



DOCUMENTS :

1. **G.CHALON**, « Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire et la loi organique du 1^{er} août 2001 », *Dr. Adm.*, janvier 2004, p.6-12
2. **E.SALAUN**, « La rénovation du contrôle de la dépense publique », *La Revue du Trésor*, n°5 mai 2006, p.240-242
3. **C.GUILLERMINET**, « Du RGCP au BGCP, Les nouvelles règles budgétaires et comptables de l'Etat », *RFFP*, 01 novembre 2013 n°124, p.157
4. **M.COLLET**, « Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : dépenser mieux ou dépenser moins ? », *RFDA* 2013 n°2, p.433
5. **S.THEBAULT**, « Le pas de plus vers la responsabilité pour faute du comptable ou comment tout changer en préservant l'essentiel », *RFFP*, 01 février 2013 n°121, p.233
6. **L. ROSE-HANO**, « Comment les comptables publics vivent-ils une responsabilité plus effective dans un contexte toujours plus contraignant de leurs moyens ? », *RFFP*, 01 septembre 2017 n°139, p.39
7. **MARIEL P.-L.**, « Le compte financier unique : une chance pour la gouvernance financière locale, des risques maîtrisables », *RFFP* nov. 2018, n° 144, p. 95

DIRECTIONS D'ETUDE :

- Déterminez le rôle et la marge de manœuvre du pouvoir réglementaire en matière d'exécution budgétaire
- Quel rôle et quelles missions pour les ordonnateurs
- Quel rôle et quelles missions pour les comptables publics
- Identification des différents types de contrôle des comptables publics
- Réflexion sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

DISSERTATION :

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

Equipe pédagogique :

Madame le Professeur Laurence WEIL

Monsieur Sébastien AVALLONE – Chargé de Travaux Dirigés

LE POUVOIR RÉGLEMENTAIRE EN MATIÈRE BUDGÉTAIRE ET LA LOI ORGANIQUE DU 1^{ER} AOÛT 2001

Par Gérald CHALON

Docteur en droit,

ATER à l'Université de Reims

La loi organique de 2001 relative aux lois de finances a clarifié la question des fondements du pouvoir réglementaire en matière budgétaire. Elle a également apporté diverses modifications au régime de ce pouvoir réglementaire.

En abordant la matière budgétaire, on est rapidement face à certaines originalités que suggère le titre même de cet article.

Le principe de l'autorisation parlementaire des ressources et des charges de l'État constitue un des principes les plus fondamentaux de nos finances publiques. Le régime parlementaire et les techniques budgétaires sont étroitement liés. Ce régime s'est construit à partir du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens¹, puis par le contrôle de l'utilisation du produit de ces impôts via l'autorisation de dépenses². Prévision et autorisation ne peuvent donc être l'œuvre que du Parlement. Ce principe n'est toujours pas contesté aujourd'hui. Les articles 34 et 47 de la Constitution du 4 octobre 1958 réservent ainsi une place particulière aux lois de finances qui sont votées par le Parlement. Les premiers articles de l'ordonnance du 2 janvier 1959 confirment ces dispositions que reprend quasiment mot pour mot la nouvelle loi organique relative aux finances publiques du 1^{er} août 2001³.

La grande caractéristique du système mis en place sous l'égide de l'ordonnance organique de 1959 est de mettre à la disposition du gouvernement un ensemble de procédures lui permettant d'augmenter, et ce sans l'aval préalable des parlementaires, les dotations dont bénéficient certains ministères et certains secteurs d'activités et donc d'adapter le budget tel qu'il avait été voté par les assemblées aux nécessités de son action. Pour ce faire, il va ainsi avoir recours à un certain nombre d'actes administratifs⁴ que sont les décrets de transferts, de virements, d'avance, de reports ou encore d'annulations de crédits, voire à des ordonnances.

La consécration de ce pouvoir réglementaire constitue la première originalité en la matière. Le principe de l'exclusivité parlementaire en matière budgétaire « tolère » une intervention réglementaire. Les raisons matérielles de cette intervention réglementaire ont été étudiées par la doctrine. Il s'agit de faire face « aux nécessités impérieuses du droit budgétaire »⁵, à savoir la nécessaire rapidité de l'action du gouvernement et la continuité des services publics⁶. Il n'en reste pas moins que plusieurs points ont laissé la doctrine perplexe et que certaines polémiques se sont développées depuis 1959. La question de la nature

et des fondements juridiques mêmes de ce pouvoir réglementaire laissent dans l'ensemble la doctrine assez dubitative. Quelle est la spécificité de ce pouvoir par rapport au pouvoir réglementaire général consacré aux articles 21, 37 et 38 de la Constitution ? Sur quelle disposition le constituant de 1959 s'est-il appuyé pour consacrer ce pouvoir réglementaire ?

Au regard de l'obscurité qui a entouré l'adoption de l'ordonnance de 1959⁷, il a toujours été difficile d'apporter des éléments de réponse clairs à ces questions.

L'atteinte ainsi caractérisée aux prérogatives du Parlement a également été critiquée⁸. Les critiques ont été des plus vives face à la pratique même de ce pouvoir réglementaire. La multiplication des annulations, des reports, des virements..., les justifications hasardeuses de l'urgence pour l'adoption de décrets d'avance incitent en effet à penser que le gouvernement n'hésite pas à faire un usage abusif de ses pouvoirs et non conforme au texte de l'ordonnance, dénaturant ainsi dans une trop large mesure l'autorisation parlementaire préalablement donnée⁹.

La seconde originalité en la matière consiste certainement en la permanence de ce pouvoir réglementaire dans la nouvelle loi organique de 2001. Si l'objectif de ce texte est de moderniser la gestion financière publique, il est également de renforcer les prérogatives budgétaires du Parlement. Il s'agit ici d'une des idées récurrentes de tous les travaux préparatoires préalables à l'adoption de la nouvelle loi. Ce renouveau du rôle du Parlement en matière budgétaire « s'accommode » donc encore une fois de l'existence d'un pouvoir réglementaire en matière budgétaire. Cette volonté de revalorisation du rôle du Parlement dans cette matière constitue certainement la clé de lecture du nouveau régime de l'intervention réglementaire en droit budgétaire.

Les nouvelles règles contenues dans la loi de 2001 renouvellent l'intérêt de l'étude de ce pouvoir réglementaire. La nouvelle logique de la loi organique et les assouplissements qu'elle consacre dans la gestion des crédits budgétaires offrent de nouveaux éléments d'appréciation quant aux fondements de ce pouvoir réglementaire. De plus, la loi de 1^{er} août 2001 et les travaux préparatoires qui l'accompagnent apportent deux éléments nouveaux sur les fondements juridiques mêmes de ce pouvoir.

La clarification des fondements du pouvoir réglementaire en matière budgétaire consécutivement à l'adoption de la loi organique de 2001 constitue ainsi une première étape indispensable (I) pour saisir ensuite la portée des modifications du régime juridique même de ce pouvoir (II).

I. — LES FONDEMENTS DU POUVOIR RÉGLEMENTAIRE EN MATIÈRE BUDGÉTAIRE

Le Conseil Constitutionnel dans sa décision du 25 juillet 2001 apporte de nouveaux éléments d'éclairage sur le fondement juridique de l'intervention du gouvernement en matière budgétaire (B). L

¹ L'ordonnance prise sur la base de l'article 92 de la Constitution n'aurait jamais reçu d'approbation législative ni subi le contrôle du Conseil constitutionnel comme l'exigeait l'article 46 de la Constitution : « Les lois organiques ne peuvent être promulguées qu'après déclaration par le Conseil constitutionnel de leur conformité à la Constitution ». L'ordonnance a ainsi été élaborée dans « le secret des bureaux » selon l'expression de D. Migaud, *Proposition de loi organique relative aux lois de finances, exposé des motifs*, Doc. AN n° 2540.

² J.-P. Lecaillon, *Le Parlement et l'autorisation des dépenses publiques*, *Rev. se. fin.* 1962, p. 580 et s. ; A. Malabou, *La compétence matérielle du Parlement sous la V^e République*, *Rev. se. fin.* 1961, p. 60 et s.

³ Sur ces points, v. les derniers rapports annuels de la Cour des comptes, qui ont systématiquement thésaurisé ces ordonnances.

¹ Ch. Coulons, *Du consentement de l'impôt*, *Rev. se. fin.* 1961, p. 423 et s.

² J.-P. Lecaillon, *Le Parlement et l'autorisation des dépenses publiques*, *Rev. se. fin.* 1962, p. 580 et s.

³ *Loi org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, relative aux lois de finances* (J.O. 2 août 2001, p. 12489).

⁴ Le Conseil d'État, dès 1948, a considéré que les actes réglementaires en matière budgétaire même pris en collaboration avec les commissions parlementaires étaient des actes administratifs. *CE, 28 mai 1948, Sirey* *Fin. Rev. CE*, p. 236. La nouvelle loi organique qualifie expressément ces actes d'actes administratifs à l'article 50 relatif à l'obligation de leur publication.

⁵ L. Bombas et J.-M. Carriat, *Droit budgétaire et comptabilité publique*, *Puyllet*, coll. *Périsse*, 4^e éd. 1965, p. 104.

⁶ *Ibid.*

173

légitimité matérielle d'une telle intervention doit cependant être précisée au préalable (A).

A. — Les fondements matériels du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

Les différents actes réglementaires existants ne se situent pas tous sur le même plan. Certains sont indispensables et leur légitimité n'a pas été discutée (1°). En revanche, le maintien de certains autres actes réglementaires à même de modifier l'autorisation budgétaire a été d'ailleurs discuté au regard des assouplissements adoptés dans la nouvelle LOLF de 2001 (2°).

1° Les mesures réglementaires indispensables

Il s'agit ici des décrets de répartition, des décrets d'avance et des actes visant à reporter ou à annuler certains crédits budgétaires.

Depuis 1831, le principe est que les crédits budgétaires sont spécialisés par chapitre¹⁰. Il s'agit d'une subdivision intermédiaire de la nomenclature budgétaire qui, selon l'article 7 de l'ordonnance de 1959 regroupe les dépenses selon leur nature ou leur destination. En ce domaine les nécessités du contrôle parlementaire ont toujours poussé à une multiplication de ces chapitres. On en comptabilisait entre 4 000 et 5 000 sous la IV^e République. La rationalisation du parlementarisme à partir de la fin de la IV^e¹¹ et sous la V^e République ont donc induit à une globalisation des crédits et à une distinction entre unité de vote et unité de spécialité des crédits. L'ordonnance de 1959 prévoit ainsi que les crédits ne sont plus votés par chapitres mais par subdivisions plus importantes : services votés, titres, ministères. La spécialisation de ces crédits apparaît dans les annexes explicatives liées au projet de loi de finances. Les parlementaires peuvent néanmoins faire remonter les débats sur cette répartition détaillée des crédits en ce que leur droit d'amendement s'exerce dans le cadre d'un chapitre. Ces différentes règles permettent ainsi de limiter les débats parlementaires sur les points les plus importants du budget. Il s'agit d'éviter ici l'enlisement des débats. Il est en effet un grand nombre de crédits dont l'utilité n'est pas contestée et qui n'ont pas forcément à être systématiquement examinés en séance publique. La globalisation des crédits, le renvoi à des annexes explicatives fixant leur répartition et l'adoption de décrets de répartition conformes aux annexes en question sont ainsi autant d'éléments qui participent certainement à l'efficacité du travail parlementaire¹². Le législateur organique de 2001 a donc maintenu l'absence de concordance entre unité de vote et unité de spécialité et la technique des décrets de répartition.

L'utilité des décrets de report et d'annulation de crédits n'a pas non plus été discutée. Ces deux techniques budgétaires permettent une utilisation plus rationnelle et économe des crédits. Les reports de crédits permettent de dépasser les limites et rigidités du principe d'annualité et les annulations de mettre fin à des crédits budgétaires devenus sans objet.

La légitimité des décrets d'avance n'a pas également fait l'objet de vives discussions. L'atteinte à l'autorisation budgétaire votée par le Parlement est absolue : il s'agit d'une anticipation sur la prochaine loi de finances¹³. Il n'en reste pas moins qu'aucun parlementaire n'a remis en cause l'utilité pour le pouvoir exécutif de disposer d'un instrument lui permettant de dégager des crédits rapidement face à des cas d'urgence. « Dans son principe, cette procédure n'est pas contestable : elle donne au gouvernement la capacité de réaction nécessaire pour faire face à des situations exceptionnelles »¹⁴. Cette technique des décrets d'avance constitue la toute première mesure réglementaire en matière budgétaire. Créé au début du XIX^e siècle, son principe sera systématiquement repris dans les différentes constitutions financières jusqu'à aujourd'hui¹⁵. Une longévité qui exprime par elle-même la

¹⁰ M. Paul, *Le principe de spécialité budgétaire*, in *Lois-Philippe 122 des*, *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques* ; Economica, 1991, p. 1443 et s.

¹¹ D. n° 56601, 19 juin 1959, déterminant le mode de présentation du budget de l'Etat.

¹² P. Anselé, *Le budget de l'Etat et le Parlement sous la V^e République* ; *RD publ.*, 1998, n° 5/6, p. 1444 et s.

¹³ G. Champagnon, *Les décrets d'avance*, in *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, préc. note n° 10, p. 121 et s.

¹⁴ Duber-Migaud, *supp. AN n° 2908, 1^{er} législature*, au nom de la commission spéciale chargée d'examiner la proposition de loi organique relative aux lois de finances, p. 24.

¹⁵ G. Champagnon, *supp. préc.*, n° 5, p. 12.

nécessité de la mesure¹⁶. La légitimité qui caractérise ces différents règlements était en revanche beaucoup moins nette pour d'autres types de mesures.

2° Les mesures réglementaires discutées

Il s'agit ici des décrets de transfert et de viréement de crédits. Les premiers consistent à déplacer les crédits d'un service à un autre sans modification de l'objet de la dépense pour laquelle ils avaient été inscrits. Les seconds correspondent à une correction de tout autre conséquence en ce qu'ils modifient la nature de la dépense pour laquelle les crédits avaient été prévus¹⁷. Plusieurs éléments à la fois différents et liés convergent pour ne pas rendre indispensable le maintien de ces mesures.

Ces pouvoirs sont depuis l'adoption même de l'ordonnance de 1959 largement critiqués par la doctrine en ce qu'ils constituent une atteinte trop flagrante au principe de l'autorisation budgétaire. Le professeur Guy Carcassonne dans le cadre du rapport du groupe de travail sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire résumait très bien la situation en affirmant « qu'il y a quelque chose de parfaitement indécent, non seulement à ce que, l'encre de la loi de finances étant à peine sèche, elle soit déjà substantiellement modifiée, mais aussi à ce que, en cours d'année, des sommes extrêmement significatives se promènent à travers des viréements, des transferts... »¹⁸. Cette intervention *a posteriori* du pouvoir réglementaire restitué ainsi au gouvernement « une liberté d'action que la règle de l'autorisation préalable a précisément pour but de lui retirer »¹⁹. « Que reste-t-il du consentement préalable ? » s'interroge ainsi Charles Cadoux dans son étude sur le principe du consentement de l'impôt²⁰. À un moment où la volonté affichée du législateur organique était de redonner tout son sens au consentement de l'impôt et de renforcer les prérogatives budgétaires du Parlement²¹, la question de la légitimité de ces mesures réglementaires ne pouvait que resurgir.

Cette question se posait même doublement au regard de l'objet même de ces mesures. C'est en effet pour faire face aux rigidités du cadre budgétaire classique que des assouplissements ont été adoptés. Les chapitres, unités de spécialité budgétaire ministérielles, ont toujours constitué depuis leur création un cadre impératif pour les gestionnaires publics. Or, comme l'écrivait Edgard Allix, avec une spécialité poussée à l'excès, « plus d'initiative dans les services... on est face à une administration absolument passive aux ordres du Parlement »²². C'est cette même rigidité qui a conduit les constituants de 1958 à autoriser les viréements et les transferts de crédits²³.

Cependant, ce principe de spécialité sort relativement « affaibli »²⁴ de la LOLF de 2001. C'est une tout autre logique que prône en effet cette réforme, une logique d'efficacité. Les crédits seront octroyés en fonction d'objectifs et de résultats à atteindre. Pour atteindre ces résultats, les gestionnaires vont bénéficier de davantage de liberté pour l'utilisation des crédits affectés à leurs services. Le principe de spécialité demeure mais devient simplement indicatif. En d'autres termes, ce sont les crédits qui par unité de spécialité deviennent fongibles. Le gestionnaire pourra opérer librement des transferts et viréements à l'intérieur d'une même unité²⁵. Ce nouveau principe de fongibilité offre ainsi de nouvelles marges de manœuvres financières aux gestionnaires publics. En enlevant à ce principe budgétaire son caractère impératif, ce sont ainsi les rigidités qui lui sont traditionnellement liées qui tombent également. On comprend dans ces conditions

¹⁶ La définition donnée à l'urgence par le pouvoir exécutif lorsqu'il utilise de tels décrets n'emporte pas cependant toujours la conviction. V. G. Champagnon, *La pratique des décrets d'avance sous la V^e* ; *RD publ.*, 1983, p. 1013 et s.

