

DROIT



LES FONDAMENTAUX

Droit budgétaire

Comptabilité publique

LOLF et GBCP

Damien Catteau

3^e édition ● 2016

hachette
SUPÉRIEUR

DROIT



LES FONDAMENTAUX

Droit budgétaire

Comptabilité publique

LOLF et GBCP

Damien Catteau

3^e édition • 2016

hachette
SUPÉRIEUR

Consultez toutes nos parutions sur www.hachette-education.com

© HACHETTE LIVRE 2016, 58, rue Jean Bleuzen, CS 70007, 92178 Vanves
cedex

ISBN: 978-2-01-394578-3

Table des matières



- 7 [Introduction](#)
 - 7 [Bref historique des finances publiques](#)
 - 8 [De l'apparition à l'âge d'or des finances publiques](#)
 - 8 [L'apparition des finances publiques en Angleterre et en France](#)
 - 9 [La Restauration et l'âge d'or des finances publiques](#)
 - 10 [De la rationalisation à la modernisation des finances publiques](#)
 - 10 [De 1830 à 1958 : La cristallisation des finances publiques](#)
 - 11 [La rationalisation des pouvoirs budgétaires du Parlement](#)
 - 12 [La refonte des finances publiques : La LOLF et le GBCP](#)
- 15 [Chapitre 1 : L'évolution du cadre normatif des finances publiques](#)
 - 15 [I. Les sources des finances publiques](#)
 - 15 [A - La Constitution et les sources internationales](#)
 - 15 [1. Les sources constitutionnelles](#)
 - 18 [2. Les sources internationales](#)
 - 18 [B - La loi organique relative aux lois de finances](#)
 - 19 [1. La genèse d'une réforme historique](#)
 - 20 [2. La valeur juridique de la loi organique relative aux lois de finances](#)
 - 21 [C - Le décret gestion budgétaire et comptabilité publique \(GBCP\)](#)
 - 21 [1. Les innovations comptables issues de la LOLF](#)
 - 22 [2. Le GBCP : révolution ou simple adaptation ?](#)
 - 23 [D - Les sources résiduelles](#)
 - 24 [1. Les règlements des assemblées](#)
 - 24 [2. La loi et le règlement](#)
 - 25 [II. Les principes budgétaires et comptables](#)
 - 25 [A - Les principes budgétaires « traditionnels »](#)
 - 25 [1. Le principe d'annualité](#)

- 28 [2 . Les principes d'unité et d'universalité](#)
 - 33 [3 . Le principe de spécialité](#)
 - 35 [B - Les nouveaux principes budgétaires](#)
 - 35 [1 . Le principe d'équilibre](#)
 - 37 [2 . Le principe de sincérité](#)
 - 38 [3 . Des principes en devenir](#)
 - 39 [C - Les principes comptables](#)
- 40 [Chapitre 2 : La modernisation du cadre technique des finances publiques](#)
 - 40 [I. La budgétisation orientée par la performance](#)
 - 40 [A - La budgétisation par programmes](#)
 - 41 [1 . Budget par postes de dépenses / Budget par programmes](#)
 - 41 [2 . La nouvelle nomenclature MPA](#)
 - 43 [3 . La nomenclature « matricielle »](#)
 - 44 [B - La démarche de performance](#)
 - 44 [1 . La déclinaison de la performance](#)
 - 45 [2 . Les outils de la mesure de la performance](#)
 - 47 [II. Les nouvelles modalités de gestion](#)
 - 47 [A - La déclinaison opérationnelle des programmes](#)
 - 47 [1 . La modernisation du cadre de l'exécution budgétaire](#)
 - 48 [2 . Les budgets opérationnels de programme](#)
 - 49 [B - Les nouveaux acteurs de la gestion publique](#)
 - 49 [1 . L'apparition des nouveaux gestionnaires publics](#)
 - 50 [2 . Un encadrement juridique récent laissant place à des incertitudes](#)
- 52 [Chapitre 3 : Les nouvelles procédures budgétaires issues de la LOLF](#)
 - 52 [I. Le cadre d'élaboration du budget de l'État](#)
 - 52 [A - Le cadre juridique : les lois de finances](#)
 - 53 [1 . La loi de finances initiale](#)
 - 54 [2 . Les lois de finances rectificatives](#)
 - 54 [3 . La loi de règlement](#)
 - 55 [4 . Les lois spéciales](#)
 - 56 [B - Le nouveau cycle budgétaire](#)
 - 56 [1 . La règle des quatre temps alternés](#)
 - 57 [2 . Le nouveau cycle et le « chaînage vertueux »](#)
 - 58 [II. La préparation du budget de l'État](#)
 - 58 [A - La préparation du projet de loi de finances](#)

- 58 [1 . La compétence exclusive de l'exécutif](#)
 - 59 [2 . Les différentes phases de la préparation du budget](#)
 - 61 [B - Le débat d'orientation des finances publiques](#)
 - 61 [1 . La consécration formelle du débat d'orientation budgétaire](#)
 - 62 [2 . Un débat au potentiel sous-exploité](#)
 - 63 [III. L'adoption du budget de l'État](#)
 - 63 [A - L'examen en commission](#)
 - 65 [B - La discussion budgétaire](#)
 - 65 [1 . Les spécificités de la loi de finances](#)
 - 66 [2 . L'extension du droit d'amendement parlementaire](#)
 - 68 [3 . Un renforcement illusoire du rôle du Parlement ?](#)
 - 68 [C - Le contrôle et l'entrée en vigueur de la loi de finances](#)
 - 69 [IV. L'adaptation du budget aux aléas de l'exécution](#)
 - 70 [A - Les modifications réglementaires de crédits](#)
 - 70 [1 . Les modifications de la répartition des crédits](#)
 - 71 [2 . Les modifications du montant des dépenses](#)
 - 73 [B - Les nouveaux outils de maîtrise des dépenses](#)
 - 73 [1 . La fongibilité asymétrique des crédits](#)
 - 75 [2 . La régulation budgétaire](#)
- 77 [Chapitre 4 : La rénovation du cadre de gestion budgétaire et comptable](#)
 - 77 [I. Le cadre de la gestion budgétaire](#)
 - 78 [A - La déclinaison opérationnelle des programmes et les niveaux de déclinaison](#)
 - 79 [B - Les nouveaux documents de programmation de la gestion](#)
 - 80 [II. Le nouveau cadre comptable de l'État](#)
 - 80 [A - Définitions, typologie et champs d'application](#)
 - 81 [B - Les différents types de comptabilité](#)
 - 81 [1 . La comptabilité budgétaire](#)
 - 82 [2 . La comptabilité générale](#)
 - 83 [3 . La comptabilité analytique des coûts](#)
 - 84 [4 . Les autres types de comptabilité](#)
 - 84 [C - Le système d'information financière de l'État \(SIFE\)](#)
 - 85 [III. Le compte général de l'État](#)
 - 85 [A - Le référentiel comptable et les états financiers](#)
 - 86 [B - Les nouveaux états financiers](#)
 - 87 [C - Les contrôles internes de la qualité comptable](#)

- 87 [1 . Les contrôles internes budgétaires et comptables](#)
 - 88 [2 . Les audits internes budgétaire et comptable](#)
 - 89 [D - La certification des comptes de l'État](#)
 - 89 [1 . Une révolution du contrôle de la Cour](#)
 - 90 [2 . Les modalités de certification des comptes](#)
 - 91 [3 . L'incertitude sur la portée et les conséquences de la certification](#)
- 93 [Chapitre 5 : Les nouveaux acteurs de la gestion](#)
 - 93 [I. Les acteurs de la gestion](#)
 - 94 [A - Les gestionnaires publics](#)
 - 94 [1 . Le responsable de la fonction financière ministérielle \(RFFiM\)](#)
 - 95 [2 . Les responsables de programme \(RPROG\)](#)
 - 96 [3 . Les responsables de BOP \(RBOP\) et responsables d'UO \(RUO\)](#)
 - 97 [B - Les ordonnateurs](#)
 - 98 [1 . Les catégories d'ordonnateurs](#)
 - 100 [2 . Le rôle des ordonnateurs](#)
 - 102 [II. Les acteurs du contrôle](#)
 - 102 [A - Le contrôleur budgétaire](#)
 - 103 [1 . Les différents contrôleurs budgétaires](#)
 - 105 [2 . Les missions du contrôleur budgétaire](#)
 - 107 [B - Les comptables publics](#)
 - 107 [1 . Les catégories de comptables publics](#)
 - 109 [2 . Le rôle des comptables publics](#)
 - 112 [3 . Le statut des comptables publics](#)
- 115 [Chapitre 6 : Les procédures d'exécution des opérations de recettes et de dépenses](#)
 - 115 [I. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables](#)
 - 116 [A - Le contenu du principe](#)
 - 116 [1 . L'incompatibilité des fonctions](#)
 - 117 [2 . L'indépendance des autorités](#)
 - 117 [B - Les aménagements du principe](#)
 - 118 [1 . L'aménagement des fonctions d'ordonnateur ou de comptable](#)
 - 118 [2 . Les mécanismes de coopération entre les agents](#)
 - 119 [3 . Les régies financières](#)

- 124 [4 . Les procédures spéciales d'exécution](#)
 - 125 [II. La procédure d'exécution des dépenses](#)
 - 125 [A - La phase administrative](#)
 - 126 [1 . L'engagement](#)
 - 128 [2 . La liquidation](#)
 - 129 [3 . L'ordonnancement ou le mandatement](#)
 - 130 [B - La phase comptable : le paiement](#)
 - 131 [1 . Le contrôle de régularité de la dépense](#)
 - 133 [2 . La réquisition du comptable](#)
 - 134 [3 . La modulation des contrôles comptables](#)
 - 135 [III. La procédure de recouvrement des recettes](#)
 - 135 [A - Les particularités des procédures de recouvrement](#)
 - 135 [1 . Le principe de légalité des recettes](#)
 - 136 [2 . La responsabilité particulière du comptable](#)
 - 137 [B - La procédure de droit commun : Le titre exécutoire](#)
 - 138 [1 . L'établissement du titre exécutoire](#)
 - 139 [2 . La prise en charge du titre exécutoire](#)
 - 140 [3 . Le recouvrement de la recette](#)
 - 141 [4 . La contestation du titre exécutoire](#)
 - 142 [C - Les procédures spéciales](#)
 - 142 [1 . Les opérations particulières de recouvrement](#)
 - 144 [2 . Les recettes dues par les personnes publiques](#)
- 145 [Chapitre 7 : La diversification des contrôles : l'autre réforme](#)
 - 145 [I. Les contrôles politiques et administratifs](#)
 - 145 [A - Le contrôle politique : une revalorisation progressive](#)
 - 146 [1 . Le renouveau de la loi de règlement](#)
 - 147 [2 . La mission d'évaluation et de contrôle](#)
 - 149 [B - Les contrôles administratifs : l'essor de l'audit](#)
 - 149 [1 . Les contrôles administratifs « traditionnels »](#)
 - 151 [2 . Les nouvelles formes de contrôle : contrôle de gestion, audit et évaluation](#)
 - 152 [II. Les contrôles exercés par les juridictions financières](#)
 - 152 [A - Les contrôles non juridictionnels](#)
 - 153 [1 . La mission d'assistance de la Cour de comptes](#)
 - 154 [2 . La certification des comptes](#)
 - 154 [3 . Les contrôle de la gestion](#)
 - 155 [B - Les contrôles juridictionnels](#)

- [155 1 . La nouvelle procédure de jugement des comptes des comptables publics](#)
- [161 2 . La procédure de gestion de fait, une procédure malmenée](#)
- [162 3 . L'avenir de la Cour de discipline budgétaire et financière](#)
- [Annexes](#)
 - 166 [Bibliographie](#)
 - 166 [Textes fondamentaux](#)
 - 166 [Ouvrages](#)

LES FONDAMENTAUX

LA BIBLIOTHÈQUE DE L'ÉTUDIANT

Collection créée par Caroline Benoist-Lucy

Dans la même collection :

Droit, Politique

- 7 *Les institutions de la V^e République* (Ph. Ardant, S.-L. Formery) 9 *La fiscalité en France* (P. Beltrame) 12 *Introduction à la science politique* (J.-M. Denquin) 16 *Introduction à l'étude du droit* (J.-C. Ricci) 17 *La Constitution commentée, article par article* (S.-L. Formery) 19 *Les collectivités territoriales en France* (E. Vital-Durand) 22 *Contentieux administratif* (D. Turpin) 34 *Philosophie politique / 1. Individu et société* (M. Terestchenko) 35 *Philosophie politique / 2. Éthique, science et droit* (M. Terestchenko) 46 *Droit administratif* (J.-C. Ricci)
- 47 *Mémento de la jurisprudence administrative* (J.-C. Ricci) 57 *Introduction au droit de l'Union européenne* (J. Dutheil de la Rochère) 75 *Mémento des institutions politiques françaises* (E. Vital-Durand) 86 *Droits fondamentaux et libertés publiques* (J.-M. Pontier) 121 *Droit des sociétés* (J. Bonnard)
- 129 *Droit du travail* (M. Le Bihan-Guénolé) 132 *Droit pénal général* (P. Canin)
- 137 *Droit des entreprises en difficulté* (J. Bonnard) 144 *Droit commercial* (P. Canin)
- 148 *Droit civil / Les obligations* (P. Canin) 156 *Droit civil / Les biens* (R. Desgorces) 161 *Quel droit pour l'environnement ?* (S. Maljean-Dubois) 173 *Mémento de droit des sociétés : le juge et la société* (J.-L. Navarro) 178 *Mémento de la jurisprudence de la CDEH* (Y. Lécuyer) 179 *Droits et libertés constitutionnels* (Ph. Blanchèr, J.-É. Gicquel, P. Jan) 180 *La QPC* (M. Verpeaux)
- 181 *Droit budgétaire Comptabilité publique LOLF et GBCP* (D. Catteau) 182 *Les 7 principes du droit pénal* (Y. Jeanclos)

Introduction



L

es finances publiques sont intimement liées à la notion même d'État – qu'on songe en effet à la célèbre interrogation du professeur Paul Amserek : « *Peut-il y avoir un État sans finances ?* » – et dès lors, elles existent sous une forme ou une autre depuis l'apparition de l'État organisé, sous l'Antiquité, voire au-delà. Néanmoins, au Moyen Âge notamment, ces finances publiques se conçoivent comme les finances du royaume, voire du roi lui-même et, dans une conception alors plus étroite, et pourtant assez classique, l'apparition des finances publiques est liée à l'apparition d'un droit de regard du peuple, par le biais de ses représentants, sur les finances de la nation.

On remarquera alors que, de tout temps, et le constat est encore d'actualité, le rôle du Parlement dans les institutions est intimement lié à son pouvoir en matière budgétaire. Ainsi, l'histoire des finances publiques peut-elle s'analyser comme un cycle dans lequel se succèdent les phases d'accroissement et de réduction des pouvoirs budgétaires du Parlement et permet ainsi de comprendre les motivations qui ont conduit à la modernisation des finances publiques par la loi organique du 1^{er} août 2001 et le décret du 7 novembre 2012 qui vient la compléter.

I. Bref historique des finances publiques

Les deux grandes phases de l'histoire des finances publiques reproduisent en réalité les mêmes schémas, cycliques, de renforcement et d'affaiblissement du rôle du Parlement en matière budgétaire, de l'apparition à l'âge d'or des finances publiques au sortir de la Révolution (**A**) et de la rationalisation au renforcement du pouvoir budgétaire du Parlement sous la V^e République (**B**).

A – De l'apparition à l'âge d'or des finances publiques

1. L'apparition des finances publiques en Angleterre et en France

L'apparition des finances publiques est liée, on l'a dit, à celle du droit de regard des parlementaires sur les finances du royaume et donc, à l'origine, à l'apparition du principe de consentement à l'impôt, puis à la reconnaissance progressive des pouvoirs budgétaires du Parlement. Or, cette évolution, initiée en Angleterre, a été, avec un certain décalage, reproduite en France.

C'est en effet en Angleterre que le principe de consentement à l'impôt est apparu au XIII^e siècle. Le roi Jean Sans Terre, après de nombreuses batailles infructueuses, notamment la défaite de Bouvines de 1214, subit une révolte de la noblesse anglaise. Les barons anglais réussissent alors à imposer au roi la Grande Charte (*Magna Carta*) du 15 juin 1215 mettant fin à l'arbitraire du roi. En réalité, ce texte comprend de nombreux articles traitant notamment des libertés fondamentales, de la reconnaissance des droits féodaux ou de la liberté des villes, mais cette charte va surtout imposer, en son article 12, le consentement à la levée de l'impôt par le Conseil commun du royaume. Il s'agit dès lors de l'apparition d'un droit de regard sur les finances publiques, qui vient fonder non seulement le droit budgétaire mais plus généralement le droit parlementaire.

Cette reconnaissance a néanmoins été plus progressive et surtout plus violente, les rois anglais n'ayant de cesse de se confronter à la noblesse et de contourner la Grande Charte, notamment s'agissant de la levée des impôts. C'est notamment au XVII^e siècle, sous Charles 1^{er}, que le conflit va devenir plus violent. En effet, Charles 1^{er} a besoin d'argent et va contourner le Parlement principalement en créant des impôts indirects. Le conflit éclate alors à nouveau entre le roi et le Parlement qui est dissous à trois reprises. Finalement, le roi est contraint d'accepter la Pétition des Droits (*Petition of Rights*) du 7 juin 1628, qui renouvelle le principe de consentement de l'impôt en étendant d'ailleurs son périmètre à l'ensemble des impositions. Le principe d'annualité fait également implicitement son apparition puisque le consentement est renouvelé l'année suivante. Mais Charles 1^{er} décide alors de lever à nouveau des taxes douanières, sans l'aval du Parlement. Devant le refus du Parlement, le conflit se poursuit et aboutit, après une guerre civile, au renversement du roi et à sa décapitation en 1649.

Le Parlement sortira victorieux et, quelques décennies plus tard, après la fuite de Jacques II, le Parlement offre la couronne à sa fille Marie II et lui impose la

Déclaration des Droits (*Bill of Rights*) du 13 février 1689. Ce texte, qui là encore ne se limite pas aux finances publiques, affirme néanmoins le principe d'autorisation annuelle du Parlement pour le recouvrement des recettes et pour les dépenses. Il apparaît surtout comme étant le symbole de la suprématie parlementaire en Angleterre.

En France, le principe de consentement à l'impôt a eu plus de mal à s'imposer. En réalité, il apparaît dès le XII^e siècle par le biais de la convocation des états généraux chargés d'autoriser le roi à lever l'impôt. Mais, dès le XV^e siècle, le roi obtient un droit permanent de lever l'impôt et s'affranchit donc du consentement des états généraux qui ne seront plus réunis jusqu'en 1789.

Dans un contexte financier dégradé, Louis XVI convoquera les états généraux en 1788. Ces états généraux, seront ainsi réunis le 5 mai 1789. Bien entendu, ces états généraux se concluront par la Déclaration des droit de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 qui, entre autre, consacre le principe de consentement à l'impôt en son article 14 et va même au-delà puisqu'il fonde le droit budgétaire avec un droit de contrôle des citoyens (et de leurs représentants) sur les comptes publics (art. 15).

En tout état de cause, ces dispositions ne seront pas appliquées, ni d'ailleurs les dispositions des constitutions ultérieures qui pourtant comporteront parfois un dispositif budgétaire et il faudra attendre la Restauration pour que ces principes deviennent effectifs et que s'amorce l'âge d'or des finances publiques françaises.

2. La Restauration et l'âge d'or des finances publiques

C'est avec la Restauration et l'avènement au pouvoir de Louis XVIII que les finances publiques vont connaître un réel essor. En effet, Louis XVIII a une prodigieuse capacité à s'entourer de ministres compétents et ce sont deux ministres des Finances, le baron Louis et le comte de Villèle et un directeur de la comptabilité générale des finances, le marquis d'Audiffret, qui vont poser les bases du système budgétaire et comptable français.

Ainsi, du point de vue budgétaire, c'est le baron Louis et le comte de Villèle qui sont à l'origine des principes budgétaires dits traditionnels :

- la règle de l'annualité est réaffirmée en 1822 (l'exercice budgétaire correspond à l'année civile) ;
- le principe d'unité est provisoirement mis en œuvre mettant fin aux budgets extraordinaires ;
- le principe d'universalité est consacré par la règle du montant brut (non-

contraction des recettes et des dépenses) en 1818 ;
– et le principe de spécialité, qui prévoit un vote des dépenses non plus en bloc mais par ministères, est affirmé dès 1817 puis par sections en 1827 et enfin par chapitres en 1831.

Or, ces principes ont eu une incroyable pérennité malgré quelques mises entre parenthèses (notamment sous le Second Empire) et une légère adaptation par la LOLF (en 2001). Ils restent ainsi, encore aujourd'hui, à la base de notre droit budgétaire.

Quant à la comptabilité publique, c'est essentiellement sous l'impulsion du marquis d'Audiffret que sont apparues les règles y ayant trait notamment dans le cadre des ordonnances portant règlement de la comptabilité publique (ordonnances de 1822 et de 1838), dont les principes, bien entendu modernisés, restent assez largement, au moins dans leur esprit, à la base de notre système actuel. Qu'on songe, par exemple, au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables qui restent encore à la base du système de la comptabilité publique ou aux règles de reddition des comptes pratiquement inchangées.

Plus généralement, ce renforcement du pouvoir budgétaire du Parlement est le symbole d'une revalorisation plus générale des pouvoirs du Parlement. Le baron Louis impose en effet dès 1814 la règle des « quatre temps alternés » selon laquelle le gouvernement prépare le budget, le Parlement le vote, les ministères l'exécutent et le Parlement le contrôle. La Charte de 1814 réaffirmant le principe du consentement de l'impôt, les chambres vont donc adopter le budget dès 1814 puis, à partir de 1818, en contrôler l'exécution par la loi des comptes (ancêtre de la loi de règlement). Enfin, c'est le respect de l'autorisation budgétaire qui est aussi consacré puisqu'à partir de 1817, les crédits deviennent limitatifs, et en 1819 les ouvertures exceptionnelles de crédits par voie réglementaire sont soumises à ratification du Parlement.

Ainsi, ce n'est pas un hasard si la Restauration est non seulement le berceau de nos finances publiques mais également le point de départ du parlementarisme français ; parlementarisme qui ne connaîtra de remise en cause que sous la V^e République avec la rationalisation des pouvoirs du Parlement.

B – De la rationalisation à la modernisation des finances publiques

1. De 1830 à 1958 : La cristallisation des finances publiques

Faut-il en conclure que les finances publiques ne changent pas de 1830 à 1958 ? Ce n'est évidemment pas le cas. Sous le Second Empire, les règles de la comptabilité publique sont réaffirmées et même améliorées (notamment avec le décret du 31 mai 1862, en vigueur pendant 100 ans). Les principes budgétaires en revanche sont quelque peu mis entre parenthèses en raison du déséquilibre institutionnel au profit de l'empereur et il faudra attendre la fin du régime pour que ces règles réapparaissent.

Sous les Troisième et Quatrième République, le pouvoir du Parlement, au contraire, s'accroît considérablement, notamment en matière budgétaire. Le contrôle parlementaire est à son paroxysme et de nombreux gouvernements tomberont d'ailleurs sur des questions budgétaires (ou économiques). Le rôle du Parlement devient même pesant : la règle des quatre temps alternés est altérée, le Parlement s'immisçant, notamment par le biais des commissions, dans la préparation des budgets. Paradoxalement, ce pouvoir quasi illimité devient source de paralysie alors que l'économie est soumise à rude épreuve (conflits mondiaux, crises financières, décolonisation, etc.). Le budget est voté tardivement, le Parlement recourant de plus en plus à la technique des douzièmes provisoires et devient de plus en plus opaque et inefficace.

En 1958, le général de Gaulle souhaite mettre fin à ces dysfonctionnements et décide de rationaliser les pouvoirs du Parlement et, une fois de plus, le domaine budgétaire sera particulièrement, et très symboliquement, marqué par cette rationalisation drastique.

2. La rationalisation des pouvoirs budgétaires du Parlement

Ainsi, la Constitution du 4 octobre 1958, fruit de la pensée conjointe du général de Gaulle et de Michel Debré, encadre très strictement les pouvoirs du Parlement : réduction du domaine de la loi, limitation de la responsabilité gouvernementale, réhabilitation de la dissolution, encadrement de la procédure législative, etc. Bien entendu, le domaine budgétaire est directement touché par cette rationalisation et, en premier lieu, par la Constitution elle-même qui rétablit et renforce la prépondérance de l'exécutif en matière budgétaire (art. 44), pose une irrecevabilité financière très sévère à l'égard des propositions de lois et amendements parlementaires (art. 40) et encadre très strictement les délais d'adoption de la loi de finances, à peine de dessaisissement du Parlement d'ailleurs (art. 47).

Mais, essentiellement, la matière budgétaire est renvoyée à une loi organique plus

précisément à l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances (ordonnance de l'article 92 de la Constitution, aujourd'hui abrogé), rédigée par Gilbert Devaux alors directeur du budget, dans la droite lignée de la rationalisation souhaitée par les pères de la Constitution, voire en réalité bien au-delà. L'ordonnance de 1959 va en effet considérablement renforcer le rôle de l'exécutif, notamment du ministère des Finances, au détriment des prérogatives parlementaires.

