct. 2002), par l'art. 10 du décret n° 55-1487 du 14 nov. 1955 et par l'art. 1<sup>er</sup> du décret n° 2003-639 du 9 juillet 2003.  
 (38) Le texte de 2012 réserve toutefois – comme celui de 2005 – au contrôle de la régularité des engagements financiers les plus importants, ce qui limite le visa à environ 10 % des actes mais représente 1 50 % des entrées (F. Mordeck, art. préc., p. 35).

PUBLIQUES

Droit administratif et finances publiques



Pour donner corps à cette démarche, le décret prévoit plusieurs techniques de programmation, en préservant l'élaboration, au sein de chaque ministère, d'un « document de répartition initiale des crédits et des emplois »<sup>24</sup> ainsi que d'un « document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnels »<sup>25</sup> qui indique notamment les prévisions d'entrée et de sortie mensuelles de personnels rémunérés au titre du programme en question ainsi que l'incidence financière des différentes mesures indemnitaires et statutaires intéressant les agents. L'évolution de la masse salariale est évidemment l'un des principaux foyers d'économie potentielle pour l'État et ses opérateurs. Le décret entend ainsi inciter l'ensemble des gestionnaires au respect scrupuleux des objectifs de plafonnement des dépenses de personnel posés par le Parlement.

En multipliant les outils de programmation de la dépense, le décret du 7 novembre 2012 s'inscrit assurément dans la logique de la LOLF tout en l'adaptant aux exigences contemporaines de réduction des déficits. En effet, ces outils rappellent tout d'abord le pari très « loffien » selon lequel une contrainte essentiellement formelle et procédurale (portant sur la production de nouveaux documents de prévision) doit avoir des effets sur la qualité de la gestion. Pour le dire plus simplement, en imposant aux gestionnaires de s'inscrire dans une perspective pluriannuelle et de rendre compte de la réalisation des objectifs posés, il s'agit en réalité de les inciter à se montrer plus prudents, plus efficaces, plus économes. Car, évidemment, l'objectif principal est – de plus en plus – celui d'une maîtrise des dépenses. C'est d'ailleurs bien ce qu'indiquent dorénavant le décret en établissant un lien explicite entre ces outils de programmation et le respect des engagements européens : « 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 »<sup>26</sup>. Ce rappel à l'ordre n'est évidemment pas anodin tant, juridiquement, il apparaît surabondant. Il vise à responsabiliser l'ensemble des gestionnaires publics, jusqu'au plus bas de l'échelle hiérarchique, en leur rappelant que la lutte contre les déficits publics passe, au quotidien, sur leurs épaules.

Enfin, pour accompagner cet effort de réduction des dépenses publiques, le décret vient consacrer, de manière plus prosaïque, une pratique développée depuis plusieurs années, afin d'exempter les ordonnateurs de certaines opérations d'exécution assez fastidieuses : la mise en place de « centres de services partagés » (CSP). Il s'agit de prestataires de services appelés à réaliser les opérations matérielles de saisie informatique qui matérialisent les décisions d'engager une dépense, puis celles constatant le service fait. Comme l'indique le décret, un ordonnateur, qualifié de prescripteur, peut confier « 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 »<sup>27</sup>. Concrètement, le service prescripteur adresse sous *Atranzel* les demandes d'achat et les constatations de service fait aux centres qui, seuls, ont accès à la plateforme informatique

(24) Décret, art. 67.  
(25) Décret, art. 58.  
(26) Décret, art. 66.  
(27) Décret, art. 76.

permettant d'effectuer les transactions. Dans ce cas de figure, comme le précise le décret, 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<sup>28</sup>. Le développement de ces services est évidemment de nature à soulager les services gestionnaires de tâches aussi ingrates qu'accaparantes, en leur permettant de se concentrer sur le cœur de leurs missions.

### Le contrôle des dépenses

Bien que, comme l'indique son titre, le décret de 2012 ait un champ d'action plus large que celui de 1962 (en concernant non plus seulement la comptabilité mais également la gestion publique), il persiste à s'adresser en priorité aux comptables, c'est-à-dire aux « agents de droit public ayant (...) la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales » visés par le décret<sup>29</sup>. Leur statut, comme l'ensemble des missions qu'ils remplissent, sont en effet décrits par le nouveau texte, dans des termes souvent identiques à ceux retenus jusqu'alors. En premier lieu, le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, qui conduit ces derniers à répondre sur leurs propres deniers des erreurs liées aux « actes et contrôles qui leur incombent » est rappelé avec force<sup>30</sup>. Plus généralement, l'ensemble des opérations de recette, de dépense et de trésorerie comme, surtout, toutes les notions sur lesquelles reposent ces opérations (ordonnancement, liquidation, paiement, etc.) se trouvent définies dans une logique de codification à droit constant. Ainsi, c'est plutôt dans la description des modalités d'exécution quotidienne de ces missions que le décret innove, en régularisant certaines pratiques développées au sein des services depuis plusieurs années. Celles-ci consistent à alléger les techniques de contrôle traditionnelles, avec l'objectif implicite mais évident de réaliser des économies d'effectifs. Parallèlement, le texte intègre les dispositions jusqu'alors éparées ayant engagé une diversification des formes de contrôles des dépenses.

