



**CONCOURS DE RECRUTEMENT
DE CONSEILLERS DE CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES**

Session 2018

Etude d'un dossier de finances publiques

(Durée : 4 heures ; coefficient : 2)

SUJET :

Administrateur civil ou administratrice civile à la direction générale des collectivités locales, vous êtes sollicité(e) par le directeur de cabinet du ministre de l'intérieur afin d'explicitier les enjeux du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable. Sur la base de vos connaissances et du dossier qui vous est remis, vous produirez une note présentant les justifications de ce principe, sa traduction concrète dans la vie locale et ses éventuelles implications juridictionnelles. Vous présenterez les pistes de réforme, envisagées ou envisageables, en vous attachant à leur caractère opérationnel et en veillant à distinguer celles qui relèvent du domaine de la loi et celles qui sont du ressort du pouvoir réglementaire.

Liste des documents :

Document 1 : Loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 (extraits).....	3
Document 2 : Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (extraits)	6
Document 3 : M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, <i>Finances publiques</i> , 2015 (extraits).....	9
Document 4 : Propos tenus par le ministre de l'action et des comptes publics, à l'occasion de la discussion du projet de loi de finances pour 2018 (02/11/2017) (extraits).....	10

Document 5 : Ollivier Gloux, « Le décret « gestion budgétaire et comptable publique » du 7 novembre 2012 : pour une gestion publique dynamique », <i>Revue française d'administration publique</i> , 2013 (extraits)	11
Document 6 : Direction générale des finances publiques – « Pour un partenariat ordonnateur-comptable renouvelé : passez une convention sur mesure avec votre comptable ! » (plaquette de présentation).....	16
Document 7 : Inspection générale des finances, « Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales », août 2017 (extraits).....	18
Document 8 : <i>Légibase Compta et finances locales</i> – « Le projet de mise en place d'un compte financier unique ».....	25
Document 9 : Cour des comptes – Rapport public annuel, Tome II, 2016 (extraits)	27
Document 10 : Cour des comptes – Rapport public annuel, 2008, « Défaillances et insuffisances dans la fonction comptable des EPLE » (extraits).....	30
Document 11 : La Gazette des communes – « Séparation ordonnateur / comptable : la certification des comptes va-t-elle bouleverser la donne ? » – 15 juin 2017.....	31
Document 12 : Vie-publique.fr – Les aménagements à la procédure ELOP – 27 novembre 2017	32
Document 13 : La Gazette des communes – « Service facturier : un premier bilan satisfaisant à Lons-le Saunier » – 2 novembre 2017	34
Document 14 : Cour de discipline budgétaire et financière –Rapport au président de la République 2018.....	36

Document 1 : Loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 (extraits) – (3 pages)

Article 60

I. — Outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique.

La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes.

Les conditions et modalités de nomination des agents commis d'office pour la reddition des comptes en lieu et place des comptables publics ainsi que de leur rétribution sont fixées par l'un des décrets prévus au XII.

Hors le cas de mauvaise foi, les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des droits qu'ils recouvrent.

Les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs.

[...]

VI. — La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue au I est mise en jeu par le ministre dont relève le comptable, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes dans les conditions qui suivent. Les ministres concernés peuvent déléguer cette compétence.

Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'Etat en fonction du niveau des garanties mentionnées au II.

Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante.

Toutefois, le comptable public peut obtenir le sursis de versement de la somme fixée au troisième alinéa du présent VI.

Lorsque le ministre public près le juge des comptes requiert l'instruction d'une charge à l'égard du comptable public, ce dernier a la faculté de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale soit au montant de la perte de recette subie, de la dépense irrégulièrement payée, de l'indemnité versée de son fait à un autre organisme public ou à un tiers, de la rétribution d'un commis d'office par l'organisme public intéressé, soit, dans le cas où il en tient la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant.

VII - Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu par le ministre dont il relève ou le ministre chargé du budget et qui n'a pas versé la somme prévue au VI peut être constitué en débet par l'émission à son encontre d'un titre ayant force exécutoire.

Le comptable public qui a couvert sur ses deniers personnels le montant d'un déficit est en droit de poursuivre à titre personnel le recouvrement de la somme correspondante.

VIII - Les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

IX - 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 mises à leur charge.

Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au troisième alinéa du même VI peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge. Hormis le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses, aucune remise gracieuse totale ne peut être accordée au comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une somme au moins égale au double de la somme mentionnée au deuxième alinéa dudit VI.

En cas de remise gracieuse, les débits des comptables publics sont supportés par le budget de l'organisme intéressé. Toutefois, ils font l'objet d'une prise en charge par le budget de l'État dans les cas et conditions fixés par l'un des décrets prévus au XII. L'État est subrogé dans tous les droits des organismes publics à concurrence des sommes qu'il a prises en charge.

X - Les régisseurs, chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement et de paiement, sont soumis aux règles, obligations et responsabilité

des comptables publics dans les conditions et limites fixées par l'un des décrets prévus au paragraphe XII ci-après.

Il en est de même des agents chargés de tenir les comptabilités spéciales de matières, valeurs et titres.

XI - Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés.

Il en est de même pour toute personne qui reçoit ou manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public et pour toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur.

Les gestions de fait sont soumises aux mêmes juridictions et entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions régulières. Néanmoins, le juge des comptes peut, hors le cas de mauvaise foi ou d'infidélité du comptable de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites.

Les comptables de fait pourront, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet pour les mêmes opérations des poursuites au titre du délit prévu et réprimé par l'article 433-12 du Code pénal, être condamnés aux amendes prévues par la loi.

[...]

Document 2 : Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (extraits) – (3 pages)

Chapitre Ier : Le cadre budgétaire et comptable

[...]

Article 8

Les opérations relatives à l'exécution du budget relèvent exclusivement des ordonnateurs et des comptables publics.

Article 9

Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles. Les conjoints des ordonnateurs, ou les partenaires avec lesquels ils sont liés par un pacte civil de solidarité, ne peuvent être comptables des personnes morales auprès desquelles ces ordonnateurs exercent leurs fonctions.

Chapitre II : Les ordonnateurs et les comptables

Section 1 : Les ordonnateurs

Article 10

Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses.

La qualité d'ordonnateur est conférée, pour les personnes morales mentionnées aux 1°, 4°, 5° et 6° de l'article 1er, dans les conditions prévues aux titres II et III. Pour les personnes morales mentionnées aux 2° et 3° de l'article 1er, elle est régie par la loi.

Les ordonnateurs sont principaux ou secondaires.

Les ordonnateurs peuvent déléguer leur signature et se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement.

Les ordonnateurs, leurs suppléants ainsi que les personnes auxquelles ils ont délégué leur signature sont accrédités auprès des comptables publics assignataires relevant de leur compétence, selon les modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Article 11

Les ordonnateurs constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses. Le cas échéant, ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits. Ils transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent. Ils établissent les documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités dont la charge incombe à ces derniers.

Article 12

A raison de l'exercice de leurs attributions et en particulier des certifications qu'ils délivrent, les ordonnateurs encourent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi.

Section 2 : Les comptables

Article 13

Les comptables publics sont des agents de droit public ayant, dans les conditions définies par le présent décret, la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1er.

Sous réserve des règles propres à certaines personnes morales, les comptables publics sont nommés par le ministre chargé du budget.

Article 14

Les comptables publics assument la direction des postes comptables. Un même poste comptable est confié à un seul comptable public.

Le comptable assignataire est le comptable public habilité à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l'ordonnateur accrédité mentionné au dernier alinéa de l'article 10. Un arrêté du ministre chargé du budget définit les modalités d'assignation sur la caisse du comptable public des ordres et des dépenses sans ordonnancement émanant de l'ordonnateur.

A l'occasion de leur première installation, les comptables publics prêtent serment, selon les cas, devant la juridiction financière ou l'autorité compétente désignée par la loi ou le règlement. La publication de l'acte de nomination d'un comptable public emporte accréditation de ce dernier auprès d'un ou de plusieurs ordonnateurs.

[...]

Article 19

Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

1° S'agissant des ordres de recouvrer :

- a) De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- b) Dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrer ;

2° S'agissant des ordres de payer :

- a) De la qualité de l'ordonnateur ;
- b) De l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ;
- c) De la disponibilité des crédits ;
- d) De la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 ;
- e) Du caractère libératoire du paiement ;

- 3° S'agissant du patrimoine :
- a) De la conservation des valeurs inactives ;
 - b) Des droits, privilèges et hypothèques.

Article 20

Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur :

- 1° La justification du service fait ;
- 2° L'exactitude de la liquidation ;
- 3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ;
- 4° Dans la mesure où les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1er le prévoient, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements ;
- 5° La production des pièces justificatives ;
- 6° L'application des règles de prescription et de déchéance.

[...]

Article 40

Lorsque le comptable public constate qu'un paiement n'était pas dû en totalité ou en partie, il peut exercer directement une action en répétition de l'indu à l'encontre du débiteur dans les conditions prévues par les [articles 1376 à 1381 du code civil](#). Il peut également en informer l'ordonnateur en vue de l'engagement par ce dernier d'une procédure visant au recouvrement de la créance.

Article 41

Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers.

Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres mentionnés à l'alinéa précédent et de la certification du service fait. Cette certification constitue l'ordre de payer défini aux articles 11 et 29 à 32.

Article 42

Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. A cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégé en partenariat.

Document 3 : M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, *Finances publiques*, 2015 (extraits) – (1 page)

340. Le modèle d'organisation traditionnel qu'emporte le principe de séparation entre ordonnateurs et comptables publics a été généralement reconnu comme un modèle éprouvé du point de vue de l'objectif fondamental de *contrôle de régularité* qui est le sien. Avec ce principe en effet, le contrôle est en principe permanent, notamment celui exercé pour chaque opération par le comptable public (cf. *infra*, n° 341). Sa faiblesse essentielle est d'une part qu'il ne permet pas un contrôle de *l'efficacité de la gestion publique*, ce qui au demeurant n'est pas son but. D'autre part, il génère incontestablement une lourdeur et un formalisme des procédures d'exécution, des défauts qui il est vrai ont pu être corrigés en partie par le développement de l'informatisation et la dématérialisation des procédures de gestion.

Plus largement, la cause fondamentale des réserves qui ont été faites à ce principe réside dans l'évolution des conceptions de l'organisation qui mettent aujourd'hui au premier plan dans les systèmes modernes de gestion une nécessaire liberté d'action des acteurs et de leur responsabilisation pour un fonctionnement le plus efficace et au moindre coût. Tel n'est pas l'objectif premier du principe de séparation entre ordonnateurs et comptables. Fondé sur un « principe de méfiance », selon l'excellente expression de J. Raynaud⁶⁷, il privilégie les contrôles de régularité *a priori*, particulièrement celui du comptable public chargé de contrôler en permanence la régularité des actes de l'ordonnateur.