Par ailleurs, la modification du règlement général de comptabilité publique, en 1962, parachève ce renforcement au profit du ministre des Finances s'agissant cette fois de l'exécution du budget. Or, le décret du 29 décembre 1962 portant RGCP a été en vigueur pendant presque 50 ans avant d'être réformé, récemment, par le décret, très attendu, du 7 novembre 2012 relatif à la gestion publique et comptabilité publique.

L'ordonnance de 1959, dès son origine, était particulièrement critiquée ; critiquée bien entendu par les parlementaires car elle réduisait à peau de chagrin leurs prérogatives en matière budgétaire, mais critiquée également pour sa constitutionnalité pour le moins douteuse (taxes parafiscales, encadrement du droit d'amendement, etc.). Or, s'agissant d'une ordonnance prise dans le cadre de l'article 92, sa constitutionnalité n'avait pas été contrôlée par le juge constitutionnel et cette constitutionnalité ne pouvait, *a posteriori*, plus être remise en cause en vertu de la jurisprudence du Conseil lui-même (CC, n° 60-6 DC, 15 janvier 1960, *Magistrats musulmans*). De plus, au fil des années, et malgré une extraordinaire longévité, cette ordonnance fut critiquée également pour son archaïsme et son inadaptation à la modernisation de la gestion publique.

C'est ainsi qu'en 2001, l'ordonnance fut finalement réformée, abrogée en réalité, et remplacée par la loi organique relative aux lois de finances (communément appelée la « LOLF ») qui a procédé à une véritable refonte des finances publiques françaises.

3. La refonte des finances publiques : La LOLF et le GBCP

La LOLF a donc été adoptée en 2001 et a remplacé définitivement en 2005 la vieille ordonnance de 1959. Essentiellement, la LOLF poursuivait deux finalités.

La première était de moderniser la gestion publique française et plus spécifiquement la procédure budgétaire. Ainsi, la LOLF a introduit un système de budgétisation orientée par la performance dans lequel les crédits sont désormais répartis par politiques publiques pour lesquelles sont définis des

objectifs ciblés à atteindre. Elle a également essayé de donner plus de visibilité à la prise de décision budgétaire en renforçant la prévision pluriannuelle. Enfin, elle a mis en place les bases d'une modernisation du système de comptabilité publique français, il faut le dire, quelque peu vieillissant. Plus généralement, la LOLF a procédé à un « toilettage » des règles budgétaires, même si, par exemple, elle a largement repris les principes budgétaires traditionnels – tout au plus, en les adaptant.

La seconde finalité de la LOLF était clairement de renforcer les pouvoirs du Parlement en matière budgétaire. Sans entrer, dès à présent, dans trop de détails, le dispositif portait sur deux points : le renforcement du pouvoir décisionnel du Parlement d'une part, notamment par l'implication du Parlement dans la définition des orientations budgétaires et par l'extension du droit d'amendement ; et d'autre part l'extension de son pouvoir de contrôle avec, entre autres, la consécration de la mission d'évaluation et de contrôle, notamment par l'amélioration de l'information budgétaire et l'extension des pouvoirs des commissions des finances en la matière.

Mais en réalité, la refonte des finances publiques par la LOLF va bien au-delà du texte lui-même. On peut en effet citer trois conséquences indirectes de la LOLF :

- D'abord, la LOLF a entraîné un vaste mouvement de modernisation des règles budgétaires et comptables dans le cadre de sa mise en application. Pour ne prendre que deux exemples, parmi d'autres, la mise en application de la LOLF a entraîné une refonte du cadre d'exécution des lois de finances. Elle a également amorcé une réforme profonde, toujours en cours d'ailleurs, du système de comptabilité publique.
- Ensuite, la LOLF a constitué une première amorce d'un mouvement plus général de revalorisation ou d'un rééquilibrage des pouvoirs du Parlement sous la V^e République. Qu'on songe en effet à la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, faisant suite aux travaux du comité Balladur avec pour finalité affichée de rééquilibrer les institutions de la V^e République.
- Enfin, l'introduction de la notion de performance par la LOLF dépasse largement la seule question des finances publiques pour déborder sur celle de la réforme de l'État. Ainsi, sous l'impulsion de la LOLF, ce sont les modes de gestion publique, les pratiques administratives voire plus généralement la prise en charge des politiques publiques qui sont repensés dans le souci d'une meilleure efficacité. Concrètement, par exemple, la LOLF a servi de point de départ à la mise en place d'une révision générale des politiques publiques (RGPP) en 2010, outil au service de la réforme de l'État abandonné et remplacé

par la Modernisation de l'Action Publique (MAP) en 2012.

Le système de comptabilité publique, quant à lui, avait été particulièrement ébranlé par la mise en application de la LOLF. Mais, paradoxalement, la LOLF, en elle-même, n'a pas remis en cause le système de comptabilité publique. Certes, la LOLF comprenait un volet comptable, plutôt réduit d'ailleurs, mais les principales innovations comptables étaient surtout issues des travaux de mise en œuvre de la LOLF. Ces dernières ont rendu inexorable une refonte du système de comptabilité publique, intervenue, presque dix ans plus tard, en novembre 2012.

En effet, le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptabilité publique (GBCP) vient parachever la refonte des finances publiques initiée par la LOLF. Or, si le GBCP n'a pas modifié en profondeur les règles de comptabilité publique, il constitue une petite révolution s'agissant de l'approche des finances publiques modernes. Son intitulé même illustre en effet la dimension systémique du droit financier : la gestion budgétaire et la gestion comptable forment un tout indissociable et il n'est désormais plus possible, non plus, de dissocier la programmation et l'exécution du budget, la démarche de performance, entre autres, irriguant désormais l'ensemble du cycle budgétaire.

Aussi, l'étude des finances publiques de l'État suppose-t-elle désormais de parfaitement comprendre ces deux textes fondamentaux de notre système budgétaire et comptable ainsi que leur articulation, et le présent ouvrage propose donc, au travers de 7 chapitres, de décrire ces nouvelles procédures budgétaires et comptables issues de la LOLF et du GBCP :

- 1°) L'évolution du cadre normatif des finances publiques
- 2°) La modernisation du cadre technique des finances publiques
- 3°) Les nouvelles procédures budgétaires issues de la LOLF
- 4°) La rénovation du cadre de gestion budgétaire et comptable
- 5°) Les nouveaux acteurs de la gestion
- 6°) Les procédures d'exécution des opérations de recettes et de dépenses
- 7°) La diversification des contrôles : l'autre réforme

Chapitre 1 : L'évolution du cadre normatif des finances publiques

L

Le cadre normatif des finances publiques est bien entendu composé des sources juridiques des finances publiques épousant l'ensemble de la hiérarchie des normes (I). Mais au sein de ces normes juridiques, il faut faire un cas particulier des principes budgétaires et comptables qui revêtent une importance fondamentale en la matière, et ce, quelle que soit leur nature juridique formelle, par ailleurs assez variable (II).

I. Les sources des finances publiques

On distingue assez classiquement ces sources en fonction de leur importance dans la hiérarchie des normes. Ainsi, il convient d'envisager tout d'abord les normes supra-législatives que sont la Constitution et les sources internationales (A), la loi organique (B), qui constitue le texte central en matière de finances publiques et les sources qu'on peut qualifier de « résiduelles » que sont les sources législatives et réglementaires (C).

A – La Constitution et les sources internationales

On distinguera alors, plus par finalité pédagogique que par rigueur juridique, parmi les normes à valeur supra-législatives les sources constitutionnelles d'une part (1) et les sources internationales (2) de l'autre.

1. Les sources constitutionnelles

Essentiellement, les sources constitutionnelles se divisent en deux groupes de normes. Les dispositions proprement constitutionnelles, c'est-à-dire inscrites

dans le texte même de la Constitution et les dispositions intégrées au bloc de constitutionnalité à partir de la décision du Conseil constitutionnel n° 71-44 DC du 16 juillet 1971, *Liberté d'association*.

→ La Constitution

Certaines constitutions, étrangères (la Constitution espagnole du 27 décembre 1978 ou la loi fondamentale pour la République fédérale allemande du 8 mai 1949 par exemple) ou issues des régimes précédents (par exemple la Constitution du 5 fructidor an III), comportent une partie consacrée spécifiquement aux finances publiques. Ce n'est pas le cas de la Constitution française actuelle même si plusieurs dispositions de la Constitution du 4 octobre 1958 sont bel et bien consacrées, spécifiquement ou non, aux finances publiques.

Ainsi, en premier lieu, l'article 34 de la Constitution prévoit que « *les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ». Cet article fonde donc la compétence parlementaire de principe en matière d'adoption du budget (même si, on le verra, le gouvernement dispose d'une position avantagée en la matière), mais surtout il renvoie l'essentiel de l'organisation du droit budgétaire à une loi organique, la loi organique du 1^{er} août 2001 (la LOLF) en l'occurrence.

On trouve ensuite toute une série de dispositions relatives aux spécificités de la procédure législative en matière budgétaire, même si, là encore, une grande majorité de ces règles se trouve dans la loi organique. Ainsi, l'article 39 pose le principe de priorité d'examen du projet de loi de finances par l'Assemblée nationale en vertu du principe de consentement du peuple à l'impôt ; L'article 40 encadre quant à lui spécifiquement le droit d'initiative et le droit d'amendement des parlementaires en matière financière en précisant que « *les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique* ». L'article 42 pose, depuis la dernière révision constitutionnelle, une spécificité des lois financières puisque contrairement aux autres textes, le texte débattu en première lecture n'est pas celui arrêté par les commissions mais le projet du gouvernement lui-même et enfin, l'article 49 al. 3, l'engagement de responsabilité sur un texte, qui est lui aussi désormais réservé (sauf un texte par session) aux seules lois de finances et lois de financement de la Sécurité sociale.

S'agissant de l'article 47 de la Constitution (et article 47-1 pour les lois de financement de la Sécurité sociale), seul véritable article exclusivement financier,

il rappelle, lui aussi, le principe de renvoi à une loi organique s'agissant de la procédure budgétaire, mais va tout de même non seulement encadrer les délais d'adoption de la loi de finances (70 jours et procédure accélérée de plein droit) mais également fonder l'existence de la Cour des comptes ainsi que sa mission d'assistance au gouvernement et au Parlement.

Un article 47-2 a d'ailleurs été inséré d'une part pour clarifier et renforcer ce rôle d'assistance de la Cour : « *La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la Sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens* » – que pour consacrer le principe de sincérité comptable et l'élever à un rang constitutionnel : « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.* »

La révision constitutionnelle de 2008 a également modifié la procédure d'inscription à l'ordre du jour et est ainsi, pour ce qui concerne les finances, venue préciser dans son article 48 al. 3 que les lois de finances et lois de financement de la Sécurité sociale sont des textes pouvant être inscrits par priorité par le Gouvernement. Mentionnons enfin, pour mémoire et par souci d'exhaustivité, l'article 53 qui prévoit que « *les traités... qui engagent les finances de l'État ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi* ».

D'autres dispositions trouvent bien entendu à s'appliquer s'agissant de l'adoption de la loi de finances et de son exécution, dès lors que la loi de finances est une loi ordinaire soumise à la procédure législative – certes quelque peu modifiée – mais il ne s'agit pas ici à proprement parler de règles « financières ».

→ **Les autres dispositions à valeur constitutionnelle**

À côté de ces règles issues du texte de la Constitution, le Conseil constitutionnel reconnaît depuis la décision 71-44 DC *Liberté d'association* d'autres principes à valeur constitutionnelle formant ce que l'on appelle le « bloc de constitutionnalité ».

Il s'agit en premier lieu de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dont 3 articles ont un lien avec les finances publiques, voire même leur servent de fondement.

Ainsi, l'article 13 dispose que « *pour l'entretien de la force publique, et pour les*

dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés ». Il s'agit du principe de nécessité de l'impôt qui, il est vrai, est plus un principe de droit fiscal qu'un principe de finances publiques.

L'article 14, quant à lui, dispose que « *les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». Là encore, si cet article est à la base du principe fiscal de légalité de l'impôt, il n'en pose pas moins, tout comme l'article 13, le principe de consentement à l'impôt qui n'est ni plus ni moins que le principe à la base du droit budgétaire.

Enfin, l'article 15 dispose que « *la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ». Cet article est fondamental car il fonde les règles de comptabilité publique mais surtout la mission de contrôle du Parlement et la mission d'assistance en la matière de la Cour des comptes.

Bien entendu, il existe bien d'autres principes constitutionnels potentiellement opposables aux lois de finances : les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République (PFRLR), les principes particulièrement nécessaires à notre temps (PPNT), ainsi que les principes, objectifs et exigences à valeur constitutionnelle, mais si le Conseil constitutionnel y fait parfois référence en matière budgétaire, ces principes ne sont généralement pas propres aux finances publiques. On citera néanmoins, pour l'exemple, l'exigence d'équilibre des comptes de la Sécurité sociale (CC, n° 97-393 DC, 18 décembre 1997, *LFSS pour 1998*).

2. Les sources internationales

En réalité, le constat sera ici plus succinct puisque, par nature, la matière des finances publiques, et le droit budgétaire notamment, est un domaine régalién de l'État, qui ressort de l'exercice direct de sa souveraineté. Dès lors, on conçoit assez difficilement des accords internationaux intervenant dans ce domaine réservé à l'État.

Pourtant, il faut opérer ici deux tempéraments d'importance inégale d'ailleurs. Il existe, en effet et tout d'abord, de nombreux accords internationaux en matière commerciale ou fiscale qui dès lors ne sont pas sans lien avec nos finances publiques. Mais dans ce premier cas, on ne saurait les considérer comme de véritables sources des finances publiques françaises.

C'est surtout la construction européenne et donc le traité sur l'Union européenne qui constitue le seul texte international ayant trait et ayant un impact sur le droit budgétaire français. Point bien entendu de transfert de compétences ici, pour les raisons évoquées plus haut, mais à tout le moins, les critères de convergences, les règles liées à la discipline budgétaire, d'ailleurs récemment étendus par le traité budgétaire européen (traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance du 2 mars 2012) dans la zone euro constitue une contrainte (quand bien même elle serait peu effective) normative que doivent respecter les lois de finances et donc une source positive du droit budgétaire français.

B – La loi organique relative aux lois de finances

Comme mentionné plus haut, la Constitution fait référence, à plusieurs reprises, à une loi organique ayant pour objet de préciser les principes posés par la Constitution. Longtemps, cette loi organique était en fait une ordonnance, l'ordonnance du 2 janvier 1959, jusqu'à ce que la LOLF vienne remplacer ce texte. Il s'agira, pour ce texte central, de présenter tout d'abord la genèse de la LOLF (1) avant d'aborder sa valeur juridique (2), quelque peu particulière.

1. La genèse d'une réforme historique

La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) est une réforme historique dès lors qu'elle vient modifier après 42 ans d'application l'ordonnance du 2 janvier 1959. Cette ordonnance était en effet marquée par une forte intangibilité, modifiée très légèrement à deux reprises (en 1971 et en 1995), elle avait surtout connu pas moins de 35 tentatives de réforme toutes vouées à l'échec à tel point que l'ordonnance était perçue comme étant plus rigide que la Constitution elle-même. Et pourtant, la réforme interviendra à la suite d'une proposition de loi organique déposée par Didier Migaud, le 11 juillet 2000. Or, ce succès était justement d'autant moins évident que la proposition émanait du Parlement lui-même. C'est dire si le succès de la proposition de Didier Migaud s'explique par un contexte particulier.

En effet, faut-il ajouter qu'une telle réforme paraissait quasi-impossible à mener dans le contexte politique de l'époque puisque la France se trouve alors en période de cohabitation avec une opposition entre les deux chambres ? Or, rappelons-le, l'adoption d'une loi organique suppose l'accord des deux chambres (art. 46 Co). Et c'est finalement la coopération initiale entre Didier Migaud (PS),

rapporteur général de la commission des Finances à l'Assemblée nationale, auteur de la proposition, et Alain Lambert (UDF), président de la commission des Finances au Sénat qui a permis de faire de cette réforme une réforme « transpartisane », et d'obtenir un consensus politique. Dès lors, les deux organes du pouvoir exécutif, opposés, le président de la République Jacques Chirac et le Premier ministre Lionel Jospin vont se rallier à la réforme et le consensus s'opérera également au niveau du pouvoir législatif, les deux assemblées, opposées, suivant la démarche des commissions des Finances. On notera également l'attitude positive du Sénat qui renoncera à amender le texte en seconde lecture préférant voir la réforme aboutir plutôt que de risquer un trente-sixième échec à cause de différends mineurs essentiellement rédactionnels.

Le succès de cette réforme s'explique également par une coopération du ministère des Finances, qui s'était pourtant, jusqu'à lors, opposé à toute réforme de l'ordonnance. Cette coopération s'explique par le fait que le ministre Laurent Fabius avait quelques mois auparavant signé, en qualité de président de l'Assemblée nationale, un rapport estimant la réforme de l'ordonnance des plus nécessaires. Dès lors, le ministère et la direction du budget en particulier se montreront très coopératifs durant les débats et aucun amendement gouvernemental ne sera proposé.

De plus, au-delà de ce consensus politique, cette réforme a fait l'objet d'un véritable consensus institutionnel : le Conseil d'État avait ainsi été saisi pour avis sur quelques questions relatives à la réforme et donc, indirectement, sur la « proposition Migaud » et la Cour des comptes a également participé à la réflexion par deux contributions en décembre 1999 et mars 2000. Enfin, c'est la validation de l'ensemble du dispositif (à l'exception de 2 dispositions mineures) par le Conseil constitutionnel (CC, n° 2001-448 DC, 21 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances*) qui a permis le succès d'une réforme ambitieuse et à droit constitutionnel constant, et ce, alors même que la constitutionnalité de certains aspects du dispositif (notamment l'introduction d'un volet comptable ou la réforme du droit d'amendement) pouvait faire débat.

Le texte sera finalement adopté à la quasi-unanimité le 28 juin 2001, en moins d'un an (6 mois de procédure, ce qui reste assez exceptionnel pour une telle réforme). La « LOLF » sera finalement promulguée le 1^{er} août 2001 (JO du 2 août 2001) et entrera alors progressivement en vigueur à partir de 2002 pour être pleinement applicable au 1^{er} janvier 2005 avec le projet de loi de finances (PLF) 2006.

2. La valeur juridique de la loi organique relative aux lois de finances

La loi organique est considérée, et parfois qualifiée, comme étant la « constitution financière de la France ». Bien entendu, cette formule est inexacte puisque les lois organiques ne font pas partie du bloc de constitutionnalité. Mais, la formule n'est finalement pas si éloignée de la vérité tant sur le plan juridique que sur le plan pratique.

Sur le plan pratique en effet, il est indiscutable que la loi organique, parce qu'elle pose les principes généraux de notre système budgétaire, est le texte le plus fondamental en matière financière.

Sur le plan juridique, la place de la loi organique dans la hiérarchie des normes est en réalité toute singulière. Sous l'empire de l'ordonnance organique, le Conseil constitutionnel a en effet, très tôt, accepté de contrôler les lois de finances au regard des prescriptions contenues dans la loi organique (CC, n° 60-8 DC, 11 août 1960, *Redevance Radio-Télévision*). Dès lors, certains auteurs ont pu estimer que la loi organique avait une valeur supra-législative ou quasi-constitutionnelle. La formule est sans doute excessive puisque le contrôle par rapport à la loi organique ne s'opère que pour les lois de finances. Jamais le Conseil constitutionnel n'a censuré des dispositions législatives « ordinaires » au regard de la loi organique. Ainsi, on peut en conclure que celle-ci ne saurait être intégrée au bloc de constitutionnalité.

Bien entendu, ce qui vaut pour l'ordonnance de 1959 vaut également pour la LOLF (CC, n° 2011-448 DC, précitée) et ainsi, ce texte revêt lui aussi cette place singulière de disposition à valeur « quasi-constitutionnelle ».

C – Le décret gestion budgétaire et comptabilité publique (GBCP)

Malgré les quelques innovations comptables issues de la LOLF (1), la modernisation du système financier, notamment concernant l'exécution des nouveaux budgets de programmes, rendait nécessaire une refonte des règles de la comptabilité publique, intervenue dix ans plus tard avec le GBCP (2).

1. Les innovations comptables issues de la LOLF

Notons tout d'abord, qu'au départ, la LOLF ne devait pas contenir de

dispositions relatives à la comptabilité publique. La proposition initiale de Didier Migaud n'en contenait pas et le Conseil d'État, dans son avis du 21 décembre 2000, s'était d'ailleurs montré très réservé, à raison d'ailleurs, sur le caractère organique de telles dispositions. Néanmoins, un volet comptable a été inséré par les sénateurs, sous l'impulsion d'Alain Lambert. Le Conseil constitutionnel avait ensuite validé, non sans une certaine bienveillance, ce dispositif tout en déclassant préventivement ce volet de la loi organique.

Il n'en demeure pas moins que la LOLF prévoit ainsi plusieurs innovations sensibles parmi lesquelles on peut citer :

- La mise en place d'une triple comptabilité budgétaire, générale c'est-à-dire patrimoniale et d'analyse des coûts, destinée à renforcer la transparence autour de la situation financière de la France ;
- La LOLF maintient le système dit « de caisse » s'agissant de la comptabilité budgétaire c'est-à-dire que les recettes et les dépenses sont comptabilisées au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été encaissées ou payées par le comptable. Cependant, depuis la LOLF, la comptabilité générale retient, elle, le système de l'exercice, c'est-à-dire que ces mêmes recettes et dépenses sont prises en compte au titre de l'année, de l'exercice, auquel elles se rattachent indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement.
- S'agissant de la comptabilité budgétaire, la LOLF a raccourci à 20 jours la durée de la période complémentaire c'est-à-dire la période permettant, après la fin de l'exercice, de comptabiliser des opérations par le comptable.
- La LOLF a surtout, non seulement consacré le principe de sincérité budgétaire, mais lui a également adjoint un volet comptable puisque l'article 27 dispose que « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ». Les comptables étant « *chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles comptables. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* » en vertu de l'article 31.
- Enfin, la loi organique introduit une nouvelle mission dévolue à la Cour des comptes, mission de certification de l'ensemble des comptes de l'État visant à s'assurer de leur sincérité et de leur fidélité.

En réalité, les principales innovations comptables, en tout cas celles qui sont le plus susceptibles de remettre en cause le système actuel, ne sont pas directement contenues dans le dispositif de la LOLF mais sont issues des travaux de mise en

œuvre de cette réforme. Ainsi, par exemple, la mise en œuvre de la triple comptabilité a entraîné un vaste chantier visant à refonder le plan comptable de l'État à travers la mise en place d'un nouveau référentiel et de nouvelles normes comptables.

Parallèlement, c'est le développement du support informatique de cette nouvelle comptabilité, l'application ACCORD, rebaptisée par la suite CHORUS, qui, en visant, à terme, à automatiser certaines phases de la procédure d'exécution budgétaire pourrait largement remettre en cause les principes actuels de la comptabilité publique. Enfin, l'allègement et la rationalisation des contrôles comptables à travers l'introduction du contrôle hiérarchisé et du contrôle partenarial ont rendu inévitable une réforme du système d'une part et très simplement par sa contrariété avec le règlement général de la comptabilité publique et d'autre part par un rapprochement (« partenarial ») des agents de l'exécution du budget. Dès lors, la réforme profonde de notre système semblait inévitable et après avoir été attendue pendant plus de dix ans, la réforme du RGCP a enfin été opérée.

2. Le GBCP : révolution ou simple adaptation ?

En effet, il a fallu attendre 2012 pour que le texte d'application directe de la LOLF, complétant cette dernière s'agissant de l'exécution, notamment comptable, du nouveau budget orienté par la performance, voie le jour avec le décret gestion budgétaire et comptable (GBCP).

Annoncé depuis quelques années (notamment avec le pré-projet de 2009), ce décret était d'autant plus attendu qu'il apparaissait nécessaire de donner un cadre juridique aux nouvelles modalités de gestion du budget (la déclinaison opérationnelle des programmes), de tirer les conséquences de la modernisation du cadre comptable (triple comptabilité) ou des nouvelles modalités de contrôle (CHD, CAP) et plus généralement de se positionner sur une éventuelle remise à plat des principes qui gouvernent l'exécution comptable du budget et notamment le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.

On notera que la première grande innovation de ce nouveau « RGCP » est justement de se voir affublé d'une nouvelle dénomination regroupant la gestion budgétaire et la comptabilité publique (et donc portant désormais explicitement sur l'exécution budgétaire et comptable). Depuis la LOLF, l'approche « systémique » du budget a été renforcée et ce décret s'inscrit dès lors pleinement dans cette logique. On notera cependant que la dénomination fait l'objet d'une

certaine confusion puisque, tout en modifiant son intitulé, l'article 237 du décret prévoit que le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique constitue le règlement général sur la comptabilité publique au sens des dispositions législatives qui renvoient ou se réfèrent à ce règlement général.

Sur le fond, le décret innove par une modernisation du cadre d'exécution budgétaire et comptable surtout marqué par une mise en concordance avec les principes de la loi organique ou de sa mise en application : déclinaison opérationnelle des programmes, triple comptabilité, contrôle budgétaire, contrôle interne comptable, contrôles comptables modernisés, développement de la programmation pluriannuelle, etc. On notera cependant que ces innovations, par rapport au décret de 1962, n'en sont pas réellement si on tient compte de la pratique post-LOLF. Toutefois, le décret modernise également les procédures d'exécution comptable notamment s'agissant du recouvrement, de la prise en compte des services facturiers ou la dématérialisation des opérations.