¹⁷ Sur ces procédures de viréement et transferts de crédits, V. Luc Sandt, *Finances publiques*, Dalloz, coll. *Com. 2000*, p. 249 et s.

¹⁸ *Rapp. groupe de travail sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire*, AN, sous la présidence de L. Fabius, 27 juin 1999, p. 26.

¹⁹ J.-P. Lecaillon, *Le Parlement et l'autorisation des dépenses publiques* ; *Rev. sc. fin.*, 1963, p. 293.

²⁰ Ch. Cadoux, *Du consentement de l'impôt* ; *Rev. sc. fin.*, 1961, p. 444.

²¹ V. notre étude, *Du consentement de l'impôt* ; *RRF*, à paraître, 2004.

²² E. Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière comparée*, 2^e éd., Paris, Rousseau, 1909, p. 14.

²³ P. Anselé, *Le budget de l'Etat sous la V^e République* ; *EGD*, Bibliothèque de sc. fin., 1960, p. 31 et s. — P. Ps, *Les modifications de la spécialité des crédits par le pouvoir exécutif* ; *Rev. sc. fin.*, 1977, n° 2, p. 26 et s.

²⁴ L. Philip, *Droit constitutionnel, théorique et positif de la nouvelle loi organique du 1^{er} août relative aux lois de finances* ; *RFD const.*, 2002, p. 199 et s.

²⁵ Il n'y aura tel aucun acte formel accompli.

76

144

que certains parlementaires aient soulevé la question de savoir si de telles mesures réglementaires visant à opérer des virements ou des transferts de crédits restaient indispensables²⁶. Tout en reconnaissant la moindre nécessité de telles mesures dans le contexte de la nouvelle loi organique, plusieurs personnalités faisant autorité en matière budgétaire²⁷ ont souhaité maintenir, dans de nouvelles conditions plus strictes, la possibilité pour le gouvernement de disposer de marges de manœuvres supplémentaires via des transferts et ces virements. Les termes employés dans les différents travaux préparatoires reflètent les cas limités dans lesquels ces mesures seront nécessaires. Il s'agira de corriger des erreurs initiales de « calibrages »²⁸ effectuées entre les différentes unités de spécialité, d'« ajustements frictionnels »²⁹ de crédits. Cette seconde expression est suffisamment explicite ici pour désigner le nouveau caractère exceptionnel de ces mesures et forcément limité quant au montant des crédits en jeu.

Au-delà des fondements matériels des ces différentes mesures, c'est surtout la question de leur fondement juridique qui trouve avec la loi organique du 1^{er} août 2001 de nouveaux éléments de réponse.

B. — Les fondements juridiques du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

De par l'histoire du parlementarisme, le domaine financier constitue une des compétences clef des assemblées. L'affirmation par l'ordonnance de 1959 d'un pouvoir réglementaire important dans ce domaine ne pouvait donc que susciter des questions quant au fondement même de cette intervention (1^o). À cet égard, la LOLF de 2001 et les travaux préparatoires qui l'accompagnent procèdent à une certaine normalisation de ce pouvoir réglementaire en matière budgétaire (2^o).

1^o Les débats relatifs à l'introduction du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

Le régime parlementaire et les techniques budgétaires ont toujours été étroitement liés. Le principe du vote de l'impôt par les représentants des contribuables fut consacré pour la première fois par les États généraux de 1314. Malgré plusieurs réaffirmations de principe³⁰, il faudra ensuite attendre 1789 et la Déclaration des droits de l'homme pour assister à sa consécration sans équivoque et définitive³¹. L'article 34 de la Constitution de 1958 range ainsi les lois de finances dans le champ des compétences du Parlement et l'article 2 de l'Ordonnance de 1959 précise que seules des lois de finances rectificatives peuvent en cours d'année modifier les dispositions de la loi de finances de l'année. *A priori*, le Parlement vote donc seul la loi de finances et reste maître du budget. L'autorisation budgétaire est une loi. Il n'en reste pas moins parallèlement que l'une des caractéristiques essentielles de l'Ordonnance de 1959 a été « d'accueillir le gouvernement et son pouvoir réglementaire dans le mécanisme de l'autorisation budgétaire »³².

La rapidité de l'élaboration de ce texte, le non-accès aux travaux préparatoires et l'absence de contrôle de constitutionnalité ont ainsi laissé la doctrine perplexe quant au fondement juridique des multiples dispositions relatives à ce pouvoir réglementaire³³. Plusieurs auteurs ont déploré les atteintes ainsi portées au principe du consentement de l'impôt et aux prérogatives du Parlement³⁴. D'autres se sont essayé à définir le socle juridique de ces interventions réglementaires. L'article

²⁶ V. les résumés des débats en commission relatés par M. Didier Migaud dans un rapport, *préc. cit.* (14), n° 2908, p. 21 et s. Plusieurs amendements ont ainsi été déposés pour enlever cette faculté au gouvernement.

²⁷ Didier Migaud, président de la commission des finances de l'Assemblée nationale, Alain Lambert, président de la commission des finances du Sénat, Laurent Fabius, ministre de l'Économie et des Finances, Raymond Forni, président de l'Assemblée nationale.

²⁸ *Rapp. Sénat*, n° 335, session ordinaire 2000-2001, p. 110.

²⁹ *Rapp. D. Migaud*, n° 2908, *préc. cit.* (14) p. 21.

³⁰ Les États généraux de 1355 et 1356 réaffirmèrent ce principe. Ceux de 1576 tenteront encore une fois de rétablir leur compétence financière. Ils refuseront l'impôt à Henri III. Leur tentative échouera car celui-ci brisa la résistance des assemblées en se débarrassant du duc de Guise qui les soutenait.

³¹ *DDHC*, art. 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

³² P.-H. Teitgen, *Cours de finances publiques* ; *Écrits de droit de Paris*, 1962-1963, p. 143.

³³ *Orl.* n° 59-2, 2 juv. 1959, art. 7, 10, 11, 13, 14, 17, 19, 21 et 25.

³⁴ J.-P. Lavaud, *Le Parlement et l'autorisation des dépenses publiques* ; *Rev. n. int.* 1963, p. 380 et s.

de M. Jean-Marie Cotteret, « Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire »³⁵, est explicite à cet égard.

L'exercice est relativement difficile. Dans le régime général, le pouvoir réglementaire apparaît en effet sous trois aspects largement connus et systématisés par la doctrine³⁶. Le Premier ministre possède déjà le pouvoir réglementaire traditionnel par lequel il assume l'exécution des lois³⁷. Ensuite, l'article 37 de la Constitution consacre l'existence d'un pouvoir réglementaire autonome. Ce pouvoir réglementaire est susceptible d'établir des règles sur les matières qui ne sont pas réservées au législateur ou sur les matières où le législateur doit se borner à poser des principes fondamentaux. Enfin, le pouvoir réglementaire peut se substituer au législateur avec son autorisation. Il assure alors par voie d'ordonnances, l'exécution d'un programme présenté par le gouvernement³⁸. Or en matière budgétaire, le règlement ne répond pas aux mêmes fins : « il ne procède pas du pouvoir réglementaire général tendant à assurer l'exécution de la loi, car l'autorisation donnée par les lois de finances est directement exécutoire ; il ne procède pas non plus d'une répartition de matières soustraites à la compétence du législateur car il s'agit d'une participation ou collaboration du gouvernement qui vient parachever la loi de finances ; et quand le pouvoir réglementaire vient suppléer le législateur, ce n'est pas en vertu d'une délégation volontaire de sa compétence, c'est par l'effet d'une mesure de sauvegarde prévue par l'ordonnance organique pour faire face à la défaillance des procédures budgétaires normales »³⁹. Le fondement et la nature même de ce pouvoir réglementaire apparaissent donc bien ambigus.

Comme pour les règlements autonomes de l'article 37⁴⁰, certains ont été tentés de voir ici des actes législatifs à part entière. Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire se situant au niveau des lois de finances, il en aurait eu le rang ; le gouvernement se comportant ici comme le législateur de droit commun. Le Conseil d'État, puis le Conseil constitutionnel ont toujours cependant condamné cette approche. Cette solution est constante et prévalait déjà sous l'égide des institutions de 1946. Dans un arrêt du 28 mai 1948, *Sieur Flé*, la Haute juridiction administrative a en effet considéré à propos de modifications de crédits par décrets que « cette disposition n'a pas eu pour effet de conférer aux mesures de compressions budgétaires réglées par décret le caractère d'actes législatifs »⁴¹.

Jean-Marie Cotteret, dans son article précité, avait ainsi estimé quant à lui que la source de ce pouvoir réglementaire pouvait ressortir de l'article 20 de la Constitution⁴². L'existence de ce pouvoir réglementaire se justifie par le souci d'éviter la paralysie de l'État face à une carence du Parlement. L'argument peut être recevable. On notera cependant avec M. René Chapus qu'en ce qui concerne la source du pouvoir réglementaire, « le principe est sans doute qu'une disposition textuelle est nécessaire »⁴³. Or, ici, l'article 20 de la Constitution, à la différence des articles 21, 37 et 38, ne contient pas de disposition explicite en ce sens.

Face au silence des textes, force est de constater en fait que la très grande majorité des auteurs occulte la question des fondements de ce pouvoir et de sa véritable nature juridique. Tout au plus, on souligne le caractère atypique de ce pouvoir réglementaire⁴⁴. Les nouveaux éléments apportés par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 25 juillet 2001 devraient cependant nous aider à préciser et caractériser ce pouvoir.

³⁵ J.-M. Cotteret, *Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire* ; *Rev. sc. fin.* 1983, p. 372 et s.

³⁶ R. Chapus, *Droit administratif général* ; *Montchrestien*, coll. *Droit public*, t. 1, 15^e éd., p. 649 et s.

³⁷ *Const.* 4^o art. 1958, art. 21.

³⁸ *Const.* 4^o art. 1958, art. 38.

³⁹ L. Teubatz et J.-M. Cotteret, *Droit budgétaire et comptabilité publique* ; *Dalloz coll. Précis*, 4^e éd. 1995, p. 104.

⁴⁰ Sur cette controverse des règlements autonomes de l'article 37 de la Constitution, V. R. Chapus, *Droit administratif général* ; *Montchrestien*, coll. *Droit public*, t. 1, 15^e éd., n° 836.

⁴¹ *CE*, 28 mai 1948, *Sieur Flé* ; *Rev. CE*, p. 226 ; *Rev. adm.* 1948, n° 61, p. 49, *note* Les-Venais. V. ensuite notamment dans le même sens : *CE*, 7 mars 1962, *Synd. national des personnels de l'inspection des lois sociales en agriculture* ; *Rev. CE*, p. 152. — *Cons. const.*, n° 85-202 DC, 16 juv. 1986, *relative à la loi portant règlement définitif du budget de 1983* ; *J.O.* 18 juv. 1986, p. 922. On peut consulter sur ces points la thèse de M^{me} Dumares, *Le Conseil d'État, jure financer*, thèse droit, Lille III, 1994.

⁴² J.-M. Cotteret, *Le pouvoir réglementaire en matière budgétaire* ; *Rev. sc. fin.* 1983, p. 380.

⁴³ R. Chapus, *Droit administratif général* ; *Montchrestien*, coll. *Droit public*, t. 1, 15^e éd., n° 630.

175

2° La normalisation du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

En s'attachant à mettre en valeur les différences relatives à la rédaction des articles 34 et 47 de la Constitution, le Conseil constitutionnel apporte un éclairage nouveau sur le fondement de ce pouvoir réglementaire. Pour la Haute juridiction, ce fondement se situe dans la notion de « réserves » telle qu'elle résulte de l'alinéa 18 de l'article 34 de la Constitution.

L'article 47 de la Constitution n'est d'aucune utilité ici. Celui-ci dispose que « le Parlement vote les projets de lois de finances dans les conditions prévues par une loi organique ». Le Conseil Constitutionnel considère que cet article ne concerne que la procédure d'adoption en elle-même des lois de finances. Une loi organique peut définir les conditions de ce vote et apporter seulement des « tempéraments »⁴⁵ à la procédure de droit commun⁴⁶. En tout état de cause, le principe reste intangible : « le Parlement vote les projets de lois de finances... ».

C'est une tout autre approche que permet alors l'article 34, alinéa 18, de la Constitution. Celui-ci précise que « les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique ». Le principe reste bien celui de la détermination des ressources et des charges de l'État par une loi de finances. Le considérant 3 de la décision du Conseil constitutionnel est explicite sur ce point. La loi de finances constitue le cadre privilégié pour assurer le respect des exigences du consentement de l'impôt prévu à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen⁴⁷. La Constitution donne alors mandat au législateur organique pour déterminer « les réserves » que celui-ci entend poser à la détermination des ressources et des charges de l'État par une loi de finances. La question est donc celle de la définition et de la portée de ce terme. Pour le Conseil constitutionnel cette notion de réserves doit s'entendre au sens de « dérogations » : « L'emploi par la Constitution du terme de « réserves » implique qu'il (le constituant) a donné compétence à la loi organique pour prévoir des dérogations au principe de détermination des ressources et des charges de l'État par les lois de finances. Il s'agit ici d'un des apports les plus importants de la décision du Conseil constitutionnel du 25 juillet 2001. Il donne à la notion de réserves une définition qui ne s'imposait pas littéralement. L'expression « sous réserves », si elle peut être interprétée comme impliquant des dérogations, aurait pu tout autant être interprétée comme autorisant de simples assouplissements ou tempéraments au principe du consentement parlementaire de l'impôt.

Si le principe de telles réserves est ainsi posé au sein même de la Constitution, celle-ci renvoie à une loi organique la définition de leurs modalités et contenus. La LOLF de 2001 institue ainsi de véritables dérogations au principe du consentement parlementaire de l'impôt et consacre à nouveau l'existence d'un pouvoir réglementaire en matière budgétaire.

Les sources de ce pouvoir réglementaire sont ainsi organiques et constitutionnelles. Ce pouvoir s'exerce dans le cadre et dans les limites fixées par la loi organique : le législateur lors de la définition de ces pouvoirs devant, quant à lui, respecter les principes et règles de valeurs constitutionnelles. On pense tout particulièrement ici au principe de séparation des pouvoirs. Si la volonté du législateur de 2001 a ainsi été de renforcer les prérogatives budgétaires du Parlement et de donner un droit de regard à celui-ci sur l'exercice de ce pouvoir réglementaire, en aucun cas cependant, l'action du gouvernement ne peut être conditionnée au bon vouloir du Parlement⁴⁸.

Le fondement du pouvoir réglementaire en matière budgétaire ne se situe donc pas dans les articles 21, 37 ou 38 de la Constitution. Il s'agit bien d'un pouvoir réglementaire spécifique au domaine budgétaire, dont le principe est posé à l'article 34, alinéa 18, de la Constitution. Les

⁴⁴ B. Ancelet, *Le budget de l'État et le Parlement sous la V^e République* ; *RD publ.*, 1998, n° 56, p. 1449. Celui affirme ainsi qu'« il s'agit d'une variété très particulière de règlements modificatifs des lois de finances, hors délégation législative ».

⁴⁵ Selon les termes de : *Cons. const.*, 27 juil. 2001, n° 2001-148 DC, cons. 5.

⁴⁶ Principalement au niveau du calendrier et des délais d'adoption des lois de finances.

⁴⁷ *Cons. const.*, 27 juil. 2001, n° 2001-148 DC, cons. 3 : « Considérant que l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de l'année précédente... que l'assentiment des lois de finances constitue un cadre privilégié pour la mise en œuvre du droit... ».

⁴⁸ Sur les procédures d'information et d'avis des commissions des finances, V. *infra*.

modalités d'exercice de ce pouvoir réglementaire étant alors fixées, conformément à la volonté des constituants, dans une loi organique. L'autonomie dont peut disposer le gouvernement dans l'exercice de ce pouvoir spécifique est toute relative. Celle-ci s'entend dans le cadre fixé par la loi organique. Il peut être des cas dans lesquels la loi organique oblige le gouvernement à intervenir (décret de répartition par exemple). Dans d'autres cas, le gouvernement peut être libre d'utiliser les instruments que lui offre la loi organique dans les conditions et seuils fixés par ladite loi. C'est ce régime spécifique du pouvoir réglementaire en matière budgétaire qu'il faut présenter et analyser maintenant.

II. — LE RÉGIME JURIDIQUE DU POUVOIR RÉGLEMENTAIRE EN MATIÈRE BUDGÉTAIRE

Le nouveau régime juridique de ce pouvoir réglementaire spécifique est fait de continuité et de changements. Certaines règles ne changent pas. On pense tout particulièrement ici aux mesures réglementaires de substitution à l'autorisation budgétaire en cas de retard dans l'adoption des lois de finances. D'autres s'adaptent simplement à la nouvelle nomenclature. C'est le cas des décrets de répartition. D'autres, enfin, sont davantage redéfinis. L'action du législateur organique étant alors guidée par la volonté d'un meilleur respect de l'autorisation budgétaire donnée par le Parlement. C'est le cas ici de l'ensemble des décrets modificateurs de l'autorisation budgétaire. Au-delà de cette dimension proprement intrinsèque du pouvoir réglementaire dans ce domaine, ce sont des éléments de nature extrinsèque qui sont nouveaux ici. Le législateur a redéfini les formes et procédures d'adoption de ces mesures réglementaires.