Par suite, on a pu s'interroger sur l'avenir du principe de séparation entre ordonnateurs et comptables, ou tout au moins sa compatibilité avec la LOLF dès lors que cette dernière promeut au contraire les contrôles *a posteriori* sur les contrôles *a priori*, et qu'elle poursuit prioritairement un objectif d'efficacité de la gestion publique, non de régularité. A tout le moins, la LOLF se caractérise par une certaine ambiguïté. Même si elle n'attaque pas le principe de manière frontale⁶⁸, elle l'atteint par ricochet de par les objectifs d'autonomie accrue et de responsabilisation des gestionnaires qui sont les siens. En effet, des dispositifs tels que la globalisation des crédits par programmes, leur fongibilité, la généralisation de la pluriannualité par la technique des autorisations d'engagement sont des facteurs puissants de transformation⁶⁹ d'un modèle d'organisation qui plonge ses racines dans le passé. Ce n'est pas le moindre mérite du décret du 7 novembre 2012 que d'avoir fait franchir au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics une étape d'évolution supplémentaire.

67. J. Raynaud, préface à l'ouvrage de C. Descheemaeker, *La Cour des comptes*, La Documentation française, 1993.

68. V. en ce sens C. d'Harcourt, « La réforme vue par un ordonnateur », *RFFP* n° 76-2001 : « Il est un sujet majeur qui aurait en fait bien trouvé sa place dans la loi organique, c'est celui de la séparation entre ordonnateur et comptable. La LOLF malheureusement n'en parle pas... alors que ce principe majeur de notre droit de la comptabilité publique est de plus en plus inadapté ».

69. Cf. M. Bouvier, « La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances ». *AJDA*, 875, 2001. V. égal. A. Barilari, M. Bouvier, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, LGDJ, 3^e éd., 2010, coll. Systèmes.

Document 4 : Propos tenus par le ministre de l'action et des comptes publics, à l'occasion de la discussion du projet de loi de finances pour 2018 (02/11/2017) (extraits) – (1 page)

Assemblée nationale

Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire

Commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République

Commission des affaires sociales

Jeudi 2 novembre 2017

Projet de loi de finances pour 2018

Gestion des finances publiques et des ressources humaines

Crédits non répartis – Régimes spéciaux de retraite – Gestion du patrimoine immobilier de l'État – Pensions

(...)

M. Gérald Darmanin, *ministre*

(...)

Vous êtes revenue également sur les insuffisances du comité « Action publique 2022 ». Certaines de vos affirmations ne sont pas exactes. Au sein de ce comité, on trouve Véronique Bédague-Hamilius, qui a été secrétaire générale de la Ville de Paris – une collectivité qui me paraît compter... –, on trouve aussi une directrice d'hôpital, en l'occurrence du centre hospitalier universitaire (CHU) de Dijon, et Philippe Laurent, spécialiste de la fonction publique, qui siège en qualité de représentant de l'Association des maires de France (AMF) – sans oublier un président de conseil départemental, des élus et d'anciens élus. On peut regretter qu'il n'y ait pas assez de parlementaires ou d'élus en général, mais il me paraît intéressant, et c'est pourquoi il n'y a pas de représentants syndicaux – même s'ils seront entendus –, que le comité réfléchisse en chambre, si j'ose dire. Et il appartiendra au Gouvernement et au Parlement de retenir ce qu'ils souhaitent des conclusions des travaux menés par le comité. Il est en effet important de réfléchir en dehors des contraintes parlementaires. La configuration du comité « Action publique 2022 » me paraît d'autant meilleure qu'elle obéit non pas à la logique d'une revue générale des politiques publiques selon la méthode du rabot, mais à une logique par mission. Il faut commencer par savoir ce qu'on veut faire pour savoir quoi décider.

Par exemple, je ne pense pas, à titre personnel, qu'il faille continuer, dans les très grandes collectivités, à distinguer l'ordonnateur et le comptable, division qui date de la Révolution. Cette pratique est peut-être encore nécessaire dans le monde rural, mais, pour les grandes collectivités, une certification des comptes doit être possible indépendamment des agents de la DGFIP. Que la chambre régionale des comptes renforce son contrôle sur les grandes collectivités est une chose, mais l'informatisation permet peut-être d'agir quelque peu différemment. Peut-être une telle évolution ne sera-t-elle pas envisagée, mais il est important en tout cas que le comité y réfléchisse et établisse des comparaisons avec les pays étrangers – ce qu'à Tourcoing on appelle le *benchmarking*... (*Sourires.*)

Document 5 : Ollivier Gloux, « Le décret « gestion budgétaire et comptable publique » du 7 novembre 2012 : pour une gestion publique dynamique », *Revue française d'administration publique*, 2013 (extraits) – (5 pages)

Le décret sur la Gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) entré en vigueur depuis presque un an, le 7 novembre 2012, a légitimement fait l'objet d'une abondante production dans les revues administratives. Deux lectures peuvent être faites de cette nouvelle version de notre règlement de comptabilité publique : la première considère que cette énième version de textes élaborés au XIX^e siècle ne fait que toiletter le dernier en date, le règlement général de comptabilité publique du 29 décembre 1962, la seconde voit dans cette nouvelle production un texte qui rénove la gestion publique et constitue une avancée significative du droit financier public français. L'auteur de ces lignes partage ce dernier point de vue et ce nouvel article sur un sujet déjà bien analysé s'attachera moins à décrire de façon exhaustive les dispositions du texte qu'à souligner les novations et les ouvertures qu'autorise cette nouvelle réglementation.

Fruit d'une longue maturation, étendue sur plusieurs mandatures, y compris une alternance, le décret « Gestion budgétaire et comptable publique » a bénéficié, comme la LOLF dix ans auparavant, d'un fort degré de consensus au moment de sa parution. Il ne bouleverse pas foncièrement les fondements de la comptabilité publique. Le principe cardinal de séparation organique des ordonnateurs et des comptables demeure, avec son corollaire la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. Ses novations se situent donc ailleurs que dans les principes.

De nombreux travaux d'actualisation du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique ont été lancés dès la fin des années 1990 mais c'est l'adoption de la LOLF le 1^{er} août 2001, puis son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005, qui accéléra le processus de réforme et l'orienta vers un texte s'étendant largement sur les domaines budgétaires et comptables, renouant sur ce point avec les textes de 1838 et 1862.

Aujourd'hui, les administrations françaises sont actuellement confrontées à trois impératifs intimement imbriqués :

- simplifier leurs règles et leurs modes de fonctionnement,
- mettre en œuvre les évolutions technologiques en cours,
- améliorer significativement leur efficacité.

Le nouveau décret « Gestion budgétaire et comptable publique » contribue à ces trois objectifs ; en cela il répond aux préoccupations et aux besoins des gestionnaires publics contemporains et s'écarte du texte de 1962 qui réglementait sans tracer, en filigranes, des orientations nouvelles pour la gestion publique. Il s'agit là d'une évolution importante du droit positif actuel, en ce domaine comme dans tant d'autres. Le droit est beaucoup plus qu'au siècle dernier instrumentalisé pour appuyer des politiques publiques particulières. On s'écarte ainsi d'une certaine neutralité du droit et on accepte le risque d'une possible instabilité, au gré des changements de gouvernements voire de conjoncture mais aussi des modes idéologiques.

Simplifier une administration devenue pesante

L'administration française est largement modelée par les institutions créées par Napoléon 1^{er}. Sur ces fondations, deux siècles de réformes de toutes sortes, plus ou moins profondes, se sont accumulées. Toucher à l'une des pierres de cet édifice est aujourd'hui complexe. Des susceptibilités interministérielles, des corporatismes ou encore des évolutions lourdes, telle la décentralisation de nos institutions de 1982 qui fait s'imbriquer des niveaux multiples d'administrations constituées de personnes morales dotées d'une large autonomie, rendent les réformes lentes à se mettre en œuvre quand bien même un large consensus existe sur leur nécessité.

Il serait faux et injuste de considérer que rien n'a été fait en matière de simplification administrative, mais beaucoup reste à faire d'autant que des processus contradictoires sont souvent à l'œuvre, ce qui crée autant de complexité qu'on en supprime.

Il est dommage que le processus de réforme n'ait pris réellement de l'ampleur que récemment au moment où les contraintes budgétaires surdéterminent tous les débats. Ainsi, les réformes nécessaires sont désormais d'abord vécues comme la recherche exclusive de gains d'emplois publics alors même qu'elles contribuent fondamentalement à améliorer le service public. Cette perspective faussée ne facilite pas la compréhension et l'adhésion des personnels à ce mouvement. Quatre exemples sont retenus qui illustrent la démarche de simplification dans laquelle s'inscrit fortement le décret « Gestion budgétaire et comptable publique ».

La clarification du champ d'application de la comptabilité publique

L'article 1er du décret « Gestion budgétaire et comptable publique » définit les administrations publiques assujetties aux règles budgétaires et comptables posées par le décret. Il s'inscrit résolument et symboliquement dès sa première ligne dans le cadre du droit communautaire en définissant les administrations publiques par référence au règlement (CE) du 25 juin 1996¹. Cette dénomination, conforme à la Constitution (article 47-2), remplace celle d'organisme public retenu par le décret de 1962.

Le décret « Gestion budgétaire et comptable publique » consacre un changement de paradigme pour définir le champ de la comptabilité publique. Jusqu'alors la présence ou l'absence d'un comptable public emportait l'assujettissement de l'organisme concerné au règlement général de 1962. Désormais, la présence majoritaire de financements publics justifie le respect des dispositions du décret « Gestion budgétaire et comptable publique » et la présence d'un comptable public.

Le secteur public local, collectivités territoriales et leurs établissements publics y compris les établissements publics de santé conservent, toutefois, une spécificité due au principe de libre administration des collectivités locales posé par l'article 72 de la Constitution et qui ne peut être aménagé que par la loi. Les collectivités décentralisées ne sont assujetties, comme depuis 1962, qu'aux principes généraux du titre I.

Cette prudence du texte de 2012 après celui de 1962 va peut-être trop loin. Un arrêté du 3 août 2011 relatif à la dématérialisation des opérations de comptabilité publique des collectivités locales impose aux ordonnateurs locaux la transmission à leur comptable public des informations budgétaires (titres et mandats, à l'exclusion des pièces justificatives) par flux informatiques à l'exclusion de tout support physique depuis le 1^{er} janvier 2012 et l'utilisation d'un protocole d'échanges informatisés (PES V2) à compter du 1^{er} janvier 2015 pour ce qui concerne l'envoi de pièces justificatives dématérialisées. Cet arrêté n'est signé que de la ministre du budget. Il est vrai, néanmoins, qu'il découle très directement de travaux réguliers

¹ Règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, d'ailleurs cité dans les visas du décret GBCP.

menés en concertation entre treize associations d'élus locaux, huit administrations centrales de divers ministères (finances, intérieur, santé) ainsi qu'avec la Cour des comptes et les CRC. Ces travaux se sont concrétisés dans une charte nationale dont la dernière version date du 24 janvier 2012.