### L'allègement des techniques de contrôle traditionnelles

L'un des apports essentiels du décret de 2012 consiste à assouplir juridiquement le processus dit de « modernisation »<sup>31</sup> des techniques de dépense publique, initiées depuis plusieurs années en marge de tout cadre juridique adapté. Derrière la notion de modernisation,

(28) *Ibid.*  
(29) Décret, art. 14.  
(30) Décret, art. 17. Rappelons toutefois que ce régime spécifique de responsabilité (qui va de pair avec le régime original de contrôle juridictionnel qui conduit la Cour et les chambres régionales des comptes à juger les comptes et non les comptables eux-mêmes) ne concerne pas l'ensemble des missions accomplies par les comptables, mais seulement celles visées par l'art. 60 de la loi de 1963 (L. n° 634.156, 23 févr. 1963 modifiée portant loi de finances pour 1963), qui vient préciser le décret de 2012 – tout comme, *in fine*, celui de 1962. Pour l'essentiel, s'agissant des dépenses, le comptable contrôle la validité de l'ordre de payer (compétence de l'ordonnateur, justification du service fait, contrôle de l'exacte imputation – de la dépense, etc.), alors que, s'agissant des recettes, il apprécie – dans la limite des éléments dont il dispose –, que l'ordre de recouvrer a été émis « régulièrement » (art. 19).  
(31) Selon l'expression employée par le Gouvernement ([www.performance-publique.gouv.fr](http://www.performance-publique.gouv.fr)).

se cache avant tout un objectif très prosaïque : celui consistant à simplifier les contrôles pesant sur les dépenses afin de réduire le nombre d'agents affectés aux tâches en question. Toute la difficulté devenant alors de savoir si la logique globale du texte ne trouve pas ici ses limites : en réduisant les contrôles, ne court-on pas le danger de multiplier les risques d'anomalies voire de dérive budgétaire ?

En premier lieu, le décret de 2012 consacre la notion de « contrôle hiérarchisé de la dépense » (CHD). Selon le texte, les différentes opérations de contrôle de la régularité des dépenses peuvent être conduites « de manière hiérarchisée », c'est-à-dire en proportionnant les contrôles aux « caractéristiques des opérations » en cause et aux « risques afférents à celles-ci ». À cet effet, le comptable « adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles » selon des principes établis par le ministre du budget<sup>32</sup>. Ainsi, les comptables publics peuvent désormais s'abstenir de contrôler l'ensemble des pièces justificatives, pour se concentrer sur les dossiers à fort enjeu et sur les opérations présentant des risques particuliers. En pratique, cette démarche sélective s'est imposée, depuis plusieurs années comme « le mode de contrôle de la dépense publique de droit commun »<sup>33</sup> et conduit le comptable à procéder par sondages, en examinant des échantillons d'opérations préalablement identifiés comme potentiellement risqués.

En outre, dans le prolongement de ce contrôle hiérarchisé, le décret vient consacrer la notion de « contrôle allégé en partenariat » (art. 42, al. 2), qui conduit le comptable à « associer » les ordonnateurs à l'appréciation des risques attachés aux opérations qu'ils effectuent. Expérimentée dès 2003 sur certaines chaînes de dépenses de l'État, cette démarche est plus ambitieuse que la précédente puisqu'elle permet au comptable d'abandonner tout ou partie des contrôles sur pièces (avant la phase de paiement), pour se concentrer sur le respect de la qualité des procédures de mandatement à la faveur d'opérations de contrôles ciblés, menées *a posteriori*. La mise en œuvre de ce contrôle partenarial suppose, dans un premier temps, une démarche d'audit conduite conjointement par le comptable et l'ordonnateur, pour vérifier que les risques d'irrégularités liées aux différentes opérations de dépense sont correctement maîtrisés (grâce à la mise en place par le gestionnaire de procédures de contrôle interne).

Malgré les bienfaits potentiels de ces procédures – en termes de simplicité et d'efficacité des opérations de dépense – la réorganisation complète des relations entre comptable et ordonnateur qu'elles impliquent ne va pas sans susciter l'inquiétude de certains comptables publics. Par la voix de leurs représentants syndicaux, ils font non seulement savoir leur crainte de voir que « le rôle de payer s'efface de plus en plus derrière celui de caissier » et, plus encore, s'interrogent sur les conséquences que ce brouillage de la frontière entre les fonctions des uns et des autres peut avoir sur la mise en cause de leur responsabilité personnelle et pécuniaire, au moins tant que les juridictions des comptes ne s'écarteront pas liées par les termes des procédures partenariales<sup>34</sup>.

Enfin, au rayon des économies d'effectifs et des gains de productivité, l'article 41 du décret vient consacrer l'existence de

(32) Décret, art. 42, al. 1.  
(33) B. Margeule, La rénovation du contrôle de la dépense publique locale : retour sur l'expérience à travers un contrôle partenarial sur les marchés publics de Sotteville-la-Rouge, *Revue du Droit*, 2008, n° 2, p. 134.  
(34) SANJ – Sud Trésor Solidarités, Contrôle renou du comité technique paritaire central du 25 juin 2011 ([www.solidaritesfinancespubliques.fr](http://www.solidaritesfinancespubliques.fr)).

« services facturiers » (SFACT), dans le prolongement des centres de services partagés (v. *supra*). Ces services constituent des centres de traitement et de paiement uniques de factures intervenant pour le compte d'un ou plusieurs comptables. Ils visent à simplifier et à accélérer le circuit des dépenses en prévenant certains contrôles redondants attachés au système normal d'exécution des dépenses. Avec les SFACT, l'ordonnateur décide dans un premier temps de l'engagement d'une dépense puis certifie le service fait et, dans un second temps, le comptable effectue l'ensemble des opérations de liquidation puis de paiement – là où, en principe, il revient à l'ordonnateur de mener les opérations de liquidation. Expérimentés à partir de 2008, ces centres sont en cours de généralisation et semblent répondre aux attentes de rationalisation du système des paiements des dépenses de l'État. Néanmoins, en dépit des résultats apparemment positifs dont peuvent se prévaloir ces services (s'agissant notamment de la réduction des délais de paiement)<sup>35</sup>, ils persistent à susciter les craintes d'une partie des personnels qui, d'une part, y voient surtout un moyen de réduire les postes affectés aux opérations de contrôle des dépenses et, d'autre part, s'efforcent de la redéfinition implicite du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables qu'implique ce nouveau partage des rôles.