Reste que, si ces innovations sont loin d'être négligeables (surtout du point de vue du droit positif), force est de constater que ce décret ne constitue pas une véritable révolution du cadre de la comptabilité publique alors même qu'il en avait l'occasion. Pour ne citer que deux exemples, la mise en place de la déclinaison opérationnelle des programmes et de ses nouveaux acteurs, aboutissant à un éclatement de la fonction d'ordonnateur aurait pu conduire à la remise en cause du principe, tout comme les nouveaux contrôles comptables, basés sur une collaboration, un partenariat entre l'ordonnateur et le comptable. Il n'en est rien et le décret se contente de rendre compatibles (expressément) les deux systèmes avec le principe sans revenir sur ce dernier.

D – Les sources résiduelles

En dessous de la loi organique, il ne reste que des sources résiduelles pour les finances publiques. Essentiellement, il s'agira des règlements des assemblées qui viennent compléter la loi organique, s'agissant de l'organisation du travail parlementaire (1) et de la loi et du règlement (2) qui constituent, quant à eux, des sources secondaires en matière de finances publiques.

1. Les règlements des assemblées

Les règlements des assemblées ont pour objet de compléter la Constitution et les lois organiques s'agissant de l'organisation, du fonctionnement et des procédures

applicables au sein de chacune des assemblées.

Ainsi, même si ce ne sont pas des normes spécifiquement financières, chacun des deux règlements comporte des dispositions spécifiques consacrées à la matière budgétaire notamment s'agissant de la discussion budgétaire (temps de parole, modalités de vote, irrecevabilités, contrôle).

On rappellera néanmoins deux spécificités juridiques s'agissant de ces règlements. En premier lieu, les règlements des assemblées ne font pas partie du bloc de constitutionnalité (CC, n° 78-97 DC, 27 juillet 1978, *Réforme de la procédure pénale*), et le juge constitutionnel refusera de contrôler la loi, notamment la loi de finances, par rapport aux dispositions contenues dans les règlements. En second lieu, on notera également que, parce qu'ils complètent les lois organiques et donc la Constitution, les règlements des assemblées sont, comme les lois organiques, déferés automatiquement au Conseil constitutionnel (art. 61 Co) qui examinera, notamment, leur conformité à la loi organique relative aux lois de finances, et ce alors même que celle-ci n'a pas valeur constitutionnelle (CC, n° 66-28 DC, 8 juillet 1966, *Règlement du Sénat*).

Enfin, notons que la réforme constitutionnelle de juillet dernier renforce considérablement le rôle des règlements des assemblées qui peuvent compléter la Constitution sur de nombreux domaines notamment budgétaires comme l'organisation des séances (art. 28 Co), l'exercice du droit d'amendement (art. 44 Co), les droits de l'opposition (art. 51-1 Co) ou encore l'organisation et le fonctionnement des missions d'évaluation et de contrôle (art. 51-2 Co).

2. La loi et le règlement

S'agissant de la loi tout d'abord, il faut mentionner que bien entendu la loi de finances constitue la première source de droit budgétaire. Elle est en premier lieu le support juridique du budget. Pourtant, sans entrer dans trop de détails, sa portée juridique est tout à fait spécifique. En effet, contrairement aux lois ordinaires, il n'est pas possible pour un administré de contester un acte administratif, voire une décision unilatérale prise ou non à son encontre, en se basant sur la loi de finances.

En revanche, la loi de finances peut également comporter en plus de dispositions proprement budgétaires, c'est-à-dire concernant la perception des recettes ou l'autorisation de dépenses, des dispositions ordinaires en matière budgétaire. Ainsi, par exemple, l'article 34 II de la LOLF permet aux lois de finances de comporter des dispositions (dites facultatives) en matière fiscale, en matière

d'information et de contrôle budgétaire du Parlement ou encore en matière de comptabilité publique et de responsabilité financière.

Enfin, la loi ordinaire, notamment sur ces derniers domaines, peut comporter des dispositions qui sont sources des finances publiques. Il en va par exemple ainsi de la partie législative du Code des juridictions financières ou encore de la loi du 23 février 1963 qui organise et encadre la responsabilité des comptables publics.

S'agissant du pouvoir réglementaire, le constat est le même. L'exécutif dispose d'un pouvoir réglementaire en vue de l'exécution de la loi de finances qui va notamment se manifester par les décrets de répartition des crédits (ouvrant et mettant à disposition des gestionnaires les crédits adoptés par le Parlement) et, en cours d'exercice, par les différents actes réglementaires permettant de modifier les autorisations budgétaires (décrets d'avance, transferts, virements, annulations, reports, etc.). En second lieu, l'exécution comptable des budgets publics est une matière relevant du domaine réglementaire. Ainsi, le pouvoir réglementaire constituera une source du droit de la comptabilité publique avec principalement le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptabilité publique précité, ou encore la partie réglementaire du Code des juridictions financière...

Reste que parmi ses sources des finances publiques, notamment organique, il faut sans doute faire une place à part aux grands principes du droit budgétaire, et dans une moindre mesure, du droit comptable, qui sont marqués par une très grande intangibilité car appliqués depuis la Restauration.

II. Les principes budgétaires et comptables

Bien entendu, il convient de faire une place à part aux principes comptables (A), posés d'ailleurs assez récemment. Mais, s'agissant des principes budgétaires, on distingue assez classiquement les principes dits « traditionnels » (B), issus de la Restauration, des « nouveaux » principes budgétaires (C), plus récents et dont on verra d'ailleurs qu'ils ont plus de mal à s'imposer juridiquement.

A – Les principes budgétaires « traditionnels »

Il existe quatre principes budgétaires traditionnels qu'on classe parfois selon qu'ils portent sur la périodicité du budget, l'annualité (1), sa présentation, l'unité

et l'universalité (2) et son contenu, la spécialité (3).

1. Le principe d'annualité

Le principe d'annualité est l'un des plus anciens principes budgétaires car il est lié au principe du consentement (régulier) à l'impôt. Pourtant, le principe d'annualité, qui comporte différents aspects, tend à faire l'objet d'aménagements de plus en plus nombreux sous l'effet de la modernisation de la gestion publique.

→ Les différents aspects du principe

Essentiellement, le principe d'annualité comporte trois aspects distincts :

Tout d'abord, on rattache classiquement au principe d'annualité, la règle d'antériorité du budget, règle « temporelle » qui, selon certains auteurs, est autonome et en réalité inhérente à la notion même de budget. Cette règle impose très simplement que le consentement et l'autorisation du budget soient donnés avant le début de l'exercice. Ainsi, le budget de l'État est adopté au mois de décembre de l'année précédant l'exercice. Dans une acception plus stricte, la règle donne toute sa signification au concept d'autorisation budgétaire. En recettes, est coupable du délit de concussion (art. 432-10 du Code pénal), toute personne qui perçoit un impôt sans texte. En dépenses, il est, en principe, impossible d'opérer une dépense sans crédit inscrit au budget ou dès lors que ces crédits sont épuisés.

Plus classiquement, ensuite, le principe d'annualité se comprend comme l'autorisation annuelle donnée par le Parlement. Ainsi, le budget est adopté chaque année. Notons également que l'exercice, c'est-à-dire l'année d'application de la loi de finances, s'étend sur une année civile, aux termes de l'article 1 al. 2 de la LOLF. Le principe est par ailleurs renforcé par la mise en place par la LOLF (article 30) d'une comptabilité d'exercice, c'est-à-dire que les dépenses et les recettes sont comptabilisées au titre de l'exercice auquel ils se rattachent indépendamment de la date de recouvrement ou de paiement.

Or, si la plupart des pays appliquent l'annualité, l'exercice débute parfois au printemps (avril en Grande-Bretagne) ou à l'automne (octobre aux États-Unis). Ce principe signifie donc enfin que les autorisations (notamment les autorisations de dépenses) ont une validité d'un an. Ainsi, concrètement, et sous réserve des reports de crédits, les crédits ouverts au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes (art. 15 LOLF) et sont donc annulés en fin d'exercice.

→ Un principe fortement aménagé

Bien entendu, la règle d'antériorité ne connaît pas d'aménagement, à tout le moins concernant le budget de l'État (contrairement aux budgets locaux) même s'il arrivait fréquemment sous la IV^e République que le budget soit voté en retard obligeant à mettre en place des « douzièmes provisoires », c'est-à-dire des crédits ouverts chaque mois à partir des prévisions de l'année précédente. Il faut tout de même noter un léger aménagement qui consiste en la procédure d'engagement par anticipation. L'article 9 de la LOLF permet en effet d'utiliser des crédits qui ne seront ouverts que l'année suivante, par anticipation.

C'est surtout le principe d'annualité qui se trouve fortement aménagé soit pour des commodités de gestion soit pour encourager la vision pluriannuelle, c'est-à-dire les perspectives à moyen terme.

Ainsi, tout d'abord, si l'adoption du budget est annuelle, en pratique, les aléas de la gestion entraînent la nécessité d'adapter les prévisions budgétaires et de recourir notamment aux lois de finances rectificatives ; de sorte que les prévisions sont ainsi *de facto* infra-annuelles. En sens inverse, certains crédits non utilisés pourront être reportés par décret, les autorisations auront alors une durée supra-annuelle. Dans le même ordre d'esprit, l'exercice, qui normalement se termine au 31 décembre va, en vertu de l'article 28 de la LOLF, être rallongé d'une « période complémentaire » de quelques jours (20 au maximum) permettant de réaliser quelques opérations de fin d'année. Là encore, ces exceptions sont plutôt liées à des réalités de gestion et à un souci de transparence comptable et ne remettent pas en cause le principe lui-même.

En revanche, le principe est plus fortement ébranlé par la modernisation de la gestion publique. Celle-ci prône en effet de dépasser le cadre annuel et la vision à court terme pour, au contraire, favoriser les perspectives et la programmation à moyen et long terme. Le législateur de 2001 a donc dû concilier ces deux impératifs.

Ainsi, le législateur organique a globalement conservé le principe traditionnel de l'annualité. Il a toutefois renforcé assez fortement la perspective à moyen terme dans les documents budgétaires, même si cela reste du domaine informatif. En revanche, l'exécution pluriannuelle a bel et bien été introduite par l'article 8 de la LOLF qui généralise le principe des autorisations d'engagement et des crédits de paiement, conciliant pluriannualité des autorisations et annualité des crédits.

En effet, selon le système de l'article 8, chaque crédit fait l'objet d'une autorisation d'engagement, pluriannuelle, qui constitue la limite des crédits

pouvant être engagés (c'est-à-dire, on le verra, recevoir un début d'exécution) et les crédits de paiement (annuels) qui constituent la limite maximum de paiement de la dépense sur l'année. En clair, un investissement va pouvoir être budgété sur plusieurs années mais être découpé en parts annuelles pouvant donner lieu au paiement de dépenses sur l'année.

Enfin, et pour conclure, une évolution sensible consiste en la création des lois de programmation des finances publiques dans le cadre de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008. L'article 34 dispose en effet que « *les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques* ».

Cette nouvelle catégorie de lois permet de fixer par un vote du Parlement la stratégie nationale de finances publiques, aujourd'hui acte du seul gouvernement élaboré à l'occasion du programme de stabilité adressé à nos partenaires européens. Elle s'inscrit également dans l'objectif de globalisation des comptes publics, en intégrant les finances de l'État, celles de la Sécurité sociale et des collectivités territoriales, dans leur ensemble et de manière pluriannuelle, puisque le projet de loi de programmation pour 2012-2017 détermine l'évolution détaillée des dépenses de l'État désormais sur cinq ans. On notera toutefois deux limites : d'abord les lois de programmation ne sont pas une nouveauté et, faut-il le mentionner, elles n'ont pas toujours connu un franc succès notamment du fait de leur plus ou moins grande inapplication ; puisque ces lois sont marquées par une absence de caractère normatif. Par ailleurs, fait conjoncturel, fort mal à propos il est vrai, la crise financière a fortement pesé sur le premier « budget pluriannuel » qui a eu beaucoup de difficultés à s'appliquer, limitant *ab initio* l'intérêt d'un tel exercice. Le récent avis du Haut Conseil des Finances publiques sur la loi de programmation 2014-2019 ne fait d'ailleurs que confirmer ces difficultés (Avis n° HCFP-2014-04 relatif au projet de loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, 26 septembre 2014).

2. Les principes d'unité et d'universalité

L'unité et l'universalité budgétaires sont des règles dont le contenu est relativement facile à déterminer, mais qui, en pratique, ont toujours eu beaucoup de mal à s'imposer, en tout cas dans leur intégralité, en raison à la fois d'aménagements qu'ils subissent et du nombre croissant d'opérations hors budget.

→ Le contenu des principes

Les principes d'unité et d'universalité imposent une présentation du budget qui facilite à la fois le contrôle, qu'il soit politique ou technique, et la décision, en premier lieu celle du Parlement. Pour atteindre ces objectifs, on exige traditionnellement que toutes les prévisions de recettes et de dépenses soient rassemblées dans un document unique, donnant à la fois une vue d'ensemble et une description détaillée, permettant notamment une décision libre et éclairée de l'autorité budgétaire. On peut distinguer ici, même si les principes se recourent largement, le contenu du principe d'unité et d'universalité.

► **Le principe d'unité**, appelé également par certains auteurs la règle d'unicité, exige que le budget soit présenté en un seul document, faute de quoi le contrôle serait fragmentaire et la décision partielle ou partiellement éclairée. Cette unité est généralement envisagée sur un plan matériel, mais n'est pas réalisée sur un plan temporel.

En effet, sur le plan matériel, le document présenté au Parlement lors du vote du budget doit être unique. Plus précisément, il doit s'agir d'un ensemble unique (« un et indivisible »), correspondant à ce qu'on appelle actuellement le « budget général », attestant, d'ores et déjà, de l'existence d'aménagements. Toutefois, une acception extrême du principe d'unité conduirait à exiger également que ne soit établi qu'un budget par an, par la loi de finances initiale. L'unité serait alors appliquée d'un point de vue non plus seulement matériel mais également temporel. La solution a parfois été préconisée, mais elle n'est pas retenue par le droit positif qui, non seulement permet, mais parfois impose des modifications, en cours d'exercice, des documents budgétaires initiaux par la loi de finances rectificative.

► **Le principe d'universalité**, quant à lui, appelé parfois la règle de totalité, est le corollaire de la règle d'unité. Il ne suffit pas, en effet, que le document budgétaire soit unique, encore faut-il qu'il contienne les prévisions de toutes les recettes et de toutes les dépenses de l'État. En somme, le principe fait référence ici non plus au contenant mais au contenu. La notion très simple en apparence est rendue complexe car elle se confond largement avec un nouveau principe budgétaire : le principe de sincérité. Le principe d'universalité en effet concerne la sincérité du périmètre budgétaire et exige que soient portées au budget toutes les opérations qui doivent relever de l'État.

En revanche, de manière beaucoup plus évidente et traditionnelle, le principe d'universalité comporte deux composantes : le principe de non-compensation et

le principe de non-affectation.

La règle de non-compensation – ou de non-contraction ou encore du produit brut – interdit de ne présenter au budget qu'un solde des opérations en déduisant certaines dépenses de certaines recettes ou certaines recettes de certaines dépenses. En effet, un solde ne renseigne, ni sur le montant total, ni sur la nature des opérations compensées, ce qui interdit d'en mesurer le volume et d'en contrôler le détail, permettant ainsi des dissimulations, éventuellement d'opérations interdites. Ainsi, pour prendre un exemple classique, lorsqu'une commune achète un véhicule neuf moyennant reprise par le vendeur d'un ancien véhicule de ladite commune, celle-ci ne peut porter en dépense le solde de l'opération (prix du véhicule neuf moins valeur de reprise du véhicule ancien) mais doit porter séparément, en dépense le prix du véhicule neuf, en recette le prix de la reprise.

La règle de non-affectation interdit d'affecter une recette à une dépense. Toutes les recettes doivent être fondues dans une caisse commune et on décide des dépenses sans distinction d'origine des fonds. La principale justification est un impératif de solidarité : nul ne doit pouvoir prétendre assurer ou recevoir un financement particulier. On reconnaît là le fondement traditionnel de l'impôt, défini comme un prélèvement effectué « sans contrepartie » (individualisable). Une des conséquences en est que le contribuable ne peut contester son imposition en arguant du fait qu'il ne profite pas des dépenses.

→ Les aménagements aux principes

Assez paradoxalement, les principes d'unité et d'universalité font l'objet d'un nombre assez important d'exceptions ou d'aménagements alors même que ces principes ne sont absolument pas remis en cause. Il s'agit généralement plutôt de tirer les conséquences d'une certaine complexité des opérations budgétaires et de ne pas s'enfermer dans une rigueur excessive.

Ainsi, en premier lieu, on notera la possibilité de constituer, à côté du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux dans lesquels seront retracées des recettes et des dépenses incombant à l'État, qui plus est faisant, par principe, l'objet d'une affectation. En somme, les recettes d'un budget annexe sont affectées aux dépenses de ce même budget mais si elles sont bel et bien retracées dans la loi de finances, sont isolées du budget général.

► Plus concrètement, **les budgets annexes**, en vertu de l'article 18 de la LOLF, permettent de retracer des opérations de services de l'État, non dotés de la personnalité juridique, et résultant d'une activité de production de biens ou de

prestation de services donnant lieu au paiement d'une redevance. L'intérêt est donc d'isoler les activités commerciales de l'État et d'avoir plus de souplesse de la gestion de ces activités. Ayant fait parfois l'objet d'abus de la part du gouvernement, la LOLF a encadré plus strictement le recours à ces budgets annexes de sorte qu'il n'en reste aujourd'hui que deux : l'aviation civile (2,1 Md€) et les publications officielles (environ 190 M€).

► **Les comptes spéciaux** (article 19 LOLF), quant à eux, permettent directement d'affecter certaines recettes à certaines dépenses, par exception au principe de non-affectation, afin de réaliser certaines opérations spécifiques. Il existe 4 catégories de comptes spéciaux :

- **Les comptes d'affectation spéciale** retracent des opérations pour lesquels il y a un lien direct (et donc une affectation) entre les recettes et les dépenses. Ainsi, généralement, elles servent à isoler des activités qui sont financées à partir d'une recette spécifique. Par exemple, le CAS « Contrôle de la circulation et du stationnement routiers » retrace les dépenses (déploiement des dispositifs de contrôles, fichier national du permis de conduire, etc.) financées à partir du produit des amendes. Ils représentent au total environ 67 Md€ (dont près de 57 uniquement pour les Pensions).
- **Les comptes de concours financiers** rassemblent les recettes et les dépenses liées à l'aide financière de l'État envers certaines personnes publiques ou privées. Essentiellement, ils retracent les avances et prêts consentis par l'État notamment aux collectivités locales (avances du produit des impôts locaux), aux États étrangers ou banques centrales, des services publics ou même des particuliers ou associations dans des domaines précis. Ces comptes représentent 116 Md€ (donc 104 pour les seules collectivités locales).
- **Les comptes de commerce** (dotés de crédits évaluatifs : seul le découvert autorisé constitue un plafond) retracent des opérations de caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'État non dotés de la personnalité morale. Il en existe une dizaine. Citons par exemple la « Régie industrielle des établissements pénitentiaires » qui retrace les opérations relatives à la fabrication et à la vente des objets produits par les détenus (un peu moins de 20 Md€ euros en autorisation de découvert).
- **Les comptes d'opérations monétaires** (crédits évaluatifs également) retracent des recettes et des dépenses de caractère monétaire comme les pertes et bénéfices de change, l'émission des monnaies métalliques et les opérations avec le FMI (250 M€ d'autorisation de découvert).

En dehors de ces deux dérogations, il existe également des dérogations au seul principe d'universalité et surtout de la règle de la non-affectation.

► Ainsi, on peut citer les **fonds de concours** (art. 17-II, LOLF) qui retracent des ressources mises à disposition de l'État avec obligation de l'utiliser conformément à l'intention de la partie versante, d'où la nécessaire affectation. Ces ressources sont constituées soit de fonds à caractère non fiscal versés par des personnes morales ou des personnes physiques pour concourir à des dépenses d'intérêt public, soit des legs ou donations faits à l'État. Ils représentent environ 4 Md€.

► Les **attributions de produits** (art. 17-III, LOLF) fonctionnent sur le même principe et permettent d'affecter à un service de l'État les recettes tirées des prestations qu'il fournit régulièrement.

► La procédure de **rétablissement de crédits** (art. 17-IV LOLF) est une technique dérogeant également au principe de non-affectation et qui permet de rétablir la situation budgétaire telle qu'elle figurait initialement. En effet, lorsqu'une dépense effectuée sur des crédits budgétaires est annulée (hypothèse du trop payé par exemple, ou paiement à la mauvaise personne), il y a reversement au Trésor du trop-perçu et donc une affectation puisqu'on rétablit la dotation originaire : les sommes reviennent donc vers le budget des services concernés et non dans le budget général.

► Les **prélèvements sur recettes** constituent également un aménagement au principe cette fois de non-contraction (art. 6 LOLF) : les prélèvements sur recettes constituent une rétrocession directe, un concours financier, que verse l'État aux collectivités territoriales (en compensation des exonérations, réductions ou plafonnements d'impôts locaux qu'il décide) et à l'Union Européenne (prélèvement national destiné au budget communautaire). Ces prélèvements sont déduits des recettes et ne sont pas inscrits dans les dépenses budgétaires. Il ne s'agit donc pas à proprement parler d'une affectation puisque les dépenses n'incombent pas à l'État (mais bien aux collectivités territoriales et à l'Union européenne). En revanche, dès lors que le détail des recettes rétrocédées n'est pas connu, il y aurait contraction des recettes. En réalité, le détail se trouve en annexes de sorte que le Conseil constitutionnel a validé cette pratique (CC, 82-154 DC, 29 décembre 1982, *loi de finances pour 1983*) avant que celle-ci ne soit consacrée par la LOLF. Ils représentent 68 Md€ dont 47 pour les collectivités territoriales et 21 pour l'Union Européenne (PLF 2016).

► On notera enfin que les **dépenses fiscales** (communément appelées « niches

fiscales ») constituent également une exception, plus discutable, au principe de non-contraction. Il s'agit, lorsque l'État veut favoriser certaines activités ou certains groupes de contribuables, d'accorder des crédits d'impôts ; en les déduisant des impôts que ces contribuables doivent payer. Ce sont donc en fait des exonérations ou des allègements d'impôts (essentiellement sur l'impôt sur le revenu) accordés par l'État. Or, ces allègements représentent des charges pour le budget de l'État, puisqu'il renonce à certaines recettes fiscales, elles ne sont pourtant pas inscrites en dépenses. Ils sont évalués à près 83,4 Md€ pour 2016.

→ Les opérations hors budget

Essentiellement, on peut mentionner deux types d'opérations ne figurant pas au budget : les opérations de trésorerie et les opérations à proprement parler « hors budget » c'est-à-dire des budgets autonomes.

► Les **opérations de trésorerie** sont des opérations matérielles de maniement de fonds et valeurs (encaissements, décaissements, mouvements, garde) qui, traditionnellement réservées aux comptables (et régisseurs) publics, se distinguent des opérations juridiques de gestion des deniers publics, qui sont, elles, réservées à l'ordonnateur et qui habilite ce dernier à émettre des ordres dont les opérations de trésorerie ne sont que la contrepartie matérielle ; ainsi, un ordre de paiement ou un titre de recette, actes juridiques de l'ordonnateur, sont normalement suivis d'un décaissement ou d'un encaissement.

Ces opérations de trésorerie (émission d'emprunt, remboursement de la dette) ne figurent pas au budget ; elles relèvent de la responsabilité du Trésor. Seuls les intérêts des emprunts sont budgétés sous l'appellation « Charge de la dette » (environ 45 Md€).

Néanmoins, le Parlement s'est vu reconnaître, depuis la LOLF, un contrôle sur les opérations de trésorerie. Celles-ci ne figurent pas au budget, mais le Parlement doit donner son autorisation pour le lancement, la conversion et la gestion des emprunts (art. 26 LOLF). Par ailleurs, la loi de finances doit impérativement comporter un tableau de financement présentant les ressources et les charges de trésorerie. L'ensemble de ces évaluations fait l'objet d'un vote du Parlement (art. 34 et 43 LOLF). Enfin, le Parlement fixe chaque année un plafond à la dette de l'État.

► Les **budgets autonomes** sont ceux d'organismes dotés d'une personnalité morale distincte de celle de l'État (établissements publics, associations par exemple) et qui, dès lors, n'ont pas à figurer dans le budget de l'État ou à y être annexés. Cependant, l'État a pu profiter de cette possibilité pour « débudgétiser »

les opérations d'organismes qui, bien qu'autonomes juridiquement, utilisent principalement ou exclusivement des crédits de l'État. Cette technique, généralement abusive, permet ainsi de minimiser le déficit public et de faire échapper des opérations au contrôle du Parlement. La jurisprudence du Conseil constitutionnel puis la LOLF ont tenté de réduire cette pratique de débudgétisation en interdisant la débudgétisation des dépenses dites permanentes (CC, n° 94-351 DC du 29 décembre 1994, *loi de finances pour 1995*) ou en imposant au gouvernement d'annexer une « charte de budgétisation » à la loi de finances indiquant les changements de périmètre du budget par rapport à l'année précédente (art. 51 LOLF).