L'officialisation d'un contrôle de la dépense rationnel

L'article 42 du décret « Gestion budgétaire et comptable publique » dispose que le comptable public peut hiérarchiser et moduler ses contrôles ; il peut aussi associer l'ordonnateur à ses contrôles.

Longtemps les comptables publics vécurent dans la fiction d'un contrôle exhaustif des pièces justificatives de la dépense. Ce qui se concevait au XIX^e siècle était depuis des décennies devenu aussi impossible compte tenu des masses d'opérations en cause qu'inutile au regard des différences d'enjeux, entre un marché public de lycée et une facture d'achat de fourniture de bureau. La direction générale de la comptabilité publique avait mis en place les outils d'un contrôle sélectif, dit hiérarchisé pour ménager les susceptibilités, fondé sur un plan de contrôle élaboré en tenant compte des risques et des enjeux, c'est à dire de la nature de la dépense, du formalisme des actes d'engagement, de la qualité des ordonnateurs, des montants en cause.

Ce contrôle allégé demeurerait expérimental tant que le décret de 1962 n'avait pas été amendé pour lui donner une base juridique certaine. La Cour des comptes et les CRC se sont accommodées avec patience pendant presque dix ans de ce droit « transitoire ». Ce cas d'école, relatif à un sujet qui touche au cœur de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, démontre la souplesse de nos institutions et la capacité des administrations, y compris des corps de contrôles, à trouver des solutions propres à contourner la longueur des procédures de réforme de certains textes. Un tel délai sur un sujet aussi fondamental n'est toutefois pas normal. La Cour des comptes y aurait vraisemblablement mis fin si l'exécutif ne s'était pas enfin décidé à mettre le droit en conformité avec la pratique. Il y a quelques années, un payeur général du Trésor qui, comme tous ses prédécesseurs, payait des primes à des fonctionnaires sans textes réguliers mais sur la foi de simples injonctions ministérielles, a pu vérifier que la Cour des comptes, faute d'écoute des ministres à ses observations répétées peut, en quelque sorte, prendre un comptable en otage en lui infligeant un débet d'un montant considérable pour obliger l'administration à mettre fin à ses errements.

L'assouplissement de la séparation des ordonnateurs et des comptables

Les articles 41 et 126 du décret « Gestion budgétaire et comptable publique » autorisent la mise en place de services facturiers. Il s'agit là d'une novation importante qui déplace de manière significative le curseur du partage des tâches entre l'ordonnateur et le comptable. Le service facturier procède d'une analyse de la chaîne de la dépense prise dans sa continuité et sans considérer que les services de l'ordonnateur et ceux du comptable doivent être strictement disjoints. Il vise à supprimer des contrôles redondants dans les deux services, donc à alléger les tâches, subsidiairement à réduire les délais de paiement aux fournisseurs. Dans le même esprit, l'article 42 permet désormais aussi, au-delà du contrôle hiérarchisé, un mode de contrôle plus audacieux : le contrôle partenarial. Il est effectué par sondage et a posteriori par le comptable public dès lors qu'un audit conjoint de la chaîne complète de la dépense a été réalisé par l'ordonnateur et le comptable associés et que les risques ont été estimés correctement maîtrisés. Ces deux innovations illustrent une conception nouvelle de la séparation entre ordonnateur et comptable qui a émergé depuis quelques années. La concertation puis la coopération prévalent désormais sur la confrontation.

Un début de mutualisation entre les services de l'Etat

La mutualisation de services est une voie prometteuse pour réaliser des économies de moyens. Le décret « Gestion budgétaire et comptable publique » en son article 76 autorise la constitution de centres de services partagés auxquels des ordonnateurs peuvent déléguer tout ou partie de l'exécution d'opérations relatives aux recettes et aux dépenses. Les enregistrements informatiques des commandes puis les ordonnancements sont principalement visés par cette mutualisation qui spécialise sur une plateforme unique des opérations simples jusqu'ici dispersées chez les gestionnaires de crédits. Cette possibilité nouvelle, qui permet des économies d'échelle et une professionnalisation accrue, est bienvenue mais elle se heurte, évidemment, à la pesanteur de schémas organisationnels calqués depuis deux siècles sur les départements ministériels. Les susceptibilités, les négociations sur les mises à disposition des emplois ralentissent encore ces regroupements. Reste que le dépassement des cadres organisationnels actuels est bien une source d'efficacité. La loi du 16 décembre 2010 (articles 66, 67 et 68) a également récemment ouvert cette voie dans le monde des collectivités décentralisées. Elle n'a encore connu que peu de concrétisations ; le particularisme municipal est sans doute encore plus vif que les rivalités interministérielles.

[...]

La modernisation du contrôle budgétaire

Les articles 87 à 106 du décret « Gestion budgétaire et comptable publique » réorganisent profondément le contrôle budgétaire. Déjà le décret du 27 janvier 2005 marquait une rupture fondamentale avec le décret-loi du 1er août 1922. Ce dernier faisait des contrôleurs financiers, *missi dominici* du directeur du budget auprès des ministres, des régulateurs de la dépense. La panoplie de leurs investigations était vaste et s'étendait au contrôle de la légalité des actes soumis à leur visa, voire à une certaine forme de contrôle d'opportunité puisque une disposition spécifiait qu'ils pouvaient fonder un refus de visa sur « les conséquences que les mesures proposées peuvent entraîner pour les finances publiques », formule ouverte autorisant bien des censures. Le texte de 2005 a supprimé explicitement le contrôle de légalité et a réorienté le contrôle financier sur toutes les procédures budgétaires des ordonnateurs principaux et secondaires. Le décret « Gestion budgétaire et comptable publique » finalise cette rupture. La dénomination historique du contrôle financier est abandonnée au profit de l'appellation de contrôle budgétaire. La finalité prioritaire de ce contrôle est plus nettement explicitée puisque le cœur des missions de ces contrôleurs devient l'examen de la soutenabilité des actes budgétaires des ordonnateurs au regard de crédits ouverts aux missions, programmes et BOP ainsi qu'aux engagements de la programmation budgétaire triennale. La notion de soutenabilité est aussi présente dans l'article 66 qui traite de la programmation établie pour deux ans au sein de chaque programme et déclinée au sein des BOP. Il reste que cette dimension cache, sous un apparent bon sens, des problèmes ardues de mise en œuvre surtout dans le contexte de constriction budgétaire qui risque de perdurer de longues années encore. Où commence l'insoutenabilité budgétaire ? La question est plus complexe qu'il y paraît. Les contrôleurs budgétaires sont prudents (pragmatiques diront d'autres) à ce stade et des responsables de programme et de BOP s'étonnent, eux, de voir des projets de budgets déclarés soutenables alors qu'ils permettront difficilement de finir l'exercice sans décaler des paiements sur l'année suivante.

Le décret « Gestion budgétaire et comptable publique » introduit ainsi subrepticement un concept malléable dans un droit jusqu'ici rigoureux et qui n'offrait que peu ou pas de place à l'interprétation. Le droit financier pâtirait-il aussi désormais de ce travers français qui consiste à édicter des normes peu applicables et qui sont vite contournées puis oubliées ? Ces dispositions du décret de 2012 relatives au contrôle budgétaire illustrent également la recherche de souplesses et de simplification présente dans ce texte. Ainsi, l'article 105 renvoie à des arrêtés que peuvent prendre chacun des ministres pour moduler les contrôles du contrôleur en fonction des enjeux de leur département. En outre, on peut voir dans cette intégration des dispositions du décret de 2005 dans le décret « Gestion budgétaire et comptable publique », au-delà du recentrage et de la souplesse évoqués plus haut, un embryon de codification qui simplifie l'action administrative. [...]

Document 6 : Direction générale des finances publiques – « Pour un partenariat ordonnateur-comptable renouvelé : passez une convention sur mesure avec votre comptable ! » (plaquette de présentation) – (2 pages)

QUATRE ÉTAPES

POUR UNE CONVENTION

ADAPTÉE À VOS ATTENTES

1 - Le diagnostic

Vous dressez, avec votre comptable et avec les représentants de votre direction locale des Finances publiques, un diagnostic partagé de la situation financière et comptable de votre structure.

2 - Le plan d'action

Au regard des forces et des faiblesses identifiées, vous arrêtez conjointement un plan d'action comprenant une liste d'actions prioritaires à mener en fonction du contexte local.

3 - La formalisation

Les engagements réciproques de votre collectivité et de la DGFiP sont formalisés dans une convention signée par les partenaires, qui fixe un calendrier et une méthode de travail et qui prévoit des bilans à intervalle régulier.

4 - L'évaluation

Vous évaluez, avec votre comptable et avec la direction locale des Finances publiques, les résultats obtenus lors des bilans d'étape et, si besoin, vous complétez le plan d'action initial.

POUR EN SAVOIR PLUS

Contactez votre **comptable public**, interlocuteur de confiance et partenaire, au quotidien, de la vie financière de votre collectivité. Disposant des compétences nécessaires et d'une connaissance fine des spécificités de votre collectivité, il vous fournira les meilleurs conseils.

Pour une information générale sur les conventions de services comptable et financier et les engagements partenariaux, consultez le fonds documentaire disponible à ce sujet sur le site :

www.collectivites-locales.gouv.fr

Vous y trouverez notamment :

- ★ la convention nationale de partenariat signée le 18 novembre 2014 par le ministère de l'Économie et des Finances et les principales associations nationales représentatives des élus locaux. Celle-ci fixe le cadre des conventions de partenariat en matière fiscale ;
- ★ la convention nationale de partenariat signée le 11 mars 2014, par la Fédération nationale des offices publics de l'habitat (FNOPH) et la DGFiP, qui vise à favoriser le partenariat local entre les offices ayant fait le choix d'une gestion en comptabilité publique et leur comptable public.

Retrouvez la DGFiP sur



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Septembre 2017

FP
FINANCES PUBLIQUES

POUR UN PARTENARIAT
ORDONNATEUR-COMPTABLE
RENOUVELÉ

PASSEZ UNE CONVENTION

« SUR MESURE »

AVEC VOTRE COMPTABLE !



UN PARTENARIAT

PERSONNALISÉ

Depuis une dizaine d'années, la direction générale des Finances publiques (DGFiP) **renforce son partenariat avec les décideurs publics locaux** en s'engageant contractuellement sur des objectifs opérationnels, via des **conventions de partenariat**. L'objectif est d'améliorer la performance administrative tant des services de l'ordonnateur que de ceux du comptable.

La structure signataire bénéficie de l'expertise de son comptable public, mais aussi des compétences de la direction départementale ou régionale des Finances publiques. Cette dernière, en effet, est responsable du montage de la convention et du suivi de son exécution.

Les conventions de partenariat s'adressent à tous les organismes publics locaux. Selon sa taille ou ses enjeux, la collectivité ou l'établissement public peut signer :

- ★ une **convention de services comptable et financier** (CSCF) ;
- ★ ou un **engagement partenarial** (EP).