On rendra compte de ces différents changements en s'attachant d'abord sur le champ d'application de ce pouvoir réglementaire en matière budgétaire (A), puis sur ces modalités de mise en œuvre (B).

A. — Le nouveau champ d'application du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

L'exercice exige au préalable de rendre compte de la nouvelle nomenclature budgétaire adoptée dans la LOLF de 2001.

L'unité de spécialité que constitue le chapitre est abandonnée⁴⁹.

La nouvelle nomenclature consiste alors en la mise en place des « missions », « programmes » et « autorisations d'engagements ». Elle constitue désormais le cadre dans lequel vont être discutés et votés les crédits budgétaires. L'article 7 de la loi organique dispose ainsi que « les crédits ouverts par les lois de finances pour couvrir chacune des charges budgétaires de l'État sont regroupés par missions relevant d'un ou de plusieurs services d'un ou de plusieurs ministères. Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie... Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble d'actions cohérentes relevant d'un même ministère et auxquelles sont associés des objectifs précis, définis en fonction de l'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation »⁵⁰. Les différents politiques publiques retenues par le gouvernement constitueront ainsi la toile de fond des nouvelles lois de finances. Elles correspondent aux missions⁵¹. Les crédits relevant d'un même ministère et destinés à réaliser une mission sont alors regroupés sous la forme d'un programme⁵². Ces programmes constituent la nouvelle unité de spécialité⁵³. C'est cette spécialité que

⁴⁹ J.-P. Taugamédec, *La crise du chapitre budgétaire* ; *Rev. sc. fin.*, 1997, p. 446 et s.

⁵⁰ Cette nouvelle présentation des lois de finances constitue certainement le clé de voûte de la réforme des finances publiques. Elle traduit leur nouvelle logique fondée désormais sur le principe d'une budgétisation non plus par nature de dépenses mais orientée vers les résultats à partir d'objectifs définis.

⁵¹ Elles correspondent aux missions. Seule une initiative gouvernementale peut créer une telle mission qui peut être soit ministérielle, soit interministérielle (*L. org.*, n° 2001-692, 1^{er} août 2001, *préc.*, art. 7 ; *RD* 2 août 2001, p. 1248).

⁵² Le programme est lui-même divisé en 7 titres que sont : 1. Les dotations des pouvoirs publics ; 2. Les dépenses de personnel ; 3. Les dépenses de fonctionnement ; 4. Les charges de la dette de l'État ; 5. Les dépenses d'investissement ; 6. Les dépenses d'intervention ; 7. Les dépenses d'opérations financières (*L. org.*, n° 2001-692, 1^{er} août 2001, *préc.*, art. 8).

⁵³ Les crédits votés au niveau de ces programmes doivent être, et c'est ici la grande nouveauté, associés à « des objectifs précis », ainsi « qu'à des résultats attendus ». L'article premier de la nouvelle loi organique qui définit l'objet et les conditions d'adoption des lois de finances est formulé sur ce point : « Elles (les lois de finances) tiennent compte d'un équilibre économique défini ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elles déterminent ». La rupture avec la logique prévalant sous l'égide de 1951 est donc nette. Le législateur s'est

va pouvoir préciser, compléter ou modifier, le cas échéant, le pouvoir réglementaire.

1° Les décrets de répartition, complément de l'autorisation budgétaire

Le régime des décrets de répartition est fixé à l'article 44 de la LOLF de 2001 qui a vocation à remplacer les dispositions de l'article 43 de l'ordonnance de 1959. L'autorisation budgétaire reste dans une large mesure globale. Il revient alors au gouvernement de répartir les crédits entre les différents ministères.

La phase législative comporte donc d'abord l'autorisation des perceptions des ressources publiques (première partie de la loi de finances), puis le Parlement vote par mission le montant des crédits de ces dernières. La phase réglementaire consiste alors dans la prise de décrets par le gouvernement portant répartition par programme ou par dotation des crédits ouverts sur chaque mission⁵⁴. L'article 44 de la loi organique de 2001 a adopté cette technique des décrets de répartition à la nouvelle nomenclature. Le champ d'application de ces décrets est double. D'une façon générale, il leur appartient tout d'abord de répartir par unité de spécialité les crédits ouverts par la loi de finances⁵⁵. Plus particulièrement, ensuite, il appartient aux décrets de répartition de fixer le montant des crédits de personnel ouverts par la loi de finances au sein de chaque programme. Ce montant est intangible. Le titre de personnel, à la différence des autres titres, est en effet limitatif. Les programmes étant obligatoirement ministériels de par l'article 7 de la loi de 2001⁵⁶, les décrets de répartition désigneront en eux-mêmes les ministères bénéficiaires. Le gouvernement ne dispose toujours ici d'aucune marge de manœuvre quand il opère ces répartitions. Il est lié par la volonté parlementaire. L'article 44 de la LOLF de 2001 reconduit en effet la curiosité juridique que constituent les annexes explicatives. « Ces décrets répartissent et fixent les crédits conformément aux annexes explicatives... modifiées le cas échéant par les votes du Parlement »⁵⁷. Ces annexes explicatives sont prévues aux articles 51 et 53 de la nouvelle loi organique. Elles consistent en des fascicules joints au projet de loi de finances initiale (article 51) ou au projet de loi de finances rectificative (article 53). Précisant la répartition souhaitée des crédits par le gouvernement. C'est sur cette base que sont discutés les amendements parlementaires⁵⁸. En soi, ces annexes n'ont pas de valeur juridique en ce que ce sont les décrets de répartition qui opèrent justement les répartitions en question. Titulaire du pouvoir réglementaire, le gouvernement est cependant lié par celles-ci. Il ne dispose d'aucun pouvoir discrétionnaire. Il est lié par des annexes qui n'ont aucune valeur législative et donc *a priori* impérative.

Si la nouvelle loi organique de 2001 reconduit également les différents actes réglementaires ayant pour objet de modifier la répartition des crédits par le Parlement, le régime intrinsèque de ces derniers est en revanche modifié.

2° Le pouvoir réglementaire et les modifications budgétaires

Ce pouvoir se justifie par la quasi impossibilité pour les pouvoirs publics d'élaborer des prévisions budgétaires fixes pour l'année à venir. Il s'agit d'actes « graves » en ce qu'ils portent atteinte au contenu même de l'autorisation budgétaire. Le législateur organique tout en normalisant ces mesures s'est donc attaché à les « rationaliser ».

On peut distinguer les modifications réglementaires intra-budgétaires et extra-budgétaires.

Dans le cadre du budget voté, les prévisions de dépenses peuvent en effet être modifiées en cours d'exercice via les techniques de transferts, de virements, de reports et d'annulations de crédits.

contribuer à une plus grande rationalité et efficacité de la dépense publique en obligeant le gouvernement à définir des politiques d'actions, des objectifs et des résultats à partir desquels les crédits budgétaires seront votés. Au budget de moyens succède donc un budget de résultats. Il s'agit là d'une redéfinition des termes de l'action et de la gestion financière publique qui n'est pas sans rappeler celle du management propre au secteur privé.

⁵⁴ Ou budget annexe ou compte spécial.

⁵⁵ La notion de crédits doit s'entendre au sens large et le cas échéant englober les autorisations de découvert dont bénéficient les comptes spéciaux non dotés de crédits.

⁵⁶ L. org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, préc., art. 7, IV, al. 1^{er}.

⁵⁷ L. org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, préc., art. 44, al. 4.

⁵⁸ Les parlementaires vote les autorisations de dépenses par mission. Pour l'exercice de leur droit d'amendement, ils peuvent néanmoins faire remonter les débats au niveau des programmes et modifier, sous certaines conditions, les projets proposés par le gouvernement.

L'article 12 de la LOLF de 2001 détermine les conditions d'utilisation des procédures de transferts et de virements de crédits entre programmes. Comme dans le cadre de l'article 14 de l'ordonnance de 1959, les virements représentent une altération profonde de l'autorisation parlementaire en ce qu'ils permettent des modifications de l'objet de l'autorisation des dépenses. Les actions ainsi financées doivent cependant appartenir aux mêmes ministères. Les transferts consistent eux en une modifications moins sévère de l'autorisation parlementaire. Seul le ministère destinataire des crédits change. Le nouvel article 12 décline ensuite le nouveau statut des dépenses de personnel dans le régime des virements et transferts de crédits. Le titre des dépenses de personnel étant strictement limitatif, l'article 12 prévoit son corollaire en interdisant d'opérer tout virement ou transfert au profit du titre de dépenses de personnel d'un quelconque programme, à partir d'un de cinq autres titres prévus à l'article 5 de la loi du 1^{er} août 2001⁵⁹.

L'article 12, IV, alinéa 1^{er}, interdit ensuite tout virement ou transfert au profit de programmes non prévus en lois de finances: Une telle action aurait les mêmes conséquences budgétaires que l'utilisation par le gouvernement d'un décret d'avance. La procédure d'adoption de ce derniers étant plus complexe⁶⁰, le législateur a donc entendu strictement réserver l'ouverture de crédits non prévus par la loi de finance initiale au seul cas des décrets d'avance. Plus fondamentalement, la nouvelle loi organique est venue encadrer quantitativement le montant des virements de crédits. Ceux-ci font l'objet d'un double plafonnement: « le montant cumulé, au cours d'une même année des crédits ayant fait l'objet de virements ne peut excéder 2 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année pour chacun des programmes concernés. Ce plafonnement s'applique également aux crédits ouverts sur le titre des dépenses de personnel pour chacun des programmes concernés »⁶¹. Ce mécanisme reprend ainsi celui déjà en vigueur l'article 14 de l'ordonnance de 1959 selon lequel le montant de virements de crédits est limité quantitativement. Mais, à la différence près que ce plafond de virement est divisé par cinq (par rapport à celui en vigueur de 10 %). Ce premier plafond se dédouble alors d'un second, de même valeur (2 %) pour les virements du titre de crédits de personnel d'un programme vers le même titre de crédits de personnel d'un autre programme d'un autre ministère⁶².

L'article 15 de la LOLF définit quant à lui le régime des reports de crédits qui constituent un assouplissement du principe d'annualité. Il s'agit d'un pouvoir octroyé par le législateur à l'exécutif pour ouvrir en cours d'année des crédits supplémentaires en considération des crédits non consommés à la fin de l'année précédente. Le législateur cependant ici opère pour un système plus stricte que sous l'empire de l'ordonnance de 1959. Le IV de l'article 15 fixe d'abord une date limite pour leur adoption. La publication des arrêtés de report au *Journal officiel* doit intervenir au plus tard le 31 mars de l'année en cours. Le plafonnement du montant des crédits concernés constitue la contrainte la plus importante. La loi organique définit encore ici la destination du régime entre les dépenses de personnel et les dépenses des autres titres d'un programme. Ainsi, les crédits inscrits sur le titre des dépenses de personnel du programme bénéficiant du report peuvent être majorés dans la limite de 3 % des crédits initiaux inscrits sur le même titre d'un programme à partir duquel les crédits sont reportés. Et les crédits inscrits sur les autres titres du programme bénéficiant du report peuvent être majorés dans la limite globale de 3 % de l'ensemble des crédits initiaux inscrits sur les mêmes titres du programme à partir duquel les crédits sont reportés⁶³.

L'article 13 de la loi du 1^{er} août 2001 perpétue quant à lui l'existence des décrets d'avance, acte par lequel le gouvernement se substitue au législateur financier pour ouvrir des crédits en cours d'année. Cet possibilité lui est ouverte depuis longtemps pour faire face à des situations exceptionnelles et donc par définition imprévisibles. Le décret d'avance est donc un acte quasi législatif. Il s'agit d'une avan-

⁵⁹ En revanche, les transferts peuvent s'accompagner de modifications de plafonds d'emploi autorisés puisqu'ils permettent des transferts de crédits entre ministères différents.

⁶⁰ *Infra*.

⁶¹ L. org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, préc., art. 12.

⁶² Ces plafonnements s'appliquent aux virements réalisés au cours d'une même année et non au cours d'une même exercice budgétaire. Ces virements pourront donc plus être autorisés pour la période complémentaire. Le législateur vise en fait ici l'hypothèse d'une loi de finances rectificative intervenant au dernier moment de l'année civile.

sur la prochaine loi de finances. Une telle atteinte au principe de l'autorisation parlementaire justifie son régime juridique. Il faut en fait distinguer les cas d'« urgence simple » de ceux d'« urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national ». Ces deux notions ne sont pas faciles à distinguer, mais elles entraînent des distinctions quant au régime des décrets en question. Dans le premier cas, l'ouverture de crédits supplémentaires par le gouvernement ne doit pas affecter l'équilibre budgétaire défini par la dernière loi de finances⁶⁴. En ce sens, le montant cumulé des crédits ainsi ouverts ne peut excéder 1 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année⁶⁵. Dans le second cas, au regard de la situation, « nécessité impérieuse d'intérêt national », l'équilibre budgétaire peut être affecté si les circonstances l'exigent. Aucun plafond n'est ainsi ici imposé au gouvernement.

Au-delà de ces deux cas dans lesquels le pouvoir réglementaire complète l'autorisation budgétaire ou la modifie, il faut également rappeler que ce même pouvoir réglementaire peut se substituer à l'autorisation parlementaire même.

3° L'« autorisation réglementaire », substitut de l'autorisation parlementaire

Il est des cas en effet dans lesquels le principe de l'autorisation parlementaire est écarté au profit d'une autorisation gouvernementale et ce pour garantir l'adoption du projet de loi de finances avant le début de la nouvelle année civile.

Il faut en fait distinguer deux hypothèses selon que le retard est imputable au Gouvernement ou au Parlement.

Si le retard est imputable au Gouvernement, le Parlement n'est pas dessaisi. Les modalités de son intervention sont seulement aménagées pour garantir la continuité des services publics. Le gouvernement peut demander à l'Assemblée nationale dix jours au moins avant la date de clôture de la première session d'émettre un vote séparé sur l'ensemble de la première partie de la loi de finances de l'année. En cas d'impossibilité ou d'échec de cette première procédure, le Gouvernement peut alors 48 heures avant la clôture de la session déposer devant l'Assemblée nationale un projet de loi spéciale l'autorisant à continuer à percevoir les impôts existants jusqu'au vote de la loi de finances de l'année⁶⁶.

Les conditions d'adoption du budget par ordonnance sont quant à elles fixées par l'article 40 de la LOLF. Cet article exige toujours que le Parlement se prononce dans un délai global de 70 jours. Si ce délai n'est pas respecté, le gouvernement peut ainsi mettre en vigueur le projet de loi de finances par ordonnance. Cette règle vaut tant pour l'adoption des lois de finances initiales que rectificatives⁶⁷. L'adoption du budget par ordonnance constitue d'une certaine façon la sanction de la carence du Parlement. L'article 40 de la LOLF ne fait toujours pas allusion à la ratification parlementaire de ces ordonnances, comme elle peut exister pour les ordonnances de l'article 38 de la Constitution. Alors que la volonté clairement affichée du législateur organique était de revaloriser le rôle financier du Parlement, il aurait été peut-être opportun de prévoir une telle procédure de ratification. Tout au plus pourrait-on assister à des ratifications implicites, comme elles peuvent exister dans le cadre de l'article 38 de la Constitution⁶⁸ via l'adoption ensuite de lois de finances rectificatives et de la loi de règlement corrélatifs.

L'ensemble de ces dispositions était déjà en vigueur sous l'ordonnance de 1959 et demeurera donc applicable dans son principe sous l'empire de la loi de 2001. Cette dernière s'attache donc avant tout à redéfinir le champ d'application des décrets de répartition, de virements, de transferts et de reports de crédits dans le sens d'un plus grand respect des dispositions préalablement adoptées par le Parlement.

La redéfinition du pouvoir réglementaire en matière budgétaire ne concerne pas seulement son champ d'application mais également les formes et procédures de sa mise en œuvre.

⁶⁴ L. org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, préc. art. 13, al. 1^{er}.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Const. 4 oct. 1958, art. 47.

⁶⁷ Il n'en est pas de même pour les lois de règlement. Le législateur organique a tiré les conséquences de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui a considéré que les délais prévus pour le vote des lois de finances par le Parlement n'étaient pas applicables aux lois de règlement.

⁶⁸ Sur la ratification implicite des ordonnances de l'article 38 de la Constitution : V. Choquet, *Droit administratif général*, Montchrestien, coll. *Domat Droit public*, t. 1, 13^e éd., n° 852 ; V. Vandenberg, *L'ordonnance de l'État*, préf. de l'auteur, 1980, sur la concurrence est elle législative ou réglementaire ? ; J. P. L. 1994, L. n° 1286.

B. — Formes et procédures de la mise en œuvre du pouvoir réglementaire en matière budgétaire

D'une façon générale, l'article 56 de la LOLF rend obligatoire la publication de tous les actes réglementaires prévus au sein même de ladite loi (1^{er}). Plus particulièrement, pour chaque mesure, la loi prévoit de nouveaux mécanismes juridiques tendant à associer, dans des conditions qu'il conviendra de préciser, le Parlement à l'adoption des mesures réglementaires en question (2^o).