3. Le principe de spécialité

Le principe de spécialité est un principe lié à la présentation et au vote des crédits. Il suppose que les crédits soient présentés puis adoptés avec un niveau de détail (une spécialisation) qui s'imposera aux gestionnaires dans le cadre de l'exécution du budget. Ainsi, en « spécialisant » les crédits, qui sont par ailleurs limitatifs, le Parlement va fixer une répartition de crédits qui ne pourra être remise en cause par la suite par l'exécutif sauf autorisation du Parlement (et sauf les exceptions expressément prévues par la LOLF). Parallèlement, cette présentation « détaillée » permet un meilleur contrôle du Parlement sur la dépense.

Pourtant force est de constater que c'est le principe de spécialité qui a été le plus touché par la LOLF qui a par ailleurs maintenu les aménagements au principe existant sous l'empire de l'ordonnance de 1959.

→ Un principe en retrait

Sous l'empire de l'ordonnance, les crédits étaient présentés, suivant la nomenclature par nature qui détaillait les crédits par ministères, titres et chapitres. Les parlementaires faisaient porter leur vote (et donc leur contrôle) sur les quelque 888 chapitres du budget général. Or, la LOLF a procédé tout d'abord à une globalisation des crédits (et donc un retrait de la spécialité) puisque s'est substituée à cette nomenclature une nomenclature par destination des crédits (v. Chapitre 2) qui détaille les crédits par missions (environ 30-35) et par programmes (environ 120-130). La spécialisation des crédits est donc moins fine. Plus encore, la LOLF a également dissocié le vote et la spécialisation des crédits puisque les crédits sont votés par missions et sont spécialisés par programmes (qui constituent des plafonds et dont la répartition est, sauf exceptions, figée).

Aux niveaux inférieurs au programme, la répartition est indicative et les crédits sont gouvernés par la technique de la « fongibilité asymétrique » c'est-à-dire que la répartition peut être modifiée à tout moment à l'intérieur du programme par le gestionnaire et sous réserve du plafond des dépenses de personnel.

Néanmoins, ce retrait, réel et justifié par la garantie de souplesse de gestion accordée à l'exécutif, du principe de spécialité n'empêche pas un contrôle ni *a priori* (en loi de finances initiale) par le détail des crédits en annexes, ni *a posteriori* dès lors que le gouvernement doit faire état de tous les mouvements de crédits à l'intérieur des programmes (art. 53 LOLF).

→ Les aménagements maintenus

La LOLF a par ailleurs maintenu les aménagements existants sous l'ordonnance en les réduisant tout de même (et nécessairement d'ailleurs puisque le principe est lui-même atténué). Essentiellement, ces aménagements consistent en des techniques permettant soit une non-spécialisation des crédits (crédits globalisés) soit de modifier la répartition en cours d'exercice.

Ainsi, l'article 12 de la LOLF permet de modifier en cours d'exercice la répartition des crédits, en opérant un **virement** d'un programme à un autre pour un même ministère ou un **transfert** d'un programme à un autre pour deux ministères distincts. En revanche, ces pratiques ont été, assez formellement, limitées par la LOLF, notamment avec un plafonnement des virements.

Par ailleurs, l'article 7 de la LOLF prévoit également la création de « **dotations** » qui sont des missions « spéciales ». Il existe deux dotations : une qui concerne les crédits des pouvoirs publics et une dotation pour provision. Or, ces dotations sont dotées de crédits dits globaux c'est-à-dire qu'ils ne sont pas spécialisés et constituent des enveloppes de crédits disponibles sans affectation précise, à charge, pour l'exécutif, d'en déterminer la destination au moment de la dépense. Plus précisément, il existe deux types de « provisions » : les dépenses pour mesures générales en matière de rémunération et surtout les dépenses accidentelles et imprévisibles. Ainsi, ces crédits sont globaux pour permettre une dépense exceptionnelle mais rendue nécessaire par les aléas de l'exécution.

Enfin, il existe ce que l'on appelle les « **fonds spéciaux** », appelés aussi fonds secrets, qui ont un régime particulier et justement par leur caractère « secret » ne font pas l'objet d'une spécialisation, c'est-à-dire dont l'affectation *a priori* est inconnue. Essentiellement, on distinguait autrefois les fonds spéciaux du gouvernement (7 M€) et les fonds spéciaux à destination particulière, c'est-à-dire essentiellement pour financer des opérations de la Direction générale de la

Sécurité extérieure (DGSE). En 2002, la première catégorie a été supprimée, ne laissant subsister que les fonds destinés à la DGSE. Quant au régime, le Parlement vote donc une enveloppe globalisée de crédits dont l'utilisation fait l'objet d'un rapport non public en fin d'exercice.

Ainsi, plus ou moins malmenés par la LOLF, ces principes traditionnels n'ont pas moins survécu depuis la Restauration et ont une incroyable pérennité. Ils ont par la suite été complétés par deux nouveaux principes qui peinent à s'affirmer pleinement.

B – Les nouveaux principes budgétaires

En effet, aux principes dits traditionnels ont été ajoutés deux principes répondant à des nécessités nouvelles en termes de maîtrise et de transparence du budget : le principe d'équilibre (1) et le principe de sincérité (2). Il faudra également s'interroger, rapidement, sur l'impact de la modernisation de la gestion publique sur l'émergence des principes en devenir (3).

1. Le principe d'équilibre

Le principe d'équilibre signifie, ou signifierait, que le budget doit procéder d'une équation égalitaire entre les recettes et les dépenses ; c'est-à-dire que le budget ne doit ni présenter un déficit (l'État s'endette) ni un excédent à tout le moins excessif (l'impôt n'est pas « nécessaire »). Force est de constater que ce principe, sous cette acception, est très loin d'être une réalité. Pour 2016, avec un montant net de recettes évalué à 233 Md€ et un montant net de dépenses évalué à 306 Md€, le déficit envisagé s'élèverait à 73 Md€, pour le budget général. Chaque année, depuis plus de quarante ans, le budget accuse un déficit qui va d'ailleurs croissant. Par ailleurs, le solde prévisionnel (c'est-à-dire adopté en loi de finances initiale) est systématiquement dépassé en fin d'exercice avec un solde d'exécution plus ou moins considérablement dégradé par rapport aux prévisions (ex. : 60 Md€ en LFI 2009 contre plus de 140 Md€ en exécution). Tout au plus, les contraintes liées au traité de Maastricht ont quelque peu renforcé cette exigence d'équilibre avec un succès des plus relatifs.

Pourtant, le principe d'équilibre a également une dimension plus juridique qui a pu être sanctionnée par le juge constitutionnel. En effet, l'article 1^{er} de la LOLF dispose que « *les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre*

budgétaire et financier qui en résulte. Elles tiennent compte d'un équilibre économique défini, ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elles déterminent ». On notera d'ailleurs que le législateur organique a intégré la notion d'équilibre budgétaire renforçant, plutôt formellement il est vrai, la nécessité d'équilibre.

Toujours est-il que cet article implique, article 34 LOLF, que la loi de finances arrête dans sa première partie les conditions de l'équilibre financier. Or, il en résulte une obligation juridique simple, la première partie de la loi de finances (fixant cet équilibre) doit être adoptée avant la seconde partie. Or, pour des raisons circonstanciées, liées notamment à l'usage du 49 al. 3, la loi de finances pour 1980 n'a pas respecté cette condition, d'où la déclaration d'inconstitutionnalité totale (la seule d'ailleurs) prononcée par le juge dans sa décision 79-110 DC du 24 décembre 1979.

Mais en dehors de cette obligation qui ne pose plus guère de difficulté le principe d'équilibre est un principe au contenu bien peu contraignant. À noter que lors de la constitutionnalisation des lois de programmation, le principe d'équilibre a été réaffirmé désormais au niveau constitutionnel. Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. « *Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques* » (art. 34). Il est cependant difficile d'y voir autre chose qu'une déclaration d'intention. D'ailleurs, au surplus, il s'agit de l'équilibre des comptes et non du budget et seule la loi de programmation doit tenir compte de cet équilibre.

Quant aux développements plus récents, on mentionnera tout d'abord l'échec de la révision constitutionnelle du 16 mars 2011, voulue par le Président N. Sarkozy, visant à créer des lois-cadres d'équilibre des finances publiques, lois de programmation pluriannuelles de retour à l'équilibre qui devaient s'imposer aux lois financières via un contrôle de constitutionnalité obligatoire. Citons également l'adoption de la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, pris pour transposition du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, signé le 2 mars 2012. Ce traité renforce la discipline budgétaire en imposant un objectif d'équilibre, l'interdiction d'un déficit structurel (hors conjoncture) trop important (0,5 % du PIB ou 1 % si la dette respecte les critères de Maastricht), sauf circonstances exceptionnelles, et une obligation de diminution de la dette excessive d'un vingtième par an (au-delà des 60 % de PIB). La loi organique de 2012 s'appuie largement sur la loi de programmation créée en 2008 avec, pour seule garantie, des avis prononcés par

un Haut-Conseil des finances publiques, créé par la loi organique et chargé d'en contrôler le respect. Force est de constater, aux regards des récents avis du Haut Conseil (2014-4 et 2014-5) et du risque de sanction pour déficit public excessif qui pèse aujourd'hui par la France, que l'efficacité de ce dispositif est à relativiser.

2. Le principe de sincérité

Le principe de sincérité est apparu dans les années 1990 dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel (décision n° 94-351 DC, 29 décembre 1994, *loi de finances pour 1995*) avant d'être consacré par la loi organique relative aux lois de finances (art. 32 LOLF : *Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler*) puis d'être constitutionnalisé, sous son aspect comptable certes par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 (art. 47-2 Co : *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*). Notons d'ailleurs que cette autonomie n'existe pas au niveau local, et cette notion revêt, en substance, deux aspects qui se confondent largement avec le principe d'universalité d'une part : la sincérité du périmètre budgétaire et d'équilibre : l'évaluation sincère des recettes et des dépenses.

Quoi qu'il en soit, depuis 1993, le principe de sincérité budgétaire est soulevé par les saisissants tous les ans, à l'occasion d'une saisine presque traditionnelle du Conseil sur la loi de finances de l'année, et donne lieu à une quasi-systématique première partie de la décision « Sur la sincérité de la loi de finances ».

Pourtant, force est de constater que, malgré cette extension progressive, le principe est toujours resté d'une application limitée. Le Conseil constitutionnel n'a en effet jamais censuré une loi de finances sur le grief de l'insincérité se retranchant derrière l'absence d'erreur manifeste d'appréciation manifestant une volonté de fausser les grandes lignes de l'équilibre budgétaire. On notera d'ailleurs une certaine divergence de points de vue entre le Conseil constitutionnel et la Cour des comptes, cette dernière relevant régulièrement des atteintes au principe de sincérité dans ses rapports annuels sur l'exécution de la loi de finances alors que le Conseil se refuse à confirmer ces atteintes.

On le voit donc, si la LOLF a consacré le principe de sincérité, elle n'a pas rendu plus effective l'application du principe par le juge constitutionnel. On pourra enfin s'interroger sur l'avenir du principe de sincérité budgétaire au regard des

dernières lois de finances. En effet, s'agissant du PLF 2006, les parlementaires ont saisi le Conseil constitutionnel (CC, n° 2005-530 DC, 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*) mais, forts de nouveaux griefs liés à la mise en œuvre de la LOLF (renseignements des indicateurs, périmètre des missions, critique des missions monoprogrammes), les saisissants ont renoncé à soulever l'insincérité des prévisions budgétaires (tout au plus, les saisissants estimaient que l'absence de renseignements des indicateurs faussait la sincérité du budget). Enfin, s'agissant du PLF 2007, 2008 et 2009, le Conseil constitutionnel n'a tout simplement pas été saisi. Quant aux plus récentes décisions, très classiques sur le sujet, elles semblent largement confirmer une position très prudente du Conseil quant à une application plus rigoureuse du principe. Ainsi, la sincérité est un principe ambigu, plus politique que juridique et qui constitue ainsi plus un dogme, une règle morale, qu'un véritable principe juridique.

3. Des principes en devenir

Les principes d'équilibre et de sincérité, et dans une certaine mesure la pluriannualité, sont des principes forts d'un point de vue politique à défaut sans doute d'avoir une dimension juridique très marquée. Aussi, ces principes ont tendance à se développer et à être mis en avant, notamment avec le mouvement de constitutionnalisation précédemment décrit.

Ainsi, faut-il s'interroger sur le devenir de ces principes. Rapidement, on notera que les budgets modernes ont tendance à mettre en avant ces notions à l'exemple du budget de l'Union européenne, qui développe quelques principes non pas inconnus du droit français mais qui poussent un peu plus loin les concepts de transparence et de bonne gestion. Ainsi, et sans les développer, le droit budgétaire européen évoque, à côté des principes plus traditionnels, les principes de vérité budgétaire, de transparence, d'équilibre et de bonne gestion financière.

En France, la sincérité tend à s'étendre à cette notion plus large de transparence. D'ailleurs, la transparence budgétaire et comptable tend, au moins en principe, à se développer dans les règles budgétaires. L'équilibre et la bonne gestion financière sont aussi un principe en développement. La constitutionnalisation d'une « règle d'or » prohibant les déficits ou, à tout le moins, règle d'or au sens strict, en limitant le recours au déficit pour l'investissement, est constamment mise en avant. L'essor de la performance, enfin, pourrait permettre le développement de la notion de bonne gestion financière.

La France reste toutefois attachée à ces vieux principes et il semble assez peu

probable que ces nouveaux principes soient consacrés autrement que par l'évolution de certaines règles budgétaires et comptables plus ou moins contraignantes d'ailleurs – notamment s'agissant de l'équilibre.

C – Les principes comptables

Il n'existe pas à proprement parler d'équivalent des principes budgétaires applicables à la comptabilité publique. On ne trouve pas de principes fondamentaux de la comptabilité publique (au niveau de l'État à tout le moins). Pourtant, certains principes sont au cœur de notre système de comptabilité publique.

Tout d'abord, rappelons que les principes budgétaires tendent à s'affirmer de plus en plus, et avec une valeur juridique très importante, sous leur volet comptable. Ainsi, les principes de sincérité des comptes ou d'équilibre des comptes ont fait leur apparition dans la Constitution à la suite de la dernière révision constitutionnelle même si l'effectivité de leur application reste assez incertaine.

Le principe qui gouverne l'exécution du budget et le système de comptabilité publique français demeure **le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables**, même s'il faut l'avouer, ce principe est de plus en plus remis en cause. Sans évoquer le contenu de ce principe (v. Chapitre 6), il s'agit essentiellement de dissocier pour l'exécution et la comptabilisation des opérations celui qui gère les crédits, l'ordonnateur et celui qui manie les fonds publics et procède aux opérations matérielles, le comptable. Ce principe fonde à la fois l'exécution du budget, la comptabilité publique et les règles du contentieux financier.

Pour ce qui est de la comptabilité publique à proprement parler, les principes sont assez proches de ceux de la comptabilité générale ou, à tout le moins, tendent à s'en rapprocher (notamment au niveau local). Ainsi, on retrouvera le principe de régularité, de sincérité et d'image fidèle des comptes (regroupé sous le principe de sincérité des comptes), le principe de prudence (qui fonde notamment le développement des amortissements et des provisions) ou le principe de rattachement des charges à l'exercice qui fonde la comptabilité dite d'exercice, mise en place, au niveau de l'État, par la LOLF.

Reste qu'en réalité, ces principes n'ont pas la dimension des principes budgétaires et constituent plus un corpus de principes servant de point de mire à

l'adaptation des règles de comptabilité publique vers une comptabilité moderne, plus proche de celle du secteur privé.

Sous réserve de la dernière révision constitutionnelle et de quelques adaptations par la LOLF, les sources et les principes applicables aux finances de l'État sont marqués par une relative stabilité voire un conservatisme prégnant. Au contraire, le cadre technique des finances publiques de l'État a lui été profondément revisité par la LOLF avec la volonté manifeste de moderniser les techniques budgétaires et comptables et de les adapter à la nouvelle gestion publique.

Chapitre 2 : La modernisation du cadre technique des finances publiques

I

Il s'agira surtout ici de s'intéresser aux innovations techniques apportées par la LOLF concernant le cadre budgétaire. Essentiellement, ces innovations majeures tiennent à l'introduction d'un système de budgétisation orientée par la performance (I) et à la mise en place de nouvelles modalités de gestion (II).

I. La budgétisation orientée par la performance

C'est sans doute la plus grande innovation de la LOLF. Il est de coutume de présenter la LOLF comme ayant substitué à une logique de moyens une logique de résultats. Concrètement, il s'agissait surtout de moderniser le mode de présentation du budget en introduisant, sur le modèle des pays ayant opéré une telle réforme, une budgétisation orientée par la performance. Celle-ci est en réalité mise en place par deux innovations distinctes mais complémentaires voire indissociables : la budgétisation par programmes (A) et l'introduction d'une démarche de performance (B).

A – La budgétisation par programmes

La LOLF a en effet modernisé le mode de budgétisation en substituant à un budget par postes de dépenses, un budget par programmes (1) ; ce dernier se matérialisant par la nouvelle nomenclature dite MPA, c'est-à-dire en

Missions/Programmes/Actions (2). Néanmoins, et en réalité, la présentation par nature n'a pas disparu créant ainsi ce que l'on appelle une nomenclature « matricielle » (3).

1. Budget par postes de dépenses / Budget par programmes

Le budget par postes de dépense, ou encore budget par nature, était utilisé pour décrire les opérations budgétaires dans la plupart des pays avant le mouvement de modernisation (et le reste encore dans de nombreux pays). Il s'agissait de présenter les dépenses selon leur nature « comptable » c'est-à-dire de présenter les dépenses, pour chaque ministère, en les classant selon une nomenclature comptable détaillant les « catégories de dépenses » : dépenses dites ordinaires, essentiellement de fonctionnement comme les dépenses de personnel ou les dépenses d'intervention, dépenses de capital (c'est-à-dire les investissements et subventions), prêts et avances, etc. Bien entendu, en vertu du principe de spécialité, la nomenclature était beaucoup plus fine et présentait les crédits par titres, chapitres, paragraphes et articles, détaillant précisément la nature « comptable » de chaque dépense. Il s'agissait donc d'une budgétisation axée sur les moyens mis en œuvre.

La budgétisation par programmes est axée, elle, sur la finalité des dépenses. On ne cherche plus ici à savoir quel type de dépenses seront réalisées mais à savoir à quoi les dépenses vont servir, quelles politiques publiques elles servent à financer, quelles actions concrètes pour atteindre quels objectifs (grâce à la démarche de performance). Ainsi, on va axer le budget sur une présentation fonctionnelle, par activités, appelée communément un budget par programmes. Concrètement, il s'agira de regrouper les crédits par politiques publiques, formant des programmes d'actions concrètes à réaliser. L'intérêt d'une telle présentation est double : elle permet de connaître la finalité de la dépense (à quoi sert l'argent) mais également elle permet d'appréhender le coût de chaque politique publique : que coûte notre système d'éducation ? Quels sont les moyens à la disposition de la Justice, de l'enseignement primaire ? etc.

Concrètement, en France, cette budgétisation par programmes va se matérialiser par la nomenclature dite « MPA ».

2. La nouvelle nomenclature MPA

Ainsi, la LOLF a substitué à la nomenclature par nature (titres, chapitres, paragraphes, etc.) une nomenclature par destination des crédits. Les crédits sont

donc désormais répartis en missions, programmes et actions.

Les **missions** constituent le premier degré de répartition des dépenses. Elles correspondent aux politiques publiques prises en charge par l'État et donc par le budget. On retrouve ainsi 31 missions pour le budget général comme la mission Justice, Enseignement scolaire, Sécurité, Santé, Environnement, Défense, etc. À noter qu'il existe deux types de missions : les missions ministérielles, c'est-à-dire prise en charge par un seul ministère et, au contraire, les missions interministérielles, c'est-à-dire mises en œuvre par deux ministères distincts (par exemple, la mission « Recherche et enseignement supérieure » qui, outre le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, concerne cinq autres ministères : le ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie, le ministère de l'économie, de l'industrie et du numérique, le ministère de la défense, le ministère de la culture et de la communication et le ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt). Chaque mission est ensuite déclinée en plusieurs programmes.

Les 122 **programmes** du budget général constituent des segmentations de politiques publiques, c'est-à-dire, et, en principe, qu'ils constituent un ensemble cohérent d'actions concourant à la réalisation de la politique publique. Plus simplement, on déclinera une politique publique par activité. Par exemple, la mission Justice va regrouper des activités distinctes comme la justice judiciaire, la protection judiciaire de la jeunesse, l'administration pénitentiaire et l'accès à la Justice.

On notera néanmoins que certaines missions et programmes ne répondent pas parfaitement à cette logique. Ainsi, on trouvera des missions qui regrouperont des programmes suivant non pas des activités mais une logique organisationnelle (ex. : la mission Sécurité qui, outre la Sécurité routière et la Sécurité civile, se décline également en deux programmes Police nationale et Gendarmerie) ou des missions qui regroupent plusieurs politiques publiques distinctes (mais pas sans lien) qui seront identifiées au niveau des missions (ex. : la mission Égalité des territoires et logement).

À noter que les programmes sont nécessairement ministériels (d'où une logique organique parfois maintenue) et qu'ils sont les unités de spécialisation des crédits, c'est-à-dire que les crédits des programmes sont limitatifs et ne peuvent pas être dépassés (ni transférés à un autre programme, hors procédures spécifiques).

Enfin, les 122 programmes seront déclinés en quelque 600 **actions** qui

constituent, en principe toujours, des actions concrètes à mener pour concourir à la politique publique et à la réalisation des objectifs à atteindre. Par exemple, le programme Police nationale se décline en 6 actions : Ordre public et protection de la souveraineté, Sécurité et paix publiques, Sécurité routière, Police des étrangers et sûreté des transports internationaux, Missions de police judiciaire et concours à la justice et Commandement, ressources humaines. C'est également au niveau des actions que seront généralement développés les objectifs de performance (voir *infra*). Enfin, notons que le programme étant l'unité de spécialisation, la répartition des crédits du programme au sein des actions est indicative.

Reste que malgré l'introduction d'une telle nomenclature, la budgétisation par postes de dépense n'a pas complètement disparu...

3. La nomenclature « matricielle »

En effet, aucun pays ayant retenu un budget de programme n'a supprimé pour autant une présentation par postes de dépenses, par nature de la dépense. Ainsi, généralement, une double présentation est retenue et les crédits sont présentés par nature et par destination, c'est-à-dire regroupés par programmes. Cela tient à trois raisons ayant un lien avec toutes les étapes budgétaires.

Au niveau de la budgétisation tout d'abord, la nomenclature par nature est indispensable pour que le Parlement puisse autoriser les dépenses. Sans elle, le budget ne serait qu'une série d'enveloppes de crédits dont on ne pourrait connaître l'utilisation concrète. Au stade de l'exécution, cette nomenclature est indispensable dès lors que les dépenses doivent être effectuées et retracées en comptabilité avec précision. Il est donc nécessaire de budgéter les dépenses par nature pour pouvoir les réaliser ultérieurement. Enfin, au niveau du contrôle, la comptabilisation puis le contrôle des dépenses effectuées supposent très simplement une comptabilité des opérations qui rendent donc indispensable d'opérer au préalable une budgétisation par nature.

C'est pourquoi, malgré ce qu'on peut souvent entendre, la budgétisation par programmes ne se substitue pas à la budgétisation par postes de dépenses mais va venir la compléter. Concrètement, en France, la LOLF prévoit que sont présentés, certes de manière indicative, les crédits selon une nomenclature par nature détaillant les crédits par titres, par catégories de dépenses et par postes du plan comptable au niveau le plus fin.

Ainsi, chaque crédit est présenté suivant les deux axes sur la nomenclature par

destination (MPA) et sur la nomenclature par nature (titre, catégories, postes) ; créant ainsi une nomenclature matricielle (par croisement des deux nomenclatures).

Dans la pratique, on croisera les deux axes de présentation des crédits en fonction des besoins en termes d'information. Par exemple, un parlementaire désirant savoir combien de crédits de personnel sont affectés à la politique de la recherche « croisera » la mission Recherche (sur la nomenclature par destination) avec les titres et, notamment, ce qui l'intéresse, le titre 2 (sur la nomenclature par destination). Au contraire, un gestionnaire sur le terrain qui devra réaliser ses dépenses croisera l'action qu'il a en charge (destination) avec les dépenses par postes de dépenses (sur lesquels il exécute les crédits).

Reste que la budgétisation orientée par la performance suppose également, et c'est un corollaire nécessaire, que soit introduite dans le budget une démarche de performance, principale innovation de la LOLF.

B – La démarche de performance

La véritable innovation, en tout cas celle qui est constamment mise en avant, consiste en l'introduction de la notion de performance dans le budget, c'est-à-dire, grossièrement, d'introduire dans le budget des objectifs à atteindre pour l'administration. La finalité est double : permettre une meilleure prise de décision budgétaire (on se fixe des priorités en fonction des objectifs à atteindre) et améliorer la gestion des crédits (en cours d'exécution, on peut adapter les décisions budgétaires en fonction des résultats attendus et obtenus). Reste qu'en réalité, cette introduction de la performance passe d'une part par une déclinaison de données sur la performance (1) et par la mise en place d'outils de mesure de la performance (2).