CSCF	EP
Régions et départements Communes et groupements de plus de 100 000 hab. Centres hospitaliers de plus de 70 M€ de produits de fonctionnement Offices publics de l'habitat de plus de 8 000 logements	Collectivités et établissements en dessous du seuil d'éligibilité à une CSCF Autres organismes (CCAS, SDIS, syndicats intercommunaux, etc.)

POURQUOI VOUS ENGAGER DANS UNE CONVENTION DE PARTENARIAT ?

Le partenariat peut concerner tous les domaines de la vie financière et comptable de votre structure. Vous pouvez ainsi :

- ★ intégrer dans la convention vos grands chantiers de modernisation (qualité comptable, certification, etc.) ainsi que vos projets d'investissement ;
- ★ expérimenter des méthodes de travail innovantes (service facturier, dématérialisation, etc.) ;
- ★ bénéficier de l'expertise de la DGFiP dans des domaines aussi divers que la fiscalité commerciale et locale, l'analyse financière, etc.

QUELLE DURÉE ?

La convention de partenariat est conclue pour une durée de trois à cinq ans. Cet horizon à moyen terme facilite la mise en œuvre efficace des projets portés.

QUE CONTIENT LA CONVENTION ?

La convention porte généralement sur **quatre à cinq axes de travail**, chacun se déclinant en plusieurs « fiches actions » contenant des objectifs précis. Chaque action est assortie d'indicateurs de suivi et d'un calendrier.

QUELQUES EXEMPLES D'ACTION

1- Développer les échanges dématérialisés entre l'ordonnateur et le comptable public

- Pour les pièces justificatives et les avis des sommes à payer
- Pour la facturation individuelle des établissements de santé (FIDES)

2- Optimiser la chaîne de dépense et de recette

- Mise en place du contrôle allégé en partenariat
- Expérimentation d'un service facturier
- Introduction de moyens modernes de paiement (notamment TPE), le titre de recette payable par Internet)

3- Améliorer la fiabilisation des comptes

- Accompagnement lors d'une démarche de certification

4- Développer l'expertise fiscale, comptable, financière et domaniale

- Analyse d'un projet d'investissement et des activités associées pouvant relayer de la fiscalité commerciale
- Réalisation d'une analyse financière prospective
- Optimisation de la gestion de trésorerie

Zoom sur l'optimisation des bases fiscales

- Définition d'un périmètre d'intervention en matière de vérification sélective des locaux
- Renforcement du rôle de la commission communale ou intercommunale des Impôts directs
- Amélioration de la gestion des adresses des locaux

Document 7 : Inspection générale des finances, « Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales », août 2017 (extraits) – (7 pages)

1. Le compte financier a vocation à se substituer au compte administratif et au compte de gestion dans un objectif de clarté, de lisibilité et de fiabilité des comptes publics locaux

Allant au-delà de la simple agrégation du compte administratif et du compte de gestion, le compte financier doit simplifier et améliorer la présentation des comptes des collectivités territoriales. Ce faisant il répondra aux exigences de lisibilité et de transparence de l'information financière et en facilitera l'appropriation par les membres des assemblées délibérantes mais aussi par l'ensemble des tiers.

1.1. Le compte financier doit simplifier la production des états comptables et financiers afin d'en améliorer la lisibilité et l'appropriation par les différents acteurs

1.1.1. Les limites du système actuel des comptes clos des collectivités territoriales retracés dans deux documents

La gestion des collectivités territoriales repose, à l'instar des autres administrations publiques, sur le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. L'ordonnateur prescrit l'exécution des recettes et des dépenses tandis que le comptable public a la charge exclusive du maniement des fonds, en assure le recouvrement ou le paiement après avoir effectué les contrôles de régularité de l'opération ordonnancée. Cette division des fonctions, fort ancienne², est le gage d'une gestion régulière des deniers publics.

Les comptes des collectivités territoriales sont arrêtés dans deux états financiers :

- ◆ le compte administratif établi par l'ordonnateur au moyen de son système d'information qui rend compte de l'exécution budgétaire au cours de l'exercice ;
- ◆ le compte de gestion du comptable public, issu de l'application Hélios, qui retrace non seulement l'exécution budgétaire de l'exercice écoulé mais aussi toute la comptabilité patrimoniale et financière de la collectivité territoriale.

Sur la base de la comptabilité administrative de l'ordonnateur (comptabilité de nature budgétaire), le compte administratif détermine le résultat de la section de fonctionnement, le solde d'exécution et les restes à réaliser³ de la section d'investissement reportés au budget de l'exercice suivant. Le compte de gestion présente l'exécution budgétaire en recettes et en dépenses et dégage les résultats de la comptabilité générale tenue en droits constatés. Il

² Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables a été codifié pour la première fois par l'ordonnance du 14 septembre 1822. Il est aujourd'hui énoncé à l'article 9 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (dit décret « GBCP »).

³ Selon le 3^e alinéa de l'article R. 3312-8 du CGCT : « *Les restes à réaliser de la section d'investissement arrêtés à la clôture de l'exercice correspondent aux dépenses engagées non mandatées et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre.* » Leur fiabilité est essentielle pour apprécier l'équilibre réel du budget.

présente les données comptables et patrimoniales de la collectivité sous forme d'une balance générale des comptes, d'un bilan, d'un compte de résultat et d'un tableau des valeurs inactives.

Le compte administratif est soumis au contrôle budgétaire du représentant de l'État, qui doit saisir la chambre régionale des comptes (CRC) en cas de déficit ou d'irrégularités. Le compte de gestion est soumis au contrôle juridictionnel du juge financier, le comptable public engageant sa responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) sur le compte de gestion sur chiffres et l'ensemble des pièces justificatives produites au juge des comptes⁴.

Alors que certains organismes publics, tels les établissements publics de santé ou les offices publics de l'habitat à comptabilité publique, ont évolué vers un compte financier unique, les collectivités territoriales se distinguent par le maintien de deux états financiers. Il s'ensuit que chaque année, ce sont environ 100 000 comptes administratifs qui, sauf pour les rares collectivités ayant dématérialisé les documents remis aux membres des assemblées délibérantes, sont dupliqués en autant d'exemplaires que de conseillers, et, autant de comptes de gestion.

Outre une surconsommation de papier, cette dualité de documents est source de perte de temps : redondances de saisies, pointages des comptes et traitement des divergences. Si on relève une uniformité de la présentation du compte de gestion, désormais dématérialisé⁵ pour toutes les collectivités, il en va différemment du compte administratif dont la présentation varie selon l'instruction budgétaire et comptable applicable⁶.

La lisibilité de la situation financière des collectivités territoriales n'en est pas facilitée. Comme le relevaient MM. Martin Malvy et Alain Lambert dans leur rapport intitulé « *Pour un redressement des finances publiques fondé sur la confiance mutuelle et l'engagement de chacun* », « *aucun de ces deux documents ne permet d'avoir une vision d'ensemble de la gestion d'une collectivité territoriale* ». Dans le compte administratif et ses annexes figurent notamment l'état de la dette, les engagements hors bilan et les restes à réaliser qui sont essentiels pour apprécier l'équilibre financier d'une collectivité. Sur ce point, la Cour des comptes⁷ relevait que « *la dualité des comptes ne favorise pas le contrôle de la sincérité des restes à réaliser et de la régularité des amortissements et provisions comptabilisés dont seul l'ordonnateur a la maîtrise et dont l'information fait généralement défaut au comptable* ». De son côté, le compte de gestion permet de connaître, en partie, la situation patrimoniale de la collectivité.

Les deux états financiers présentent également des redondances comme en atteste, outre les éléments d'exécution budgétaire, l'inventaire produit par l'ordonnateur et l'état de l'actif du

⁴ On distingue le compte de gestion sur chiffres validé par l'ordonnateur et présenté à l'assemblée délibérante, et la reddition des comptes dits sur pièces présentée à l'autorité en charge de l'apurement administratif ou l'apurement juridictionnel.

⁵ La transmission du compte de gestion sous forme dématérialisée à l'ordonnateur est expressément prévue par l'instruction n° 13-00001 du 30 janvier 2013. L'application « comptes de gestion dématérialisés » (dite CDG-D) est destinée à permettre la production des comptes aux juridictions financières. L'article 108 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (dite « loi NOTRe ») rend obligatoire la dématérialisation des procédures comptables à compter du 1^{er} janvier 2019 entre les ordonnateurs locaux et les comptables publics.

⁶ Différentes comptabilités sont applicables au secteur public local selon le type de collectivités (communes, départements, régions) et selon la nature de l'activité exercée (service public administratif ou service public à caractère industriel et commercial). Ces différents types de comptabilités se déclinent par des instructions comptables : M. 14 pour les communes et les établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif, M. 52 pour les départements et leurs établissements publics administratifs, M. 71 pour les régions, M. 57 pour les collectivités territoriales uniques, les métropoles et leurs établissements publics administratifs, M. 4 pour les services publics locaux industriels et commerciaux.

⁷ Note du 14 mai 2014 sur le référentiel comptable des collectivités et établissements publics locaux adressée au Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

comptable pour assurer le suivi des immobilisations⁸. Les juridictions financières pointent couramment les faiblesses de l'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, recommandant une fiabilisation de ces comptes de « haut de bilan »⁹.

Enfin, l'obligation de produire ces deux états financiers peut retarder la reddition des comptes. Selon les dispositions du CGCT, le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif doit intervenir au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice après transmission, au plus tard le 1^{er} juin, du compte de gestion du comptable à l'exécutif de la collectivité, le compte de gestion étant également arrêté par l'assemblée délibérante¹⁰. Selon ce même calendrier, le vote du budget primitif¹¹ intervient au plus tard le 15 avril soit avant le vote des états financiers de l'exercice écoulé. Cette chronologie affaiblit fortement l'intérêt porté à la procédure de reddition des comptes. Le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif et l'arrêté du compte de gestion constituent, la plupart du temps, une simple formalité sans réels débats, ces derniers se concentrant sur le budget primitif.

1.1.2. Une contribution à la simplification et à la lisibilité des états financiers

Cette réforme ne constitue certes pas une priorité des associations d'élus ; elles n'y sont pas pour autant défavorables. Sur les onze réponses reçues au questionnaire adressé à l'ensemble des conseils départementaux, seul l'un d'entre eux s'est montré réservé sur la mise en place d'un compte financier. Les autres réponses en soulignent l'intérêt :

- ◆ « un outil objectif d'aide à la décision retraçant en un seul document l'information nécessaire relative aux engagements de court, moyen et long termes, avec notamment une lecture facilitée de la situation patrimoniale de la collectivité. L'intérêt serait d'y retrouver l'ensemble des éléments comptables, de trésorerie, de gestion patrimoniale, et d'engagements annuels et pluriannuels utiles au pilotage de la collectivité », selon le conseil départemental des Côtes d'Armor ;
- ◆ « une lecture budgétaire et patrimoniale simplifiée », pour le conseil départemental du Vaucluse.