1^o L'obligation de publication des mesures réglementaires

L'obligation de publication posée par l'article 56 est générale : « les décrets et arrêtés prévus par la présente loi organique sont publiés au *Journal officiel* ». Sans expressément les citer, l'ensemble des mesures réglementaires étudié précédemment est donc visé. Le souhait de limiter l'obligation de publication aux actes réglementaires les plus importants⁶⁹ n'a pas été retenu⁷⁰. Aucun acte réglementaire prévu dans la loi organique ne pourra produire ses effets sans être publié. Le droit budgétaire se rapproche ici du droit commun. L'effet juridique des textes législatifs et réglementaires est en effet en principe subordonné à leur publication au *Journal officiel*.

Cette obligation de publication ne vise pas seulement les actes eux-mêmes, mais également « les rapports qui en présentent les motivations », actuellement de tels rapports ne sont que très rarement publiés au *Journal officiel*⁷¹. La publication du contenu de ces rapports vise à ce que les parlementaires et plus généralement les contribuables accèdent et comprennent la motivation des différents actes concernés. En aucun cas, la simple mention du rapport en question dans les visés de l'acte réglementaire ne pourra suffire⁷².

En cas de non publication d'un acte ou d'un rapport, c'est la justice administrative qui sera amenée à sanctionner l'action du Gouvernement dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir.

Au-delà de cette obligation de publication des actes réglementaires dans ce domaine, la nouvelle loi organique prévoit en amont même de cette adoption une association du Parlement à l'œuvre du gouvernement.

2^o L'association du Parlement à l'adoption des mesures réglementaires

Les articles 12 et 13 de la LOLF de 2001 prévoient selon de modalités différentes l'association du Parlement, plus particulièrement de la commission des finances de chaque assemblée, à l'adoption de décrets de virements et de transferts et des décrets d'avance. Ce modalités sont beaucoup plus contraignantes pour les décrets d'avance et varient en fait selon les atteintes portées à l'autorisation délivrée par le Parlement.

L'article 12, III, prévoit ainsi que les virements et transferts sont effectués par décret après information des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et des autres commissions concernées. La procédure retenue ici est donc relativement souple. S'agit d'une simple information des commissions compétentes. Aucun avis n'est requis et aucun délai de transmission de l'acte réglementaire en question n'est prévu avant sa publication. Cette procédure doit être rattachée à la mission générale de contrôle budgétaire qui revient classiquement au Parlement dans ce domaine⁷³. L'article 12 de la loi organique prévoit d'ailleurs parallèlement que l'utilisation des crédits vités ou transférés donne lieu à l'établissement d'un compte rendu spécial inséré dans le projet de loi de règlement et plus particulièrement dans le rapport annuel de performance détaillé par programme⁷⁴.

Le deuxième alinéa de l'article 13 prévoit quant à lui que les commissions des finances des deux assemblées doivent donner leur avis sur tout projet de décret d'avance en cas d'urgence simple préalablement à leur signature et ce dans un délai de sept jours à compter de notification qui leur a été faite dudit projet. La procédure est donc à

⁶⁹ Cas d'ouvertures, d'annulations et de virements de crédits.

⁷⁰ Cf. Sénat CR, 11 juin 2001, p. 3023.

⁷¹ Principalement pour les ordonnances.

⁷² Seuls les rapports portant sur des sujets à caractère secret pourront ne pas être publiés, c'est-à-dire des sujets relatifs « à la défense nationale, à la sécurité intérieure ou extérieure de l'État ou aux affaires étrangères » (L. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, art. 50).

⁷³ A. Mollat, *La compétence financière du Parlement de la V^e République*, Rev. sc. adm., 1961, p. 72, n° 1.

⁷⁴ L. org. n° 2001-692, 1^{er} août 2001, art. 12, III.

70

18

plus contraignante que celle des virements et des transferts. L'adoption des décrets d'avance est soumise à la délivrance de l'avis des commissions des finances. En tout état de cause, l'action réglementaire du gouvernement ne doit pas être exagérément entravée. L'association du Parlement dans ce domaine est ainsi strictement contingente. D'une part, il s'agit d'un avis simple et non d'un avis conforme. Le gouvernement n'est pas lié par la lecture des avis des Commissions des finances. D'autre part, ces commissions disposeront d'un délai de 7 jours pour se prononcer. À l'expiration de ce délai, le Gouvernement peut adopter les mesures réglementaires en question sans l'avis préalable des commissions.

En revanche, la procédure retenue en cas de décret d'avance face à une situation urgente et de nécessité impérieuse d'intérêt national est plus surprenante. L'attribution de la compétence financière du Parlement est beaucoup plus flagrante, l'équilibre économique et financier qu'il a voté peut être remis en cause et aucun plafond des montants de crédits en question n'a été retenu. Pourtant l'article 13 ne retient ici qu'une procédure d'information simple des commissions des finances. Le législateur organique a sans doute été influencé par l'avis du Conseil d'Etat qui a estimé que la consultation des assemblées était possible « dans la mesure où cette procédure de consultation serait compatible avec l'urgence qui justifie dans la plupart des cas l'octroi de ces compétences au Gouvernement »⁷⁵. Rien ne s'opposait cependant à

⁷⁵ C.E. avis 21 déc. 2000, n° 365546, relatif à la réforme de la loi organique relative aux lois de finances.

retenir dans une formule souple l'avis des commissions des finances ce d'autant plus que l'attente à la compétence du Parlement est beaucoup plus caractérisée.

Quoi qu'il en soit, l'implication du Parlement dans la procédure d'adoption de mesures réglementaires est assez originale en droit français et devrait être mise en avant. Il s'agit ici d'une illustration plus des formes juridiques diverses que peut prendre la volonté parlementaire. Le Gouvernement intervient par décret en matière budgétaire, un domaine où théoriquement le parlement est souverain. Dans ce champ d'intervention du pouvoir réglementaire ainsi consacré, le droit prévoit ensuite l'association du Parlement à l'adoption des mesures en question. La clé de lecture de cette alchimie juridique trouve dans la notion de « réserves » prévue à l'article 34, alinéa 18 la Constitution et explicitée dans notre première partie. Les fondements et le régime du pouvoir réglementaire en matière budgétaire renvoient l'un à l'autre. Le gouvernement intervient dans un domaine où le Parlement est théoriquement compétent. À un moment où la volonté législative a été clairement de réaffirmer et renforcer les prérogatives du Parlement dans cette matière, le législateur organique s'est appuyé sur cette notion restrictive de « réserves » pour encadrer ce pouvoir réglementaire. Sur le fond, l'action du gouvernement est quantitativement limitée. Sur la forme, tout acte doit être obligatoirement publié. Le Parlement dispose d'un droit de regard sur l'action du Gouvernement. L'équilibre institutionnel entre Gouvernement et Parlement n'a pas modifié par la réforme de 2001. Néanmoins dans ce cadre, le législateur organique a réussi un peu à étendre les prérogatives du Parlement.

La rénovation du contrôle de la dépense publique

L'organisation et la répartition des tâches entre ordonnateur et comptable dans la procédure de la dépense publique

La procédure de la dépense publique confie à l'ordonnateur et au comptable des fonctions distinctes

La procédure de la dépense publique s'articule en quatre phases principales qui relèvent successivement de l'ordonnateur et du comptable.

L'ordonnateur, chargé de l'exécution du budget adopté par l'organe délibérant, passe une commande (phase de l'engagement), reçoit les marchandises et vérifie la facture correspondante (phase de la liquidation qui consiste à s'assurer que le service est fait et à vérifier le montant de la dette correspondante), puis mandate la dépense, c'est-à-dire donne l'ordre de payer au comptable public (phase du mandatement).

Le comptable contrôle, avant de comptabiliser, l'ordre de payer, en s'assurant principalement que les crédits sont disponibles, que les pièces comptables justifient la dépense, que cette dernière est bien liquidée et imputée comptablement, ainsi que le paiement demandé bénéficie au véritable créancier (phase de paiement).

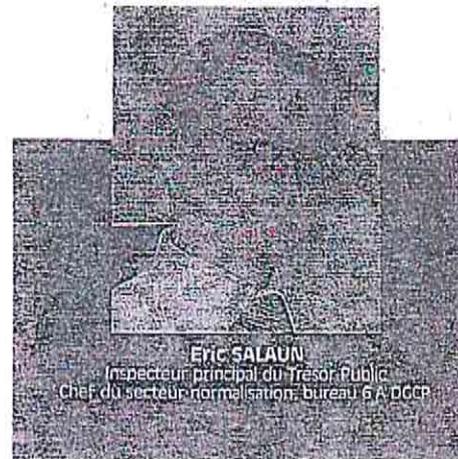
Il ne s'agit en aucune manière d'un contrôle en opportunité de la dépense, mais de contrôles de régularité, dits de payeur et de caissier, indissociables de la fonction comptable, prévus par le règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

La séparation des ordonnateurs et des comptables assure l'efficacité et la sécurité de la procédure

La séparation entre l'ordonnateur et le comptable n'est que la reconnaissance de la nécessité, pour des raisons d'efficacité et de sécurité, de confier à des agents spécialisés et distincts des tâches complexes. Comme dans toute organisation importante, il s'agit pour la sphère publique de l'application de la division du travail et la maîtrise des risques.

La séparation des fonctions assure par ailleurs au comptable sa nécessaire indépendance dans l'exercice de ses contrôles, destinés à garantir la sincérité et la fidélité des comptes dont il a la charge, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire. Enfin, le dispositif permet également de mutualiser les moyens et les compétences dans un réseau de comptables spécialisés.

Ce dispositif de contrôle de la dépense publique fondé en 1822, pour faire face à des désordres financiers importants, n'est pas contesté dans son principe, mais doit évoluer dans ses modalités pour s'adapter à un environnement qui a profondément évolué et devenir un levier de la modernisation de la gestion publique.



L'évolution des modalités de contrôle de la dépense publique est un enjeu de la modernisation de la gestion publique

Le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial permettent de répondre aux attentes d'une gestion publique plus performante

Des contrôles plus efficaces

► Des formules de contrôles recentrées sur les principaux risques et enjeux

Le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial ont pour objectif commun de mettre en place un dispositif de contrôles modulés et proportionnés aux risques et aux enjeux des dépenses publiques.

Il s'agit d'alléger les contrôles sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus faibles, pour les recentrer sur les dépenses les plus risquées et aux enjeux les plus forts.

Une telle démarche ne peut que rencontrer un accueil favorable auprès des ordonnateurs soucieux du respect de la réglementation et du bon emploi des fonds publics, mais également désireux d'une plus grande efficacité.

► Des formules de contrôles auxquelles les gestionnaires sont associés

Par une analyse globale de la procédure de la dépense, les risques et les enjeux sont définis et évalués de manière concertée entre l'ordonnateur et le comptable.

Le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial reposent sur la complémentarité des contrôles dans le but de supprimer les redondances et les défaillances dans les procédures.

Des contrôles plus responsabilisants

L'exercice des contrôles actuels présente l'inconvénient majeur d'être totalement uniforme, quelles que soient les pratiques des ordonnateurs.

Dans le dispositif actuel, les contrôles du comptable interviennent avant le paiement, portent sur tous les ordres de payer et comportent les mêmes points de contrôles prévus par la réglementation.

La rénovation du contrôle de la dépense a pour objectif de diversifier les modes de contrôles pour les adapter aux pratiques des gestionnaires.

En fonction de la réalité des risques et des enjeux, les comptables publics vont proportionner les contrôles en modulant le moment du contrôle (contrôle *a priori* ou *a posteriori*), le champ du contrôle (contrôle exhaustif ou par sondage) et l'intensité des contrôles (tout ou partie des contrôles réglementaires).

L'objectif est de davantage responsabiliser l'ordonnateur en reconnaissant ses bonnes pratiques. Alors que dans le dispositif actuel aucun signal fort n'est renvoyé à l'ordonnateur quand ses pratiques sont satisfaisantes, le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial valorisent les bonnes pratiques par une modulation des contrôles.

La rénovation des modalités de contrôle de la dépense publique s'inscrit ainsi pleinement dans l'esprit de la nouvelle loi organique qui, tout en réaffirmant la nécessité d'un encadrement de l'action des gestionnaires, souhaite davantage les responsabiliser pour généraliser les bonnes pratiques.

Des procédures mieux maîtrisées, plus simples et plus fluides

► **Des procédures mieux maîtrisées**

Le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial aboutissent à fiabiliser les procédures de dépenses en maîtrisant davantage les risques. Les deux démarches permettent en effet de normaliser les procédures et d'améliorer les dispositifs de contrôle interne du gestionnaire et du comptable.

► **Des procédures plus simples**

La maîtrise et la normalisation des procédures permettent d'envisager des simplifications dans la production des pièces justificatives : le nombre et la nature des pièces peuvent être réduits ; de même, les modalités de transmission des pièces justificatives au comptable pourraient être simplifiées.

► **Des procédures plus rapides**

La réduction des délais de paiement est structurelle dans le cadre du contrôle partenarial dans la mesure où les contrôles

interviennent *a posteriori* ; pour le contrôle hiérarchisé, cette réduction des délais de paiement est attendue en raison de l'allègement des contrôles sur les dépenses sans risques et sans enjeu et de la mobilisation des moyens sur les dépenses les plus complexes.

Les démarches de contrôle hiérarchisé et partenarial sont des leviers de la modernisation de la gestion publique

La démarche du contrôle hiérarchisé

La démarche du contrôle hiérarchisé se fonde sur la réglementation en vigueur et se situe dans la continuité des pratiques actuelles.

Le comptable définit dans un plan de contrôle local la forme du contrôle adapté aux pratiques des ordonnateurs, en s'appuyant sur une méthodologie nationale. Pour les dépenses à faibles risques et enjeux, le plan arrête ainsi, un taux d'échantillonnage dans la limite maximum de 10 % (le taux est déterminé par un modèle mathématique en fonction du nombre d'irrégularités), le moment et l'intensité des contrôles.

A partir de cet échantillon représentatif, le comptable va s'assurer que les risques induits par un contrôle par sondage restent acceptables, tout en couvrant les principaux enjeux financiers.

Le contrôle hiérarchisé, s'il modifie profondément les modalités du contrôle, s'inscrit dans le prolongement des principes actuels. Il s'agit en effet toujours d'une vérification sur pièces qui nécessite un dispositif de contrôle permanent relativement lourd, même si l'introduction du contrôle par sondage génère des gains de productivité non négligeables. Sa mise en place est relativement aisée et permet rapidement de répondre aux attentes des ordonnateurs en matière de personnalisation des contrôles et d'accélération des délais de paiement.

Tableau comparatif du contrôle hiérarchisé et du contrôle partenarial

Points de comparaison		Contrôle hiérarchisé	Contrôle partenarial
Buts	Améliorer le contrôle de la dépense	Mieux contrôler les dépenses les plus sensibles en termes de risques et de leur montant	Mieux maîtriser la totalité du circuit de la dépense (Service au client)
	Améliorer l'efficacité des contrôles	Proposer les formes de contrôles aux risques et enjeux	Supprimer les contrôles du comptable redondants avec ceux de l'ordonnateur
Méthode	Nature du contrôle	Contrôle sur pièces en aval du mandatement pour identifier les irrégularités	Audi-sur-place sur la totalité de la chaîne de la dépense pour prévenir les irrégularités et agir sur les causes de risque
	Contenus des contrôles	Identifier les irrégularités et proposer des contrôles préventifs	Évaluer l'état de qualification de l'ordonnateur et identifier les absences de contrôles internes
	Modalités de mise en œuvre	Renforcer ou alléger les contrôles en fonction des pratiques de l'ordonnateur en modulant le moment (contrôle <i>a priori</i> et <i>a posteriori</i>), le champ (contrôle exhaustif ou par sondage) et éventuellement tout ou partie des contrôles	Supprimer les contrôles redondants dès que les risques sont maîtrisés par l'ordonnateur ; Maintenir un contrôle sur pièces limité pour s'assurer que la régularité est maintenue
Conséquences	Impact sur les délais de paiement	Variable selon la forme du contrôle	Important
	Possibilités de simplifications dans les procédures	Limitées	Importantes
	Responsabilisation de l'ordonnateur	Reconnaissance partielle des bonnes pratiques du gestionnaire par un personnel issu des contrôles	Reconnaissance intégrale des bonnes pratiques du gestionnaire par la suppression des contrôles

La démarche du contrôle partenarial

Alors que le contrôle hiérarchisé est un aménagement aux modalités actuelles du contrôle de la dépense, le contrôle partenarial est une approche radicalement différente.

Dans le contrôle partenarial, le comptable va intervenir en amont de la chaîne. Ce positionnement modifie sa perspective en lui permettant d'évaluer la capacité du gestionnaire à maîtriser les causes des risques pour garantir la régularité du mandatement.

L'aptitude du gestionnaire à encadrer les principaux risques est appréciée sur place, dans le cadre d'un audit de l'organisation et des procédures des services des gestionnaires.