### La diversification des formes de contrôle

#### La consolidation du contrôle budgétaire et comptable ministériel

Responsable jusqu'à présent sur un texte spécifique, la procédure de contrôle financier est désormais intégrée au décret commun, précisant les fonctions de l'ensemble des acteurs de la gestion publique. Le décret de 2012 incorpore en effet les dispositions du décret du 27 janvier 2005<sup>36</sup> qui avait renoué cette procédure, désormais qualifiée de contrôle budgétaire. Celle-ci reposait jusqu'en 2005 sur une loi de 1922<sup>37</sup> qui avait insauré cette forme de quasi-tutelle du ministre des finances sur les autres ministères : aux termes de cette loi, un représentant du ministre des finances est chargé, dans chaque ministère, d'opérer un contrôle de l'engagement des dépenses (puis de leur ordonnancement), et d'apposer son visa sur les actes en question pour permettre leur mise en œuvre. L'ensemble des actes engageant les finances de l'État (projet d'embauche d'un fonctionnaire, de signature d'un contrat, de délivrance d'une subvention, etc.) peuvent ainsi faire l'objet d'un tel examen, qui complète celui exercé par les comptables – intervenant quant à eux plus volontiers au moment du paiement des dépenses. Comme ce dernier, il porte en premier lieu sur la régularité des opérations : le contrôleur vérifie notamment l'exacte imputation de la dépense et la disponibilité des crédits<sup>38</sup>. Mais ses fonctions ne s'arrêtent pas là : il apprécie, plus

(35) F. Morésack, *Chorus et la dépense en mode facturier*, *Gestion & finances publiques* 2012, n° 1, p. 6.  
(36) Décret n° 2005-54 du 27 janv. 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État.  
(37) Loi du 10 août 1922 relative à l'organisation du contrôle des dépenses engagées, modifiée par l'art. 58 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 oct. 2002), par l'art. 10 du décret n° 55-1487 du 14 nov. 1955 et par l'art. 1<sup>er</sup> du décret n° 2003-639 du 9 juill. 2003.  
(38) Le texte de 2012 réserve toutefois – comme celui de 2005 – ce contrôle à la régularité des engagements financiers les plus importants, ce qui limite le visa à environ 10 % des actes mais représente 90 % des enjeux (cf. Morésack, art. préc., p. 35).



globalement, la pertinence de la programmation budgétaire conduite par les responsables de programmes de chaque ministère avec, notamment, un objectif évoqué à la dernière ligne de l'article 1<sup>er</sup> du décret de 2005 : garantir « la mise en œuvre des mesures destinées à prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire ». Le décret de 2012 est plus clair encore, en annonçant d'emblée que la première mission du contrôle budgétaire est « d'apprecier le caractère soutenable de la programmation (...) et de la gestion en cours, au regard des autorisations budgétaires » ; le décret énonce ensuite les missions complémentaires des contrôleurs, dans les mêmes termes que le décret de 2005. En somme, c'est essentiellement l'ordre de présentation des différentes missions qui a évolué : la référence à la soutenabilité est désormais primée.

**Le développement du contrôle interne**

Enfin, dans le prolongement des contrôles exercés par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) (et donc, indirectement, par le ministre chargé du budget), le décret de 2012 vient encourager le développement des dispositifs de contrôle interne, propres à chaque ministère, afin de toujours mieux les responsabiliser. Ces contrôles visent à établir une « cartographie » des risques comptables afin, ensuite, de les maîtriser<sup>39</sup>. Concrètement, il s'agit d'identifier les écritures comptables les plus « fragiles », c'est-à-dire celles dont la capacité à refléter fidèlement la réalité est sujette à caution. Ensuite, un travail d'audit indépendant est censé, au sein de chaque ministère, évaluer l'effectivité de ces dispositifs d'identification des risques ainsi que la pertinence des réponses qui y sont apportées, comme l'indiquait jusqu'à présent un décret du 28 juin 2011<sup>40</sup>.

Ces opérations, qui supposent un travail important de la part des gestionnaires et des comptables, restent encore conduites de manière inégale dans les différents ministères, comme l'avait relevé la Cour des comptes en 2012<sup>41</sup>. Cela dit, on conviendra, avec Alain Gerard Cohen<sup>42</sup>, que la question des contrôles et de l'audit interne en matière comptable reste assez secondaire : les risques les plus graves que court la gestion publique sont beaucoup plus à rechercher du côté des possibles dérapages de coûts attachés à certains projets, ou encore du défaut d'utilité réelle de certaines dépenses, que du côté d'une éventuelle défaillance du système comptable, qui ne rendrait pas parfaitement compte des opérations effectuées.

**La comptabilisation des dépenses**

Depuis la réforme de 2008<sup>43</sup>, l'article 47-2 de la Constitution affirme, sur un mode quelque peu incantatoire, 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 de 2012 s'efforce de donner forme à ces exigences. Ainsi propose-t-il tout d'abord une définition de la comptabilité publique<sup>44</sup> et rappelle-t-il, dans le prolongement de textes antérieurs (la LOLF en particulier), que les différentes personnes morales de droit public sont censées développer non seulement une comptabilité générale, mais aussi une comptabilité dite budgétaire ainsi qu'une comptabilité analytique. En outre, le décret réaffirme le principe selon lequel l'Etat doit, de son côté, tenir également une « comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes », comme l'y invite l'article 27 de la LOLF.

Les définitions que le texte du 7 novembre 2012 retient de ces différentes formes de comptabilité ne s'écartent guère des principes traditionnels. En particulier, il indique que la comptabilité générale « retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat », et qu'elle « est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations »<sup>45</sup>. Cette comptabilité dite en « droits constatés »<sup>46</sup> reproduit, dans la mesure du possible, les règles applicables aux entreprises<sup>47</sup>, afin de restituer une image fidèle de la situation patrimoniale de l'entité et de son évolution d'une année sur l'autre<sup>48</sup>.