Le contexte est propice à la mise en œuvre de cette réforme. La numérisation des données et la dématérialisation des échanges entre les ordonnateurs et les comptables constituent une réelle opportunité et faciliteront l'établissement du compte financier qui devra être dématérialisé. De même, l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales nécessite d'améliorer la présentation des états financiers certifiables et le compte financier y contribuera.

⁸ Selon les instructions budgétaires et comptables, toute collectivité doit disposer d'un inventaire complet et précis de son patrimoine mobilier ou immobilier. La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable (M. 14).

L'ordonnateur est chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification, le comptable étant responsable de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan. L'inventaire et l'actif ont des finalités différentes mais doivent, en toute logique, correspondre.

⁹ Rapport public annuel 2013 de la Cour des comptes, tome 1 p. 279 – l'immobilier des collectivités territoriales : vers une gestion plus dynamique. Revue de dépenses sur le patrimoine des collectivités territoriales, rapport IGA-IGFCGEE de mai 2016 : « (...) ainsi que le relèvent régulièrement les CRC, la correspondance entre les inventaires physiques des services gestionnaires des collectivités et les différents documents produits par les comptables n'est pas toujours assurée, parfois du fait même de l'absence d'inventaire comptable de l'ordonnateur ou, plus souvent, du fait du défaut de transmission au comptable public, par les services des collectivités, des informations patrimoniales via le protocole Indigo-Inventaire ».

¹⁰ Articles L. 1612-12 et L. 2121-31, L. 3312-5 et L. 4312-8 du CGCT

¹¹ Article L. 1612-1 du CGCT

Le compte financier ne doit pas être une simple concaténation, mais le moyen de simplifier et d'améliorer la présentation des comptes des collectivités territoriales. Il doit fournir une information comptable plus complète en ajoutant à la vision des flux budgétaires annuels une perspective financière et patrimoniale, remédiant ce faisant à l'insuffisante attention accordée aujourd'hui à la gestion patrimoniale¹². Le compte financier facilitera donc la compréhension de la situation financière de la collectivité.

[...]

2.3. Le compte financier ne remet pas en cause le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

2.3.1. Le compte financier ne modifie pas la nature des contrôles auxquels est tenu le comptable public

La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public est définie au I de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 : « *outré la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.*

Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique.

La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes ».

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (dit « GBCP »), en ses articles 18 à 20, précise les conditions des contrôles que les comptables sont tenus d'exercer en matière :

- ◆ de recettes : il s'agit notamment du contrôle de la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- ◆ de dépenses : le contrôle porte sur la qualité de l'ordonnateur, l'exacte imputation des dépenses aux chapitres, la validité de la créance, le caractère libératoire du règlement et la disponibilité des crédits.

¹² Rapport de la Cour des comptes sur les finances publiques locales –octobre 2015 : « *une insuffisante attention accordée au suivi et à la gestion patrimoniale est régulièrement constatée par les chambres régionales des comptes. Les lacunes relevées dans ce domaine sont préjudiciables à la sincérité de l'évaluation de l'actif et donc du patrimoine des collectivités. Une correcte évaluation de l'actif conditionne la gestion dynamique du patrimoine et une programmation pertinente des investissements. Elle est un préalable à la certification des comptes. Certaines des insuffisances relevées ont également pour effet de minorer le montant des dotations aux amortissements ».*

Si à l'occasion du contrôle juridictionnel, le juge des comptes relève un manquement aux obligations précitées du comptable, sa responsabilité peut être engagée. Il convient alors de distinguer si le manquement du comptable a causé ou non un préjudice à la collectivité. La sanction prononcée sera alors différente, soit une somme dite non rémissible soit un débet.

En l'absence de charge à l'encontre du comptable, la chambre régionale et territoriale des comptes (CRTC) rendra une ordonnance de décharge et, si le comptable a quitté son poste, de quitus.

Le compte financier ne modifie pas, sur le fond, les contrôles que les comptables publics sont tenus d'effectuer.

2.3.2. La mise en place du compte financier peut, en précisant les modalités de production des documents alimentant ce compte, se faire sans modifier les responsabilités juridiques de chacun des acteurs

Le compte financier est composé de différents états dont l'élaboration est de la responsabilité individuelle de l'ordonnateur ou du comptable, ou de leur responsabilité conjointe. Préalablement, chaque état aura fait l'objet d'un ajustement en commun, à l'instar de ce qui est prévu pour le compte financier des établissements publics de santé¹³.

La période d'expérimentation devra s'assurer que la responsabilité du comptable public est bien délimitée aux états constituant le compte sur chiffres du compte financier constitué du bilan, du compte de résultat, de la comptabilité des derniers et valeurs et des états d'exécution budgétaire, ce dernier état étant conjointement établi par l'ordonnateur et le comptable qui en assure toutefois le scellement. Ce sont ces états que le comptable supérieur doit vérifier afin de certifier exact le compte financier dans ses résultats.

La partie exécution budgétaire était, jusque-là, présente tant dans le compte administratif que dans le compte de gestion. Les états A1 à A4 du compte de gestion relatif à l'état de consommation des crédits permettaient d'effectuer le rapprochement entre crédits ouverts selon le cas par chapitre, article ou opérations d'équipement et les montants payés. Cette information permet de s'assurer que le comptable n'a pas effectué une dépense en l'absence de crédits suffisants, ce qui est une raison d'engagement de sa responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP).

Or, les entretiens menés par la mission auprès de comptables¹⁴ ont permis de constater qu'il arrive que les services financiers de la collectivité territoriale pouvaient, une fois transmis le flux au comptable, effectuer des changements d'imputation dans leur système d'information, en omettant d'en informer le comptable public. Ce décalage peut créer des écarts que l'ordonnateur et le comptable public cherchent d'ailleurs à rectifier par des pointages au cours de l'exercice budgétaire. À ce titre, l'instauration du compte financier devrait contribuer à remédier aux écarts souvent constatés entre les comptes du comptable et celui de l'ordonnateur.

Toutefois, afin de limiter les écarts potentiels, la multiplication de réunions de pointage et le risque d'engagement de la RPP du comptable, il est préconisé que les informations relatives à

¹³ Arrêté du 31 août 2016 relatif au compte financier des établissements publics de santé.

¹⁴ En particulier avec les services comptables de la ville de Beaune et de l'agglomération Beaune, Côte et Sud (21).

l'exécution budgétaire qui alimentent le compte financier soient celles scellées par le comptable public, tout en retenant la présentation des états d'exécution budgétaire issus du compte administratif jugée plus ergonomique.

Outre une modification nécessaire d'Hélios¹⁵ pour permettre cette démarche, cette évolution n'a aucune incidence tant pour le comptable public que pour le juge des comptes. Elle ne pose pas de difficulté au regard du périmètre de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, comme l'ont confirmé les échanges avec l'association des comptables publics (ACP) et la direction des affaires juridiques (DAJ) du ministère de l'économie.

En tenant compte de cela, le tableau 3 présente un modèle de répartition des responsabilités sur le modèle des EPS tel qu'il pourrait être présenté dans l'arrêté détaillé dans l'annexe V relative au cadre juridique du compte financier des collectivités territoriales.

Tableau 3 : Tableau de répartition des compétences entre ordonnateur et comptable

Partie du compte financier concernée	Document	Compétence de chacun des acteurs
Partie 1 : informations générales et synthétiques	Informations statistiques, fiscales et financières	Ordonnateur
	Bilan synthétique	Comptable
	Compte de résultat synthétique	Comptable
	Exécution budgétaire du compte financier - Vue d'ensemble	Données de référence ¹⁶ : comptable Fiabilisation ¹⁷ : ordonnateur et comptable
	Détail des restes à réaliser	Ordonnateur
	Décision en matière de taux	Ordonnateur
Partie 2 : exécution budgétaire	Vue d'ensemble - Section de fonctionnement - Chapitres Dépenses et recettes	Données de référence : comptable Fiabilisation : ordonnateur et comptable
	Vue d'ensemble - Section d'investissement - Chapitres Dépenses et recettes	
	Section d'investissement - Détail des dépenses et des recettes	
	Détail des opérations d'équipement	
	Section de fonctionnement - Détail des dépenses et des recettes	

¹⁵ [Note du jury] : Hélios est l'application de gestion des comptes locaux, utilisée par le comptable public

¹⁶ Par données de référence, il faut comprendre la valeur finale validée et retenue pour figurer dans le compte financier.

¹⁷ La fiabilisation des informations correspond à la bonne concordance des informations entre ordonnateur et comptable.

Partie 3 : situation patrimoniale	Bilan	Comptable
	Compte de résultat	
	Comptabilité des deniers et valeurs : Balance règlementaire des comptes du Grand Livre Balance des valeurs inactives	
Partie 4 : annexes	Annexes	Ordonnateur
	Modalités de vote du budget	Ordonnateur
	Signatures	Ordonnateur et comptable

Source : Mission.

2.4. La mise en œuvre du compte financier interroge le rôle actuel du comptable public

Le compte financier s'inscrit dans un mouvement profond de modernisation de la comptabilité locale avec notamment la généralisation de la dématérialisation et des systèmes d'information plus performants. Cette évolution formelle et technique apparaît en décalage avec les constats sur le manque de fiabilité des comptes de certaines collectivités formulés par les juridictions financières. Dans ce contexte, certains interlocuteurs ont suggéré d'élargir les missions du comptable public en matière de qualité comptable, en vue de la sincérité des bilans.

Au regard des différents constats recensés¹⁸, une réflexion sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables sous sa forme actuelle permettrait :

- ◆ d'évaluer l'état des pratiques existantes en matière de répartition des rôles entre ordonnateur et comptable dans les collectivités territoriales, à la fois du fait des évolutions comme celles de la certification du compte, de la dématérialisation ou du CFU, et en fonction de la nature et de la taille des collectivités territoriales ;
- ◆ d'envisager les évolutions législatives et réglementaires permettant d'adapter le rôle du comptable et sa relation avec l'ordonnateur, dans le but :
 - de favoriser la sincérité des comptes des collectivités territoriales ;
 - de fluidifier la chaîne de production comptable ;
 - de concentrer les tâches de chacun sur les processus où l'automatisation apparaît difficile voire impossible et/ou à forte valeur ajoutée.

¹⁸ Services financiers de collectivités territoriales rencontrés par la mission tels que ceux de la ville de Paris ou du département de la Meuse.

Document 8 : *Légibase Compta et finances locales* – « Le projet de mise en place d'un compte financier unique » - (2 pages)

Par Mohamed Toubi
Publié le 13 décembre 2017

La séparation entre ordonnateurs et comptables publics est la pierre angulaire – et la grande spécificité – du système de comptabilité publique français. Des responsabilités incombent aux ordonnateurs, d'autres incombent aux comptables publics. Un partage des missions et des rôles est défini dans le cadre de relations nombreuses et régulières.