1. La déclinaison de la performance

En réalité, les données sur la performance ont été introduites non pas dans le budget lui-même mais dans les annexes au budget. Ainsi, ce sont les projets annuels de performance (PAP), annexes détaillant les programmes qui développent entre autres ces données sur la performance. Dans le nouveau système la performance se décline en fait en trois niveaux dont deux se situent au niveau de la budgétisation (c'est-à-dire en loi de finances, dans les PAP) et un au niveau de l'exécution (c'est-à-dire dans les budgets opérationnels de programme,

voir *infra*).

Le premier niveau est ce que l'on appelle la **stratégie** du programme. Il s'agit, comme son nom l'indique, de fixer un cadre stratégique commun à l'ensemble du programme qui sert à orienter l'action de l'administration et dans laquelle vont s'insérer les **objectifs stratégiques**.

Ces derniers constituent le deuxième niveau, niveau principal de la déclinaison de la performance. Il s'agit de déterminer pour chaque action (éventuellement pour le programme dans son ensemble) un objectif à atteindre, généralement assez abstrait ou général, s'agissant de la politique publique concernée (ex. : améliorer le civisme fiscal, garantir une justice de qualité, renforcer la sécurité dans les établissements pénitentiaires).

Enfin, ces objectifs stratégiques seront eux-mêmes déclinés dans les budgets opérationnels de programme en **objectifs opérationnels**, qui reprennent les objectifs stratégiques en les adaptant au terrain ou au contexte local (puisque les BOP sont déconcentrés).

Bien entendu, l'ensemble forme un tout cohérent et est en liaison : vers le bas (*top-down*) la stratégie se décline en objectifs stratégiques qui se déclinent en objectifs opérationnels – et vers le haut (*bottom-up*), les objectifs stratégiques concourent à la réalisation des objectifs stratégiques qui, répondant à la stratégie du programme, permettent de réaliser la politique publique concernée.

Bien entendu, fixer des objectifs de performance est une chose, mesurer leur réalisation en est une autre, c'est pour cela qu'une méthodologie précise a été mise en place s'agissant des outils de mesure de la performance.

2. Les outils de la mesure de la performance

Il y a ici deux distinctions à opérer. La méthodologie applicable à la mesure de la performance tient en effet d'une part aux différents éléments permettant de mesurer la performance et d'autre part à la typologie des indicateurs.

→ Le triptyque de la performance

S'agissant tout d'abord des outils servant à mesurer la performance, il est essentiel de ne pas réduire le système aux seuls objectifs. En effet, pour mesurer la performance, trois éléments sont nécessaires et sont indissociables.

Ainsi, le premier de ces outils est l'**objectif** lui-même (332 pour le budget général, en 2016). Il s'agit d'un but que l'administration se fixe, formulé *in abstracto* (ex. : rendre des décisions de qualité dans des délais raisonnables en

matière civile en matière de Justice).

Le deuxième élément est l'**indicateur** (655 pour le budget général, en 2016). Il s'agit ici de la donnée chiffrée permettant de visualiser la réalisation de l'objectif. (ex. : délai moyen de traitement des procédures civiles, taux de cassation, etc.). À noter, et c'est le cas en l'espèce, qu'il peut y avoir plusieurs indicateurs pour mesurer la réalisation d'un seul et même objectif.

Enfin, le dernier élément est la **valeur-cible**. Il s'agit de la valeur de l'indicateur qu'on se fixe *ab initio* et à partir de laquelle on considère que l'objectif, pour l'année considérée est atteint. En pratique, sont indiquées les valeurs réalisées les années précédentes, celle de l'année en cours, la « valeur-cible » pour l'année à venir et la valeur à long terme (horizon n+3). Ex. : le délai de jugement pour les tribunaux d'instance est de 5,6 mois en 2012, on considère que l'objectif est rempli pour 2013 si l'indicateur atteint 5,4 mois avec une cible à long terme (2015) de 5 mois.

→ La typologie des indicateurs

La typologie des indicateurs fait en réalité référence à la fois aux objectifs et aux indicateurs. Les différents types d'objectifs et d'indicateurs associés permettent de mesurer différents aspects de la performance qui, en théorie à tout le moins, vise une catégorie de personnes différentes.

Ainsi, parmi les objectifs de performance, on distingue :

- Les objectifs et indicateurs **d'efficacité socio-économique** ou d'efficacité finale, qui servent à mesurer l'efficacité de la politique publique et qui concerne le citoyen. Ils énoncent le bénéfice attendu de l'action de l'État pour le citoyen et la collectivité en termes de modification de la réalité économique, sociale, environnementale, culturelle, sanitaire... dans laquelle il vit, résultant principalement de cette action. Par exemple, dans le programme « Police nationale », il s'agit de suivre l'augmentation du taux d'élucidation des crimes et délits dans l'objectif de réduire la délinquance. Pour la justice, l'amélioration de l'exécution des décisions pénales par exemple.
- Les objectifs de **qualité de service**, qui concernent l'utilisateur, servent à mesurer la qualité du service rendu. Par exemple, l'objectif du programme « Justice judiciaire » d'améliorer les délais de jugement.
- Les objectifs **d'efficience**, qui concernent le contribuable, servent à mesurer les « gains de productivité » c'est-à-dire la gestion à moindre coût des politiques publiques. Par exemple, la maîtrise des frais de justice, le nombre d'affaires jugées par magistrat, etc.

À noter d'ailleurs qu'en pratique, un objectif d'un type particulier peut être mesuré par des objectifs de différents types, même si généralement cela coïncide. Notons également qu'un certain équilibre est recherché entre ces différents types d'objectifs. Le ratio actuel est de 46/20/34, ce qui s'explique, d'une part, par l'importance des objectifs d'efficacité socio-économique qui mesurent tout simplement l'efficacité de la politique publique et, d'autre part, par les objectifs de maîtrise des dépenses concernant l'efficience.

Enfin, il faut indiquer qu'à côté de ces objectifs de performance, les seuls possibles dans les PAP, on trouve au niveau des BOP, de manière quelque peu résiduelle, des objectifs dits de moyens qui mesurent des volumes de production, d'activités, de crédits engagés etc. Ces objectifs dits intermédiaires peuvent être utilisés au niveau des BOP. Ils sont en revanche interdits au niveau du budget de l'État, car conceptuellement, ils ne mesurent pas la performance mais les moyens utilisés ou produits.

Quoi qu'il en soit ce nouveau cadre budgétaire a constitué une véritable révolution qui a donc nécessité que soit adaptée la gestion non plus au stade de la budgétisation mais au stade de l'exécution du budget – sans quoi, en toute hypothèse, l'effectivité de ces innovations aurait été des plus limitées.

II. Les nouvelles modalités de gestion

La LOLF en elle-même n'avait pas prévu une modification du cadre d'exécution du budget. Néanmoins celle-ci a été rendue nécessaire par la mise en place d'une budgétisation par programmes. Ainsi, deux innovations importantes ont été apportées pour tirer les conséquences des innovations de la LOLF à savoir la rénovation du cadre d'exécution du budget de programme, ce que l'on appelle la déclinaison opérationnelle des programmes (A) et la mise en place de nouveaux acteurs de la gestion publique (B).

A – La déclinaison opérationnelle des programmes

La déclinaison opérationnelle des programmes est donc une innovation non pas de la LOLF elle-même mais des travaux de sa mise en application. Elle vise à moderniser le cadre d'exécution en l'adaptant aux principes de la LOLF, tout en maintenant la compatibilité avec l'organisation de la comptabilité publique (1). Concrètement, la déclinaison opérationnelle des programmes sera axée sur la

mise en place des budgets opérationnels de programme, déclinaison, sur le terrain, des nouveaux programmes mis en place par la LOLF (2).

1. La modernisation du cadre de l'exécution budgétaire

Cette modernisation s'est effectuée en poursuivant deux finalités : mettre en place un système adaptant le système d'agence britannique à l'organisation administrative française et adapter le cadre d'exécution aux nouvelles exigences de la LOLF.

D'abord, et rapidement, la déclinaison opérationnelle des programmes visait à mettre en place un modèle de gestion publique inspiré du système d'agences qu'on retrouve dans les pays anglo-saxons (Royaume-Uni) ou scandinaves (Suède).

Ce système vise à distinguer et à séparer le niveau politique, décisionnel, de la programmation et de la gestion budgétaire du niveau administratif, opérationnel de l'exécution du budget. En somme, dans ces pays, on distingue les ministères qui ont un rôle, politique, d'impulsion, de programmation et de gestion des politiques publiques et les agences qui, en toute autonomie, mettent en œuvre les politiques publiques sous le contrôle des ministères. En France, depuis les années 1980, plusieurs tentatives ont été lancées, sans grand succès, pour mettre en place un tel système, notamment par la création de structures administratives inspirées des agences : établissements publics, « agences », centres de responsabilité, ou autorités administratives indépendantes (AAI).

La déclinaison opérationnelle des programmes constitue sans doute une solution plus adaptée puisqu'il s'agit d'appliquer le système d'agences en l'adaptant à l'organisation administrative française et en laissant de côté le problème des agences elles-mêmes (d'un point de vue organique). Ainsi, le principe de la déclinaison opérationnelle des programmes est de dissocier le niveau décisionnel (ministères et directions centrales qui gèrent les programmes) et le niveau opérationnel, c'est-à-dire la réalisation concrète des actions à mener, sur le terrain, par les services dits opérationnels qui ont en charge un budget opérationnel de programme. En pratique, même si ce sont surtout des services déconcentrés de l'administration, les services opérationnels qui peuvent avoir en charge un BOP ne sont pas figés quant à leur nature administrative.

2. Les budgets opérationnels de programme

Le principe de mise en place de ce nouveau cadre est que le programme constitue

l'unité d'exécution du budget (unité de spécialisation/ministériel). Ainsi, les 122 **programmes**, à partir desquels sont fixés les stratégies et la gestion globale des crédits, seront déclinés en quelques 1 800 **budgets opérationnels de programme** (BOP), cadre d'application des actions et de gestion des crédits, eux-mêmes déclinés en plus de 15 000 **unités opérationnelles** (UO), unités d'exécution des plans d'actions et des dépenses.

Un budget opérationnel de programme (BOP) est la déclinaison d'une partie de programme sur un périmètre défini, géographique et/ou fonctionnel (une partie des actions du programme). Le BOP est donc la réplique d'un programme à l'échelle d'un service et/ou d'un territoire (administration centrale, région, département, notamment).

Ainsi le BOP sera la déclinaison du programme dans un périmètre **territorial** défini : central, régional (niveau de droit commun), départemental ou zonal (ex. : académies) ; les UO étant, quant à elles, mises en place à un niveau égal ou inférieur (départemental en général). L'idée est bien d'adapter la gestion du programme au contexte territorial, c'est-à-dire aux spécificités du terrain. La déclinaison **fonctionnelle**, quant à elle, procède du fait qu'un BOP va pouvoir prendre en charge tout ou partie des actions du programme. Ainsi un BOP peut n'avoir en charge qu'une action (voire une ou plusieurs sous-actions) d'un programme. À noter que le plus souvent, la déclinaison est à la fois géographique et fonctionnelle : un BOP va avoir la charge d'une ou plusieurs actions (mais pas toutes) sur un périmètre territorial donné.

Le BOP est composé :

- d'un **volet performance** (déclinaison des objectifs et des indicateurs) associé à une programmation des activités à réaliser pour l'atteinte des résultats attendus ; Le BOP va en effet présenter les actions concrètes à mener et décliner les objectifs contenus dans les programmes ;
- d'un **budget prévisionnel** en autorisation d'engagement (AE) et crédits de paiement (CP), comportant, pour la masse salariale, un schéma d'emplois en équivalents temps plein travaillés (ETPT) indicatif s'inscrivant dans le plafond limitatif du ministère concerné ;
- d'un **schéma d'organisation financière** (SOF) détaillant la répartition des activités programmées et du budget prévisionnel associé entre les unités opérationnelles rattachées au BOP.

La mise en place de ce nouveau cadre d'exécution, entièrement compatible avec les règles de la comptabilité publique, s'est accompagnée de la mise en place de

nouveaux acteurs – les « nouveaux gestionnaires publics », les « responsables publics ».

B – Les nouveaux acteurs de la gestion publique

L'apparition des nouveaux gestionnaires publics (1), ainsi que l'évolution de certaines fonctions préexistantes ne va pas sans poser quelques difficultés notamment du fait de l'absence totale d'encadrement juridique de ces nouvelles fonctions (2).

1. L'apparition des nouveaux gestionnaires publics

En effet, la création de la nouvelle nomenclature MPA ainsi que de la déclinaison opérationnelle des programmes (BOP/UE) a rendu nécessaire l'apparition de nouveaux acteurs, principalement, les responsables de programme, de BOP et d'UE mais également l'évolution de certaines fonctions. En suivant une déclinaison du haut vers le bas :

- ▶ **La mission** : Il n'existe pas de « **responsable de mission** ». Très logiquement, le ministre (ou le ministre chef de file s'agissant des missions interministérielles) devrait avoir cette fonction. Explicitement, ce n'est pas le cas et l'on peut penser que cet oubli est volontaire. Il ne va pas d'ailleurs sans poser des difficultés : la mission a tendance à être un peu mise de côté et la responsabilité politique a tendance à être peu effective. On notera toutefois que le GBCP de 2012 a introduit un responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) qui a des « allures » de responsable de mission, qu'il n'est pourtant pas (v. Chapitre 5).
- ▶ **Les programmes** : Chaque programme est piloté par un **responsable de programme (RPROG)** ; en principe, un directeur d'administration centrale. C'est lui qui est chargé de gérer le programme, d'organiser la déclinaison opérationnelle des programmes (élaboration des BOP), d'atteindre les objectifs et de gérer les crédits du programme en liaison avec les RBOP. Il est responsable devant le ministre et, en théorie, devant le Parlement (en réalité, et par définition, cette responsabilité est peu effective).
- ▶ **Les actions, les BOP et les UE** : Les actions du programme (ainsi que les objectifs et bien entendu les crédits) sont réparties au sein des BOP et des UE suivant la déclinaison opérationnelle des programmes arrêtée par le RPROG. Pour chacun des niveaux, un directeur des services est nommé **responsable – RBOP ou RUE**. Les RBOP doivent mettre en place les plans d'actions

(répartition en UO), atteindre les objectifs et gérer les crédits (entre les UO notamment). Ils sont responsables de leurs objectifs et de leur gestion devant le RPROG. Les RUO sont eux chargés de mise en œuvre des plans d'actions et de l'exécution des dépenses. Ils sont responsables devant le RBOP.

► **Le dialogue de gestion** : Bien entendu, il existe une hiérarchie entre ces nouveaux responsables, mais la nouvelle gestion publique suppose une autonomie des services opérationnels et un certain dialogue entre les acteurs : les décideurs publics (le ministre, les RPROG) et les opérateurs (RBOP, RUO). Ainsi, un dialogue de gestion est instauré afin qu'il y ait des échanges, des comptes-rendus sur la gestion et les objectifs notamment pour permettre des décisions correctrices en cours de gestion. On notera ici le rôle fondamental joué par le **préfet** qui va non seulement coordonner l'élaboration des BOP mais également servir d'intermédiaire entre les différents acteurs concernant ce dialogue de gestion.

2. Un encadrement juridique récent laissant place à des incertitudes

La mise en place de ces nouveaux acteurs ne va pas sans poser quelques difficultés. En effet, la multiplication des niveaux d'exécution (et des acteurs) rend l'exécution du budget un peu complexe et quelque peu opaque. C'est d'autant plus vrai qu'aucun texte ne définissait ni ces niveaux de déclinaisons (BOP, UO), ni les responsables en termes de nominations, fonctions et rôles en matière budgétaire et encore moins de responsabilités.

Tout a été mis en place par voie de « guides » et de « circulaires », sans valeur juridique, et aucun texte normatif n'était intervenu sur ce sujet ; ce qui rendait opaque notamment la délimitation des fonctions entre chaque acteur (notamment au niveau des RBOP et RUO dont on ne sait pas toujours qui gère les crédits) ou encore la responsabilité de chacun et surtout ses modalités.

Tout au plus, les règles de gestion du programme pouvaient être définies par des **chartes de gestion** fixant les responsabilités de chacun (notamment en termes d'objectifs à atteindre) ou encore l'organisation et l'autonomie des services : c'est-à-dire les règles de gestion des crédits notamment s'agissant de la régulation budgétaire ou de la fongibilité. La difficulté essentielle ici provient du fait que, là encore, cette charte de gestion n'a aucune valeur contraignante et que, par ailleurs, il s'agit d'un document au contenu hétérogène qui va varier d'un ministère à l'autre, voire d'un programme à l'autre.

Le récent décret du 7 novembre 2012, gestion budgétaire et comptabilité publique, est venu corriger cet oubli (certes tardivement) en donnant un cadre juridique à la fois à la déclinaison opérationnelle des programmes (art. 63 et s.) et aux nouveaux acteurs de la gestion (art. 69 et s.). Pourtant force est de constater que cette consécration est loin d'être satisfaisante, les niveaux de déclinaison étant définis de façon assez minimaliste et les fonctions des nouveaux gestionnaires sont définies généralement de manière extrêmement générale et sans entrer, à aucun moment, dans le détail de l'articulation des compétences entre chacun de ces acteurs s'agissant de la gestion des crédits.

Chapitre 3 : Les nouvelles procédures budgétaires issues de la LOLF

A

Avant d'envisager la procédure d'élaboration proprement dite du budget de l'État, en distinguant de manière très classique la préparation du budget (II) et son adoption (III), voire de son adaptation en cours d'exécution (IV), il convient de présenter le cadre juridique de cette élaboration (I).

I. Le cadre d'élaboration du budget de l'État

Le cadre budgétaire est basé sur une idée de cycle permettant de relier entre eux les exercices afin d'améliorer continuellement la gestion publique. Or, si ce cycle budgétaire a été rénové (A), lui aussi, par la LOLF, le support juridique du budget, c'est-à-dire les lois de finances, est resté le même (B).

A – Le cadre juridique : les lois de finances

La loi de finances constitue l'acte juridique fondamental du droit budgétaire en ce qu'il permet au Parlement non seulement de donner son consentement à l'impôt mais également d'autoriser, de suivre et de contrôler l'utilisation des deniers publics. La loi de finances est ainsi sur le support juridique du budget. Ce droit de regard du Parlement va s'effectuer par le biais des différentes catégories de lois de finances qui vont venir ponctuer le cycle budgétaire. Si certaines incertitudes pesaient sur la nature des différentes lois composant le cycle budgétaire sous l'empire de l'ordonnance de 1959, la LOLF a clarifié cette difficulté en énumérant expressément les différentes catégories de lois de finances. L'article 1^{er} de la LOLF disposant qu' « ont le caractère de lois de finances : 1° La loi de finances de l'année et les lois de finances rectificatives ; 2° La loi de

règlement ; 3° Les lois prévues à l'article 45 ».

1. La loi de finances initiale

La loi de finances de l'année est le texte qui débute le cycle budgétaire de chaque année civile. Il s'agit d'un document prévisionnel voté par le Parlement qui conditionne l'existence des autres catégories de lois de finances. La loi de finances détermine et fixe la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État. Il s'agit donc d'un **acte de prévision et d'autorisation** relatif à l'ensemble des opérations financières de l'État. La loi de finances se distingue donc de la notion de budget puisque ce dernier est constitué de l'ensemble des comptes qui décrivent, pour chaque année, toutes les ressources et toutes les charges permanentes de l'État. En somme, on distingue le budget, document comptable constitué de l'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses pour l'année à venir, de la loi de finances, acte juridique, qui en constitue le support matériel. La loi de finances se décompose en **deux parties** distinctes.

La première partie vise essentiellement à autoriser la perception des ressources de l'État, à en évaluer le montant, à fixer le plafond des dépenses du budget général, des budgets annexes, le plafond de charges de chaque catégorie de comptes spéciaux et à arrêter les données générales de l'équilibre budgétaire. La seconde partie, quant à elle, va notamment détailler le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement, le plafond des autorisations d'emploi ainsi que le montant du plafond des reports.

Le contenu de la loi de finances, détaillé à l'article 34 de la LOLF, peut être distingué en trois catégories de dispositions :

- celles qui relèvent du **domaine obligatoire** : dispositions qu'on trouve nécessairement dans tout projet de loi de finances et qu'on ne peut trouver dans tout autre texte. Ex. : l'autorisation de perception des recettes, l'évaluation des recettes, les plafonds de dépenses, le tableau d'équilibre ou encore le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement ainsi que les plafonds d'emploi ;
- celles qui relèvent du **domaine exclusif** : dispositions qu'on ne peut trouver que dans une loi de finances mais qui ne sont pas obligatoires. Ex. : les dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire, les dispositions relatives aux affectations de recettes au sein du budget de l'État, ou encore l'autorisation de l'octroi de garantie de l'État ou

- l'autorisation de prise en charge par l'État des dettes de tiers ;
- celles qui relèvent du **domaine facultatif** : dispositions qu'on peut trouver dans une loi de finances mais qui ne sont pas obligatoires et qu'on peut également trouver dans d'autres lois. Essentiellement, il s'agit de dispositions fiscales, des dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement ou des dispositions relatives à la comptabilité de l'État.

Toute autre disposition ne peut avoir sa place en loi de finances et constitue ainsi un « **cavalier budgétaire** » qui pourra être censuré par le Conseil constitutionnel s'il est saisi (CC, n° 82-154 DC, 29 décembre 1982, *Loi de finances pour 1983*).

2. Les lois de finances rectificatives

Les lois de finances rectificatives (autrement appelées « collectifs budgétaires ») sont prévues à l'article 35 de la LOLF. Ces lois ont une triple fonctionnalité :

- **la modification de l'autorisation budgétaire** accordée par le Parlement en début d'année : La loi de finances initiale ne peut être modifiée en cours d'exécution que par une loi de finances rectificative. La LFR constitue ici la continuité logique de l'autorisation budgétaire, en ce sens que le consentement du Parlement sera à nouveau demandé pour permettre les réorientations budgétaires souhaitées par le gouvernement ;
- **l'approbation des mesures réglementaires prises en cours d'exécution** et modifiant la loi de finances (ce qui concerne notamment toutes les ouvertures de crédits opérées par décrets d'avances). La LFR aura ici pour fonction d'opérer la ratification des mesures prises par le gouvernement en cours d'exécution, tout particulièrement en fin d'exercice budgétaire (certains parlent même de loi de finances « ratificative »). La multiplication des LFR en cours d'exercice n'est pas sans poser la question de la valeur réelle de l'autorisation budgétaire de début d'année (par exemple, en 1975 et 1981 ou plus récemment en 2010, pas moins de quatre lois de finances rectificatives ont été adoptées pour chacun des exercices), sans compter que le débat parlementaire sur la LFR, surtout lorsque celui-ci a lieu en fin d'année civile (c'est-à-dire concomitamment avec le débat budgétaire sur la loi de finances de l'année), n'est que purement formel (ordre du jour surchargé, implication amoindrie des parlementaires) ;
- **l'édition de mesures législatives nouvelles** : depuis la loi de finances rectificative pour 1981, on voit de plus en plus souvent apparaître au sein des LFR des dispositions législatives nouvelles, soit en matière économique, soit en

matière budgétaire (afin de ne pas surcharger la loi de finances initiale).

3. La loi de règlement

La loi de règlement a vocation d'achever le cycle budgétaire commencé par la loi de finances de l'année. La loi de règlement permet de **constater les résultats budgétaires** de l'exercice et d'approuver les **ultimes modifications** apportées à l'autorisation budgétaire en cours d'exécution. Malgré une qualification non équivoque de loi de finances par les textes, la loi de règlement dispose d'un **régime juridique distinct** des lois de finances de l'année et des lois de finances rectificatives, ceci du seul fait du Conseil constitutionnel. En effet, au contraire des autres lois de finances, la loi de règlement ne saurait être examinée de plein droit selon la procédure accélérée (CC, n°85-190 DC, 24 juillet 1985, *Loi portant règlement définitif du budget de 1983*). Également, cette loi ne possède par la structure bipartite des lois de finances classiques, ni leur aspect prévisionnel, ni son caractère d'autorisation budgétaire.

La LOLF a toutefois revalorisé la loi de règlement tant dans son contenu (elle arrête désormais le montant définitif des recettes et des dépenses mais également celui des recettes et des charges de trésorerie – article 37 LOLF), dans sa fonction (la loi de règlement approuve le compte de résultat de l'exercice – article 30 LOLF ; elle comporte aujourd'hui des dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques – article 37-V) que de son articulation dans le cycle budgétaire (la loi de règlement fait partie intégrante du débat budgétaire sur la loi de finances de l'année – articles 40 et 41 LOLF).

4. Les lois spéciales

Les lois spéciales sont prévues à l'article 45 de la LOLF. Elles sont la conséquence d'un dépôt tardif du projet de loi de finances pour l'année par le gouvernement. Il existe en réalité deux types de lois spéciales :

- celle dont le gouvernement demande l'adoption avant le 11 décembre de l'année qui précède celle de l'exécution du budget. Dans ce cas, il s'agira d'une loi partielle (puisqu'elle ne comporte que la première partie de la loi de finances) qui obligera le vote de la seconde partie ultérieurement ;
- celle qui sera déposée par le gouvernement avant le 19 décembre de l'année qui précède l'exécution du budget et qui autorisera la perception des impôts jusqu'au vote de la loi de finances pour l'année.

Ces dispositions n'ont eu vocation à s'appliquer qu'à la suite de la dissolution de l'Assemblée nationale en 1962. Toutefois, l'année 1979 a vu l'adoption d'une loi spéciale qui n'était pas prévue par les textes.