La comptabilité budgétaire a, quant à elle, seulement vocation à retracer la mise en œuvre de l'autorisation budgétaire, à travers l'évolution quotidienne des recettes et des dépenses (et donc le niveau d'exécution des engagements). Il s'agit d'une comptabilité dite « de caisse », qui décrit les opérations d'encaissement et de décaissement. Quant à l'analyse des coûts, elle a pour objet, comme le précise le décret, « d'informer le Parlement, dans le cadre des projets et des rapports annuels de performances (...), de l'ensemble des moyens alloués, directement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes » afin de permettre « le rapprochement entre ces moyens et les résultats obtenus »<sup>49</sup>. Autrement dit, il s'agit d'apprécier le coût des politiques publiques engagées par l'Etat afin, en amont, de justifier auprès du Parlement les demandes de crédit puis, en aval, de rendre compte du niveau de performance des services.

(44) Décret, art. 53 : « 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 en fin de période des exercices de gestion ; 3° De fournir au Parlement, dans le cadre des rapports annuels de performances, des données de performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale. »

(45) Décret, art. 56.

(46) Il s'agit de retracer des droits et des obligations qui impliquent une charge et une dette ou un produit et une créance.

(47) Représenté presque mot pour mot le décret de 1962, le texte de 2012 rappelle que « Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales (concernées par le décret) ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales » (art. 56).

(48) V. notamment, D. Livan, *Réforme comptable de l'Etat*, la « trajectoire comptable » dans Chorus, Gestion & finances publiques 2012, n° 10, p. 32. Rappelons que la LOLF exige la mise en place d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat (art. 27 et 30), qui doit conduire au recensement de ses actifs et « passifs, c'est-à-dire de « ses créances, de ses dettes, de son patrimoine matériel (immeubles, véhicules, machines, etc.), immatériel (brevets, licences, droits d'exploitation, etc.) et financier (participations dans des entreprises, prêts et avances), ainsi que ses « engagements hors bilan » (les garanties offertes par l'Etat pour couvrir les dettes d'une entreprise, par ex.). »

(49) Décret, art. 148.

La Cour des comptes estime toutefois cette analyse des coûts, prévue par la LOLF, « insuffisante pour être utile aux gestionnaires »<sup>50</sup> et appelle de ses vœux la mise en place d'une véritable comptabilité analytique. Le décret de 2012 entend bien lui donner satisfaction en prévoyant l'instauration d'une telle comptabilité, qui conduise à « mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion »<sup>51</sup>. Toutefois, son développement reste encore balbutiant. C'est que, d'une part, le maintien de cet outil apparaît politiquement très sensible : en invitant à comparer les performances respectives de services assurant des tâches similaires, il peut parfois suggérer des décisions de gestion douloureuses (délocalisation de sites, redéploiement de personnel, réduction d'effectifs, etc.). D'autre part, la mise en place d'un tel outil suppose la tenue d'une comptabilité publique un véritable outil de gestion<sup>52</sup>. Manifestement, cinquante ans plus tard, il reste encore un bout de chemin à accomplir.

En 1962, l'adoption du Règlement général sur la comptabilité publique reposait déjà en grande partie sur le projet consistant à faire de la comptabilité publique un véritable outil de gestion<sup>53</sup>. Manifestement, cinquante ans plus tard, il reste encore un bout de chemin à accomplir.

classer selon leur destination. Or, à l'heure actuelle, la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale de l'Etat apparaît déjà épineuse, au quotidien. Du fait de certaines habitudes de travail, les services semblent rencontrer de sérieuses difficultés à s'approprier les nouveaux outils comptables. La Cour des comptes constatait ainsi en 2012 que, sur le plan informatique, l'engagement juridique des dépenses est trop souvent constaté au moment du paiement. Autrement dit, la demande de paiement est souvent créée « sans engagement juridique préalable, ou de manière concomitante à celui-ci », alors que la LOLF requiert la consommation des autorisations dès l'engagement de la naissance de l'obligation juridique<sup>54</sup>.

En 1962, l'adoption du Règlement général sur la comptabilité publique reposait déjà en grande partie sur le projet consistant à faire de la comptabilité publique un véritable outil de gestion<sup>53</sup>. Manifestement, cinquante ans plus tard, il reste encore un bout de chemin à accomplir.

(52) Cour des comptes, *Certification des communes de l'état exercice 2011*, mai 2012, p. 24.

(53) V. *Précis-Bordier*, art. préc., p. 103.

(50) Cour des comptes, *Chorus et les systèmes d'information financière de l'Etat*, in *Report public 2011*, p. 251.

(51) Décret, art. 59.

## Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique organise les procédures d'exécution financière de l'État et des établissements publics nationaux. Il n'était plus adapté à la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) et à la modernisation des pratiques qui en découlent.

D'autres préoccupations comme le pilotage pluriannuel de l'État autour de programmes biennaux, et, plus largement, des administrations publiques devaient être prises en considération.

D. n° 2012-2426, 7 nov. 2012, relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : JO 10 nov. 2012, p. 17713  
D. n° 2012-2427, 7 nov. 2012, relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : JO 10 nov. 2012, p. 17731.

### NOTE

Pour réformer le décret du 29 décembre 1962 (D. n° 62-1587, 29 déc. 1962 portant règlement général de la comptabilité publique : JO 30 déc. 1962, p. 12828), deux décrets viennent d'être publiés :

– le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (JO 10 nov. 2012, p. 17713) qui énonce les grands principes de la gestion budgétaire et comptable publique et les décline pour l'État et les organismes relevant du secteur des administrations publiques. Il regroupe et actualise notamment le décret du 29 décembre 1962 précité et le décret n° 2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État ;

– le décret 2012-1247 du 7 novembre 2012 (JO 10 nov. 2012, p. 17731) qui porte adaptation de divers textes aux nouvelles règles de la gestion budgétaire et comptable publique en mettant notamment en cohérence avec les dispositions du premier décret les textes institutionnels des organismes concernés.