Chacun des deux acteurs – l'ordonnateur et le comptable public – participe au processus budgétaire et financier : les opérations de chacun sont retracées et détaillées, d'où l'existence de deux documents importants : **le compte administratif pour l'ordonnateur et le compte de gestion pour le comptable public**. Le compte administratif correspond à un arrêté des comptes, sorte de compte de résultat pour collectivités territoriales ; le compte de gestion, lui, comporte des données ayant trait à l'exécution financière, mais de surcroît, le compte de gestion contient des **informations liées au bilan et aux données patrimoniales**. Les états financiers, au premier rang desquels, le budget primitif et le compte administratif, sont très importants en matière d'information financière à destination des élus, des citoyens, des institutions et des personnes extérieures à la collectivité.

Pour rappel, **l'article 47-2 de la Constitution** prévoit que « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

L'existence de deux documents distincts ne va pas sans poser de difficultés. En effet, si le **principe d'unité budgétaire** doit permettre de faciliter la compréhension des éléments financiers et l'accès à l'information financière, **la coexistence de deux documents ne simplifie pas la lecture et l'analyse des données**. De plus, l'existence de deux états financiers distincts a pour conséquence une complexification en matière d'analyses et de suivi : en effet, les collectivités territoriales doivent voter le compte administratif et approuver le compte de gestion, mais avant cela, elles doivent contrôler la correspondance des données entre les états. Il est vrai que, depuis le passage généralisé au Protocole d'Echange Standard Version, la transmission des données budgétaires a été facilitée. Toutefois, des anomalies subsistent ; il convient donc d'analyser et de corriger lesdites anomalies.

Les états financiers actuels sont complexes et disparates. **L'idée de créer un document unique simplifié – sorte de compte financier unique – n'est pas récente**, depuis la fin des années 1990, cette idée est présentée. Avec le développement des flux dématérialisés et les expérimentations relatives à la certification des comptes des collectivités territoriales, la création d'un compte financier unique s'avère nécessaire et utile dans une perspective de clarté et qualité comptable. Le but, par le biais de la création d'un compte financier unique, est d'offrir aux différents acteurs une vision synthétique et d'ensemble de la situation financière d'une collectivité territoriale.

Actuellement, pour obtenir une vision d'ensemble de la situation financière d'une collectivité territoriale, il est nécessaire d'agréger, de retraiter et de consolider un

certain nombre de données et d'états. Le compte financier unique, qui existe déjà pour les établissements publics de santé et les offices d'habitat à comptabilité publique, a vocation à se substituer au compte administratif et au compte de gestion.

C'est pourquoi, en février 2017, l'Inspection générale des finances (IGF) et l'Inspection générale de l'administration (IGA) ont été missionnées pour proposer et préciser **les modalités de création d'un compte financier unique dont la vocation est d'améliorer la compréhension et l'intelligibilité des données, en termes de présentation et de contenu**, que cela soit pour les élus locaux, les services extérieurs (établissements de crédits, partenaires, etc.), les citoyens et les institutions. Le 13 novembre 2017, l'IGF et l'IGA ont donc publié un rapport sur la mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales.

Le rapport prévoit la création d'une **nouvelle maquette qui comprendrait des informations générales et synthétiques**, des données relatives à l'exécution budgétaire, des éléments ayant trait à la situation patrimoniale et des annexes qui seraient simplifiés et dont le nombre serait diminué. Le recoupement et le regroupement des données ont vocation à améliorer la lisibilité et l'intelligibilité des informations. Le compte financier unique permettrait de **combler certaines carences, notamment en matière de comptabilité d'inventaire** : le compte administratif, hormis au niveau de quelques annexes d'entrées et de sorties de biens, ne retrace pas les éléments qui concernent l'actif immobilisé et le passif ; or, les différences entre l'inventaire de l'ordonnateur et l'état de l'actif du comptable sont patentées. Un outil tel que le compte financier unique pourrait corriger, ou, à tout le moins, amoindrir le nombre d'anomalies et d'écarts d'inventaire.

Le rapport préconise également les modalités d'approbation du compte financier unique. Actuellement, le compte administratif et le compte de gestion doivent être approuvés avant le 30 juin, et les résultats de clôture sont repris par la suite, hormis si la collectivité territoriale procède à une reprise anticipée de résultats. De fait, le vote et l'approbation du compte administratif et du compte de gestion – malgré leur importance stratégique – s'apparentent bien souvent à un simple enregistrement de données chiffrées. La création d'un compte financier unique offrirait un espace et un temps, à l'instar des discussions relatives au débat d'orientation budgétaire et au budget primitif, au débat et aux questions concernant la gestion financière de la collectivité territoriale.

En outre, à la différence du compte administratif et du compte de gestion – qui peuvent être approuvés après le vote du budget primitif –, **le compte financier unique serait validé en début d'exercice, lors du premier trimestre de chaque exercice.**

La mise en place d'un compte financier unique ne remet pas en cause le principe de séparation entre les ordonnateurs et les comptables publics. Toutefois, la mise en place d'un tel compte ne se fera pas automatiquement. **Des ajustements sont nécessaires.** La création d'un document unique nécessitera des ajustements en termes organisationnel et informatique, notamment en matière de production de données.

Ainsi, **une phase d'expérimentation est envisagée en 2019.** La phase d'expérimentation, à l'instar des expérimentations en cours concernant la certification des comptes, s'effectuerait sur la base du volontariat pour les collectivités territoriales. La durée de la phase expérimentale serait de 18 mois au terme de laquelle un bilan serait effectué.

Document 9 : Cour des comptes – Rapport public annuel, Tome II, 2016 (extraits) – (3 pages)

A - Le champ de compétence

1 - Un juge spécialisé

La gestion des administrations publiques repose en France sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. L'ordonnateur est en général le représentant légal de la collectivité ; il est, selon les cas, élu ou nommé : ministre ou préfet pour l'État, maire pour une commune, proviseur pour un lycée, président ou directeur pour un établissement public. Il dispose de pouvoirs en matière administrative et financière comme celui d'engager des dépenses ou d'ordonner le recouvrement de recettes, par exemple en recrutant des agents, en concluant des marchés ou des conventions présentant une incidence financière (subvention, bail, vente, etc.). Il agit, pour les actes les plus importants, avec l'autorisation de l'assemblée délibérante (conseil municipal, conseil d'administration, Parlement pour l'État).

L'ordonnateur n'est pas habilité à payer les dépenses ni à encaisser les recettes de l'organisme public. Ces tâches sont confiées à un fonctionnaire, le comptable public, qui doit effectuer à cette occasion des contrôles de régularité de l'opération ordonnancée. Le comptable n'est pas le subordonné de l'ordonnateur. Il s'agit, le plus souvent, d'un fonctionnaire de l'État, nommé par le ministre des finances et qui a suivi une formation en matière juridique, financière, budgétaire et comptable.

La séparation des ordonnateurs et des comptables constitue à la fois le gage d'une gestion régulière des deniers publics et une contribution à la qualité de cette gestion.

Le champ de compétences du juge des comptes dépend donc directement du périmètre d'application du droit de la comptabilité publique et de l'organisation interne des services comptables. À cet égard, la création de la direction générale des finances publiques a entraîné la suppression des receveurs des impôts ; en sens inverse, le nombre d'établissements publics et surtout de groupements d'intérêt public, de coopération sanitaire et de coopération sociale ou médico-sociale dotés d'un comptable public croît constamment. Au total, le nombre de comptes à juger par la Cour des comptes s'élève en 2015 à plus de 1 300, soit une augmentation de 21 % en cinq ans. Les chambres régionales et territoriales des comptes ont connu une évolution opposée, à la suite de la loi du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, qui a confié à l'apurement administratif, à compter de l'exercice 2013, les comptes des communes de moins de 5 000 habitants ou dont les recettes ordinaires sont inférieures à trois millions d'euros¹⁹.

¹⁹ Les comptes des communes et établissements publics locaux de taille moindre ne font pas l'objet d'un jugement par les chambres régionales et territoriales, mais ils sont apurés par le réseau de la direction générale des finances publiques.

Tableau n°4 : nombre d'organismes soumis au contrôle juridictionnel (dotés d'un comptable public) au 1^{er} janvier 2015

<i>Cour des comptes</i>		
État : comptables supérieurs du Trésor, receveurs des impôts et des douanes		132
Établissements publics et autres organismes	Établissements publics administratifs	517
	Établissements publics industriels et commerciaux avec comptable public	63
	Groupements d'intérêt public et assimilés	406
	Organismes consulaires	116
	Autres établissements	82
Total		1 316
<i>Chambres régionales et territoriales des comptes</i>		
Collectivités territoriales	Régions et collectivités d'outre-mer	32
	Départements	101
	Communes	2 183
Établissements publics locaux	Établissements publics de coopération intercommunale	6 973
	Offices publics de l'habitat et groupements d'intérêt public*	381
	Établissements publics locaux d'enseignement et assimilés	576
	Établissements publics de coopération culturelle	95
	Autres	4 877
Établissements publics nationaux par délégation	Établissements publics de santé	942
	Chambres de commerce et d'industrie et chambres de métiers et de l'artisanat	248
	Autres	127
Total		16 535

Source : Cour des comptes. * Soumis à comptabilité publique.

Le juge financier est un juge administratif spécialisé, distinct des juridictions administratives de droit commun et compétent pour statuer sur les comptes des comptables publics dits « patents », c'est-à-dire régulièrement habilités à manier des deniers publics.

La Cour et les chambres régionales des comptes ne peuvent pas juger les ordonnateurs, qui, lorsqu'ils commettent les faits prévus au livre III du code des juridictions financières, relèvent, à l'exception des ministres et, dans la plupart des cas, des élus locaux, de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF – cf. encadré première partie chapitre I). En 2015, le nombre de déférés à la CDBF a été de 23.

Il en va autrement, et le juge des comptes redevient compétent, si l'ordonnateur s'immisce dans la gestion des deniers publics : on parle alors de « comptable de fait », par opposition à « comptable patent », ou de « gestion de fait » (cf. II, C, 6).

2 - La loi de 1963 et les faits générateurs de la responsabilité du comptable

Depuis 1807, la Cour des comptes juge les comptes des comptables publics. Elle vérifie, à cette occasion, la bonne tenue de la comptabilité et la régularité des recettes et des dépenses.

Préalablement à l'exécution de l'opération en dépense ou en recette, le comptable doit exercer certains contrôles dont la portée a été précisée par la jurisprudence : il lui revient en particulier d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée, si elles sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée. Le Conseil d'État en a déduit que ces vérifications pouvaient conduire les comptables à porter une appréciation sur les actes administratifs à l'origine de la créance et qu'il leur appartenait alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, sans se faire pour autant juges de leur légalité²⁰.