À la suite de l'annulation par le Conseil constitutionnel de la loi de finances pour 1980 (CC, 79-110 DC, 24 décembre 1979, *Loi de finances pour 1980*), la question s'était posée de savoir si une loi votée par le Parlement sur la base de l'article 47 alinéa 4 de la Constitution et permettant d'assurer la continuité de la vie nationale en autorisant la perception des impôts en attendant le vote d'une nouvelle loi de finances pour l'année devait être considéré comme étant une loi de finances. En effet, l'ordonnance de 1959, en son article 2, n'avait pas envisagé cette loi comme telle, puisque l'énumération qu'elle prévoyait ne concernait que les lois de finances de l'année, les lois de finances rectificatives et la loi de règlement définitif du budget. Dans sa décision 79-111 DC, le Conseil constitutionnel a estimé que « *les dispositions qu'elle comporte sont de celles qui figurent normalement dans une loi de finances ; qu'ainsi elle constitue un élément détaché, préalable et temporaire de la loi de finances pour 1980* ».

Aujourd'hui, le débat est clos s'agissant de la nature juridique des lois spéciales, puisque la LOLF en a fait une catégorie de loi de finances à part entière. Notons toutefois qu'à la différence de ses consœurs, les lois spéciales ont un caractère exceptionnel et en pratique n'ont jamais été utilisées jusqu'ici.

B – Le nouveau cycle budgétaire

Le cycle budgétaire est en réalité basé sur une règle très ancienne appelée la règle des quatre temps alternés (1). Cette règle a été complétée plus récemment par la LOLF avec la mise en place d'un « *chaînage vertueux* » (2).

1. La règle des quatre temps alternés

La règle des quatre temps alternés nous vient du baron Louis, ministre des Finances sous la Restauration, et décrit les rôles respectifs de l'exécutif et du législatif tout au long de la procédure budgétaire, dans un régime parlementaire.

On peut la résumer comme suit : « *la préparation du budget relève du pouvoir exécutif, le vote revient à la représentation nationale qui autorise l'impôt et vote les dépenses, l'exécution dépend du gouvernement et des services administratifs tandis que le contrôle est assuré, a posteriori, par le pouvoir législatif* ».

Cette règle, au centre de nos finances publiques dites « classiques », s'est

maintenue tout au long de l'histoire constitutionnelle française et reste encore aujourd'hui au cœur de notre procédure budgétaire. La loi organique relative aux lois de finances, sans vraiment remettre en cause cette règle fondamentale, est venue en altérer quelque peu la portée.

Les quatre temps alternés peuvent être décomposés en deux parties : d'une part, l'élaboration du budget avec la préparation et l'autorisation et, d'autre part, l'exécution du budget avec l'exécution proprement dite et le contrôle du Parlement sur celle-ci. La loi organique renforce principalement la seconde partie et par ailleurs tend en quelque sorte à inverser l'ordre des deux parties puisque l'élaboration du budget doit désormais tenir compte de l'exécution et du contrôle des résultats de l'année précédente dans le cadre du « *chaînage vertueux* ».

2. Le nouveau cycle et le « chaînage vertueux »

En effet, sans changer la philosophie de cette règle, l'une des principales innovations de la LOLF était de relier les exercices entre eux pour permettre la mise en place d'un « cycle de la performance ». L'idée est simple : relier la première phase d'un budget avec la dernière phase du budget précédent. Ainsi, la finalité de ce système est d'orienter la préparation du budget en fonction des résultats obtenus pour l'exercice précédent. C'est en somme l'idée d'une amélioration continue en fonction des succès et des échecs passés. La LOLF instaure donc cette liaison, ce « chaînage vertueux » comme on l'appelle désormais. L'article 41 dispose en effet que « *le projet de loi de finances de l'année ne peut être mis en discussion devant une assemblée avant le vote par celle-ci, en première lecture, sur le projet de loi de règlement afférent à l'année qui précède celle de la discussion dudit projet de loi de finances* ».

Mais en réalité, la LOLF, pour des raisons pratiques et/ou idéologiques, n'a pas véritablement procédé à une telle liaison. À tout le moins, le « lien » est plus distendu :

- D'abord, pour des raisons pratiques de calendrier, ce ne sont pas deux exercices consécutifs qui sont ainsi reliés. Puisqu'en somme, c'est le vote de la loi de règlement (n-1) qui doit intervenir avant la discussion de la loi de finances (n+1), et pour cause puisque celle-ci, débutant en octobre de l'année (n), l'exercice (n) n'est même pas terminé...
- Ensuite, pour des raisons ici plus idéologiques, ce ne sont pas la dernière (contrôle) et la première phase (préparation) qui se trouvent reliées mais la

dernière (contrôle) et la deuxième (préparation). C'est une « anomalie » qui s'explique sans doute par le fait que ce chaînage concerne surtout le Parlement et qu'il faut donc relier les deux phases dans lesquelles il est l'acteur central.

- En réalité, et pour finir, le Parlement intervient bel et bien dans la préparation du budget par le débat d'orientation budgétaire (v. *infra*). Ainsi, il est possible, et même plus logique, de relier la dernière phase et la première phase. C'est ce qui se passe en pratique puisque, dans les faits, s'est imposée l'idée d'un chaînage vertueux renforcé dans lequel la loi de règlement (n+1) doit impérativement être adoptée avant le DOB (n+1).

Ainsi, le cycle est désormais plus cohérent et tient compte du rôle plus important que sous l'ordonnance de 1959 que donne (que souhaitait donner) le législateur organique au Parlement en matière de préparation du budget.

II. La préparation du budget de l'État

Contrairement à ce qu'édicte la règle des quatre temps, cette préparation n'est plus complètement l'apanage de l'exécutif (qui reste néanmoins prédominant). Elle est donc désormais découpée en deux phases faisant intervenir les deux acteurs : la préparation du projet de loi de finances par l'exécutif (A) et le débat d'orientation budgétaire au Parlement (B).

A – La préparation du projet de loi de finances

Cette préparation du PLF est une compétence exclusive (ou quasi-exclusive) de l'exécutif (1) et se trouve formalisée au sein d'une procédure découpée en plusieurs « phases » (2).

1. La compétence exclusive de l'exécutif

Rappelons tout d'abord que l'article 39 de la Constitution du 4 octobre 1958 relatif à l'initiative des lois dispose que « *les projets de loi de finances et de loi de financement de la Sécurité sociale sont soumis en premier lieu à l'Assemblée nationale* ». La référence expresse à un « projet de loi » exclut donc toute initiative des parlementaires en la matière.

L'article 38 de la loi organique relative aux lois de finances est d'ailleurs des plus explicites quant à ce « monopole » gouvernemental : « *Sous l'autorité du Premier ministre, le ministre chargé des finances prépare les projets de loi de finances, qui*

sont délibérés en Conseil des ministres ».

Néanmoins si, bien entendu, la préparation du budget s'opère en collaboration avec l'ensemble des ministères, la nouvelle procédure met surtout en avant le rôle fondamental de trois acteurs :

- **le Premier ministre** qui fixe les grandes orientations budgétaires et opère les arbitrages nécessaires ;
- **le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État** qui pilote l'ensemble de la procédure d'élaboration du budget ;
- **la direction du budget** qui examine, dans le cadre de conférences, les demandes de crédits émanant des ministères « dépensiers », organise la répartition des crédits selon la nouvelle nomenclature et pilote les travaux sur la performance.

2. Les différentes phases de la préparation du budget

La procédure d'élaboration du budget commence dès le mois de janvier de l'année précédant l'exercice concerné et s'étale sur presque dix mois. Cette procédure a été modifiée avec la mise en place des « budgets triennaux » issus de la mise en œuvre des lois de programmation des finances publiques (révision 2008) et suppose ainsi de distinguer selon que l'année du budget à venir est paire ou impaire.

La procédure budgétaire débute en février par un cycle de **réunions techniques**, auxquelles la direction du Budget convie les directeurs des affaires financières des différents ministères ainsi que les responsables de programme et les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM). Ces réunions techniques permettent premièrement d'analyser les résultats de l'exécution du budget de l'année précédente (n-1) et de préparer à ce titre les rapports annuels de performances (RAP) qui seront annexés au projet de loi de règlement ; deuxièmement, d'analyser les premières prévisions d'exécution pour l'année en cours ; de réaliser les premiers travaux nécessaires à la préparation du prochain budget pluriannuel et du projet de loi de finances présenté au Parlement à l'automne ; et enfin d'aborder la question de l'évolution de la dépense, en mettant l'accent sur les dépenses à forts enjeux, et éventuellement sur les économies envisagées pour les trois années à venir.

Réunissant la direction du Budget et les ministères, les **conférences de performance** portent à la fois sur l'analyse de l'atteinte des objectifs et du respect des indicateurs du budget n-1 et sur la préparation des projets annuels de

performances qui sont annexés au projet de loi de finances (PLF) n+1. Les conférences de performance permettent de débattre, pour chaque programme, des grandes lignes du projet de présentation stratégique du projet annuel de performances et de passer en revue les objectifs et indicateurs de performance associés, ces derniers devant découler de la stratégie du programme. Les conférences se déroulant en année paire portent particulièrement sur la discussion des cibles des indicateurs qui doivent être calées sur la dernière année du « budget triennal ».

C'est ici que la procédure va varier selon l'année concernée. Les années paires nécessitant la mise en place de nouveaux arbitrages sur les prévisions triennales, la procédure sera sensiblement plus complexe et détaillée.

► Ainsi, pour les années paires, au mois de mai, une **lettre de cadrage** que le Premier ministre adresse à chaque ministre fixe les grands principes auxquels doit répondre le budget triennal. Dans ce cadre, les **conférences budgétaires** vont permettre d'examiner pour les trois années du budget triennal les demandes en emplois et en crédits de chaque ministère au regard des propositions formulées par la direction du Budget, et formalisées lors de l'exercice de préparation du budget triennal, appelé programmation à moyen terme, « PMT », et menée entre les réunions techniques et ces conférences budgétaires. Ces conférences doivent aboutir à la définition, pour chacune des années de la programmation, des plafonds de crédits des missions de l'État, des plafonds ministériels d'emplois en vue du débat d'orientation des finances publiques fin juin et de l'élaboration du projet de loi de finances. Elles débouchent sur la confection des dossiers d'arbitrage qui retranscrivent les points de convergence et les points de divergence identifiés entre les ministères et la direction du Budget et qui sont ensuite transmis au cabinet du ministre du Budget.

Les **réunions d'arbitrage** se tiennent alors, au mois de juin, au niveau du ministre du Budget, puis, en tant que de besoin, au niveau du Premier ministre. Elles permettent de trancher les points de désaccord qui subsistent entre la direction du Budget et les ministères à l'issue des conférences budgétaires, et par conséquent d'arrêter officiellement le niveau des emplois et des crédits pour chaque ministère pour les trois prochaines années. Elles se concluent par l'envoi par le Premier ministre **des lettres-plafonds**, qui fixent le niveau des enveloppes de crédits des trois prochaines années et les plafonds d'emplois pour l'année suivante. Les plafonds par mission des crédits arbitrés, dans ce cadre, constituent le nouveau budget triennal de l'État.

Les ministères doivent déterminer, dans le respect des plafonds fixés dans les lettres-plafonds, la meilleure répartition de leurs enveloppes de crédits et d'emplois entre les différents programmes – et actions – pour atteindre les objectifs de performance assignés aux différents responsables de programme. Cette répartition est discutée au cours des **conférences de répartition**. Elles réunissent, début juillet, chaque ministère et la direction du Budget, qui s'assure notamment de la « soutenabilité » de la répartition proposée par les ministères, c'est-à-dire que les dépenses obligatoires et inéluctables sont bien couvertes.

Les éventuels points de divergence entre la direction du Budget et les ministères s'agissant de la répartition des enveloppes de crédits et d'emplois au plus fin de la nomenclature budgétaire – programmes et actions – sont soumis au ministre du Budget et, le cas échéant, à l'arbitrage du Premier ministre ; ce que l'on appelle les **arbitrages de répartition**.

► Dans la mesure où les plafonds par mission sont d'ores et déjà fixés dans le cadre du budget triennal, la procédure budgétaire menée pendant l'année impaire est sensiblement allégée. Ainsi, après les **réunions techniques**, on passe directement aux **conférences de répartition**, au mois de mai-juin, qui permettent notamment d'effectuer la répartition des crédits par programme dans le respect des plafonds de dépenses par mission fixés dans le budget triennal ; de procéder à la répartition des emplois par programme ; de fixer les plafonds d'emplois des opérateurs de l'État ; et en cas de circonstances exceptionnelles, de réajuster le montant des plafonds par mission accordés aux ministères. Si ces réunions de répartition ne permettent pas d'aboutir à une répartition consensuelle, les points de divergence sont soumis à l'**arbitrage** du Premier ministre (**arbitrage de répartition**).

La dernière étape de la phase administrative de préparation du budget est consacrée à l'**élaboration des documents budgétaires**, durant l'été, notamment des projets annuels de performances (PAP), par un travail conjoint entre les différents ministères et la direction du Budget. Ce travail se poursuit en septembre. Le texte de l'ensemble du PLF (au-delà des dispositions sur les crédits) est parallèlement transmis au Conseil d'État qui émet un avis sur la légalité des mesures envisagées.

Le projet de loi de finances est finalement examiné et voté en Conseil des ministres et déposé au Parlement au plus tard le premier mardi d'octobre. Reste néanmoins que le Parlement interviendra en fait bien en amont du dépôt du PLF puisque depuis la LOLF, qui a en réalité consacré une pratique qui remonte aux

années 1990, les parlementaires sont de plus en plus associés (du moins en théorie) à la préparation du budget par le biais du débat d'orientation budgétaire, désormais baptisé débat d'orientation des finances publiques.

B – Le débat d'orientation des finances publiques

Le débat d'orientation budgétaire (tel qu'on l'appelait initialement), inauguré pour la première fois en 1990, vise à associer le Parlement à la préparation du budget en lui permettant de s'exprimer sur les grandes orientations budgétaires, d'être informé des principaux choix envisagés par le gouvernement. Ce débat s'est renouvelé en 1996 et depuis la pratique s'est instaurée d'un débat annuel devant les deux assemblées. Ainsi, sauf en 1997 et en 2002, le débat d'orientation budgétaire a eu lieu tous les ans, au mois de mai ou au mois de juin, à l'Assemblée nationale puis au Sénat. Il faut bien l'avouer ce débat n'a pas eu les effets escomptés d'où la volonté du législateur organique de le consacrer et d'en renforcer la pratique (1). Et pourtant, malgré cette consécration, le DOB reste néanmoins un outil au potentiel sous-exploité (2).

1. La consécration formelle du débat d'orientation budgétaire

La loi organique du 1^{er} août 2001 avait pour objectif de redonner sa place au débat d'orientation budgétaire. Les acteurs de la mise en œuvre de la loi organique souhaitaient en effet que « *le Parlement retrouve pleinement sa capacité à discuter les politiques publiques et l'orientation stratégique à donner à l'action de l'État* ».

Ainsi, le débat d'orientation budgétaire a tout d'abord été institutionnalisé. Certes, l'article 48 de la loi organique prévoit l'obligation pour le gouvernement de « *[présenter], au cours du dernier trimestre de la session ordinaire, un rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques* », mais le débat sur ce dernier apparaît, selon la lettre de la loi organique comme facultatif. La loi dispose en effet que « *ce rapport peut donner lieu à un débat à l'Assemblée nationale et au Sénat* ».

Quoi qu'il en soit, il semble évident que l'institutionnalisation de ce débat est bien réelle en pratique puisqu'un débat a eu lieu tous les ans depuis. La mise en œuvre de la loi organique visait également à renforcer l'impact du débat d'orientation budgétaire et notamment en renforçant son objectif de faire participer le Parlement à l'élaboration du budget. L'article 48 de la loi organique

prévoit que le rapport sur les orientations économiques et les orientations des finances publiques doit comprendre la liste des missions et des programmes, mais également la liste des objectifs et indicateurs associés à chacun de ces programmes. Ainsi, finalement, le DOB devait permettre aux parlementaires de peser sur les choix en termes de nomenclature ou de performance.

Enfin, notons également que ce débat a été renforcé, plus récemment, par un « couplage » avec les finances sociales. Le DOB a ainsi été rebaptisé « débat d'orientation des finances publiques » (même si nombreux sont ceux qui utilisent encore l'ancienne dénomination).

2. Un débat au potentiel sous-exploité

En réalité, force est de constater que le débat d'orientation reste un instrument sous-exploité tant sur la forme que sur le fond.

D'abord sur la forme, la durée de ce débat reste très courte, généralement quelques heures. Les temps de parole sont strictement encadrés (en dehors de ceux des ministres, rappelons-le), courts, et généralement monopolisés par la majorité. Indiquons aussi que le débat souffre également d'un calendrier parlementaire très chargé à la fin du printemps, c'est-à-dire en fin de session. Il n'est donc pas rare que le débat ait lieu en session extraordinaire, voire durant une séance nocturne (comme pour le DOB 2006) et donc devant un nombre de parlementaires parfois assez réduit.

C'est surtout sur le fond que le débat peine à s'imposer comme un moment fort du cycle budgétaire. Loin de devenir un outil permettant d'associer le Parlement à la préparation du budget, le DOB reste un débat politique, voire politicien, durant lequel majorité et opposition se « disputent » pour savoir qui gère le plus mal les finances publiques, qui a causé cette situation financière dégradée ou encore pour se donner des leçons en matière budgétaire. Généralement, le débat ne fait pratiquement aucune référence à la construction des missions, programmes ou des objectifs que se fixe le gouvernement. La LOLF est elle-même rarement évoquée.

Ainsi, le DOB n'a toujours pas le rôle voulu par le législateur et ne permet pas au Parlement d'imposer ni même de proposer ces choix en matière budgétaire, et ce, alors même qu'il apparaît comme le moment privilégié pour discuter des missions et programmes, donc des grandes orientations budgétaires. Il faudrait sans doute, à tout le moins, que le débat soit rééquilibré dans sa durée. En toute hypothèse, on voit mal comment des parlementaires pourraient discuter des

31 missions, 122 programmes et quelque 322 objectifs du seul Budget Général en quelques heures.

On notera sur ce point que le couplage avec les finances sociales, quand bien même il présente indiscutablement des avantages en termes de programmation globale des finances publiques, tend largement à renforcer cette tendance à faire du débat d'orientation un débat général et non un débat technique et précis.

III. L'adoption du budget de l'État

Une fois le projet de loi de finances adopté en Conseil des ministres, il est déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale, avant le premier mardi d'octobre. Commence alors ce que l'on appelle parfois le « marathon budgétaire », durant trois mois, qui conduira à l'adoption du budget à la fin du mois de décembre pour une application au 1^{er} janvier. L'adoption de la loi de finances répond bien entendu au schéma classique de la procédure législative. Elle présente néanmoins quelques spécificités qu'il faut envisager tant au niveau de l'examen en commission (A) qu'au niveau de la discussion budgétaire (B). Son contrôle et son entrée en vigueur sont eux un peu plus classiques, même s'il convient, là encore, de présenter quelques remarques (C).

A – L'examen en commission

Une première spécificité des lois de finances tient à ce que l'article 39 de la LOLF prévoit que la commission des finances est saisie de droit du projet de loi de finances, par dérogation à l'article 43 de la Constitution (ancienne rédaction) qui prévoyait la saisine de principe d'une commission spéciale (et à défaut d'une commission permanente) et même de la nouvelle rédaction (de 2008) qui renvoie désormais par principe les projets ou propositions à une commission permanente. Plus encore, la spécificité de la loi de finances à ce stade tient à ce qu'à côté des commissions des finances, qui ont un rôle certes essentiel, c'est bel et bien l'ensemble du Parlement, notamment par le biais des autres commissions, qui se trouve mobilisé sur le projet.

Les commissions chargées des finances ont en effet un rôle fondamental dans la procédure budgétaire. Elles sont donc saisies du projet de loi de finances et élaboreront toute une série de rapports en vue de la préparation de la discussion. Le rapport général élaboré par le rapporteur général de la commission en

constitue le cœur. Il est composé de trois tomes :

- le premier concerne le cadrage macro-économique et les conditions de l'équilibre budgétaire (200-300 pages) ;
- le deuxième porte sur les articles de la première partie, notamment les mesures fiscales (600-800 pages) ;
- le troisième porte sur les articles de la seconde partie de la LF : les mesures relatives aux dépenses et les dispositions fiscales sans incidence sur l'équilibre. Mais ce troisième tome est constitué lui-même de deux blocs : le rapport général (200-300 pages) s'agissant des dispositions permanentes (principalement fiscales) et les annexes : les rapports spéciaux (rédigés par des rapporteurs spéciaux de la commission des finances), analysant les crédits par secteur à peu près équivalent aux missions (plus de 3 000 pages).

Indiquons d'ailleurs qu'il est fréquent que les commissions procèdent à des réunions et des auditions, de ministres ou de hauts fonctionnaires, en vue de l'élaboration de ces rapports. Ces rapports sont essentiels dès lors qu'ils constituent les documents de travail des parlementaires et qu'ils comportent les amendements proposés par la commission.

On rappellera que le nouvel article 42 de la Constitution permet de mettre en discussion le texte directement arrêté par la commission (en y incluant ainsi ses « amendements » au texte). Cela ne vaut pas pour les LF (ni les LFSS) pour lesquels le texte discuté sera le projet gouvernemental, les amendements devant être adoptés en séance.

Enfin, rappelons que la Commission a un rôle fondamental en matière d'amendement, puisqu'elle examine ces derniers qui doivent d'ailleurs lui être soumis faute de quoi le gouvernement pourra s'y opposer (article 44). Elle a également un rôle assez important de filtrage et d'expertise en matière d'irrecevabilité.

Mais la particularité de la loi de finances est qu'elle fait également intervenir, pour avis, **les autres commissions permanentes**. En effet, les autres commissions permanentes (cinq auparavant, sept depuis la réforme constitutionnelle de 2008) interviennent *via* un rapporteur pour avis, nommé par chaque commission, qui est chargé de présenter un rapport pour avis sur les domaines (les missions, depuis la LOLF) relevant de leurs compétences. Leur nombre est assez variable mais peut atteindre une soixantaine dans les deux assemblées pour une année donnée.

Ainsi ce sont plusieurs milliers de pages qui sont produits chaque année par les

commissions en vue de préparer la discussion budgétaire. C'est dire le caractère particulièrement « chronophage » de l'examen comme peut l'être d'ailleurs la discussion budgétaire...

B – La discussion budgétaire

À la suite de l'examen en commission s'amorce la discussion budgétaire, le marathon budgétaire dont on rappellera qu'il répond à certaines spécificités (1), notamment en matière de droit d'amendement parlementaire (2). Pourtant, alors que la discussion (et l'examen) dure plus de deux mois (dans les deux assemblées), l'impact du rôle du Parlement reste, malgré l'extension du droit d'amendement, assez illusoire (3).

1. Les spécificités de la loi de finances

Bien entendu, il est exclu de revenir sur la procédure législative qui s'applique normalement aux lois de finances. On rappellera néanmoins ici quelques spécificités imposées par la Constitution en matière de procédure législative appliquée aux lois de finances (et généralement aux lois de financement de la Sécurité sociale).

Tout d'abord, l'article 42, qui permet de discuter directement le texte arrêté par la commission, ne s'applique pas aux lois de finances. Par ailleurs, la procédure d'urgence (désormais appelée procédure accélérée) est de droit en matière de lois de finances en vertu de l'article 47 ; Le même article enserrant l'ensemble de la procédure dans un délai de 70 jours, 40 à l'Assemblée nationale et 15 au Sénat (avant l'intervention éventuelle de la Commission mixte paritaire et le cas échéant, l'adoption définitive par l'Assemblée nationale). Enfin, le nouvel article 49 al. 3 réserve aux seules lois de finances et LFSS (plus un texte par session) la possibilité d'engager la responsabilité du gouvernement sur le vote d'un texte qui, en l'absence de dépôt ou d'adoption d'une motion de censure, sera considéré comme adopté. On rappellera également que la procédure budgétaire suppose la discussion de la première partie avant la seconde, en vertu du principe d'équilibre.

Par ailleurs, la LOLF est venue abandonner la distinction fondamentale entre les services votés (« *le minimum de dotations que le gouvernement juge indispensable pour poursuivre l'exécution des services publics dans les conditions qui ont été approuvées l'année précédente par le Parlement* », art. 33, Ord. 59), 95 % des

dépenses, votées en une fois, et les mesures nouvelles qui faisaient l'objet d'un vote par chapitre. La LOLF abandonne cette distinction permettant de voter l'ensemble des dépenses, mission par mission, et de faire porter son droit de regard, au moins en théorie, sur 100 % des crédits. Cela a permis également de réduire assez considérablement le nombre de votes (150 à une cinquantaine) ; même si, paradoxalement, la discussion dure toujours aussi longtemps.

On rappellera simplement, et en dernier lieu, que le gouvernement dispose d'atouts considérables pour imposer son projet aux parlementaires, suivant le droit constitutionnel « commun », parmi lesquels on peut citer les irrecevabilités, le vote bloqué de l'article 44 al. 3 (permettant notamment d'écarter certains amendements) ou encore l'article 49 al. 3.