Quand l'audit aboutit à des conclusions satisfaisantes, le comptable devra se contenter d'exercer des contrôles limités,

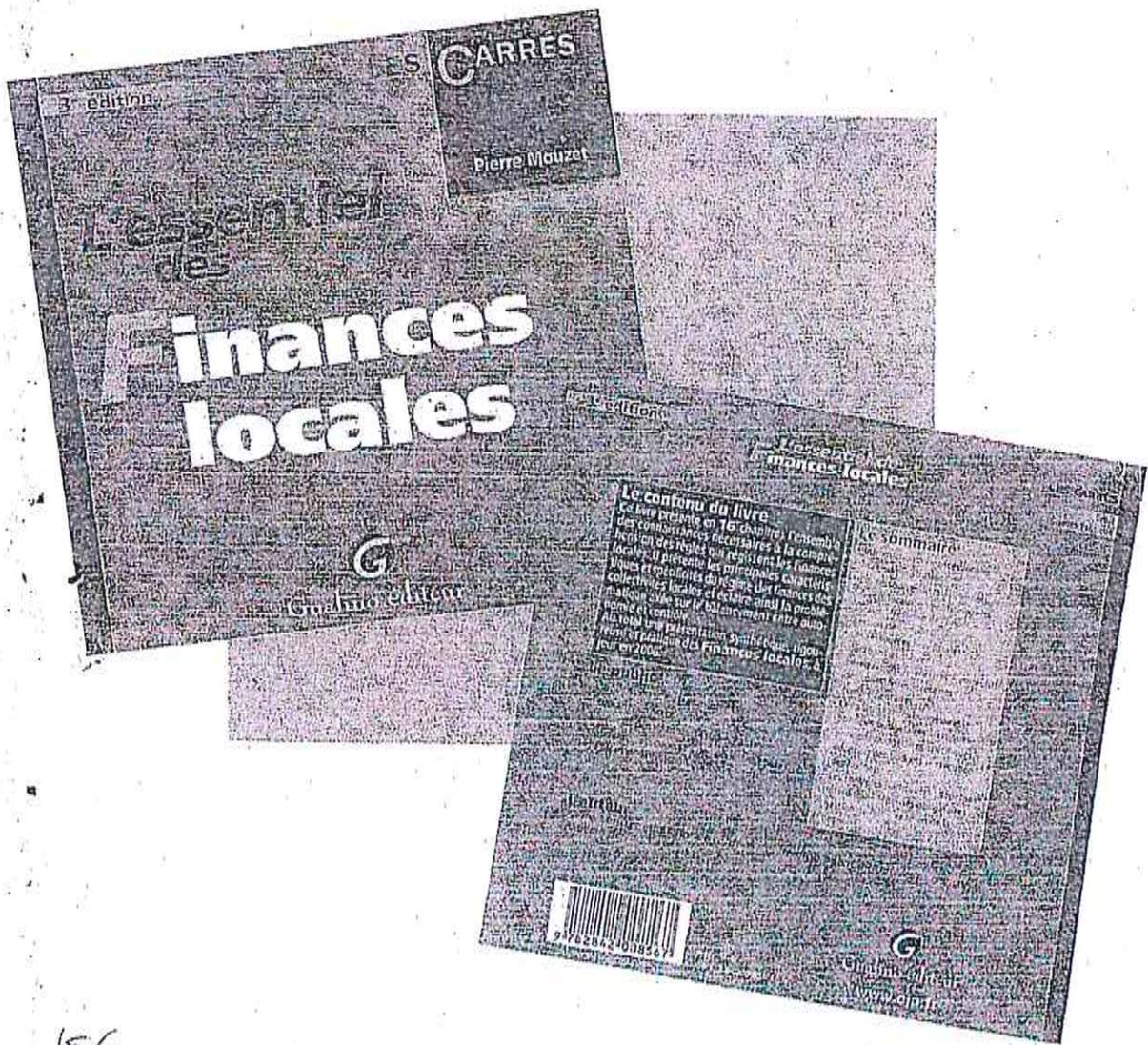
a posteriori, pour s'assurer de la pérennité des bonnes pratiques de l'ordonnateur.

L'aspect partenarial de la démarche réside dans l'accord de l'ordonnateur et du comptable pour réaliser l'audit, dans le caractère conjoint de la démarche avec l'intervention d'une équipe mixte et dans la nature symétrique de l'audit, qui couvre à la fois les opérations de l'ordonnateur et du comptable, et d'en tirer ensemble les conclusions.

Le contrôle partenarial permet de répondre à toutes les attentes des ordonnateurs, qu'il s'agisse de la reconnaissance des bonnes pratiques, de la fiabilisation des procédures, de l'accélération des paiements ou bien des simplifications dans la production des pièces justificatives.



**A l'attention des élus
et fonctionnaires territoriaux**



186

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

Cédric Guillerminet

Maître de conférences en droit public à l'Université d'Orléans, Laboratoire Collectivités publiques

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 GBCP¹, 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)².

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 »¹.

- 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 gestionnaire⁴. 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 consommation⁵ et ceux chargés de la répartition des crédits⁶. 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 crédits⁷. Les autres gestionnaires se voient donc reconnaître la qualité d'ordonnateur répartiteur de crédits⁸.

- 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'Etat, 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'agrément¹⁰. 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 »¹¹. 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 législatif¹².

- 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)¹³. Ces derniers peuvent également être désignés, par arrêté du ministre du budget, comptables assignataires des services à compétence nationale¹⁴. 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 secondaire¹⁵.

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 DGFIP¹⁶. 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 DGFIP¹⁶. 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 comptable¹⁷ 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 unique¹⁸. C'est ainsi que furent créés les services du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM)¹⁹. 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'État²⁰, comptable assignataire²¹, contrôleur budgétaire²² ou bien encore de sa participation au contrôle interne budgétaire et comptable ministériel et à son évaluation²³. 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 budget²⁴. 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 fonctions²⁵.

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* »²⁶. Il regroupe donc « *des fonctions confiées de manière séparée au gestionnaire, à l'ordonnateur, au comptable* »²⁷. 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 nécessaire²⁹.

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* »²⁹.

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 programmes³⁰.

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 budgétaire³¹ et ce même s'il était précisé qu'elle avait également pour mission de retracer « *les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitations* »³². En écho à l'article 30 LOLF, l'article 56 présente une comptabilité d'exercice devant être tenue, comme dans les entreprises, en droits constatés³³. 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 »³⁴. 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 commerciale³⁵. 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 privée³⁶. Ceci explique qu'on ne retrouve plus de trace dans le GBCP des dispositions de l'article 52 RGCP qui prévoyait que la comptabilité générale était tenue conformément à un plan comptable qui ne faisait que « s'inspire[r] » du PCG³⁷. 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 »³⁸. 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 »³⁹. 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 ordonnateurs⁴⁰. 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 obtenus⁴¹. 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 rappelle 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 caisse⁴². 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 »⁴³.

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 GBCP⁴⁴. 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 publics⁴⁵. Une suppression ensuite : celle de la disposition consacrée aux incompatibilités⁴⁶.

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 »⁴⁷. 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 obsolète⁴⁸. 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 fait⁴⁹. Le GBCP ne fait d'ailleurs plus état de la comptabilité des ordonnancements⁵⁰. Pour autant, dématérialisée, cette étape existe toujours bel et bien⁵¹. Si auparavant, il était présenté comme un « acte administratif »⁵², 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 relever⁵². 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 phase⁵³.

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* »⁵⁴ 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* »⁵⁵. 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 crédits⁵⁷.

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 suggérée⁵⁸. 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* »⁵⁹.

Si certaines dépenses peuvent toujours, eu égard à leur nature ou à leur montant, être payées par le comptable avant ou sans ordonnancement préalable⁶⁰, 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 personnel⁶¹,

des dépenses de pension ou de rente à caractère viager servies par l'État ⁶² et des dépenses s'appuyant sur des crédits évaluatifs ⁶³. 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 ⁶⁴, un certain nombre de différences sont toutefois à noter ⁶⁵.

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* » ⁶⁶ 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 ⁶⁷.

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

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 ⁶⁹. Ce document, qui n'est pas sans rappeler le document annuel de programmation budgétaire initiale ⁷⁰, 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^e 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 ⁷¹. 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 ⁷². 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 ⁷³. Comme le prévoyait le décret de 2005, il doit également émettre un avis préalable sur le caractère soutenable des BOP ⁷⁴. Le GBCP prévoit cependant que le gestionnaire pourra utiliser les crédits du BOP avant que le contrôleur ait rendu son avis ⁷⁵. Il devra aussi donner son avis sur la programmation qui constitue l'innovation principale du GBCP en matière de pluriannualité ⁷⁶.

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 correspondant⁷⁷. 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 ordonnancements⁷⁸. 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 avis⁷⁹. 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 contrôle⁸⁰. C'est la raison pour laquelle celui-ci fait l'objet d'une évaluation annuelle par le CBCM⁸¹. 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 renforcé⁸², 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'ordonnateur⁸³. 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 vrai⁸⁴.

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* »⁸⁵. 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* »⁸⁶ est aujourd'hui effectué « *au regard des règles relatives à la spécialité des crédits* »⁸⁷ et, pour la mise en œuvre du contrôle de la disponibilité des crédits, « *la disponibilité s'apprécie au niveau de l'unité opérationnelle* »⁸⁸. Si le GBCP adapte la procédure de droit privé du paiement de l'indu⁸⁹, 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* »⁹⁰ 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* »⁹¹. 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 1963⁹².

Autrefois éparpillées⁹³, ont été rassemblées en un seul article les dispositions relatives à la suspension par le comptable du paiement et celles relatives à la réquisition⁹⁴. 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* »⁹⁵, 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 créance⁹⁶. 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 évolué⁹⁷.

La possibilité pour les comptables publics de charger, pour leur compte, des régisseurs des opérations d'encaissement ou de paiement est renouvelée⁹⁸. 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 décret⁹⁹.

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* »¹⁰⁰, 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* »¹⁰¹.

- 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* »¹⁰² en s'assurant « *notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* »¹⁰³. Le GBCP confirme que c'est par le biais d'un dispositif de contrôle interne comptable qu'il devra assurer cette mission¹⁰⁴. Ce contrôle est réalisé « *sans préjudice des compétences de l'ordonnateur* »¹⁰⁵. En effet, dans le cadre d'une fonction comptable partagée, ce dernier doit lui aussi s'assurer de la qualité de ses opérations¹⁰⁶. Il lui est donc fait obligation de mettre en place, au sein de ses services, un dispositif de contrôle interne comptable¹⁰⁷ et de contrôle interne budgétaire¹⁰⁸. 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 critères¹⁰⁹. Ils prennent la forme d'audits internes dont la programmation est arrêtée par un comité ministériel d'audit interne¹¹⁰. 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 budgétaire¹¹¹. 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, « *dépoussiérer* » les procédures d'exécution des dépenses et des recettes publiques. Le GBCP, navigant « *entre continuité et modernité* »¹¹², 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 ordonnateurs¹¹³, 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* »¹¹⁴. Cette rédaction démontre bien que le pouvoir réglementaire reste, lui aussi, en attente d'une intervention prochaine et rapide du législateur sur la question.



4

DROIT ADMINISTRATIF ET FINANCES PUBLIQUES

RUBRIQUE sous la direction de :
Martin COLLET, professeur à l'Université Paris-Saclay (Paris XII)

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 Paris-Saclay (Paris XII)

L'ESSENTIEL

L'adoption de la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 rendait indispensable la révision du Règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) du 29 décembre 1962, afin d'uniformiser le contenu aux nouveaux cadres du droit budgétaire public. C'est à cet égard que se concentre 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. Essentiellement, il s'inscrit dans une perspective de respect des engagements européens et de « soutenabilité » des finances publiques, au point possible de substituer à l'objectif prioritaire de performance de l'action publique, 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 de Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG) ¹, les marges de manœuvre dont dispose la France pour définir sa politique budgétaire se sont considérablement réduites ². Surtout, de nouveaux mécanismes de sanction pourraient 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 lors du cycle de l'établissement 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 ³ marque à priori un tournant.

Dépassé d'emblée ce décret – attendu depuis des années par les gestionnaires et les comptables publics – n'a rien de révolutionnaire. Comme le précise solemnellement la notice accompagnant sa publication au *Journal officiel*, il « réorganise et actualise l'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 adoption par le nouveau décret, constituait le texte de base en la matière. Subséquentement, le décret du 7 novembre 2012 incorpore les règles relatives au contentieux budgétaire, issues du décret du 27 janvier 2005 ⁴, et fait également office de « droit

¹ (1) L'UEU a été créée le 2 mars 2012 et modifiée à la suite de la loi n° 2011-1121 du 21 oct. 2012 autorisant la ratification de l'accord de stabilité, de croissance et de gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (UEU) signé le 2 mars 2012. (2) Selon le Comité économique des régions, le 21 oct. 2012, l'UEU n'a pas encore été ratifiée par tous les États membres de l'Union européenne. (3) L'UEU a été créée le 2 mars 2012 et modifiée à la suite de la loi n° 2011-1121 du 21 oct. 2012 autorisant la ratification de l'accord de stabilité, de croissance et de gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (UEU) signé le 2 mars 2012.

² (2) L'UEU a été créée le 2 mars 2012 et modifiée à la suite de la loi n° 2011-1121 du 21 oct. 2012 autorisant la ratification de l'accord de stabilité, de croissance et de gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (UEU) signé le 2 mars 2012. (3) L'UEU a été créée le 2 mars 2012 et modifiée à la suite de la loi n° 2011-1121 du 21 oct. 2012 autorisant la ratification de l'accord de stabilité, de croissance et de gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (UEU) signé le 2 mars 2012.

BIBLIOTHÈQUE

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

BIBLIOTHÈQUE Droit administratif et finances publiques

ajèlement, la pertinence de la programmation budgétaire continue par les responsables de programmes de chaque ministère avec, notamment, un objectif évoqué à la dernière ligne de l'article 1^{er} 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 de la programmation est « d'appuyer la croissance soutenable de la programmation et de la gestion en cours, au regard des autorisations budgétaires » : le décret énonce ensuite les missions particulières de contrôle, selon 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 première.

Le développement du contrôle interne.
Enfin, dans le prolongement des certitudes énoncées par les comités 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. Concrètement, il s'agit d'identifier les risques comptables les plus « fragiles », c'est-à-dire celles dont la survenue a le plus d'impact sur le résultat. Ensuite, un travail d'identification de ces dispositifs d'identification des risques sera que la pertinence des réponses qui y sont apportées, comme l'indiquent jusqu'à présent un décret du 28 juin 2011.

Ces opérations, qui représentent un travail important de la part des gestionnaires et des comptables, restent encore conduites de manière isolée dans les différents ministères, comme l'avait relevé la Cour des comptes en 2012. C'est dit, en conclusion, avec Alain Girard Cohen, que la question des comités et de l'audit interne en matière comptable reste assez secondaire : les risques les plus graves que court la gestion publique sont toujours plus à rechercher du côté des possibles dérapages de coûts ancrés à certains projets, en encore du défaut d'unité réelle de certaines dépenses, que du côté d'une éventuelle défaillance du système comptable, qui ne remèdierait pas parfaitement compte des épandages effectués.

La comptabilisation des dépenses

Duques la réforme de 2008, l'article 47-2 de la Constitution affirme, sur un mode quelque peu incertain, que « Les comptes des administrations publiques sont régularisés et sincères. Ils documentent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur

(59) Sur ces questions, A. G. Girard, Les responsabilités ministérielles en matière de gestion budgétaire et comptable, *Revue des finances publiques* 2012, p. 12. Il faut noter que le décret de 2012 n'est pas intervenu en France interne des administrations.
(60) Décret n° 2011-172, 28 juin 2011 relatif à l'audit interne des administrations.
(61) Cour des comptes, Certification des comptes de l'État, octobre 2011, par 2012, p. 21.
(62) M. G. Girard, *op. cit.*
(63) Les comités budgétaires et comptables ministériels, 28 juin 2011, de modification des procédures de gestion budgétaire et comptable.

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 : « et rappelle-t-elle, 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'État doit, de son côté, tenir également une « comptabilité d'analyse des coûts des activités 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 pratiques traditionnelles. En particulier, il indique que la comptabilité générale « retracer 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 faits et opérations ». Cette comptabilité doit en « droits constatés » reproduire, dans la mesure du possible, les règles applicables aux entreprises.

Enfin, le décret définit la comptabilité analytique comme « la mesure de l'évolution d'une année sur l'autre ». La comptabilité budgétaire a, quant à elle, seulement vocation à retracer la mise en œuvre de l'autorisation budgétaire, à travers l'évolution quantitative 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, effectivement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes » afin de permettre « le rapprochement entre ces moyens et les résultats obtenus ». Autrement dit, il s'agit d'apprecier le coût des politiques publiques engagées par l'État 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. 23 : « La comptabilité publique est un système d'organisation de l'ensemble des opérations de la gestion budgétaire, comptable et financière des administrations publiques, des collectivités territoriales et des établissements publics de l'État ». Le décret de 2012 définit les différents types de comptabilité : « La comptabilité générale est celle qui retracer l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat ». « La comptabilité analytique est celle qui mesure l'évolution d'une année sur l'autre ». « La comptabilité budgétaire a, quant à elle, seulement vocation à retracer la mise en œuvre de l'autorisation budgétaire, à travers l'évolution quantitative 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, effectivement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes » afin de permettre « le rapprochement entre ces moyens et les résultats obtenus ». Autrement dit, il s'agit d'apprecier le coût des politiques publiques engagées par l'État afin, en amont, de justifier auprès du Parlement les demandes de crédit puis, en aval, de rendre compte du niveau de performance des services.