Par exception aux principes généraux applicables aux fonctionnaires, les comptables publics sont personnellement responsables de leur gestion et en répondent sur leur patrimoine. Leur responsabilité est engagée dans des cas prévus par la loi du 23 février 1963 et notamment dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée, qu'une recette n'a pas été recouvrée ou qu'un déficit ou un manquant a été constaté dans leur caisse. Le juge constate le manquement et les déclare alors débiteurs de l'organisme public s'il y a eu préjudice financier (décision de « débet ») ; dans le cas où l'irrégularité n'aurait pas causé de préjudice financier à la personne publique, le juge met à leur charge une somme d'argent dont le montant est plafonné à un montant modeste.

Cette responsabilité illimitée n'exige pas la preuve d'une faute. Afin de pouvoir y faire face, les comptables sont tenus, avant d'entrer en fonction, de constituer des garanties pouvant prendre la forme d'un cautionnement bancaire ou d'une affiliation à l'association française de cautionnement mutuel. Leur régime de rémunération et de pension tient compte de ces sujétions spécifiques.

²⁰ CE, Sect., 8 février 2012, *Ministre du budget, des comptes publics et de l'État* [CCAS de Polaincourt], Rec. p. 203.

Document 10 : Cour des comptes – Rapport public annuel, 2008, « Défaillances et insuffisances dans la fonction comptable des EPL » (extraits) – (1 page)

Les agences comptables des établissements publics locaux d'enseignements (EPL) sont spécialisées et ne consacrent leurs activités qu'à des établissements de ce type. Elles sont adossées à un établissement et assurent souvent la fonction comptable de plusieurs établissements rattachés, près de trois en moyenne.

Le positionnement institutionnel du comptable n'est pas clair

Le principe général de la comptabilité publique qu'est la séparation de l'ordonnateur et du comptable n'est pas réellement respectée puisque les agents comptables, personnels de l'éducation nationale, cumulent toujours leur fonction avec celle de gestionnaire de l'établissement support de l'agence comptable. Outre que la fonction d'intendance absorbe une partie de leur temps, elle les installe également dans une position de subordination hiérarchique par rapport au chef d'établissement. L'absence de réelle séparation entre l'ordonnateur et le comptable peut aller jusqu'à la connivence : ainsi, des paiements indus ont pu être réalisés par accord entre le comptable et l'ordonnateur. Par ailleurs, le cumul de la fonction de gestionnaire et de comptable a permis des détournements de fonds, par exemple : non émission de titres de recettes pour des produits de cantine par le gestionnaire qui, en tant que comptable, a ensuite pu procéder aux encaissements en espèces à son profit personnel.

En outre, les comptables assument des fonctions qui ne sont pas du ressort de leurs établissements. Ainsi, certains assurent des fonctions comptables pour le compte de l'Etat : à titre d'exemples, un lycée parisien a géré des crédits de fonctionnement du rectorat entre 1996 et 1998 et un lycée de la Vienne ceux de la modernisation des centres d'information et d'orientation entre 2000 et 2003 ; dans chaque rectorat, un établissement centralisait jusqu'en 2006 les contributions des établissements versées au titre des surveillants de demi-pension. Des établissements sont dits « mutualisateurs » pour le compte de dizaines d'autres : la gestion des contrats aidés passés avec des personnels non-titulaires, tels les contrats emploi-solidarité (CES), est confiée à un comptable centralisateur pour le compte de plusieurs dizaines d'établissements (17 établissements centralisateurs en Ile-de-France) et plusieurs centaines de contrats : le dispositif qui fait interface avec le CNASEA, centralisateur national, reste toujours défaillant malgré les observations formulées dans une communication du Procureur général près la Cour des comptes du 19 juillet 2000 avec, en particulier des difficultés à recouvrer auprès du CNASEA toutes les sommes avancées aux établissements employeurs. En sens inverse, le service interacadémique des examens et concours, responsable des épreuves du bac, faisait payer jusqu'en 2005 par certains agents comptables des EPL les défraiements dus aux enseignants au titre du baccalauréat.

Document 11 : La Gazette des communes – « Séparation ordonnateur / comptable : la certification des comptes va-t-elle bouleverser la donne ? » – 15 juin 2017 – (1 page)

L'expérimentation de la certification des comptes est entrée dans sa phase opérationnelle en mai 2017. Le gouvernement présentera son rapport au Parlement sur l'opportunité d'étendre la démarche en 2023. Mais déjà, la certification des comptes soulève des questions sur la relation entre ordonnateur et comptable public.

« Quel est le rôle du comptable public à l'aune de la certification des comptes et de la modernisation en cours, par exemple avec la mise en place de service facturier ? Ne doit-il pas adapter son rôle traditionnel décrit dans le décret GBCP (gestion budgétaire et comptable publique) ? La question se pose », s'interroge Marie-Christine Baranger, chef du service de l'expertise comptable de Paris, qui compte parmi les 25 collectivités et groupement territoriaux expérimentateurs. « Car in fine, poursuit-elle, la démarche aboutit à la certification des états financiers tenus par le comptable public. Que devient la séparation de l'ordonnateur et du comptable ? Le comptable public doit-il continuer à davantage se positionner comme un contrôleur (en raison de sa responsabilité personnelle et pécuniaire) ou assumer un rôle de conseiller ? »

Quelles responsabilités pour le comptable public ?

En octobre, la Fondafip (fondation internationale des finances publiques) a lancé un groupe de recherche pour étudier les expériences menées dans un certain nombre de pays étrangers. Membre de ce groupe de recherche et étudiante en master 2 « Droit et gouvernance des systèmes financiers publics », Olivia Roques, a soutenu le 8 juin un mémoire de fin d'études qui s'appuie sur la certification des comptes de l'Etat en France et des collectivités au Portugal.

« A Lisbonne par exemple, qui est certifiée depuis les années 2000, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public n'existe pas. Il s'agit seulement d'une responsabilité de gestion », explique-t-elle. Or, en France, cette responsabilité personnelle et pécuniaire est le principal frein à l'évolution du rôle de contrôleur du comptable public.

Des questions opérationnelles et techniques

Président du CNOCP (conseil de normalisation des comptes publics), Michel Prada estime que les progrès des systèmes d'information devraient permettre d'aller progressivement vers des états financiers uniques. « Cela pose des questions opérationnelles et techniques : qu'est-ce que l'on définit comme les états financiers et comment collecter des données de façon fiable pour se nourrir ces états financiers uniques ? ».

Même pour les tenants du maintien de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable, le rôle du comptable va être amené à évoluer. « Une évolution serait d'aller vers une plus grande mutualisation entre l'ordonnateur et le comptable sur tous les champs où ils interviennent conjointement. Dans le cadre de notre service facturier en partenariat avec la direction régionale des finances publiques, nous avons beaucoup travaillé sur la séparation des tâches et la question de savoir où mettre les frontières, notamment en matière de contrôle de la dépense », note Marie-Christine Baranger.

Document 12 : Vie-publique.fr – Les aménagements à la procédure ELOP – 27 novembre 2017 – (2 pages)

par **Franck Waserman**, *Professeur de droit public à l'université du Littoral-Côte d'Opale*

La procédure ELOP (engagement, liquidation, ordonnancement, paiement) peut apparaître dans certains cas excessivement rigide et contraignante. Il est aussi des circonstances dans lesquelles elle n'est pas du tout adaptée. Certaines dépenses bénéficient donc d'un **régime dérogatoire** par rapport à la procédure habituelle.

Surtout, pour donner de la souplesse opérationnelle pour de petites dépenses ordinaires du quotidien ou certaines ressources à collecter mais d'importance secondaire, le droit de la comptabilité public prévoit la possibilité d'aménager des **régies financières**. Historiquement, pour le volet dépenses, les premières régies sont apparues avec l'ordonnance du 14 septembre 1922. Il s'agit donc d'un aménagement traditionnel à la séparation des ordonnateurs et des comptables.

Enfin, le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) de novembre 2012 consacre la mise en place des **services facturiers**, qui permettent d'assouplir le processus de la dépense publique.

Les procédures aménagées de dépense

On n'imagine pas, par exemple, que les traitements des millions de fonctionnaires fussent être chacun et chaque mois ordonnancés. Il est nécessaire que le comptable puisse mettre ces sommes en paiement sans avoir reçu d'ordre pour le faire de la part de l'ordonnateur. Toutefois, seul l'ordonnateur sait la rémunération à laquelle chaque agent a droit, puisque c'est lui qui, notamment, prend les mesures de classement et d'avancement ; autrement dit, l'ordonnateur doit liquider ces dépenses. Ainsi, on comprend que dans de tels cas de **paiements sans ordonnancement**, ce sont des éléments de liquidation (arrêté de classement de l'agent, attestation de service fait...) qui emportent par eux-mêmes ordre de payer.

Il existe aussi des **paiements sans ordonnancement préalable**, que le comptable va payer sans ordre, mais que l'ordonnateur devra régulariser *ex post*. C'est typiquement le cas des avances, qui doivent être réglées à un prestataire avant le début des travaux – et donc préalablement à tout service fait –, ou encore le cas des dépenses résultant d'une décision de justice.

Les régies financières

Les régies financières servent à fluidifier les petites opérations financières quotidiennes, pour lesquelles l'application de l'ensemble des étapes habituelles serait trop contraignante. Elles sont prévues par l'article 22 du décret GBCP.

Les **régies de recettes** permettent à un agent, avec l'autorisation et sous la responsabilité du comptable, de constater et d'encaisser des recettes publiques, en général de montant assez faible.

Les **régies d'avances** permettent à un régisseur, autorisé par le comptable et sous sa responsabilité, à procéder directement à des dépenses en général modiques. Concrètement, dans une régie d'avances, le comptable va accréditer un régisseur pour certains types de dépenses, dans une période de temps donnée et dans les limites d'un plafond assez bas, de l'ordre de quelques centaines d'euros qui sont avancées par le comptable au régisseur. Celui-ci pourra les utiliser pour payer les dépenses autorisées ; il conservera les factures et pièces justificatives de la dépense qu'il devra présenter au comptable. Si celui-ci estime que les opérations sont régulières, il les réintègre dans ses propres écritures et reconstitue l'avance entre les mains du régisseur.

Le développement des services facturiers

L'article 47 du décret GBCP définit le service facturier comme « placé sous l'autorité d'un comptable public [et] chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers ».

Traditionnellement, ce sont les services ordonnateurs qui reçoivent les factures et les transmettent pour paiement au comptable, avec l'attestation de service fait et les autres pièces justificatives, le cas échéant. Quand un service facturier est mis en place, ce sont des services directement placés sous l'autorité du comptable qui traitent les factures – ce qui revient donc à leur confier une partie du travail de liquidation de la dépense ; l'ordonnateur doit continuer à délivrer une attestation de service fait, laquelle parachève la liquidation et emporte ordre de payer, sans qu'il soit besoin d'une mesure d'ordonnancement spécifique.

On voit bien comment la logique des services facturiers permet de fluidifier le processus de la dépense, tout en restant, formellement, dans un schéma de séparation des ordonnateurs et des comptables coordonnée autour de quatre étapes clés désignées par l'acronyme ELOP.