Seul le premier décret sera commenté ici. Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique comporte six titres :

- le titre préliminaire « le champ d'application » (articles 1 à 6) ;
- le titre I<sup>er</sup> « les principes fondamentaux » (articles 7 à 62) ;
- le titre II « la gestion budgétaire et comptable de l'État » (articles 63 à 173) ;
- le titre III « la gestion budgétaire et comptable des organismes mentionnés à l'article 3 » (articles 174 à 229) ;
- le titre IV « dispositions transitoires » (articles 230 à 234) ;
- le titre V « dispositions finales » (articles 235 à 240).

Le titre préliminaire du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 précité envisage le champ d'application de la réforme aux administrations publiques au sens du règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, i.e. notamment, l'État, les collectivités et établissements publics locaux, les établissements publics de santé, et les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement.

### A. - Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics

L'article 8 rappelle l'exclusivité de compétence des ordonnateurs et des comptables publics pour exécuter les décisions budgétaires prises par les assemblées délibérantes.

L'article 9 distingue les missions de ces acteurs de la gestion publique en rappelant l'incompatibilité des deux fonctions, tout en l'actualisant avec la prise en compte du pacte civil de solidarité au-delà du seul mariage.

Cette séparation classique des ordonnateurs et des comptables publics s'applique à la distinction de celui qui décide par rapport à celui qui exécute financièrement, ce qui est préconisé en gestion privée au titre du contrôle interne.

Les articles 10 à 12 approfondissent la notion d'ordonnateur en définissant notamment la notion d'accréditation de l'ordonnateur auprès du comptable.

Les articles 13 à 21 regroupent les dispositions autrefois dispersées qui s'appliquent aux comptables publics :

- l'article 13 définit leur nomination ;
- l'article 17 énonce les contrôles susceptibles d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. Outre ceux prévus aux articles 18 à 20 du décret susvisé du 7 novembre 2012 y figurent les contrôles hiérarchisés et allégés en partenariat de la dépense encodés par l'article 42 ;
- l'article 18 définit les compétences exclusives du comptable public dans un souci de plus grande lisibilité : fonctions de tenue des comptes, de prise en charge des ordres de recouvrement et de payer, données par les ordonnateurs, d'exécution des opérations financières ;
- l'article 19 fixe les obligations de contrôle du comptable tant pour les ordres de recouvrement (1) que pour les ordres de payer (II) émis par l'ordonnateur. En matière de dépenses, le contrôle de leur imputation a été reformulé pour prendre en considération les définitions différentes relatives aux plafonds d'autorisations de dépenses selon la variété des organismes publics visés par l'article 1<sup>er</sup>. Le III de l'article 19 actualise les contrôles des comptables en matière de gestion patrimoniale, notamment pour ce qui concerne la gestion des seules valeurs inactives ;

– l'article 20 approfondit les différents points de contrôle par le comptable de la validité des dépenses à payer.

– l'article 21 ajoute la reddition des comptes publics parmi les missions du comptable.

### B. - La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

Le principe de responsabilité personnelle et pécuniaire fait du comptable public le seul fonctionnaire responsable sur ses propres deniers des erreurs commises dans l'exercice de sa mission, par lui-même ou l'équipe qui lui est confiée : déficit de caisse, non recouvrement de recettes, paiement non libératoire de dépenses notamment. L'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 prévoit 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 décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ».

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique est l'un des décrets d'application prévus par l'article 60 ci-dessus. Ainsi, les articles 18 à 20 du décret détaillent, à l'instar des dispositions du règlement général de la comptabilité publique, les contrôles que le comptable public doit exercer s'agissant des dépenses et les recettes qui lui sont confiées.

En matière de dépense, le comptable doit contrôler la réalité de l'ordre de payer (compétence du signataire, justification du service fait et production des justificatifs, contrôle de l'exacte imputation comptable et budgétaire...).

En matière de recettes, il doit vérifier, dans la limite des éléments dont il dispose, que l'ordonnateur a émis régulièrement le titre et mettre en œuvre les diligences nécessaires au recouvrement.

Les dispositions nouvelles ne modifient pas la nature des contrôles opérés par le comptable en matière de dépenses et de recettes. Ainsi la mise en place des services facturiers et du contrôle partenarial n'ont pas d'impact en termes de mise en jeu de la responsabilité du comptable par le juge des comptes.

Toutefois, l'article 90 de la loi de finances rectificative pour 2011 a réformé, de manière importante, le mécanisme de sanction que fixe l'article 60 VI de la loi n° 63-156 du 23 février 1963. Une distinction fondamentale est introduite selon que le manquement du comptable n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité : « Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a été causé par un préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II. Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné 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 révoquer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable a l'obligation de verser immédiatement, de ses deniers personnels la somme correspondante ».

De même, l'article 60 IX de la loi du 23 février 1963 susvisée introduit le notion de contrôle hiérarchisé de la dépense pour prévenir, éventuellement, la remise gracieuse totale accordée au comptable dont la responsabilité serait mise en cause, dans les termes suivants : « Hors le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sévères 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 du dit VI ».

### 2. Modernité

Pour l'État et les structures autres que le secteur local et hospitalier, le décret décrit le cadre et les règles budgétaires et comptables, le rôle des ordonnateurs, des comptables et des contrôleurs budgétaires. À cet égard, le décret définit, pour l'État, les rôles des différents acteurs de la gestion issue de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 modifiée relative aux lois de finances (LOLF) :

- le responsable de la fonction financière ministérielle ;
- le responsable de programme ;
- le responsable du budget opérationnel de programme ;
- le responsable d'unité opérationnelle.

Les missions des comptables publics de l'État et des contrôleurs budgétaires sont également précisées.

Les développements qui suivent seront axés autour des points suivants : la gestion budgétaire, la gestion comptable, le contrôle interne et l'audit interne.