2. L'extension du droit d'amendement parlementaire

Le droit d'amendement des parlementaires a été encadré de manière particulièrement restrictive par la Constitution de la V^e République s'agissant de la procédure législative en général. Sans développer des mécanismes bien connus, on citera l'opposition à l'examen des amendements non déposés en commission (art. 44 al. 2), le vote bloqué (art. 44 al. 3) ou l'irrecevabilité législative (art. 41). Bien entendu, c'est surtout l'article 40 de la Constitution qui constitue une arme des plus efficaces dès lors qu'il permet au gouvernement de s'opposer à tout amendement (et proposition) qui viendrait soit diminuer les ressources publiques soit créer ou augmenter une charge publique.

C'est en matière budgétaire que cette irrecevabilité financière prend tout son sens et vient considérablement restreindre l'exercice du droit d'amendement des parlementaires, et ce, d'autant plus que l'ordonnance de 1959 ajoutait des contraintes encore plus restrictives par le dispositif de son article 42. En vertu de cet article, seuls trois types d'amendements étaient recevables : les amendements qui supprimaient ou réduisaient une dépense, qui créaient ou augmentaient une recette ou qui avaient pour objet d'assurer le contrôle des dépenses publiques.

Or, ce dispositif était plus restrictif que l'article 40 de la Constitution puisque par la distinction des singuliers et pluriels concernant les recettes, l'article 42 de l'ordonnance ne permettait aucune compensation s'agissant des amendements concernant les recettes alors que l'article 40 le permet. Le Conseil constitutionnel a toutefois interprété l'article 42 de l'ordonnance au regard de l'article 40 de la Constitution et a ainsi validé ce mécanisme de compensation en matière de recette. Un amendement parlementaire peut donc réduire ou supprimer une

recette dès lors qu'il est compensé par la création ou l'augmentation d'une recette pour un montant au moins équivalant (ce qui permet l'utilisation de la technique des « gages », même si celle-ci a pu déboucher sur quelques abus).

En revanche, cette compensation n'était possible qu'en matière de recettes, le Conseil constitutionnel ayant pu rappeler les limites imposées par l'article 40 de la Constitution (CC, n° 85-203 DC du 28 décembre 1985, *loi de finances rectificative pour 1985*). La LOLF a néanmoins, avec un objectif de renforcement du rôle du Parlement, mis en place un dispositif audacieux permettant d'étendre le droit d'amendement des parlementaires.

L'article 47 de la LOLF est venu redéfinir la notion de charge au sens de l'article 40 de la Constitution, en estimant que celle-ci devait désormais s'entendre de la mission. Ainsi, désormais, les amendements qui proposent une augmentation des crédits d'un programme compensée par une diminution corrélative des crédits d'un autre programme sont possibles dès lors que le montant des crédits de la mission reste identique. Ce dispositif élargit considérablement l'initiative parlementaire en la matière même si restent toujours interdits les amendements qui prévoient une augmentation de crédits gagée par une augmentation des recettes ou une diminution de recettes gagée par une diminution de crédits. Également, la LOLF proscrit toutes modifications de répartitions de crédits entre missions.

On notera que l'assimilation de la notion de charge, que l'ancienne direction de la réforme budgétaire définissait comme une « *diminution d'actif ou augmentation de passif, non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif* », à celle de mission, qui constitue une enveloppe de crédits, apparaissait quelque peu osée. Le Conseil constitutionnel a toutefois validé le mécanisme indiquant que la Constitution habilitait « *la loi organique, pour le vote des lois de finances, à assimiler la "mission" à la "charge" mentionnée à l'article 40 de la Constitution* » (CC, n° 2001-448 DC, précitée).

Concrètement, un amendement pourra donc intervenir valablement, en matière de dépenses, dans trois hypothèses : si l'amendement opère une réaffectation des crédits au sein d'un même programme, si l'amendement vise à répartir différemment les crédits entre plusieurs programmes d'une même mission ou si l'amendement vise à créer, sous réserve de compensation au sein de la mission, ou à supprimer un programme.

En revanche, dès lors que la notion de charge s'apprécie au niveau de la mission,

les amendements parlementaires sont irrecevables s'ils modifient la répartition des crédits entre plusieurs missions, s'ils augmentent les dépenses d'une mission ou s'ils créent une mission.

L'une des originalités introduites par la LOLF s'agissant du droit d'amendement réside dans l'obligation faite aux parlementaires (mais également les membres du gouvernement) d'adjoindre à l'amendement les développements des moyens qui le justifient et d'en motiver la nécessité. En ce sens, l'article 47 al. 2 LOLF permet au Parlement de s'assurer que ces volontés seront bel et bien respectées par l'exécutif, dans un objectif évident de performance.

Enfin la LOLF, en son article 47 alinéa 3, rend irrecevable tout amendement qui se trouverait être non conforme avec la nouvelle constitution financière. Bien évidemment, l'irrecevabilité prévue à l'article 40 de la Constitution demeure, ainsi que l'interdiction traditionnellement sanctionnée par le juge constitutionnel des cavaliers budgétaires.

3. Un renforcement illusoire du rôle du Parlement ?

Il est certes possible de constater que par rapport aux années antérieures, les parlementaires ont fait un usage plus significatif de leur droit de proposer des modifications du PLF (par exemple, au Sénat, 180 amendements ont été déposés pour le PLF pour 2006, contre 48 en 2005). Toutefois, trois éléments viennent tempérer cette extension. Tout d'abord, le nombre des amendements adoptés reste encore assez marginal (en 2006 : 15 à l'Assemblée nationale sur 106 amendements discutés ; 73 au Sénat pour 176 amendements discutés). Ensuite, l'impact de ces amendements demeure limité s'agissant aussi bien des masses budgétaires discutées au Parlement : le montant total des crédits déplacés *via* les amendements parlementaires s'élevait, toujours en 2006, à environ 1 513 millions d'euros pour un budget général fixé à 266 milliards d'euros. Enfin, l'impact des amendements parlementaires sur la nomenclature reste très limité. En 2006, seuls un programme « nouveau » et deux programmes par scission ont été créés à l'occasion du débat budgétaire.

En somme, et malgré l'extension apportée par la LOLF, le poids des parlementaires sur les choix budgétaires est dérisoire, de l'ordre de 0,005 % des dépenses, ce qui rapporté aux deux mois et demi (l'une des plus longues au monde) que dure la procédure budgétaire apparaît bien faible et pourrait justifier d'engager une réflexion sur un rééquilibrage des missions du Parlement (notamment au profit de sa mission de contrôle).

C – Le contrôle et l'entrée en vigueur de la loi de finances

Comme toute loi, l'entrée en vigueur de la loi de finances est conditionnée par sa promulgation par le président de la République (art. 10 Co) et sa publication au *Journal officiel*. Mais bien entendu, durant les 15 jours (généralement beaucoup moins) séparant l'adoption de la petite loi et la promulgation, le Conseil constitutionnel peut exercer son contrôle sur la loi de finances.

Pour cela, encore faut-il qu'il en soit saisi par le président de la République, le Premier ministre, le président de l'Assemblée nationale, le président du Sénat, 60 députés ou 60 sénateurs. Or, depuis 1974, et l'ouverture de la saisine aux parlementaires, pratiquement toutes les lois de finances avaient été déférées au Conseil constitutionnel (sauf en 89 et 93).

Le Conseil constitutionnel examinait notamment la compatibilité de la loi de finances au regard des principes budgétaires et du respect des textes organiques (ordonnance de 1959 puis la LOLF). On rappellera que seule la loi de finances pour 1979 a été intégralement déclarée inconstitutionnelle. Pour le reste, les dispositions inconstitutionnelles contenues dans les lois de finances étaient généralement des dispositions fiscales (contraire aux principes fondamentaux du droit fiscal), des cavaliers budgétaires (dispositions sans rapport avec les finances publiques) et plus rarement quelques atteintes aux principes budgétaires (universalité notamment).

On notera cependant que pendant trois ans, au sortir de la mise en application de la LOLF, le Conseil constitutionnel n'était plus saisi des lois de finances (PLF 2007, 2008 et 2009) faisant craindre une disparition du contentieux budgétaire. Les parlementaires ont cependant renoué avec cette saisine traditionnelle dès l'année suivante, de sorte que cette menace semble avoir en partie disparu. On notera cependant que la plupart des saisines de ces dernières années semblaient principalement justifiées par la contestation de nouveaux mécanismes fiscaux (réforme de la taxe professionnelle et taxe carbone en 2010, nouvelle tranche sur les hauts revenus en 2012) illustrant tout de même un certain désintérêt des parlementaires pour les questions (et en tout cas les moyens) strictement budgétaires.

Quoi qu'il en soit, une fois déclarée constitutionnelle par le Conseil (éventuellement ôtée des dispositions déclarées non conformes), la loi sera promulguée par le président de la République et publiée au *JO*, elle entrera en

vigueur (au 1^{er} janvier) et pourra donc s'amorcer la phase d'exécution du budget, le Parlement n'intervenant à ce stade que si les aléas de l'exécution nécessitent une adaptation du budget.

IV. L'adaptation du budget aux aléas de l'exécution

En effet, les aléas de la gestion peuvent entraîner la nécessité d'adapter l'autorisation budgétaire en cours d'exécution. Pour ce faire, le gouvernement peut recourir à une ou plusieurs lois de finances rectificatives. C'est même le principe puisque cette loi de finances rectificative permettra au Parlement d'être informé, de contrôler et surtout de consentir les nouvelles autorisations. Pourtant, par exception, le gouvernement tire de l'article 21 de la Constitution, un pouvoir réglementaire lui permettant d'opérer lui-même ces modifications, généralement dans l'urgence, à charge pour lui de faire ratifier ces modifications par le Parlement (A). Il aura également recours aux nouveaux outils de maîtrise de la dépense ouverts ou consacrés par la nouvelle loi organique (B).

A – Les modifications réglementaires de crédits

Cette pratique est en réalité courante et des actes réglementaires interviennent tout au long de l'année tant pour modifier la répartition des crédits (1) que pour ajuster le montant des dépenses (2).

Il faut noter, de manière préliminaire, que ces actes ont été encadrés, notamment *via* un plafonnement par le législateur organique. Néanmoins, cet encadrement demeure formel puisque ces actes bénéficient d'une quasi-immunité juridictionnelle. En effet, si ce sont des actes administratifs relevant en principe du contrôle du juge administratif, le Conseil d'État s'est toujours refusé d'en prendre connaissance, se retranchant derrière l'absence d'intérêt à agir des requérants (y compris des parlementaires : CE, 3 juillet 1985, *Méhaignerie*). De plus, ces actes sont rapidement validés par une LFR ou une loi de règlement rendant inopérant, en tout état de cause, l'office du juge.

1. Les modifications de la répartition des crédits

Essentiellement, et hors l'hypothèse des crédits globalisés pour l'exécutif, qui par

principe, peut définir *a posteriori* l'affectation, il existe deux types d'actes administratifs modifiant la répartition des crédits : les transferts et les virements.

Ainsi, le gouvernement peut tout d'abord procéder à des **transferts de crédits** (article 12 LOLF) entre programmes de ministères distincts. Cependant, on ne peut pas utiliser cette procédure pour modifier l'objet de la dépense, seul le service bénéficiaire de ce crédit est modifié. Ces transferts sont réalisés par décret pris sur le rapport du ministre chargé des Finances, après information des commissions parlementaires concernées, notamment celles des finances. L'utilisation des crédits transférés fait l'objet d'un compte rendu spécial, annexé au rapport annuel de performances (RAP). Les transferts de crédits sont relativement nombreux (par exemple, une cinquantaine pour l'année 2007). On notera qu'ils ne font l'objet d'aucun plafonnement, contrairement aux virements de crédits.

Le gouvernement peut également prendre des décrets de **virement** (article 12 LOLF) entre les programmes d'un même ministère. Il y a donc une modification de la nature de la dépense (ex. : une dépense en personnel peut être transformée en dépense d'investissement). Comme pour les transferts de crédits, les virements de crédits (entre 15 et 30 par an) sont réalisés par décrets pris sur le rapport du ministre des Finances, après information des commissions parlementaires. Ils figurent également dans le RAP. Par ailleurs, le montant cumulé de ces virements de crédits ne peut pas excéder 2 % des crédits ouverts par la LFI pour les programmes concernés (et non les crédits totaux de la LFI). On notera que sous l'ordonnance le plafond existait déjà et s'élevait à 10 % des crédits d'un chapitre. En réalité ce plafond n'apparaît pas très contraignant. En effet, avec la globalisation (888 chapitres à 130 programmes), en réalité, le plafond a, en moyenne, été relevé. Il n'existe de plus aucun contrôle en cas de dépassement, et, enfin, la limite a été fixée au-delà du montant moyen des virements opérés chaque année.

2. Les modifications du montant des dépenses

Les modifications réglementaires peuvent également, et surtout, concerner le montant des dépenses, soit pour augmenter ce montant, par les décrets d'avance, soit pour les réduire, par les décrets d'annulation.

→ Les décrets d'avance

Les décrets d'avance (article 13 LOLF) permettent d'ouvrir des crédits supplémentaires qui ne sont pas prévus par la Loi de finances initiale (LFI) dans

deux situations. Il s'agit donc d'une dérogation à la règle selon laquelle seule une loi de finances rectificative (LFR) peut ouvrir de nouveaux crédits et au caractère limitatif des crédits. En réalité, l'article 13 LOLF prévoit deux catégories de décret d'avance.

En cas d'urgence et si l'équilibre financier de la loi de finances n'est pas affecté (donc cela suppose d'annuler au préalable des crédits d'un montant équivalent ou l'existence de recettes supplémentaires), le gouvernement peut ouvrir des crédits supplémentaires. Il faut, pour ce faire, remplir des conditions formelles :

- dans la limite (cumulée) du plafond de 1 % des crédits votés dans la LFI ;
- par décret d'avance du Premier ministre, après avis du Conseil d'État ;
- avis des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat ;
- la ratification sera demandée au Parlement dans la prochaine loi de finances (LFR ou LR).

En cas d'urgence et de « nécessité impérieuse d'intérêt national », le gouvernement peut ouvrir des crédits supplémentaires en portant atteinte à l'équilibre de la LFI. Les conditions formelles sont substantiellement différentes, beaucoup plus souples :

- par décret d'avance pris en Conseil des ministres après avis du Conseil d'État ;
- sans plafonnement ;
- après « information » des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat (et non un « avis ») ;
- un projet de lois de finances ratificatif (sous la forme d'une LFR) doit être immédiatement déposé ou déposé à l'ouverture de la session parlementaire suivante.

On notera qu'en réalité le gouvernement a pu par le passé user et abuser de cette procédure, l'appréciation des conditions d'urgence et, le cas échéant, de nécessité impérieuse étant souvent assez large (notamment pour les décrets qui se répètent tous les ans). Par ailleurs, on constate que le taux de 1 % est parfois dépassé (ex. : 1,39 % en 2005).

On rappellera enfin que le montant des dépenses peut également être augmenté par le biais – voir principe d'universalité (Chapitre 1) :

- du rattachement de crédits reportés de l'année précédente (article 15 LOLF), dans la limite de 3 % des crédits inscrits au programme ;
- du rattachement de fonds de concours ou de l'attribution de produit (article 17-II et III LOLF) ;
- du rétablissement de crédits (article 17-IV LOLF).

→ Les annulations de crédits

L'article 14 de la LOLF prévoit deux hypothèses là encore. Les crédits peuvent être annulés pour prévenir toute détérioration de l'équilibre budgétaire de la loi de finances en cours ou lorsqu'un crédit est devenu sans objet. En pratique, cette distinction n'emporte aucun effet. D'un point de vue formel, les crédits sont annulés par décret, pris sur rapport du ministre des Finances. L'annulation de crédits se justifie ainsi par le caractère non obligatoire des dépenses votées par le Parlement : elles sont certes limitatives, mais le gouvernement n'est pas obligé de dépenser autant que ce qui a été voté (CC, n° 464 DC, 27 décembre 2002, *loi de finances pour 2003*).

Le décret d'annulation doit être pris après information des commissions des finances parlementaires et des autres commissions concernées. Le montant maximum des crédits annulés ne peut dépasser 1,5 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année (1,8 % en 2003 ; 2,1 % en 2005). Là encore, le plafond est parfois dépassé, sans aucune conséquence particulière.

On notera enfin que les annulations de crédits sont également utilisées pour gager les décrets d'avance (article 13 LOLF) et peuvent être utilisées en corrélation avec le « gel de crédits » dans le cadre de la régulation budgétaire.

B – Les nouveaux outils de maîtrise des dépenses

La loi organique a adapté les instruments de l'exécution de la dépense à une gestion publique modernisée. Essentiellement, ces nouveaux outils ont pour finalité une meilleure maîtrise des dépenses publiques. La LOLF a ainsi dans un premier temps consacré et encadré la pratique de régulation budgétaire (1) et a également introduit un mécanisme de fongibilité asymétrique des crédits (2). Or, si ces deux mécanismes diffèrent quant à leur objet, ils poursuivent les mêmes finalités et constituent des instruments de souplesse dans l'exécution du budget et d'efficacité dans la gestion des crédits.

1. La fongibilité asymétrique des crédits

La fongibilité a pour finalité essentielle une meilleure gestion des crédits en permettant des réaffectations de crédits pour pallier d'éventuels aléas de gestion ou pour permettre le redéploiement de marges de manœuvres dégagées en cours de gestion vers des dépenses dont les crédits sont jugés insuffisants. Pourtant, si le terme de « fongibilité asymétrique » est désormais couramment employé, il

faut noter qu'il ne ressort pas du texte même de la LOLF. La fongibilité, que l'ancienne direction de la réforme budgétaire avait défini comme la « faculté de définir (sous la limite de l'asymétrie) l'objet et la nature des dépenses lors de l'exécution du programme pour en optimiser la mise en œuvre », ressort en fait de l'application de l'article 7 de la loi organique.

En vertu de cet article, la présentation indicative des crédits par titre donne au gestionnaire la faculté de redéployer en cours d'exercice les crédits d'un titre à l'autre au sein d'un même programme. Concrètement, le gestionnaire pourra augmenter les crédits d'un titre de dépenses à partir des crédits d'un autre titre, qu'il diminuera à due concurrence. En revanche, le titre des dépenses personnel de chaque programme constituant un plafond de dépenses, aucune réaffectation des crédits du programme ne peut venir abonder les crédits du titre 2, même si l'inverse est possible. C'est pour cette raison que la fongibilité est dite « asymétrique ».

Notons également que la globalisation des crédits opérés par la LOLF, de 888 chapitres à 132 programmes (en 2006), favorise en elle-même la fongibilité des crédits, les « enveloppes » de crédits étant en moyenne beaucoup plus importantes en volume.

Si l'accent est généralement mis sur la fongibilité des crédits suivant l'axe par nature des crédits, c'est-à-dire d'un titre à un autre, il ne faut pas moins envisager les autres axes de fongibilité qu'autorise la spécialisation par programmes. On peut ainsi distinguer trois axes de fongibilité :

- la **fongibilité suivant l'axe par nature de crédits**, d'un titre à un autre au sein du programme et sous réserve du respect du caractère asymétrique, déjà mentionné ;
- la **fongibilité suivant l'axe par destination des crédits** : la répartition des crédits par action étant indicative elle aussi (article 51-5° LOLF), il est tout à fait loisible au responsable de programme de réaffecter des crédits d'une action du programme vers une autre, sous réserve de respecter la règle de l'asymétrie (c'est-à-dire de ne pas abonder les crédits du Titre 2 de l'action considérée) ;
- la **fongibilité suivant la déclinaison opérationnelle du programme** : corollaire de la précédente, la répartition des crédits du programme au sein des budgets opérationnels de programme est également indicative et permet donc au responsable de programme de réaffecter des crédits d'un BOP à un autre, au sein d'un même programme toujours sous réserve de ne pas abonder les crédits du Titre 2.

Bien entendu, il s'agira en pratique de combiner ces réaffectations sur les trois axes, la réaffectation de crédits d'un BOP à un autre, par exemple, pouvant s'effectuer d'une action à une autre et d'un titre de dépenses à un autre.

Dès lors qu'a été mis en place un nouveau cadre d'exécution des crédits, la déclinaison opérationnelle des programmes, se pose la question de savoir comment s'applique la fongibilité dans le cadre de la déclinaison des crédits en programme, budgets opérationnels de programme et unités opérationnelles ;

- par principe, la fongibilité asymétrique des crédits s'applique au niveau des BOP. Ce sont donc les responsables de BOP qui pourront prendre des mesures de réaffectation des crédits en cours de gestion. Le responsable d'unité opérationnelle quant à lui ne dispose que d'une fongibilité « interne » c'est-à-dire qu'il peut réaffecter les crédits qui lui sont alloués au sein des deux enveloppes dont il dispose (Titre 2 et autres titres) mais pas de l'une à l'autre. Enfin, le responsable de programme dispose, lui, d'une liberté totale dans l'hypothèse où il souhaite intervenir dans la gestion des crédits ;
- pourtant derrière ces règles de principe se cache une grande hétérogénéité de l'application de la fongibilité. En effet, les règles applicables au programme en matière de fongibilité sont en pratique définies dans une « charte de gestion » qui viendra préciser les prérogatives de chacun s'agissant de la possibilité de réaffecter les crédits.

Ces règles de gestion parfois rigides et, plus simplement, le nombre important de BOP (1 800) et d'UO (15 000) entraînent ainsi une diminution des marges de manœuvre dont disposent les gestionnaires.

2. La régulation budgétaire

La pratique de régulation budgétaire a pris des formes très diverses sous l'empire de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 : fonds d'action conjoncturelle, fonds de régulation budgétaire, mises en réserve forfaitaires ou les « contrats de gestion ». Depuis, la méthode s'est stabilisée et consiste en la mise en réserve d'une partie forfaitaire de crédits (environ 5 % hors dépenses de personnel, 6 % depuis 2012 et 8 % envisagés dans le PLF 2016) dès le début de l'exercice qui débouche soit sur un déblocage des crédits ainsi gelés soit sur une annulation de ces derniers.

Or, cette « réserve de précaution » n'est absolument pas négligeable puisqu'elle porte sur des montants relativement importants : en 2005, 4 Md€ gelés dès février auxquels il faut ajouter les crédits gelés en cours d'année (« surgels ») pour

un montant total de 7,5 Md€. En 2015, ce sont 6,9 Md€ (et 0,6 Md€ pour les dépenses de personnel) qui ont constitué la réserve initiale auxquels seront ajoutés 2 Md€ de « surgels ».

Cette pratique était particulièrement critiquée par la Cour des comptes qui estimait principalement qu'elle était *contra legem* et source de difficultés de gestion :

- les gels de crédits sont en effet opérés par le contrôleur financier qui, sur instructions du ministère des Finances, va refuser d'appliquer son visa à certaines dépenses, gelant ainsi un montant forfaitaire de crédits. Or, avant la réforme de 2005, le contrôleur financier n'avait pas le pouvoir de refuser son visa sur une dépense régulière aux seules fins de maîtrise des dépenses ;
- les annulations de crédits gelés faisaient également l'objet de critique de la Cour car l'article 13 de l'ordonnance de 1959 ne permettait d'annuler que des crédits « devenus sans objet » ;
- la Cour dénonçait en outre des opérations complexes et opaques de pilotage du solde, sources de retards et de dysfonctionnements dans la gestion des crédits (crédits gelés, dégelés, annulés, rétablis par décret d'avance, regelés et reportés en fin de gestion) ;
- enfin, c'est à raison du principe de sincérité que la pratique était fortement critiquée puisque les crédits gelés puis annulés à des fins de pilotage du solde budgétaire étaient systématiquement les mêmes d'une année sur l'autre ou encore s'opéraient sur des crédits manifestement surévalués.

Les parlementaires relayaient quant à eux assez largement ces critiques, et ce, d'autant plus que cette pratique, remettant en cause l'autorisation budgétaire du Parlement, ne faisait l'objet d'aucune information vis-à-vis des parlementaires.

Jugée nécessaire à la maîtrise des dépenses publiques et dans le cadre d'une indispensable souplesse de gestion, cette pratique de régulation budgétaire a été consacrée et encadrée par la LOLF en trois temps :

- la LOLF a, tout d'abord, dans son article 14, consacré les annulations de crédits opérées « *afin de prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire* ». Les annulations prises sur le fondement de la régulation budgétaire sont donc désormais prévues par la loi organique. Par ailleurs, la LOLF a encadré le montant maximum, fixé à 1,5 % des crédits initiaux, des crédits pouvant faire l'objet d'un décret d'annulation ;
- la LOLF a par ailleurs indirectement consacré la pratique des mises en réserve dans son article 14 – III qui prévoit la communication des mesures de mise en

réserve aux commissions des finances. On notera néanmoins que les modalités de cette consécration sont assez étranges puisque de tels actes, n'ayant aucun fondement juridique, n'avaient aucune existence juridique ;

- enfin, la LOLF, telle que modifiée par la loi organique n° 2005-779 du 12 juillet 2005, prévoit dans son article 51-4° bis, une information des parlementaires, annexée à la loi de finances, précisant le montant par programmes des crédits mis en réserve.

En outre, le décret n° 2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État a consacré le rôle des contrôleurs financiers en matière de régulation budgétaire (rôle qui sera confirmé par le décret GBCP de 2012 (voir Chapitre 5)).