(45) Décret, art. 24.

(46) Il s'agit de retracer des faits et des opérations qui ont une valeur de dette ou un impact en une dette.

(47) Il s'agit de retracer des faits et des opérations qui ont une valeur de dette ou un impact en une dette.

(48) Il s'agit de retracer des faits et des opérations qui ont une valeur de dette ou un impact en une dette.

La Cour des comptes estime toutefois cette analyse des coûts, prévue par la LOLF, « insuffisante pour être utile aux gestionnaires » : elle appelle de ses vœux la mise en place d'une véritable comptabilité analytique. Le décret de 2012 encadre bien la mise en œuvre de cette comptabilité analytique. Le décret de 2012 encadre bien la mise en œuvre de cette comptabilité analytique. Le décret de 2012 encadre bien la mise en œuvre de cette comptabilité analytique.

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. Manifestement, chaque fois que l'on a tenté de faire un bon 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. Manifestement, chaque fois que l'on a tenté de faire un bon 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. Manifestement, chaque fois que l'on a tenté de faire un bon de chemin à accomplir.

(49) Pour les comptes, c'est-à-dire les systèmes d'information financière de l'État, voir le décret n° 2011-172, art. 21.

(50) Décret, art. 25.

(51) Décret, art. 26.

(52) Décret, art. 27.

(53) Décret, art. 28.

Le pas de plus vers la responsabilité pour faute du comptable ou comment tout changer en préservant l'essentiel

Issu de Revue française de finances publiques - 01/02/2013 - n° 121 - page 233
ID : RFFP20130201233

Auteur(s):

- Stéphane THÉBAULT

Passée quelque peu inaperçue sur ce point, la dernière loi de finances rectificative pour l'année 2011 a pourtant fondamentalement bouleversé le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

On le sait, ce régime de responsabilité exorbitant du droit commun n'aura, ces dernières années, jamais cessé de faire couler beaucoup d'encre. Il attire notamment les critiques sur un élément singulier qu'est la possibilité du ministre chargé du budget d'accorder une remise gracieuse au comptable public condamné à débet. Nous n'y reviendrons pas.

Nul besoin non plus de s'étendre longuement sur le fait que le législateur a été saisi à de nombreuses reprises ces dernières années] de la réforme de l'article 60 de la loi de finances pour 1963² qui fixe, aujourd'hui encore, le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. Ainsi, la procédure de jugement des comptes avait été sensiblement modifiée par la loi du 28 octobre 2008³, supprimant notamment la règle du double arrêt, la saisine d'office du juge, ou instaurant officiellement l'audience publique. Si la question des responsabilités en matière financière avait été soulevée dès la mise en œuvre de la LOLF, il avait fallu attendre le projet de loi portant réforme des juridictions financières adopté en conseil des ministres le 28 octobre 2009 pour que la question des responsabilités soit de nouveau débattue. Rappelons néanmoins que projet de loi initié par le Président Philippe Séguin ne portait pas atteinte à la responsabilité personnelle et personnelle des comptables. Mais sur le fond, il aurait beaucoup transformé le paysage de la responsabilité, y compris pour ces derniers⁴. Après la disparition du premier Président, les parlementaires saisis de ce texte avaient cependant introduit des amendements en ce sens, désireux de mettre un terme à ce que certains considèrent comme une forme de justice d'exception ou de vestige de justice retenue et de théorie du ministre juge. D'autres éléments, touchant directement à la réforme des juridictions financières ou plus circonstanciés, avaient toutefois poussé à l'abandon de ce projet. Malgré tout, le Parlement s'était saisi de la question et il ne pouvait en rester là.

Il ne s'agit pas du « grand soir de la responsabilité financière », ni même d'une atteinte au statut de comptable public, mais l'article 90 de la loi de finances rectificative pour 2011 change profondément la donne, pour les comptables comme pour le juge. En effet, sans remettre en cause le principe même de la responsabilité personnelle et pécuniaire, confirmée d'ailleurs dans ce texte comme une responsabilité complémentaire et spécifique, cette réformette contient, en un article de quelques dizaines de lignes, l'aboutissement de plusieurs années d'atermoiements et la fin d'une tradition séculaire selon laquelle le juge des comptes juge les comptes et non le comptable. En effet, depuis le 1^{er} juillet 2012, les procédures d'examen et de jugement des comptes d'un comptable public pourront non seulement conduire le juge à différencier le débet avec ou sans préjudice, à apprécier les circonstances de l'espèce pour fixer et moduler le débet qui pourra être prononcé à l'encontre dudit comptable mais, de surcroît, le ministre verra même, selon les cas, sa possibilité de remise gracieuse limitée ou tout simplement réduite à néant.

À n'en pas douter, il s'agit là d'un pas de plus vers l'appréciation d'une faute du comptable⁵.

On peut le présumer, tout l'enjeu de ce texte était de fonder un nouveau régime permettant de laisser subsister le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables (I) tout en effaçant au mieux l'élément le plus critiqué, à savoir la liberté de la remise gracieuse. Il s'agit donc désormais d'un « vrai » régime de responsabilité, fondé sur l'existence d'un préjudice et de manière insidieuse sur l'appréciation d'une faute. Sans pour autant totalement disparaître, la remise gracieuse est placée sous condition et, à l'inverse, le juge trouve une plus grande liberté dans la fixation du montant du débet (II). Ce nouvel article 60 de la loi de 1963 laisse donc paraître une sorte de régime hybride de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

I. – LA SUBSISTANCE DU PRINCIPE DE LA RESPONSABILITÉ PERSONNELLE ET PÉCUNIAIRE

La responsabilité personnelle et pécuniaire est, en tant que telle, confirmée par cet article (1) mais désormais assise sur la distinction d'un manquement du comptable entraînant, ou non, un préjudice financier (2).

1. La sauvegarde de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable

Confirmé en quelques mots, le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable reste entier. Il continue en ce sens d'être affirmé au premier alinéa du I de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 ainsi modifié.

D'ailleurs, le législateur n'en remet pas non plus en cause l'étendue. En effet, le comptable reste personnellement et pécuniairement responsable du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et des valeurs (...), du maniement des fonds, du mouvement des comptes, ainsi que des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine.

Gageons que le tout prochain décret relatif aux règles de la comptabilité publique saura également, de manière non innocente mais superfétatoire en rappeler le principe, en poser les limites tout en précisant les tenants et aboutissants de ces contrôles.

Néanmoins, confirmant ainsi l'État du droit ou désireux de souligner la singularité de ce régime de responsabilité exorbitant du droit commun, le législateur n'en manque pas moins de rappeler au préalable que cette responsabilité n'empêche pas l'application des autres régimes de responsabilité qui peuvent éventuellement incomber aux comptables en leur qualité d'agent public⁶. Autrement dit, la responsabilité personnelle est propre au comptable mais n'en est pas pour autant exclusive⁷.

2. L'appréciation, par le juge, du préjudice financier causé par le manquement du comptable

L'article 90 de la loi de 2011 procède à la réécriture du VI de l'article 60. Les autorités pouvant engager la responsabilité du comptable restent le juge, le ministre du budget ou le ministre auprès duquel il est placé. Mais les deux alinéas suivants reposent sur la distinction innovante d'un débet avec ou sans préjudice : « *Lorsque le manquement du comptable aux obligations (...) n'a causé de préjudice financier à l'organisme public concerné* » ; et à l'inverse, « *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 rétribuer un commis d'office pour produire les comptes (...)* ».

Cette distinction reposant sur le juge des comptes aura pour conséquence de déterminer le régime juridique et le montant du débet qui pourra ou devra être imposé au comptable et éventuellement laissé à charge.

On soulignera ici que le législateur rompt avec la tradition juridique selon laquelle le juge des comptes apprécie objectivement la régularité du compte et de ses opérations et fixe le montant du débet en fonction du montant des opérations rejetées et/ou des erreurs d'écritures comptables relevées. C'était bien ici l'une des premières critiques qui étaient portées à l'encontre de cette responsabilité, comme le soulignent les rapporteurs de l'amendement à la commission des finances de l'Assemblée nationale⁸. D'autant plus que le montant des débet en cause justifiait et forçait, dans une certaine mesure, le ministre chargé du budget à accorder, dans la plus grande totalité des cas, une remise gracieuse.

Cette innovation a pour objet, tout en préservant le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire, de fonder une différence entre les manquements des comptables, d'en distinguer deux cas et deux régimes juridiques différents quant au montant du débet d'une part et quant à la remise gracieuse d'autre part.

II. – LIBERTÉ DU JUGE DES COMPTES ET REMISE GRACIEUSE SOUS CONDITION

Deux situations peuvent être constatées. Selon les cas, elles interdisent ou encadrent le pouvoir de remise gracieuse du ministre chargé du budget et en restreignent le champ d'exercice (2) tout en laissant, à l'inverse, au juge des comptes la possibilité de moduler le montant du débet en fonction de l'appréciation *in concreto* des circonstances de l'espèce ayant conduit au manquement du comptable (1).

1. Le juge des comptes, juge des comptes et du comptable

Le deuxième alinéa du VI de l'article 60 fonde le premier cas de figure. Si le manquement du comptable public n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme dont le comptable était chargé, la remise gracieuse dont bénéficiait jusqu'alors le ministre disparaît purement et simplement⁹. Autrement dit, et aussi curieux que cela puisse paraître, ce qui justifiait la remise gracieuse (le débet) subsiste alors, sans sa principale soupape de sécurité pour le comptable.

Or, c'est ici que le rôle du juge des comptes change fondamentalement car le législateur l'invite désormais à « *tenir compte des circonstances de l'espèce* ». Le juge, qui jusqu'ici se bornait à constater et, par là même, à juger objectivement des comptes du comptable, peut désormais apprécier concrètement les conditions dans lesquelles l'irrégularité de la dépense s'est produite, les circonstances expliquant le manque de diligences du comptable dans le recouvrement des recettes ou les éléments ayant favorisé

une erreur comptable. Il s'agit là d'une totale rupture avec le régime de responsabilité précédent qui interdisait au juge des comptes, sauf reconnaissance d'un cas de force majeure, de prendre en considération les faits ayant conduit et même justifié une irrégularité. Ainsi, le Conseil d'État s'inscrivait en 2007¹⁰ dans une jurisprudence bien établie¹¹, considérant en l'espèce que la Cour des comptes qui avait écarté la responsabilité d'un comptable public ayant payé une dépense sur la base d'un faux en écriture alors que le jugement déclaratif de faux était intervenu postérieurement au paiement avait entaché son arrêt d'une erreur de droit.

On imagine sans peine qu'une grande partie des débet sera prononcée sur la base d'un manquement sans préjudice. Aussi, on ne peut que se féliciter doublement d'une telle avancée.

D'une part, le comptable public ne verra plus sa responsabilité engagée sur un seul constat matériel, l'erreur du compte, mais également sur le fondement d'une réalité circonstancielle. Aussi c'est tout l'environnement du comptable qui pourra être pris en compte et notamment la réalité de la gestion d'un poste comptable, de l'exécution financière d'une collectivité, d'un établissement public ou d'une administration d'État. C'est aussi la réalité d'un contrôle des dépenses qui n'est plus systématique et exhaustif qui est consacrée. Par ailleurs, la procédure orale et contradictoire devant le juge des comptes prendra également un sens, le comptable n'ayant plus à justifier ou expliquer devant le juge ce qui, jusqu'à présent et quoi qu'il en soit, importait peu de l'être puisque celui-ci ne pouvait en tenir compte.

D'autre part, le juge des comptes trouvera ici un sens à sa fonction juridictionnelle. Non seulement il recouvre une liberté d'appréciation quant à l'existence ou non d'un préjudice financier et quant aux circonstances ayant conduit à l'irrégularité sanctionnée. Mais au surplus, et c'est ici une innovation supplémentaire, le juge trouvera en ce cas une liberté dans la fixation du montant du débet. Décorrélé du montant des opérations remises en cause, le débet sera en effet plafonné en fonction du niveau des garanties apportées par le comptable, c'est-à-dire en fonction du classement du poste comptable. Ce plafond sera fixé par la voie réglementaire.

On retrouve ici les caractéristiques essentielles de la responsabilité civile ou pénale, à savoir l'existence d'un préjudice, la reconnaissance d'une faute et la liberté du juge dans la fixation du montant de l'amende en fonction d'un maximum.

2. Un droit à remise gracieuse sous condition

Si dans le premier cas la possibilité d'une remise gracieuse est tout simplement supprimée, il n'en va pas de même dans le second cas où le comptable public voit sa responsabilité engagée sur le fondement d'un manquement ayant causé un préjudice financier. On en revient ici au régime traditionnel du jugement des comptes.

En ce cas, le juge des comptes n'a pas à prendre en considération les circonstances de l'espèce et reste, en principe, astreint à un jugement purement objectif des comptes. Le ministre retrouve ici, mais seulement partiellement, la possibilité d'accorder une remise gracieuse au comptable à l'encontre duquel sera prononcé le débet. En effet, la remise gracieuse ne peut être totale, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une partie du débet, à savoir une somme au moins égale au double du plafond fixé par voie réglementaire en fonction du classement du poste comptable.

Toutefois, le pouvoir du juge des comptes n'est pas totalement restreint à une appréciation objective des comptes du comptable. En effet, la remise gracieuse peut néanmoins être totale dans deux cas. Le premier concerne le cas des dépenses irrégulièrement payées dans le cadre d'un contrôle partenarial ou allégé. En effet, le juge pourra préalablement apprécier si le comptable a respecté les règles du contrôle sélectif des dépenses. Si c'est le cas, l'irrégularité deviendra en quelque sorte « excusée » par les règles de procédure suivies par le comptable et l'État pourra donc, à travers la remise gracieuse, prendre à sa charge le préjudice financier. Il s'agit donc d'accepter qu'un contrôle sélectif n'est par définition pas systématique, et peut, par essence, conduire à payer des dépenses irrégulières. Le législateur aura enfin pris la mesure de la transformation des contrôles du comptable que le nouveau décret sur la comptabilité publique ne manquera pas, non plus, de prévoir.

Le second cas dans lequel le ministre retrouve sa capacité à accorder une totale remise gracieuse au comptable réside dans le décès du comptable avant sa condamnation à débet avec préjudice. Le législateur aura ici pris la mesure de l'absurdité, hormis le défaut de probité, consistant à laisser aux familles endeuillées le soin de régler, sur leur succession, une partie d'un débet.

Sans pour autant constituer la réforme des responsabilités en matière financière attendue par une partie de la doctrine, cette disposition législative ouvre au juge financier de nouvelles perspectives en matière de jugement des comptes. Elle offre aux comptables publics un régime de responsabilité plus proche des réalités budgétaires et comptables auxquelles ils sont confrontés. En outre, il semblait jusque-là peu évident de trouver une issue législative satisfaisante sur ce point. Il paraissait en effet difficile de supprimer purement et simplement la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou de remettre en cause, seulement, la remise gracieuse du ministre. Cette réforme aura au moins le mérite de trouver un équilibre subtil entre le changement de fond et la préservation de l'essentiel. L'apport y est incontestable. La distinction des débet avec ou sans préjudice devrait laisser entrevoir d'une part les conséquences financières réelles des manquements aux contrôles des dépenses opérés par les comptables. D'autre part, elle confère un sens et une portée significative au contrôle du juge dont la fonction ne sera plus totalement annihilée par une remise gracieuse quasi automatique et totale. Enfin, le régime de responsabilité des comptables publics est dorénavant plus en adéquation avec la réalité de leur fonction.

On s'interrogera néanmoins sur la coexistence, demain, d'une telle responsabilité pour faute avec la possibilité de voir le même comptable condamné, pour les mêmes faits, à une amende au titre des infractions prévues au Code des juridictions financières¹². On regrettera par ailleurs que la procédure de jugement des comptes ne puisse, en cas de décès du comptable, trouver quoi qu'il

en soit une autre fin qu'un procès fait aux comptes, vécu par la famille comme une mise en cause du défunt ; d'autant plus que si le juge reconnaît que le manquement du comptable n'entraîne pas de préjudice, le laisser à charge qu'il peut prononcer ne sera plus susceptible, lui, d'une remise gracieuse. Les ayant droit apprécieront...

1 - 1. Loi 2004-1485 du 30 décembre 2004 ; Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 ; Loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 ; Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009.

2 - 2. Loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963.

3 - 3. Loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes, JO n° 0253 du 29 octobre 2008.

4 - 4. S. THÉBAULT, « Le comptable public, un gestionnaire responsable ? De la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire au "projet de loi Séguin" », RFFP N° 112-Novembre 2010.