### A. - La gestion budgétaire

#### 1<sup>o</sup> L'autorisation et la prévision budgétaire

Le cadre budgétaire actuel en droits constatés est enrichi par une comptabilité budgétaire en autorisations d'engagement, en crédits de

paiement et en emplois, analogue à celle de l'État, pour ce qui concerne la gestion budgétaire et comptable des organismes mentionnés à l'article 3 du décret du n° 1012-1246 du 7 novembre 2012 précité. Il s'agit notamment des opérateurs de l'État.

Selon l'article 175 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, le budget voté comportera à la fois des états en autorisations budgétaires et des états prévisionnels en droits constatés :

— des supports de l'autorisation budgétaire inspirés de la LOLF et sur lesquels porte le caractère limitatif des crédits ;

— des autorisations d'engagement ;

— des crédits de paiement consommés au moment du décaissement ;

— un plafond d'autorisation d'emplois portant sur l'ensemble des emplois de l'organisme, et tenant compte, en son sein, les autorisations d'emplois fixées en loi de finances ;

— les autorisations d'engagement et les crédits de paiements sont regroupés au sein d'enveloppes limitatives par nature de dépenses

(personnel, fonctionnement, investissement et le cas échéant intervention) ;

— des états prévisionnels de comptabilité générale – compte de résultat et état de l'évolution de la situation patrimoniale (tableau de finances) – adoptés par le conseil d'administration, qui permettent de continuer à appréhender l'évolution économique de l'organisme.

Emanant du ministère du Budget, la circulaire du 9 août 2012 relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux pour 2013 a détaillé les règles, anticipant l'application de l'article 175 du décret du 7 novembre 2012 susvisé ([www.performance-publique-budget.gouv.fr/fileadmin/midiadoc/documents/ressources/circulaires/2MPAP\\_12-3094/2MPAP\\_12-3094.pdf](http://www.performance-publique-budget.gouv.fr/fileadmin/midiadoc/documents/ressources/circulaires/2MPAP_12-3094/2MPAP_12-3094.pdf)).

Les solutions retenues mettent en évidence des divergences entre les règles budgétaires qui s'imposent, d'une part, à l'État et aux établissements publics nationaux, et, d'autre part, aux autres administrations publiques. Le tableau qui suit illustre ces différences.

Tableau 1 : Variétés de règles budgétaires

	Administrations publiques	État et opérateurs de l'État	Sécurité sociale	Secteur public local
Données utilisées	Statistiques (mélange de données issues d'un système de caisse et de systèmes des droits constatés).	Budgétaires (système de caisse)	Budgétaires (système des droits constatés)	Budgétaires (système des droits constatés)
Équilibre budgétaire	Déficit structurel inférieur ou égal à 0,5 % du PIB			
Dette publique qui ne doit pas dépasser 60 % du PIB		Déficit d'objectif national des dépenses d'assurance-maladie (ONDAM)		
Réduction progressive de la dette publique lorsqu'elle est supérieure à 60 %.				
Pas d'information sur la dette sociale	Équilibre réel : absence de déficit et interdiction de rembourser des emprunts par de nouveaux emprunts			
Présentation budgétaire	Présentation statistique unitaire sous forme d'impact sur le déficit et la dette publique	Présentation séparée des autorisations et des prévisions budgétaires	Présentation unitaire des autorisations et des prévisions budgétaires	Présentation unitaire des autorisations et des prévisions budgétaires

Selon le glossaire des termes définis, publié par l'IPSASB, la méthode relative à la comptabilité de caisse à enregistrer les dettes et les créances d'un organisme public au moment où des décaissements ou des encaissements (comptabilité tenue selon le système de caisse) interviennent et non lorsque les engagements sont constatés (comptabilité tenue selon le système des droits constatés). Pour ce qui concerne l'État et les opérateurs de l'État, la comptabilité budgétaire est de caisse alors que la comptabilité générale est une comptabilité des droits constatés. C'est le dualisme budgétaire et comptable. Ainsi, le paiement d'un fonctionnaire est enregistré en comptabilité budgétaire quand le décaissement intervient alors que la décision de le recruter est le fait générateur qui permet l'enregistrement en

notion d'autofinancement maintenue dans son intégrité pour maîtriser l'équilibre budgétaire et financier sur le moyen terme.

Pour surmonter la diversité des règles budgétaires applicables dans le secteur public, il paraît souhaitable de concevoir des états budgétaires communs qui permettraient d'apprécier, les résultats, la situation nette et la dette de toute entité publique. Pour ce faire, il serait possible d'imaginer une nouvelle architecture budgétaire sur le fondement des droits constatés autour des états que prévoit la norme internationale de comptabilité publique (IPSAS 1 relative à la présentation des états financiers (*International Public Sector Accounting Standards Board on IPSASB – IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*). Le texte de la norme peut être consulté à l'adresse : [www.ifaac.org/sites/default/files/publications/files/A9\\_IPSAS\\_01.pdf](http://www.ifaac.org/sites/default/files/publications/files/A9_IPSAS_01.pdf)), i.e. notamment d'un compte de résultat, d'un bilan, d'un tableau de variation de la situation nette et de notes d'information. S'il n'était pas possible d'y parvenir, il serait nécessaire de réconcilier les états de prévision budgétaire fondés sur le système de caisse avec les états d'exécution budgétaire établis selon le système des droits constatés conformément à l'IPSAS 24 (*IPSASB – IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements*). Le texte peut être téléchargé à l'adresse : [www.ifaac.org/sites/default/files/publications/files/A32\\_IPSAS\\_24.pdf](http://www.ifaac.org/sites/default/files/publications/files/A32_IPSAS_24.pdf) relative à la présentation budgétaire.