Document 13 : La Gazette des communes – « Service facturier : un premier bilan satisfaisant à Lons-le Saunier » – 2 novembre 2017 – (2 pages)

Opérationnel depuis le 2 mai dernier, le service facturier (SFACT) de Lons-le-Saunier a été le premier à voir le jour dans une collectivité territoriale. Le principe d'un SFACT ? Associer les agents du Trésor public en charge de la collectivité et ceux de l'ordonnateur au sein d'un seul et même service, chapeauté par le comptable public. Cette première expérience s'avère concluante.

Pour s'engager dans la démarche, la commune de Lons-le-Saunier (Jura, 17 000 hab.) présentait le profil idéal. Une direction des finances mutualisée pour cinq collectivités (ville, communauté d'agglomération, CCAS, PETR et syndicat mixte de la cuisine centrale) ; une dématérialisation de la chaîne comptable effective depuis 2015 et un travail de regroupement des factures (10 000/an pour une ville de 17 000 habitants et une communauté d'agglomération qui en compte le double) déjà entrepris. Et, cerise sur le gâteau : des relations cordiales entre l'ordonnateur et son comptable public, également convaincus du bien-fondé de la démarche !

Un chantier lancé à l'automne 2016

C'est ainsi que le directeur départemental des finances publiques, Denis Giroudet, a proposé à Lons-le-Saunier d'expérimenter le service facturier. « À la demande du député-maire, Jacques Péliissard (LR), une étude de faisabilité a été lancée en septembre 2016. Puis, de janvier à avril, la convention définitive a été élaborée, amenant un travail plus poussé sur l'aménagement du temps de travail, la localisation du SFACT, les indices de qualité à retenir sur les délais paiement, le nombre de rejets...», indique Philippe Gremet, directeur des finances de Lons-le-Saunier.

Plusieurs ateliers ont été conduits en parallèle pour mener à bien le chantier, explique Pierre Haab, comptable public de Lons-le-Saunier :

La question des liens informatiques entre le Trésor public et le site de la mairie était cruciale : il a été décidé de conserver les deux logiciels et de former les agents à celui qu'ils ne connaissaient pas. Les procédures ont également été passées en revue : aujourd'hui les factures arrivent au SFACT, puis sont envoyées au service de la mairie, qui fabrique les bordereaux de mandat et les envoie au comptable pour qu'il les paie.

Parmi les conditions de réussite identifiées : des relations étroites préexistantes entre le comptable public et le directeur des finances de la collectivité territoriale, mais aussi entre les agents qui se rencontraient tous les deux mois ; des conventions déjà signées, par exemple sur un contrôle allégé la dépense avec le syndicat mixte de la cuisine centrale.

Volontarisme des agents

L'adhésion des agents au projet a également été moteur, puisque deux agents territoriaux (sur les trois qui s'occupaient auparavant de la saisie des factures) ont intégré le SFACT, installé dans les locaux du Trésor public. « Ces personnes ne sont pas en situation de détachement ou de mise à disposition, mais placées sous l'autorité fonctionnelle du comptable public. Le lien hiérarchique avec la collectivité territoriale est donc conservé, notamment pour la notation, les congés ou le versement des salaires. Les jours de congés et le temps travail ont été harmonisés, après passage en CAP. Sur le plan des ressources humaines, le SFACT n'a posé aucun problème car les agents étaient volontaires des deux côtés », note Philippe Gremet.

Agent du service facturier issue de Lons-le-Saunier, Patricia Lamard voit d'ailleurs dans ses nouvelles fonctions une montée en compétences. « À la ville, je ne faisais que de la saisie. Aujourd'hui je fais également du contrôle, puisque nous nous répartissons indifféremment le travail entre les quatre agents du service facturier. Une fois les factures enregistrées, il n'y a pas de nouveau contrôle ».

C'est dans cette absence de re-contrôle que réside d'ailleurs toute la valeur ajoutée d'un service facturier. « Avec le SFACT, nous ne réalisons plus les 15 % de contrôle redondant réalisés dans le cadre d'un contrôle hiérarchisé de la dépense. Alors qu'auparavant l'ordonnateur ne savait pas toujours quel contrôle opéré et quelles pièces joindre, désormais la qualité des factures s'améliore », souligne Pierre Haab. Le comptable public observe d'ailleurs que si certains mandats continuent à être suspendus, par exemple lorsqu'il manque une convention pour payer, le nombre de bordereaux ne comportant qu'un ou deux mandats a diminué. « Aujourd'hui sur une même nature de dépenses, nous traitons des bordereaux avec 50 mandats. Par exemple nous payons tous les frais de déplacement en même temps, ce qui montre une bonne organisation de toute la chaîne comptable », commente-t-il.

Délais de paiement en baisse

Résultats : des délais de paiement en baisse. Du côté du comptable, ils ont été divisés par deux, passant à 1,7 jour en moyenne. Le délai de traitement moyen des factures par les services techniques a lui été porté à une semaine, en sensibilisant davantage les services de la collectivité aux pièces à joindre.

Et le délai global de paiement qui s'établit actuellement à 25 jours devrait descendre à 15 jours lorsque le SFACT passera en vitesse de croisière. L'ensemble des indicateurs est d'ailleurs suivi de près, à l'occasion d'une réunion hebdomadaire entre le comptable et l'ordonnateur. « Rien ne nous ferait revenir en arrière », conclut Pierre Haab.

Document 14 : Cour de discipline budgétaire et financière – Rapport au président de la République 2018 – (2 pages)

Compétences de la Cour de discipline budgétaire et financière

La CDBF a été instituée par la loi n° 48-1484 du 25 septembre 1948, plusieurs fois modifiée et codifiée depuis 1995 au CJF. Présidée par le Premier président de la Cour des comptes et vice-présidée par le Président de la section des finances du Conseil d'État, la Cour est composée paritairement de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes. La CDBF est une juridiction administrative spécialisée, de nature répressive, qui sanctionne les atteintes aux règles régissant les finances publiques, commises par les ordonnateurs, les comptables et les gestionnaires publics inclus dans le champ de ses justiciables (article L. 312-1 du CJF).

Juridiction financière distincte de la Cour des comptes, la CDBF remplit un office autonome, selon un droit spécifique et sur la base d'infractions légales qui lui sont propres. Les infractions réprimées par la Cour sont énoncées aux articles L. 313-1 et suivants du CJF. Elles portent sur la violation des règles relatives à l'exécution des recettes, des dépenses et à la gestion des biens des collectivités publiques (État ou collectivités locales) ou des organismes publics ou privés soumis au contrôle de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes (articles L. 313-1 à L. 313-4 du CJF). Elles visent aussi l'octroi d'avantages injustifiés à autrui entraînant un préjudice pour l'organisme ou le Trésor public (article L. 313-6 du CJF) et l'omission faite sciemment de souscrire les déclarations à produire aux administrations fiscales en vertu des dispositions du code général des impôts et de ses annexes (article L. 313-5 du CJF). La loi n° 95-1251 du 28 novembre 1995 a en outre introduit un article L. 313-7-1 au CJF faisant de la faute grave de gestion des responsables d'entreprises publiques une infraction spécifique.

En application de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980, la Cour peut également intervenir en cas d'inexécution de décisions de justice.

Est justiciable de la CDBF, en application de l'article L. 312-1 du CJF²¹, toute personne appartenant au cabinet d'un membre du Gouvernement, tout fonctionnaire ou agent civil ou militaire de l'État, des collectivités territoriales, de leurs établissements publics ainsi que des groupements de collectivités territoriales, et tout représentant, administrateur ou agent des autres organismes qui sont soumis soit au contrôle de la Cour des comptes, soit au contrôle d'une chambre régionale ou territoriale des comptes. Sont également justiciables de la CDBF tous ceux qui exercent, en fait, les fonctions des personnes désignées ci-dessus.

Les membres du Gouvernement ne sont pas justiciables de la Cour.

Si les ordonnateurs élus locaux ne sont pas justiciables de la CDBF lorsqu'ils agissent dans le cadre de leurs fonctions, ils le sont en revanche dans certaines hypothèses définies par le législateur (article L. 312-2 du CJF). Les

²¹ Par une décision n° 2016-599 QPC du 2 décembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré cet article conforme à la Constitution.

élus locaux peuvent en effet être mis en cause et renvoyés devant la Cour lorsqu'ils commettent les infractions définies aux articles L. 313-7 et L. 313-12 du CJF, c'est-à-dire en cas d'inexécution de décisions de justice²². Ils sont également justiciables, en application de l'article L. 312-2 du CJF, lorsqu'ils ont engagé leur responsabilité propre en ayant pris un ordre de réquisition et, à cette occasion, procuré un avantage injustifié à autrui entraînant un préjudice pour le Trésor ou la collectivité publique concernée²³ (article L. 313-6 du CJF). Enfin, leur responsabilité peut être engagée devant la CDBF lorsqu'ils agissent dans le cadre d'activités qui ne constituent pas l'accessoire obligé de leurs fonctions électives, par exemple en tant que dirigeants d'une association contrôlée par les juridictions financières ou d'une société d'économie mixte²⁴.

La CDBF peut être saisie²⁵, conformément à l'article L. 314-1 du CJF, par les autorités suivantes, toujours par l'organe du ministère public :

- le Président du Sénat ;
- le Président de l'Assemblée nationale ;
- le Premier ministre ;
- le ministre chargé du budget ;
- les autres membres du Gouvernement pour les faits relevés à la charge des fonctionnaires et agents placés sous leur autorité ;
- la Cour des comptes ;
- les chambres régionales et territoriales des comptes ;
- les procureurs de la République.

Le procureur général près la Cour des comptes peut également saisir la CDBF de sa propre initiative.

Les sanctions que peut prononcer la Cour sont des amendes, selon un quantum encadré par la loi. La Cour peut en outre décider de publier ses arrêts de condamnation.

Les arrêts de la CDBF peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

Depuis 1948, la CDBF a rendu 217 arrêts²⁶. Juridiction répressive, gardienne des règles qui régissent l'utilisation de l'argent public et des principes de bonne gestion, elle remplit aussi un rôle de dissuasion et de rappel de la norme à l'égard des gestionnaires publics qui sont ses justiciables.

La Cour contribue ainsi à la diffusion d'une culture de rigueur et de bonne gestion en cohérence, notamment, avec les principes posés par la loi organique relative aux lois de finances de 2001.

²² CDBF, 20 décembre 2001, *Région Guadeloupe*.

²³ CDBF, 30 juin 2006, *Syndicat intercommunal à vocation multiple (SIVOM) de la région d'Étaples-sur-Mer*, AJDA 2006, p. 2445.

²⁴ CDBF, 13 juin 2003, *SEM Sarcelles Chaleur*, Lebon p. 121.

²⁵ Hormis le cas particulier des dispositions de la loi du 16 juillet 1980 précitées où elle peut être aussi saisie par les créanciers.

²⁶ Le premier arrêt de la Cour a été rendu six années après la création de la Juridiction : CDB, 30 juin 1954, *Maison centrale de Melun*.