5 - 5. F. AKHOUNE et S. THÉBAULT, « Vers une responsabilité pour faute devant les juridictions financières », RFFP N° 100-Décembre 2007.

6 - 6. « *Outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...)* ». Art. 60 I al.1.

7 - 7. V. en ce sens, CDBF, 4 avril 2011, Lycée polyvalent, Lycée professionnel Vauvenargues et GRETA.

8 - 8. « *Actuellement, dans les cas prévus au I de l'article 60, la responsabilité est engagée pour la totalité des sommes jugées irrégulièrement versées ou non recouvrées, qu'il y ait eu ou non un préjudice financier pour l'organisme public. En application de ce principe, les comptables publics peuvent voir leur responsabilité mise en jeu pour le paiement de dépenses en violation de règles de forme (...) alors même que ces dépenses sont une contrepartie de services rendus, de fournitures livrées ou de travaux exécutés. Quoique le manquement au contrôle de régularité formelle n'entraîne aucun préjudice financier pour l'organisme public, le comptable doit reverser la totalité de la somme irrégulièrement payée. Ce reversement peut donc être assimilé à un enrichissement sans cause pour l'organisme public* », Amendement présenté par M. Carrez, Rapporteur général au nom de la commission des finances, M. Michel Bouvard et M. de Courson. Assemblée nationale, 24 novembre 2011.

9 - 9. « *Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au deuxième alinéa du VI ne peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mise à leur charge.* » (art. 60 - IX, al.1).

10 - 10. CE, 10 janvier 2007, Commune d'Estevelles, n° 276093.

11 - 11. CE, 1907, Nicolle, Rec. CE 656 ; CE Ass., 20 nov. 1981, Office national des forêts, n° 18402.

12 - 12. Cf. en ce sens CDBF, 4 avril 2011, *op. cit*

Issu de Revue française de finances publiques - 01/02/2013 - n° 121 - page 233

ID : RFFP20130201233

Permalien : text.so/RFFP20130201233

Auteur(s) :

- Stéphane THÉBAULT

[Voir le sommaire de ce numéro](#)

Comment les comptables publics vivent-ils une responsabilité plus effective dans un contexte toujours plus contraignant de leurs moyens ?

Issu de Revue française de finances publiques - 01/09/2017 - n° 139 - page 39
ID : RFFP2017090139

Auteur(s):

- Laurent ROSE-HANO

INTRODUCTION

Pour les comptables, cette question est centrale car, si la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) existe quel que soit le contexte, celui-ci (I) est l'élément qui influe le plus le vécu de la RPP par les comptables. Cependant, la RPP ne peut pas s'exonérer de sa composante personnelle où, à tous les niveaux, ce sont des relations humaines qui s'expriment (II).

I. – LE CONTEXTE

Dans la décennie écoulée, les conditions d'exercice de la fonction de comptable ont profondément changé. Les charges ont augmenté, les moyens humains ont drastiquement diminué, les moyens matériels ont subi (et subissent encore) la révolution informatique puis la dématérialisation.

En 2003, il y avait 110 000 comptes pour 3 500 trésoreries soit une moyenne de 30 comptes par trésorerie :

- le délai de paiement était de 11,6 jours pour un objectif de 15 jours imputables au comptable ;
- le CHD² était expérimenté dans 30 trésoreries ;
- le nombre d'agents à la DGCP était de 57 793.

En 2015, on recensait 160 000 comptes pour 2 225 trésoreries, soit une moyenne de 70 comptes par trésorerie :

- le délai de paiement était de 7,3 jours pour un objectif de 6,8 (il a été jusqu'à 5,92 jours en 2013) ;
- Le CHD est généralisé à l'ensemble des collectivités émettant plus de 300 mandats par an et est intégré à l'applicatif Hélios. Le CAP³ débute. La DGFIP expérimente les SFACT⁴ et les SAR⁵.

Par comparaison, le nombre d'agents affectés à la gestion publique n'est plus que de 35 700 agents soit une baisse 40 % en 12 ans. Si l'on ne prend en compte que les effectifs affectés au SPL, ils ne sont à ce jour plus que 17 000.

Que constatons-nous sur la période ? Un accroissement de la charge de travail lié à une complexification de la réglementation comptable (excroissance des budgets annexes) sur la période conjugué à une réduction de la taille du réseau sur lequel le nombre d'effectifs affectés à la mission a fortement chuté.

Pourtant, même si l'on assiste à un effritement des objectifs, même s'il est indéniable que des difficultés importantes d'exercer nos missions apparaissent ici ou là compte tenu des problématiques locales, les indicateurs demeurent très bons.

Cela n'a été possible que par :

- des gains de productivité générés par l'informatique ;
- la mise en œuvre de process nouveaux dans la manière d'appréhender le visa de la dépense que l'on appelle les moyens de contrôle sélectif, je veux parler du CHD et du contrôle allégé en partenariat.

Paradoxalement, sur la période où la DGFIP cherchait à mettre en œuvre ces process pour une plus grande célérité dans l'exécution de la dépense, la réforme de la RPP de 2011 rendait sa mise en œuvre plus effective.

Dans ce contexte, l'effectivité de la RPP s'est accrue par les évolutions législatives et réglementaires :

- le visa sélectif est sorti de la clandestinité ;
- la notion de préjudice détermine l'ampleur de la sanction financière ainsi que celle de la remise éventuelle ;
- le juge dispose du pouvoir de moduler la sanction en fonction des circonstances de l'espèce.

II. – LA RESPONSABILITÉ PERSONNELLE

Le comptable public doit aujourd'hui répondre à plusieurs exigences parfois contradictoires. Il doit répondre aux besoins des ordonnateurs tout en veillant au respect des normes (réglementaires, comptables, etc.) (1.1) sous une double autorité : celle du juge devant lequel il répondra seul (1.2) et celle de sa hiérarchie (1.3).

1.1 La relation de confiance entre le comptable et l'ordonnateur

Le comptable est au service de l'ordonnateur et des collectivités.

Le premier service rendu est l'indemnisation du préjudice subi par la collectivité en cas de manquement que permet la RPP. Sans l'indemnisation par le comptable, la collectivité devrait couvrir le risque né de la manipulation des fonds (faux paiements, restes à recouvrer, etc.) par un système d'assurance coûteuse. La RPP lui évite ce coût.

La vigilance exercée par le comptable sur la régularité des dépenses et des recettes des collectivités, d'autant plus importante qu'il y est financièrement intéressé, constitue le deuxième service rendu. Le comptable n'est pas un censeur bien que ce moyen ultime soit un argument parfois utile. L'objectif poursuivi par le comptable est de proposer à l'ordonnateur le cadre réglementaire pour les opérations que la collectivité souhaite mener.

Parfois, parce que les enjeux d'un paiement rapide sont supérieurs à celui du respect de la réglementation, le comptable peut prendre le risque de la mise en jeu de sa responsabilité. C'est de cette faculté que naît une relation de confiance entre l'ordonnateur et le comptable : le comptable a confiance dans la capacité de l'ordonnateur à régulariser *a posteriori* l'opération et l'ordonnateur a confiance dans la capacité du comptable à mesurer les enjeux et prendre ses responsabilités.

Cette capacité du comptable dépend de sa compréhension de la jurisprudence du juge et de la façon dont ce dernier tempère la sanction financière en raison des circonstances de l'espèce.

1.2 La relation directe entre le comptable et le juge

À titre liminaire, il faut clarifier le caractère personnel de la RPP. Ce caractère s'attache au comptable en sa qualité d'autorité administrative et non à sa personne comme l'a rappelé le Procureur général de la Cour des comptes dans ses recommandations relatives à la mise en jeu de la responsabilité des comptables publics : « Il appartiendra au juge [...], en s'abstenant de toute appréciation du comportement personnel du comptable [...] ». La responsabilité individuelle du comptable, en tant que personne, est traitée hors RPP par le droit administratif et le droit pénal, comme pour tous les fonctionnaires.

Les évolutions législatives et réglementaires, en conférant au juge la capacité de juger en fonction des circonstances de l'espèce, ont ouvert un espace de cohérence où la relation directe entre le comptable et le juge est affirmée. Elles ont transformé dans les faits le juge des comptes en juge des comptables. Ce n'est plus la conformité du compte aux prescriptions réglementaires qui est jugée, mais l'action (ou l'inaction) du comptable à l'origine d'une irrégularité qui est jugée. Cette modification du droit se double d'une évolution de la procédure et l'audience publique depuis l'arrêt *Martinie* (CEDH, 12 avril 2006, requête 58675/00, *Martinie c/ France*).

Une responsabilité personnelle suppose que le justiciable, dont le juge va rechercher la responsabilité, dispose de marges de manœuvres personnelles dans l'exercice de ses fonctions.

L'audience publique est l'illustration la plus visible de la recherche, non pas de la vérité qui appartient au monde pénal, mais de la réalité des circonstances de l'espèce, par le juge. D'une procédure écrite fondée sur la réalité objective du compte public, nous sommes passés à une procédure dont la partie orale repose sur l'examen subjectif de l'adéquation des moyens et des actes avec l'irrégularité pressentie au cours de l'instruction. Le comptable, afin de minorer la sanction, va tenter de démontrer au juge qu'il dispose de circonstances atténuantes.

Je passe, rapidement, sur l'argument devenu universel du manque de moyens humains. Pour les dépenses, le contrôle sélectif s'oppose *a priori*. Cependant, si cet argument demeure fondé, c'est la question du rôle du comptable qui est posée puisqu'il démontre là au juge qu'il n'a pas les moyens de remplir la mission que la loi lui prescrit. Pour les recettes, en l'absence de mécanisme de hiérarchisation des poursuites et compte tenu de l'effet ciseau de la réduction des moyens humains dont dispose

le comptable corrélé à la hausse constante des titres de recettes, l'argument de l'insuffisance de moyens est sérieux. La question de la preuve n'est pas aisée. En l'absence de norme (nombre d'agents / nombre de titres) sur laquelle le juge pourrait se fonder, elle ne repose que sur son appréciation personnelle.

Autre catégorie d'argument : les difficultés techniques liées aux applications informatiques. Il faut rappeler deux évidences : le comptable ne choisit pas ses outils informatiques, et, loin d'être neutre en termes de gestion, ces derniers sont structurants. Je citerai à titre d'exemple les deux parmi les plus utilisés : CHORUS et HELIOS. Les outils modernes ne sont pas de simples tableurs paramétrables à loisir par l'utilisateur. Ils conditionnent les processus.

Les applications informatiques disposent-elles d'une qualité suffisante pour assurer une maîtrise raisonnable de la responsabilité du comptable ? L'utilisateur quotidien que je suis répond sans aucune hésitation : non. Non seulement, les applications informatiques ne répondent pas intégralement à la baisse des moyens humains, mais de plus, elles créent, parfois, elles-mêmes les conditions de l'irrégularité. Je ne citerai à titre d'exemple que les divers bugs liés à la mise en production des applications (CC, 8 avril 2010, arrêt n° 58248, budget annexe « Contrôle et exploitation aériens ») et l'insuffisance des outils de pilotage et d'alerte intégrés. Nous entrons là dans un domaine technique où la preuve de la circonstance atténuante issue de l'outil informatique est accessible mais onéreuse. Accessible, car il est, par nature, possible d'apporter la preuve objective de l'insuffisance d'une application. Onéreuse, car la démonstration technique peut se révéler ardue. Le comptable devra-t-il quérir des experts pour appuyer ses dires à l'audience publique ?

Enfin, dernière catégorie d'argument : la relation établie entre l'ordonnateur et le comptable. Celle-ci n'entre pas spontanément dans le champ des circonstances atténuantes. Et pourtant, devant l'impératif du paiement rapide de la dépense, dans un objectif d'amélioration continue de la qualité du compte de gestion, en privilégiant la pédagogie plutôt que la censure, le comptable peut prendre le risque de la mise en jeu de sa responsabilité personnelle en échange d'un engagement par l'ordonnateur de corriger l'irrégularité ultérieurement. Ce type de troc est courant en matière de dépenses de personnel. Par principe, parce que les conséquences du non-paiement sont disproportionnées avec la mise en jeu de la responsabilité du comptable, celui-ci paye les dépenses de personnel puis réclame les pièces manquantes. Dans cet ordre chronologique, la fourniture des pièces manquantes peut prendre un certain temps en fonction des contraintes de l'ordonnateur. Et ce temps peut englober plusieurs trains de payes que le comptable paiera tout en sachant qu'il ne dispose pas de toutes les pièces justificatives. Certes, le contrôle sélectif des payes s'effectue *a posteriori*, mais il demeure muet sur le délai imparti pour que le comptable obtienne des pièces justificatives qui si elles n'existent pas au moment du visa ne porteront que sur des payes à venir.

On le voit, dans les trois catégories de circonstances atténuantes : manque de moyens humains, défaillance ou insuffisance des moyens matériels, l'opportunité de l'action ou inaction, seule cette dernière catégorie résulte des marges de manœuvre personnelles du comptable.

1.3 La responsabilité personnelle à l'épreuve de la loyauté hiérarchique

À la DGFIP, le dialogue entre le comptable et son supérieur hiérarchique est facilité par le fait que le supérieur est aussi un comptable. Cela génère de fait une communauté de vue.

La responsabilité personnelle a une conséquence indirecte : la tentation de l'affranchissement par le comptable principal des consignes de son supérieur hiérarchique lorsqu'il estime celles-ci contradictoires avec les exigences du juge. Il ne s'agit pas là d'un conflit de loyauté mais d'une extension du libre arbitre du fonctionnaire devant un ordre manifestement illégal ; le devoir de désobéissance aux ordres illégaux étant étendu à ceux contradictoires avec la jurisprudence du juge financier.

Les cas se multiplient où des comptables, de façon officielle, indiquent à leur supérieur qu'ils ne suivront pas leurs préconisations afin de préserver leur responsabilité personnelle. Et s'ils ne formulent pas ces objections *a priori*, ils le font *a posteriori*, pour l'avenir, lorsqu'un juge met en jeu la responsabilité personnelle d'un comptable quand bien même ce dernier a scrupuleusement respecté l'ordre donné par son supérieur. Le cas de l'arrêt TPG des Bouches du Rhône (CC, 21 mai 2013, arrêt n° 67904, *Trésorier-payeur Général des Bouches-du-Rhône*) où le comptable des dépenses de l'État a vu sa responsabilité mise en jeu dans le cadre du paiement de dépenses de primes à des fonctionnaires (6 196 572,38 euros) a ému la communauté des comptables en raison de la motivation de l'arrêt « le manquement [...] est constitué par le paiement [...] en l'absence de texte d'ordre législatif ou réglementaire, sur le simple fondement insuffisant d'une décision du ministre [...] » et du caractère préjudiciel du manquement retenu par le juge (page 49/73). Ainsi, le comptable aurait dû suspendre le paiement ; le ministre ayant la faculté de le réquisitionner. Je n'ai pas trouvé dans les annales de cas de réquisition d'un comptable par le ministre.

Ce qui a ému les comptables, ce n'est pas tant la primauté de la responsabilité personnelle sur l'exécution d'un ordre donné par le supérieur hiérarchique – ce principe n'est pas nouveau – que l'étendue de la responsabilité. Là où les comptables attendaient un débet sans préjudice emportant une sanction financière limitée, le juge a reconnu une responsabilité intégrale étendue à l'ensemble de la valorisation du manquement en retenant le caractère préjudiciel du manquement. Les comptables attendaient de la réforme de la RPP une limitation de leur responsabilité lorsqu'il n'y avait pas de préjudice financier ce qui aurait permis de concilier aisément la responsabilité personnelle avec le devoir d'obéissance du fonctionnaire. Le juge, par une application extensive de la notion de préjudice, n'a pas voulu aller en ce sens.

L'ordre donné par le Ministre n'exonère, ni ne limite, le comptable de sa responsabilité. Ce principe, aujourd'hui d'application concrète, a modifié les comportements des comptables, on vient de le voir, mais également ceux des supérieurs de ces derniers

dans l'étendue des ordres qu'ils donnent. La portée obligatoire des dernières consignes du Directeur général des Finances publiques aux comptables principaux du recouvrement des créances de l'État, en matière de politique d'admission en non-valeur des impôts non recouverts⁹, s'arrête à l'appréciation par ces derniers du risque qu'ils sont prêts à prendre vis-à-vis du juge dans la mise en jeu de leur responsabilité personnelle. Les comptables étant, tous, des êtres humains, leurs appréciations sont diverses. Ainsi, les politiques d'admission en non-valeur diffèrent d'un département à l'autre et s'adaptent aux contextes locaux. Ainsi, la RPP, intelligemment appliquée, ne nuit pas à la qualité de la chaîne hiérarchique. Elle autorise la souplesse nécessaire aux contraintes locales.

CONCLUSION

La responsabilité pécuniaire, de plus en plus effective, intelligemment mise en œuvre, est une source d'amélioration de la qualité de l'action du comptable public. Il faut citer comme acteur essentiel de cette mise en œuvre la cellule RPP de la DGFIP.

L'effectivité croissante de la responsabilité pécuniaire personnelle pose la question de sa soutenabilité à long terme dans un contexte de restriction continue des moyens. Cette question sera abordée dans une table ronde ultérieure.