Au demeurant, les états prévisionnels de comptabilité générale que mentionne l'article 175 du décret ne prévoient pas l'établissement d'un bilan prévisionnel. Dans ces conditions, il est impossible de préciser le niveau des capitaux propres et de l'endettement. Donc, à la limite, un endettement massif pourrait masquer une situation nette négative, signe de graves difficultés financières pour l'entité publique considérée.

## 2° L'exécution budgétaire

a) Le contrôle hiérarchisé de la dépense – Le contrôle hiérarchisé de la dépense désigne la méthode consistant, pour un comptable public, à proportionner les contrôles exercés sur la dépense aux risques et aux enjeux.

Sa mise en œuvre se traduit par une modulation du moment (contrôle *a priori* ou *a posteriori*), du champ (contrôle exhaustif ou

par sondage) et de l'intensité des contrôles (tout ou partie des contrôles réglementaires prévus au II de l'article 19 e) de l'article 20 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

Enfin, le contrôle hiérarchisé de la dépense aboutit à des procédures de dépense mieux maîtrisées (normalisation des procédures et amélioration des dispositifs de contrôle interne), plus simples (réduction du nombre de pièces justificatives produites à l'appui des ordres de paiement) et plus rapides (réduction du délai de paiement grâce à l'allègement des contrôles sur les dépenses présentant des risques et des enjeux moindres).

L'article 42 du décret sécurise la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé de la dépense en lui donnant une assise réglementaire et en précisant les caractéristiques.

b) Le contrôle allégué en partenariat – Le contrôle allégué en partenariat (CAP) est la démarche réalisée par l'ordonnateur et le comptable public pour s'assurer de la maîtrise des risques relatifs à la régularité de l'émission des ordres de paiements.

Le comptable acquiert cette connaissance en réalisant un audit du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur.

L'avantage essentiel du contrôle partenarial tient à la maîtrise du risque qui acquiert le comptable dans ce dispositif. L'audit lui donne une assurance raisonnable sur la qualité de l'organisation, des procédures et du dispositif de contrôle interne à l'origine de la production de l'ordonnateur. Au lieu d'intervenir sur les seules manifestations du risque, le comptable maîtrise alors les causes du risque.

L'article 42 du décret donne une assise réglementaire au contrôle allégué en partenariat.

## B - La gestion comptable

### 1° La cohérence comptable

L'article 54 du décret du 7 novembre 2012 susvisé dispose : « Les règles comptables propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget. » C'est la reconnaissance de la diversité des règles comptables. Le tableau récapitulatif des référentiels comptables qui figure ci-après l'illustre.

Tableau 2 : diversité des référentiels comptables

Comptabilité de l'État	Recueil des normes comptables de l'État
Comptabilité des établissements publics nationaux	Instructions budgétaires et comptables spécifiques
Comptabilité de la Sécurité sociale	Plan comptable Unique des Organismes de Sécurité Sociale
Comptabilité du secteur public local	Instructions budgétaires et comptables spécifiques

Toutefois, le dernier alinéa de l'article 55 prévoit : « Les arrêtés prévus à l'article 54 précisent les conditions dans lesquelles les comptabilités mentionnées au présent article sont cohérentes entre elles ».

Ainsi, le conseil d'administration de l'instance compétente, i.e. le conseil de normalisation des comptes publics (L. n° 2008-1443, 29 oct. 2008, de finances rectificative pour 2008, V. aussi A. 29 avr. 2009, relatif au conseil de normalisation des comptes publics), engage une réflexion, selon l'article 136 – III de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) modifiée par l'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, pour « assurer la cohérence des règles comptables applicables aux administrations publiques et des règles relatives à la comptabilité nationale, dans le respect des spécificités de ces dernières ».

Cette instance pourrait harmoniser les solutions comptables disparates qui sont retenues dans le secteur public, i.e. l'État, la Sécurité sociale et le secteur public local. C'était même l'un des trois objectifs assignés lors de l'installation du conseil de normalisation des comptes publics (le compte rendu intégral de cette installation figure à l'adresse : [www.gouvernement.fr/sites/default/files/finances\\_joints/7-septembre\\_2009\\_discours\\_dEric\\_Woerth\\_pour\\_installation\\_du\\_Conseil\\_de\\_Normalisation\\_des\\_Comptes\\_publics.pdf](http://www.gouvernement.fr/sites/default/files/finances_joints/7-septembre_2009_discours_dEric_Woerth_pour_installation_du_Conseil_de_Normalisation_des_Comptes_publics.pdf)) : « pouvoir disposer d'une vision cohérente des comptes des différentes entités publiques... »

Aussi, pour dépasser la diversité des règles comptables, serait-il souhaitable de concevoir des règles d'évaluation et de comptabilisation communes pour ce qui concerne, notamment :

- le choix d'un périmètre. Il s'agit de délimiter le secteur public du secteur privé, et chaque administration publique ;
- le choix d'un système comptable, de caisse ou en droits constatés. Si la comptabilité générale de tous les organismes publics est tenue selon le principe des droits constatés, la comptabilité budgétaire de l'État est tenue selon un système comptable de caisse ;



— les actifs. La question de leur évaluation au coût historique ou à la juste valeur synonyme de valeur de remplacement ou de valeur de marché, mériterait d'être discutée ;

— les passifs. La question des passifs éventuels, parmi lesquels les engagements de retraite, pourrait être traitée pour ce qui concerne le retraité, les salariés du régime général de la Sécurité sociale comme les engagements relatifs aux retraites, des fonctionnaires de l'Etat, i.e. en engagements hors bilan du compte général de l'Etat ;

— et la situation nette. Synonyme de fonds propres ou différence entre actif net et passif, la situation nette, caractérisée le niveau de « richesse » ou de « pauvreté » d'un organisme qui le soit public ou privé. Actuellement, seule la comptabilité générale de l'Etat fait apparaître, de manière explicite, la situation nette.

Dans le même but, des états financiers communs pourraient être créés ou adaptés autour des six documents que prévoit l'IPSAS 1 :

- un état de situation financière, i.e. un bilan ou un tableau de situation nette ;

- un état de performance financière, i.e. un compte de résultat ;
- un état de variation de la situation nette ;
- un état ou un tableau de flux de trésorerie ;

— quand une entité publie son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et réalisés soit sous la forme d'un état financier additionnel, soit sous la forme d'une colonne supplémentaire « budget » au regard des états financiers ci-dessus ;

— des notes d'information sur les principales méthodes comptables employées et d'autres notes d'explication sur les rubriques des états financiers.

Pour harmoniser les règles comptables, les solutions exposées dans le recueil des normes comptables de l'Etat (le recueil à jour en juillet 2012 peut être téléchargé à l'adresse : [www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnccp/RNCE/versions/RNCE\\_modifiee\\_par\\_arr%C3%A0%40%C3%A9A9\\_juillet\\_2012%20-%20%20V2m.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnccp/RNCE/versions/RNCE_modifiee_par_arr%C3%A0%40%C3%A9A9_juillet_2012%20-%20%20V2m.pdf)) ou dans le manuel des normes internationales de comptabilité publique (2012 *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Le recueil peut être consulté à l'adresse : [www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements](http://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements)) pourraient être utilisées.

## 2° La qualité des comptes renforcée

Issu de la révision constitutionnelle de 2008, l'article 47-2 de la Constitution a élargi cette exigence de qualité comptable à l'ensemble des comptes des administrations publiques constituées de l'Etat, le secteur public local et hospitalier et les 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 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 (article 37 du décret) 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 incombent, 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 concerne 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, dont le comptable public détiendrait l'exclusivité. Aux termes de l'article 56 du décret, la comptabilité générale « réunit 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 à échéance d'un an sur une année civile. Elle inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés ».

Dans son dernier alinéa, l'article 56 du 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.

## C. - Le contrôle interne et l'audit interne

### Le contrôle interne

Le contrôle interne regroupe l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mais en œuvre par les responsables de tous les niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère.

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique instaure, tant au sein de l'Etat que des organismes relevant de sa partie III (administrations publiques autres que l'Etat), l'obligation de mettre en place plus spécifiquement des dispositifs de contrôle interne comptable et de contrôle interne budgétaire.

Les dispositifs de contrôle interne comptable sont caractérisés par des objectifs, qui doivent permettre de s'assurer de :

- qualité des comptes depuis le fait générateur jusqu'à son dénouement comptable pour le contrôle interne comptable ;

- qualité de la comptabilité budgétaire et soutenabilité de la programmation et de son exécution pour le contrôle interne budgétaire.

S'agissant du 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 et agissant de l'Etat, par leur organe délibérant et agissant des organismes relevant du titre III du décret.

L'objectif de soutenabilité budgétaire vise à s'assurer du respect des plafonds fixés dans les autorisations budgétaires, à la fois annuellement et dans une perspective pluriannuelle, telle que portée 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 (à rapprocher du D. n° 2012-1093, 27 sept. 2012, complétant les dispositions relatives à la passation de certains contrats publics), ou possibilité pour une entité publique de faire face à ses obligations, à la fois en termes de fournitures de services publics et de contraintes financières dans le long et moyen terme, concourt au respect des engagements en matière de trajectoire des finances publiques.

Le contrôle interne budgétaire et comptable participe également aux objectifs fixés par la directive n° 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 (Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres. V aussi les travaux de l'IPSASB : *Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances*, à l'adresse : <https://www.ifac.org/public-sector/projects/reporting-long-term-sustainability-public-finances>) sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

### L'audit interne

L'audit interne est 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.

7 novembre 2012 portant réforme du décret 29 décembre 1962, il se se surtout la gestion budgétaire et comptable de l'Etat.


Néanmoins, d'autres innovations sont plus transversales et appelées à régir l'ensemble des administrations publiques :

- la modernisation de la dépense ;
- l'extension du contrôle et de l'audit internes ;
- la recherche de la qualité des comptes ;
- la gestion budgétaire pluriannuelle.

Dans le prolongement des réformes envisagées, il paraît nécessaire de mettre au point une réglementation budgétaire et comptable cohérente, conditionnée, pour la partie comptable, par les travaux du CNOCP, et pour la partie budgétaire, par une structure ad hoc créée.

Jean-Bernard MATYREY,  
docteur en droit et en gestion


MORS-CLÉS : Budget / Finances / Fiscalité - Règlement général de la comptabilité publique



**Participez au concours de rédaction d'articles LexisNexis**

**« DÉCROCHEZ LA UNE ! »**

*en partenariat avec Le Petit Juriste*



**VOS ETUDES LA UNE !**

Chaque année, des cinq études, la meilleure sera publiée dans l'une des cinq éditions de *La Semaine Juridique* (Administrations et collectivités territoriales, Entreprise et Affaires, Générale, Notariale et Immobilière, Sociale) et les meilleures études finalistes par *Le Petit Juriste*.

Les abonnements sont réservés aux étudiants et aux jeunes diplômés. Les lauréats sont également à l'honneur.

LexisNexis lance la 2<sup>e</sup> édition du concours de rédaction d'articles sur un thème d'actualité juridique, ouvert à tous les étudiants inscrits en Master 2 de droit, en dernière année de filière droit d'une Grande École ou en DICE.

**COMMENT CONCOURIR ?**

Rédigés, seul ou en binôme, une étude sur un sujet d'actualité juridique. Déposez-la au plus tard le 11 mars 2013 sur [http://web.lexisnexis.fr/décrochez\\_la\\_une/](http://web.lexisnexis.fr/décrochez_la_une/) ou sur la page Facebook LexisNexis étudiant.

Le règlement complet du concours est également accessible sur le site. La remise des prix aux gagnants aura lieu au printemps 2013.

**LE PETIT JURISTE**  
REVUE DE DROIT

**LexisNexis**  
LEXISNEXIS