- 1 - *. Comptable de la Direction générale des finances publiques, Secrétaire général de l'Association des comptables publics (ACP).
- 2 - 1. Contrôle Hiérarchisé de la Dépense.
- 3 - 2. Contrôle allégé en partenariat.
- 4 - 3. Services facturiers.
- 5 - 4. Service d'appui au réseau.
- 6 - 5. Responsabilité personnelle et pécuniaire.
- 7 - 6. [Décret n° 2008-228 du 5 mars 2008](#) : Remise du ministre supportée par le budget de l'État si - comptable de l'État ou enseignant - si application d'un plan de contrôle (débet résultant de pièces établies par l'ordonnateur). LFR 2011, 28 déc. 2011, art. 90 : Introduction de la distinction du débet avec ou sans préjudice. [Décret n° 2012-1246 du 7 nov. 2012](#) GBCP.
- 8 - 7. Cour des comptes, Procureur général, PGD1401391 GEFK/VR, 5 décembre 2016.
- 9 - 8. Circulaire confidentielle n° 2014/12/4167 du 13 mars 2015.

Issu de Revue française de finances publiques - 01/09/2017 - n° 139 - page 39
ID : RFFP2017090139

Permalien : text.so/RFFP2017090139

Auteur(s) :

- Laurent ROSE-HANO

[Voir le sommaire de ce numéro](#)

Le compte financier unique : une chance pour la gouvernance financière locale, des risques maîtrisables

Issu de Revue française de finances publiques - n°144 - page 95

Date de parution : 01/11/2018

Id : RFFP2018-144-013

Réf : RFFP nov. 2018, n° 144, p. 95

Auteur :

- Par Pierre-Louis Mariel

RÉSUMÉ

À partir de son expérience professionnelle, l'auteur affirme que le CFU est une chance pour la gouvernance locale. Des risques existent certes mais sont maîtrisables.

Based on professional experience, the author confirms that the single financial account is an opportunity for local governance. While risks certainly exist, they can be controlled.

Je souhaite liminairement préciser que le propos exposé ci-dessous sur le CFU est tiré de mon expérience professionnelle en tant que DRFiP d'Île-de-France et de Paris, fonction dans laquelle j'ai une double casquette :

– celle de directeur des finances publiques responsable des services de la DGFIP sur Paris et à ce titre, comptable supérieur pour des entités publiques locales qui ont leur propre comptable (hôpitaux psychiatriques de Paris et centre d'action sociale de Paris...) et comptable de l'État dont les comptes sont jugés par la Cour des comptes ;

– mais aussi celle de comptable direct de la ville et du département de Paris, de la Métropole du Grand Paris et de la Région ainsi que des syndicats qui leur sont liés (cf. syndicat des eaux d'Île-de-France...) dont les comptes sont jugés par la Chambre Régionale des comptes d'Île-de-France.

Ce cas unique en France donne au DRFiP 75 la possibilité de porter un regard sur tout le spectre de la gestion publique locale comme acteur direct et comme superviseur/animateur.

Par ailleurs, je suis un chaud partisan du compte financier unique et ce depuis plus de 25 ans : dans un lointain passé lors de l'élaboration de la M 14, étape charnière de la modernisation de la comptabilité publique locale, j'avais plaidé pour un Compte financier Unique dans une logique de simplification et d'allègement des charges des décideurs locaux : c'était une réponse aux maires des petites communes qui redoutaient la complexité des règles et procédures de gestion comptable ; l'idée était que pour les communes de moins de 500 habitants un CFU se substitue aux deux comptes et à leurs annexes. À l'époque cette démarche avait reçu un écho négatif de tous, étant rejeté tant par le ministère de l'Intérieur et par l'AMF.

Sur ce point je n'ai pas changé et constate avec satisfaction que les esprits ont évolué.

Le compte financier unique est-il une chance pour la gouvernance financière locale ou bien un risque ?

Je répondrai à la question posée en articulant deux assertions :

- c'est une chance pour la gouvernance locale ;
- les risques existent mais ils sont maîtrisables.

1. UNE RÉELLE CHANCE POUR UNE GESTION PUBLIQUE LOCALE PLUS PERFORMANTE ET PLUS ACCESSIBLE**1.1. La dualité actuelle compte administratif/compte de gestion présente de nombreux inconvénients :**

Le sujet est bien connu ; il a été traité dans les pages qui précèdent – je vais donc être très cursif sur ce point :

1.1.1. Aujourd'hui coexistent :

- le compte administratif établi par l'ordonnateur, pour rendre compte de l'exécution budgétaire de l'exercice ;
- et le compte de gestion établi par le comptable public qui retrace, en plus de l'exécution budgétaire, toute la comptabilité patrimoniale et financière de la collectivité territoriale.

1.1.2. Cette coexistence révèle :

- une redondance des informations véhiculées par ces supports, en particulier les informations budgétaires ;
- une insuffisante valorisation des données patrimoniales (bilan, compte de résultat, balance) contenues dans le compte de gestion.

1.1.3. Elle brouille l'image de la gestion locale :

- alors même que la gestion c'est par nature une action qui fait intervenir en permanence les deux acteurs : l'ordonnateur et le comptable ; cette dualité semble consacrer la présence de deux sphères qui coexistent et ne collaborent pas ;
- elle donne à la gestion publique un aspect ésotérique qui au mieux la « ringardise » (« *c'est de la comptabilité d'épicier ou d'avant* ») et au pire altère son crédit (« *on veut nous cacher des choses* »).

1.2. Le CFU une opportunité pour la gestion locale :

1.2.1. Le CFU s'inscrit dans la logique de rationalisation de la gestion publique locale, qui vise à mieux articuler les compétences de l'ordonnateur et du comptable, à rationaliser et alléger les tâches.

A. Le CFU prend tout son sens dans le cadre de la certification des comptes.

C'est bien ce que démontre le dispositif des établissements publics de santé, soumis pour ceux de taille importante ou moyenne à certification.

Le Conseil de surveillance dispose d'un rapport financier rédigé conjointement et d'un compte financier Unique qui rassemble des « briques » de l'ordonnateur et du comptable.

Le rapport financier qui n'est pas normé valorise les données du compte financier ; c'est un document qui donne du sens aux comptes.

Il doit :

- rester concis et s'en tenir aux chiffres-clés de l'exercice ;
- être clair et pédagogique, en redonnant la définition des principales notions comptables et des ratios utilisés.

Le Compte Financier Unique lui est normé par un arrêté du 31 août 2016 qui précise toutes les informations qu'il doit comporter et quel est le service responsable de la production de cet élément : ordonnateur et/ou comptable.

En fait, peut-on réellement concevoir une certification sans un compte financier unique ?

Or le processus de certification des comptes des collectivités locales est lancé : une expérimentation est menée actuellement par quelques collectivités locales – la ville de Paris, mais aussi pour rester en Île-de-France, la ville de Sceaux ou celle de Bondy ; le schéma calendaire prévoit que la certification intervienne en 2021 sur les comptes 2020.

D'ores et déjà sur la base des points de vigilance signalés par la formation inter juridictionnelle lors du diagnostic global d'entrée, un travail conjoint et régulier entre l'ordonnateur et le comptable est engagé.

Il porte notamment sur les immobilisations (recensement et fiabilisation de l'Actif), les stocks (correcte comptabilisation et valorisation) mais aussi les créances anciennes (méthode de dépréciation) les rémunérations ; le suivi des comptes d'imputations provisoires, les régies...

En définitive, les principaux thèmes d'investigations concernent des sujets communs au compte de gestion et au compte administratif.

B. Au-delà, le CFU c'est la consécration de la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable, les deux acteurs de la gestion publique.

Celle-ci s'est considérablement développée et doit encore se renforcer.

Je donnerai deux illustrations :

- *En matière de dépense* : la constitution à Paris mais aussi à Lons-le-Saunier d'un service facturier (SFACT).

C'est un service placé sous l'autorité du comptable qui réunit les équipes de l'ordonnateur et celles du comptable dans des unités de gestion associant les deux.

Ils travaillent sur un seul outil (Alizé) – qui est un produit dont le socle est SAP – pour toutes les phases de la dépense, sauf le paiement (y compris les retenues et autres oppositions) qui restent traitées par une petite équipe DRFiP sur l'outil Hélios.

Le SFACT Ville de Paris fonctionne depuis septembre 2017 ; il réunit les équipes de la Ville (130) et ceux de la DRFiP (30) dans des conditions très satisfaisantes en termes de délai (20 jours en moyenne pour le délai global) et de qualité de la dépense et ce dans une logique de traitement industrialisée en raison des masses : près de 500 000 mandats par an.

Au-delà de ces chiffres, je voudrais insister sur la convergence des approches exigées par ce service unifié : les préoccupations de gestion doivent être intégrées par les agents de la Direction régionale et parallèlement la culture comptable doit infuser dans les équipes de la ville ; à cet effet une action lourde de formation par exemple sur l'exécution des marchés publics est en cours.

- *En matière de recettes* : Une démarche similaire va s'engager entre la Ville de Paris et la Direction régionale. Le Service Mutualisé de la Recette (SMUR) prévu par le décret du 9 mai 2017 : c'est un service spécialisé placé sous l'autorité du comptable ; il est chargé d'émettre et d'enregistrer les factures et titres... et naturellement de les recouvrer.

À ce stade l'arrêté prévu dans ce texte et précisant les conditions d'organisation et de fonctionnement n'est pas paru.

Avec les services de la Ville, nous n'en sommes qu'au tout début du processus. Il sera long et délicat car il suppose que la chaîne de la recette soit homogénéisée et rationalisée ; c'est un travail de grande ampleur comme le démontrent deux chiffres : les 15 directions opérationnelles de la ville/département émettent des titres au nombre de 500 000 par an.

D'ores et déjà chacun des deux partenaires a posé les bases :

- la Ville de Paris a créé en septembre 2017 un service de « Gestion des recettes parisiennes » qui a en charge l'interface entre le comptable et les services remettants. Il préfigure ce qui devrait être un Centre de Service Partagé de la recette ;

- la DRFiP en 2018, elle, procède à un audit de ses procédures pour s'assurer de leur régularité et de leur efficacité.

Sur ce chantier nous disposons d'un acquis important, celui de la dématérialisation totale des flux entre la ville et la direction mais nous avons devant nous un problème de taille à résoudre, celui du titrage insuffisamment régulier et d'une qualité perfectible.

1.2.2. Le CFU outil pour une gestion publique plus accessible

L'unicité du compte est naturellement en soi un facteur de meilleure compréhension des questions financières par les élus et aussi par les citoyens qui s'intéressent à la chose publique.

Cela va de soi.

Je me contenterai donc de préciser que l'important pour atteindre cet objectif c'est de réaliser un travail pédagogique sur le contenu du CFU.

Pour cela comme les travaux de la mission conduite par Monsieur Duhamel l'ont démontré, il convient d'avoir une présentation plus lisible des comptes de la collectivité, en retenant les informations budgétaires et comptables essentielles à la bonne appréhension de la situation de la collectivité ; il conviendra aussi de veiller à la réduction des annexes.

2. LES RISQUES EXISTENT MAIS ILS SONT PARFAITEMENT MAÎTRISABLES

De quels risques peut-il s'agir ? J'en identifie deux potentiels :

- un risque de primauté de l'un des deux acteurs de la gestion publique locale ;
- un risque de confusion des compétences et partant des responsabilités entre eux.

2.1. Le CFU : outil de primauté de l'un des acteurs sur l'autre

Au début de mon propos, j'ai évoqué les débats du CFU pour les communes de très petite taille au début des années 1990 : le CFU serait un outil de l'ascendant du comptable sur l'ordonnateur dans la gestion.

Je n'y crois pas une seconde, la relation entre les deux partenaires dépasse très largement ces aspects purement techniques : on a tous lu des articles de la presse locale sur les réunions de conseils municipaux de très petites communes consacrées au budget, de type : « le Maire ouvre la séance ; il passe la parole au percepteur qui présente le budget... » et ce indépendamment de la configuration des documents budgétaires et/ou comptables.

Quant à l'autre possibilité, celle d'une primauté de l'ordonnateur sur le comptable, elle aussi ne repose sur rien de réel.

J'en veux pour preuve ce qui se passe dans les hôpitaux qui sont dans le champ de la certification et pour lesquels la forte collaboration entre l'ordonnateur et le comptable est observée mais en aucun cas la domination de l'un sur l'autre.

En fait sur ces thématiques, le principal sujet il est celui des moyens mis en oeuvre et notamment l'informatisation du processus.

Or l'outil Hélios a vocation à porter le CFU, sous réserve d'aménagements techniques.

Hélios est l'outil de référence du SPL, et serait en capacité d'agréger les données de l'ordonnateur et celles du comptable. Actuellement interfacé avec les applications utilisées par les collectivités territoriales (via le protocole PESV2) et les juridictions financières (CDG-D), il pourrait devenir l'application dans laquelle serait construit le CFU. L'agrégation, la simplification et la mise en valeur des données issues de l'activité de l'ordonnateur et du comptable seraient ainsi facilitées.

2.2. Y a-t-il un risque de confusion des compétences ?

2.2.1. Le CFU ne modifie pas la nature des contrôles auxquels le comptable est soumis, ni par conséquent son régime de RPP.

Au-delà des contrôles que le comptable est réglementairement tenu d'exercer, il reste responsable de la confection d'un certain nombre d'états du CFU : bilan synthétique, compte de résultat synthétique, bilan et compte de résultat, balances des comptes et balance des valeurs inactives.

D'autres documents seraient par contre élaborés en commun par l'ordonnateur et le comptable, comme ceux relatifs à l'exécution budgétaire du compte financier, qu'il s'agisse de la vue d'ensemble ou de la présentation détaillée par section (fonctionnement et investissement).

Le rôle de chacun n'est pas modifié en droit par la constitution de ce CFU.

Cette position est d'ailleurs celle de l'instruction DGFIP de septembre 2012 relative aux EPS et OPH. Elle indique : « L'unicité du compte financier ne remet pas en cause le partage de la fonction comptable entre l'ordonnateur et le comptable ».

Dès lors la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable hospitalier aujourd'hui et demain d'un comptable d'une collectivité pratiquant le CFU est inchangée.

2.2.2. Pour autant on peut s'interroger sur l'impact à terme du compte financier unique sur la Responsabilité Personnelle et Pécuniaire du comptable public.

Comme nous sommes dans un espace où les échanges sont libres je livre trois interrogations personnelles sur ce thème.

La première : N'y a-t-il pas une contradiction entre l'unicité du compte financier qui est la consécration de l'étroite collaboration entre l'ordonnateur et le comptable et un dispositif où seul le comptable est responsable personnellement et pécuniairement ? Une responsabilité partagée ne serait-elle pas plus conforme aux pratiques ?

La deuxième : N'y a-t-il pas une anomalie du système dans le fait qu'aujourd'hui un ordonnateur ne peut apprécier si tel ou tel acte de son comptable lui cause préjudice ? Et que, en conséquence une collectivité peut bénéficier d'une somme versée par l'État pour la gestion de la responsabilité du comptable alors que c'est à sa demande expresse que le manquement a été effectué par le comptable ?

Et la troisième : N'y a-t-il pas une incongruité de voir des juges financiers mettre en débet des comptables parce qu'ils ne peuvent sanctionner l'ordonnateur.

Ce cas se retrouve le plus souvent dans la sphère de l'État : un comptable par exemple le DRFiP de Paris dont les services assurent la rémunération des agents publics des administrations centrales peut être mis en débet et avec la réforme de 2011 peut supporter un laisser à charge pour avoir versé une rémunération selon la prescription du ministre du budget (« son » Ministre), lequel ne respecte pas la totalité du corpus du droit de la fonction publique.

Ce n'est ni le lieu ni l'heure de traiter ce sujet de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables. Pour autant admettons que le CFU est sans doute le révélateur d'un problème d'inadéquation entre les pratiques de gestion et les responsabilités des acteurs de celle-ci.

Problématiques...

Le déploiement du CFU conforte le comptable public dans son rôle de conseil aux collectivités .

Le CFU dans Hélios peut en effet permettre au comptable de retrouver un rôle de référent en matière financière et comptable, rôle qu'il avait pu perdre dans des collectivités importantes, qui ont parfois fait appel à des prestataires privés pour disposer d'analyses financières éclairées.

Le réseau des comptables publics est en capacité de produire des commentaires utiles, pour les ordonnateurs comme pour les élus, sur les ratios qui seront retenus, comme la variation annuelle des dépenses et des recettes, le coefficient de mobilisation du potentiel fiscal, la rigidité des charges structurelles, la CAF brute et nette, le ratio de surendettement, la capacité de désendettement ou le fonds de roulement.

Le réseau de la DGFIP dispose des compétences requises pour améliorer la lisibilité de l'information financière, son appropriation par les assemblées délibérantes et de contribuer ainsi, dans l'esprit de la LOLF, à la sincérité et à la fidélité des comptes publics, comme à une plus grande transparence de la gestion financière publique.

1 - * Président de l'Association des Administrateurs des Finances Publiques (AdAFIP).