Malgré cette consécration, la pratique de régulation budgétaire continue à poser des difficultés, notamment concernant la sincérité des prévisions budgétaires. En témoignent les saisines récurrentes du Conseil constitutionnel et postérieures à l'adoption de la LOLF par les parlementaires de l'opposition qui contestaient la sincérité de l'évaluation des dépenses faisant l'objet, avant même l'adoption de la loi de finances, d'une annonce de mise en réserve (CC, n° 2002-464 DC, 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003*), et ce, d'autant plus quand ils estiment ces crédits « manifestement surévalués » (CC, n° 2003-489 DC, 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*) et destinés à financer des dépenses elles manifestement sous-évaluées (CC, n° 2004-511 DC, 29 décembre 2004, *Loi de finances pour 2005*).

Pourtant, le Conseil constitutionnel a toujours refusé de prononcer l'insincérité de la loi de finances sur ce fondement, en estimant que le gouvernement dispose, en vertu de l'article 14 de la LOLF et en vertu des prérogatives qu'il détient de l'article 20 de la Constitution, de la possibilité de « *prévoir la mise en réserve, en début d'exercice, d'une faible fraction des crédits ouverts afin de prévenir une détérioration éventuelle de l'équilibre budgétaire* ». Il estime par ailleurs que cette mise en réserve, dont le Parlement est informé, ne révèle aucune sous-évaluation des dépenses.

Reste qu'en dehors de ces hypothèses, le budget sera exécuté conformément à l'autorisation donnée par le Parlement. Or, si cette exécution est du ressort du gouvernement, elle est en pratique confiée à deux catégories d'agents selon les règles de la comptabilité publique.

Chapitre 4 : La rénovation du cadre de gestion budgétaire et comptable

A

vec le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptabilité publique (GBCP), c'est désormais à la fois le cadre de la gestion budgétaire (I) et le cadre de la comptabilité de l'État (II) qui se trouvent modernisés et encadrés suivant une approche unifiée des deux champs de l'exécution du budget de l'État.

I. Le cadre de la gestion budgétaire

La mise en œuvre de la LOLF s'est accompagnée d'une rénovation du cadre d'exécution du budget et de la mise en place de nouvelles modalités de gestion. Issue des travaux de mise en œuvre de la LOLF, le « droit dérivé » de la LOLF, la déclinaison opérationnelle des programmes constitue donc une innovation majeure de la réforme budgétaire. Elle a pour finalité d'opérer la transition entre le niveau décisionnel, stratégique, matérialisé par les programmes définis au niveau central et le niveau opérationnel de mise en œuvre des politiques publiques, de gestion concrète des crédits, de réalisation d'actions et des objectifs à atteindre.

Le décret GBCP, dans ses articles 63 et suivants, vient consacrer et surtout donner un fondement juridique à ce nouveau cadre d'exécution (A) en améliorant, par ailleurs, les outils de programmation de la gestion budgétaire (B).

A – La déclinaison opérationnelle des programmes et les niveaux de déclinaison

En premier lieu, l'article 63 du GBCP rappelle que l'exécution du budget se fait par programme qui est l'unité de spécialisation du budget et qui, rappelons-le, est ministériel. Partant de ce programme, le décret décrit, succinctement il est vrai, la déclinaison des programmes.

Ainsi, l'article 64 indique sobrement que le « *budget opérationnel de programme décline les objectifs et les résultats attendus d'un programme selon un critère fonctionnel ou géographique* ». **Les budgets opérationnels de programme (BOP)** constituent le socle de l'exécution du budget suivant les nouvelles modalités de gestion introduite par la LOLF. Les quelque 122 programmes du budget général seront en effet déclinés, au niveau opérationnel, en quelque 1 800 budgets opérationnels de programme eux-mêmes déclinés en quelque 15 000 unités opérationnelles.

Les BOP peuvent être définis comme « *une segmentation d'un programme déclinant, sur un périmètre d'activité ou un territoire et sous l'autorité d'un responsable, les actions et les objectifs et les indicateurs du programme auxquels ils se rattacheront* ». Il s'agit donc du cadre de gestion du programme à partir duquel seront mis en œuvre les plans d'action concourant à la réalisation de la politique publique ; réaliser les objectifs opérationnels qui permettront la réalisation des objectifs définis dans le programme et gérer concrètement les crédits.

L'article 65 poursuit en indiquant que « *pour son exécution, un budget opérationnel de programme se compose d'une ou plusieurs unités opérationnelles entre lesquelles sont répartis et au sein desquelles sont consommés les crédits et, le cas échéant, les autorisations d'emplois* ». **Les unités opérationnelles (UO)**, quant à elles, constituent les services gestionnaires des budgets opérationnels de programme qui mettent en œuvre, sur le terrain, la part de programmation qui leur est confiée. Son responsable engage concrètement les actions à mener en mobilisant les moyens nécessaires et en utilisant au mieux, grâce à la fongibilité des crédits, l'enveloppe financière attribuée. Ce sont donc les unités opérationnelles qui seront « *les uniques gestionnaires des crédits* ».

On pourra ainsi principalement regretter, malgré cette consécration, que le décret n'ait pas pris soin de détailler un peu plus l'articulation entre ces différents niveaux qui reste, il faut bien le dire, encore assez largement opaque, au moins du point de vue du droit positif.

B – Les nouveaux documents de programmation de la gestion

En revanche, le décret GBCP encadre de manière beaucoup plus détaillée la programmation de la nouvelle gestion budgétaire en prescrivant l'élaboration de trois documents de programmation.

► Ainsi tout d'abord, l'article 66 impose que pour chaque programme, il est procédé à une **programmation des activités** « *ayant pour objet de mettre en adéquation l'activité prévisionnelle des services avec les crédits et les emplois notifiés et attendus* ». Cette programmation est accompagnée d'une prévision des principaux actes de gestion de l'année.

Elle est effectuée selon un référentiel propre à chaque ministère, dans le respect des règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'article prévoit également que la programmation présentée par programme est déclinée au sein des budgets opérationnels de programme, qu'elle est établie pour deux ans au moins et fait l'objet d'une actualisation au moins annuelle et qu'il est rendu compte de son exécution au cours de la gestion.

L'article 66 prescrit également que cette programmation ainsi que son exécution doivent être soutenables au regard de l'autorisation budgétaire annuelle et des prescriptions des lois de programmation des finances publiques, ce qui servira de fondement au contrôle exercé par le contrôle budgétaire.

On regrettera en revanche, que cette programmation des activités, quand bien même elle doit prévoir les principaux actes de gestion de l'année, ne semble pas comporter les informations relatives aux « chartes de gestion », permettant d'identifier clairement le rôle et les procédures de chacun des acteurs (notamment en termes de fongibilité) au sein du programme.

► **Le document de répartition initiale des crédits et des emplois** (art. 67) présente pour chaque programme la répartition entre les budgets opérationnels de programme des crédits ouverts en loi de finances initiale, nets de la réserve mise en œuvre en application de l'article 51 de la loi organique du 1^{er} août 2001 (régulation budgétaire) ainsi que le montant prévisionnel des crédits dont l'ouverture est attendue dans l'année, sous forme de reports, fonds de concours, attributions de produits et autres mouvements et leur répartition entre les budgets opérationnels de programme.

► **Le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel**

(art. 68) arrête, quant à lui, pour renforcer la gestion de la masse salariale, les prévisions mensuelles d'entrées et de sorties des personnels rémunérés au titre du programme, les prévisions de consommation mensuelle du plafond d'autorisation d'emplois et les prévisions de dépenses de personnel. Il comporte en outre les perspectives d'évolution des données pour l'année suivante.

II. Le nouveau cadre comptable de l'État

La rénovation du cadre comptable de l'État est liée avant tout à l'introduction par la loi organique d'une triple comptabilité (A). Celle-ci ayant mis en place une comptabilité générale, il a fallu moderniser le plan comptable de l'État au moyen de nouvelles normes comptables (B) et mettre en place un nouveau système d'information financière permettant d'alimenter ces différentes comptabilités (C).

A – Définitions, typologie et champs d'application

Innovation du GBCP, la comptabilité publique est définie (art. 53 GBCP) comme un « système d'organisation de l'information financière permettant :

1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;

2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;

3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance ».

L'ordonnance de 1959 ne retenait qu'un seul type de comptabilité, une comptabilité budgétaire dite de caisse. Avec l'adoption de la loi organique relative aux lois de finances, et notamment son article 27, une triple comptabilité a été instaurée. Outre le maintien d'une comptabilité budgétaire, certes quelque peu simplifiée, cette « triple comptabilité » sera développée au travers d'une comptabilité générale, pivot du système comptable, et d'une comptabilité d'analyse des coûts, comptabilité de gestion axée sur la mesure de la performance et la nouvelle nomenclature.

L'article 55 du décret reprend ces différents types de comptabilité et étend leur

application à l'ensemble des organismes publics. Il indique ainsi que la comptabilité publique comporte une **comptabilité générale** et, sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes publiques, une **comptabilité budgétaire**. En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes publiques, il est également tenu une **comptabilité analytique** alors que l'État, quant à lui, tient dans les conditions prévues à l'article 165 une **comptabilité d'analyse des coûts des actions** engagées dans le cadre des programmes. Il est également assuré une **comptabilisation des valeurs inactives**.

Notons enfin, que l'article 57, principalement applicable à la comptabilité générale, évoque les critères de **qualité des comptes** des organismes publics qui doivent être conformes aux principes comptables (propres à chaque organisme), doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ; être établis selon des méthodes permanentes (pour les comparaisons d'exercices) ; doivent respecter le principe de prudence ; doivent veiller au bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ; doivent être exhaustifs (et sans compensation) et plus généralement s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

B – Les différents types de comptabilité

On se contentera ici de distinguer principalement les trois comptabilités issues de l'article 27 de la LOLF avant d'évoquer rapidement les autres types de comptabilité.

1. La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits et retrace leur utilisation. Ainsi, selon l'article 68 GBCP qui en explicite les modalités, elle retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées et permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs.

L'article 158 précise que la comptabilité budgétaire de l'État comporte trois volets : une comptabilité des affectations et des autorisations d'engagement (tenue par l'ordonnateur), une comptabilité des crédits de paiements et des recettes (tenue par le comptable) ainsi qu'une comptabilité des autorisations d'emplois

(également tenue par l'ordonnateur).

Ainsi, la comptabilité budgétaire tire les conséquences du mécanisme de pluriannualité de gestion mis en œuvre par l'article 8 de la LOLF puisque désormais on distingue trois éléments, faisant l'objet chacune d'une comptabilité distincte :

- **l'affectation** qui est l'acte par lequel, pour une opération d'investissement, un ordonnateur va réserver un montant d'autorisations d'engagement, préalablement à leur consommation (art. 156) et les rend d'ailleurs indisponibles ;
- **l'autorisation d'engagement** de la dépense qui constitue le montant maximum de crédits que l'ordonnateur peut engager pour cet investissement ;
- et **le crédit de paiement**, qui constitue la limite maximum de ce que pourra payer le comptable au titre des crédits engagés.

Et donc la comptabilisation des affectations permet de suivre et de gérer ces investissements pluriannuels alors que, plus classiquement, la comptabilité des autorisations d'engagement permet de suivre les opérations qui reçoivent un début d'exécution alors que la comptabilité des crédits de paiement et des recettes permet de suivre les encaissements/décaissements effectifs selon une logique de caisse, c'est-à-dire en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées (par exemple, émission d'un virement au profit d'un fournisseur) et l'exécution des recettes, au moment où elles sont encaissées (par exemple, le traitement des chèques remis par les contribuables). Bien entendu, cette comptabilité permet de dégager (et donc de suivre) le solde de l'exécution budgétaire.

On notera également que dans l'encadrement de la gestion pluriannuelle, notamment par rapport au principe d'annualité, le décret prévoit et encadre le retrait des affectations, qu'il soit volontaire (art. 157) ou lié à la non-consommation des autorisations d'engagement correspondantes (art. 158) ; ainsi que le retrait des engagements eux-mêmes (art. 160) et la comptabilisation des autorisations d'engagement sur un programme supprimé (art. 161).

2. La comptabilité générale

La comptabilité générale de l'État constitue le « pivot du système comptable de l'État ». La comptabilité générale, selon l'article 56 GBCP « *retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat* » et vise donc à donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de

l'État et à décrire ses recettes et ses dépenses par nature (personnel, immobilisation).

Conformément à l'article 30 de la loi organique, rappelée à l'article 56 GBCP, elle est « *fondée sur les principes de la constatation des droits et obligations* ». Elle est tenue dans le cadre du système d'information budgétaire et comptable et respecte les règles d'une comptabilité d'exercice (art. 56 toujours), sauf spécificités de l'action de l'État. La synthèse des informations contenues dans la comptabilité générale figure dans les états financiers.

La comptabilité générale implique donc la mise en place d'un nouveau **plan de compte de l'État (PCE)** qui s'applique depuis 2006. Elle nécessite un référentiel comptable défini par le biais de 15 normes comptables, regroupées dans le **recueil des normes comptables de l'État**, et explicitées à la fois par des fiches techniques et des instructions comptables.

Il faut mentionner que la plupart des pays de l'OCDE disposent d'une comptabilité sur la base des droits constatés, qui a pour double objectif de rendre plus transparent le coût véritable de l'administration et de permettre aux pouvoirs publics, mieux informés, de prendre de meilleures décisions. On rappellera enfin que la comptabilité générale doit respecter plusieurs critères visant à garantir la « qualité des comptes » et fera l'objet à la fois d'un contrôle interne, par l'administration et d'un contrôle externe, *via* la certification des comptes par la Cour des comptes (*v. infra*).

3. La comptabilité analytique des coûts

La comptabilité d'analyse du coût des actions ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique. Elle est plus spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes. Elle permet également de mesurer la performance des administrations en rapprochant les résultats des moyens mis en œuvre pour les atteindre (art. 165 GBCP). La distinction tient essentiellement au fait que la comptabilité analytique retrace les charges et produits par destination alors que la comptabilité d'analyse des coûts établit le coût des politiques publiques en présentant le coût complet des actions, et donc, ne retient que les charges.

L'intérêt de la comptabilité d'analyse des coûts est double :

- elle permet d'éclairer les choix en matière de politiques publiques. C'est pourquoi de nombreux membres de l'OCDE ont adopté cet outil et on peut

- relever quelques points communs à la mise en place de ces systèmes d'analyse des coûts. Si les méthodes de calcul sont assez distinctes d'un pays à l'autre, la plupart utilisent un système de calcul basé sur le « **coût complet** » : l'analyse des coûts est effectuée à partir de la comptabilité en droits constatés, elle est basée sur le calcul du coût complet des actions, c'est-à-dire du coût direct de l'action calculée *ex post*, auquel on ajoute les coûts indirects qui correspondent notamment aux coûts des actions de fonction support des programmes ainsi que ceux des programmes de fonction support des missions ;
- elle est destinée à mettre en évidence les éléments nécessaires à la mesure de la performance et à la justification des crédits. Aussi, le calcul des coûts pourra-t-il retenir une analyse plus fine présentant un **coût par activité**, notamment en opérant une décomposition en sous-actions, par le biais « **d'indicateurs de production** liés à des coûts unitaires » ou en liaison avec la méthodologie applicable à la justification au premier euro.

4. Les autres types de comptabilité

On mentionnera tout d'abord la **comptabilité analytique** justement, déjà présente dans le RGCP, et qui, fondée sur la comptabilité générale, a pour objet de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion (art. 59 GBCP).

Cette comptabilité analytique, dont les modalités varient d'un organisme public à l'autre en fonction de ses propres besoins, est également possible au niveau de l'État comme le prévoit l'article 166 GBCP. Ce même article précise que les principes régissant la comptabilité analytique sont fixés par arrêté du ministre chargé du budget et que ce dernier ainsi que le ministre intéressé arrêtent conjointement la liste des services de l'État ou des opérations soumis à la tenue d'une comptabilité analytique.

Enfin, indiquons que l'ensemble des organismes publics doivent tenir une **comptabilité des valeurs inactives** (art. 60 GBCP – art. 167 pour l'État). L'article 60 GBCP dispose que la comptabilisation des valeurs inactives a pour objet la description des existants et des mouvements concernant les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente, ainsi que les valeurs confiées et les objets remis en dépôt par des tiers. En réalité, il s'agit des valeurs, autres que le numéraire, qui sont déposées par des tiers et n'entrent pas, par conséquent, dans la situation patrimoniale de l'organisme (valeurs des

hébergés dans un hôpital par exemple) et des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou l'agent habilité et qui n'entrent donc pas dans la comptabilité tant que ce n'est pas le cas. On notera d'ailleurs que si la comptabilisation des valeurs inactives apparaît formellement dans le GBCP, elle avait été mise en place bien avant le décret.

C – Le système d'information financière de l'État (SIFE)

La mise en place de la triple comptabilité a imposé, grâce aux innovations technologiques, la mise en œuvre d'outils informatiques permettant de gérer plus efficacement l'exécution des dépenses et d'alimenter les différents types de comptabilité. Ainsi, la création de systèmes d'information et de progiciels de gestion de la dépense est considérée par certaines comme la « *clé de la réforme* ».

Un système d'information financier d'État (SIFE) a donc été instauré par le biais de différents progiciels de gestion intégrés (PGI), des logiciels de gestion de la dépense paramétrables et évolutifs en fonction des besoins des services. Le projet initial **ACCORD** (Application Coordonnée de Comptabilisation, d'Ordonnancement et de Règlement de la Dépense de l'État) était antérieur à la LOLF et face à l'impossibilité de réaliser un système pleinement opérationnel en 2006 notamment après l'abandon du projet **ACCORD 2**, une solution informatique de transition, le système « **Palier 2006** », a été élaboré afin de mettre en œuvre dans les systèmes d'information existants, « l'essentiel » de la nouvelle loi organique relative aux lois de finances dès le 1^{er} janvier 2006. La version « intégrée » (finale), baptisée **CHORUS**, application unique permettant d'intégrer l'ensemble des fonctionnalités induites par la LOLF, ne sera expérimentée qu'en 2007 avec un déploiement dans les administrations prévu pour 2008. De nombreux retards ont été constatés et il a fallu attendre 2012 pour que CHORUS soit déployé dans tous les ministères. Mais à quel coût ? Puisque la Cour des comptes a chiffré le déploiement du projet à plus de 1,5 Md€ et critique par ailleurs les nombreux dysfonctionnements de ce projet pharaonique.

Les fonctionnalités envisagées sont très nombreuses, mais cette application unique permettrait notamment de prendre en compte les nouvelles modalités de gestion par la répartition des crédits, des programmes aux BOP et des BOP aux UO, et l'application des règles de fongibilité asymétrique au sein de cette déclinaison, de gérer les mises en réserve de crédits par le contrôleur budgétaire,

les marchés multiprestataires ou encore de prendre en compte l'organisation comptable de l'État et de gérer l'ensemble des comptabilités de l'État.

III. Le compte général de l'État

L'introduction de la comptabilité générale de l'État a nécessité d'une part la mise en place d'un nouveau référentiel comptable, de nouvelles normes comptables (A), mais également la confection des nouveaux états financiers du plan de compte de l'État (B). La qualité comptable est par ailleurs garantie par la mise en place de contrôles internes à l'administration (C) et externes par la certification des comptes par le juge financier (D).

A – Le référentiel comptable et les états financiers

L'article 27 de la LOLF dispose que « *L'État tient [...] une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* ». L'article 30 précise : « *La comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations [...]. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.* »

La mise en œuvre de ces dispositions a été rendue possible par la création d'un **référentiel comptable** adapté au contexte et aux opérations de l'État. Ce référentiel constitue le point initial et fondamental de la réforme. Largement inspirées des normes internationales et des normes françaises de comptabilité, 15 normes comptables ont été élaborées pour constituer le référentiel comptable de l'État.

Le recueil des normes comptables a été publié le 21 mai 2004 pour être applicable aux comptes de l'année 2006, les premiers à être élaborés selon ce nouveau cadre. Le référentiel traite des états financiers et non pas de la tenue des comptes dont l'organisation est du ressort du producteur des comptes. Il est constitué d'un cadre conceptuel et de 15 normes ; il a fait l'objet de mises à jour régulières. Le recueil des normes comptables de l'État est désormais élaboré par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), créé en 2008 et qui remplace le Comité des normes de comptabilité publique et son Comité d'interprétation. Concrètement, le Conseil de normalisation des comptes publics est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé des comptes publics, qui donne un avis préalable sur les textes réglementaires comportant des dispositions

comptables et propose également des dispositions nouvelles en rendant des avis qui sont approuvés sous forme d'arrêtés par les ministères concernés. Les avis du Conseil de normalisation des comptes publics sont publics.

B – Les nouveaux états financiers

Élaboré à partir de ce nouveau référentiel, le nouveau compte général de l'État (CGE) est composé de 4 éléments (les états financiers), prévus à l'article 168 du GBCP : le bilan de l'État, « le compte de résultat », le tableau des flux de trésorerie et l'annexe.

► **Le bilan** est un tableau de situation nette qui présente simplement la différence entre l'actif et le passif (**l'actif** recense et valorise les éléments du patrimoine de l'État ; **le passif** recense et valorise les engagements de l'État à l'égard de tiers externes).

Ce bilan présente de nouvelles informations ou complète certains éléments déjà existants afin de répondre aux exigences des nouvelles normes de l'État : immobilisations corporelles, stocks, charges à payer, provisions... Il se distingue du bilan des entreprises privées en raison des spécificités de son action qui trouvent leur traduction dans les états financiers de l'État (par exemple la valorisation du patrimoine historique pour l'actif ou les retraites des fonctionnaires pour le passif).

► **Le compte de résultat de l'État** est constitué, lui, de trois tableaux successifs qui représentent la totalité des charges et des produits de l'exercice comptable : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice. Le compte de résultat de l'État est spécifique par rapport à celui d'une entreprise privée car il n'y a pas, au niveau d'un État, de lien direct et immédiat entre les charges engagées pour la mise en œuvre des politiques et les produits collectés (essentiellement les impôts). Le résultat comptable de l'État ne correspond donc pas, comme dans le cas des entreprises, à une création de richesse ou à une diminution de richesse par rapport aux moyens initiaux engagés dans la structure.

► **Le tableau des flux de trésorerie** présente, comme son nom l'indique, les entrées et les sorties de trésorerie classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement.

► Enfin **l'annexe** donne l'ensemble des informations utiles à la compréhension et

à l'utilisation des états financiers de l'État. Elle comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. On y trouve par exemple l'évaluation des engagements de retraite des fonctionnaires ainsi que les besoins de financement des régimes spéciaux subventionnés par l'État. L'annexe participe à la diffusion d'une information transparente sur la situation financière de l'État.

C – Les contrôles internes de la qualité comptable

Selon l'article 31 de la LOLF, « *les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles de la comptabilité générale. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* ». La LOLF place donc la qualité comptable au cœur du dispositif de la réforme des comptes de l'État et confie aux comptables publics la responsabilité du respect des procédures et des instructions comptables. La qualité comptable est garantie par la mise en place, essentiellement, de deux dispositifs complémentaires : le contrôle interne (1) et l'audit interne (2), repris par le GBCP.

1. Les contrôles internes budgétaires et comptables

L'article 170 du GBCP prévoit un double dispositif de contrôle interne dès lors que « *dans chaque ministère est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable* ». Une fois de plus, on remarquera le lien de plus en plus marqué entre la gestion budgétaire et la tenue de la comptabilité, propre au GBCP.

La finalité de ces contrôles est expressément définie par le texte qui précise que le contrôle interne budgétaire « *a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire tenue et de soutenabilité de la programmation et de son exécution* ». Il est donc axé sur la comptabilité budgétaire mais dépasse aussi le cadre strictement comptable puisque portant également sur la programmation budgétaire.

Le contrôle interne comptable, quant à lui, fiabilise la comptabilité générale puisqu'il « *a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable* ».

Le contrôle interne vise donc principalement à fiabiliser la qualité des comptes

notamment à partir d'un référentiel de « bonnes pratiques » en matière de tenue des comptes. Ainsi, l'alinéa 3 du même article précise-t-il que « *le ministre chargé du budget définit le cadre de référence interministériel des contrôles internes budgétaire et comptable et veille à leur mise en œuvre. Ce référentiel précise les conditions dans lesquelles est assuré le contrôle du respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice* ».

2. Les audits internes budgétaire et comptable

Son rôle principal est de participer à l'efficacité du dispositif de contrôle interne en évaluant de manière régulière la qualité comptable. En somme, il s'agit de contrôler l'efficacité du processus de contrôle interne pour minimiser les risques et améliorer les procédures.

Son principe est défini à l'article 172 GBCP qui le place sous la responsabilité d'un comité ministériel d'audit interne, chargé de la programmation des audits budgétaire et comptable. On retrouve donc la dualité des contrôles à la fois budgétaire et comptable.

De manière très symbolique, le GBCP met également en avant le rôle essentiel du contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM – voir *infra*). En effet, s'agissant du contrôle interne budgétaire, l'article 171 prévoit la mise en place d'une évaluation annuelle de ce dernier qui s'appuiera notamment sur les résultats de l'audit interne budgétaire.

Pour l'audit interne comptable, c'est à la fois le CBCM et le comptable centralisateur des comptes de l'État, par ailleurs destinataire des rapports d'audits, qui disposeront de la faculté d'orienter les contrôles par le biais de propositions faites au comité ministériel d'audit (art. 172). L'article précisant par ailleurs que les missions d'audit peuvent être réalisées en partenariat avec des auditeurs placés sous l'autorité du ministre chargé du budget (inspecteurs des finances notamment).

On notera au final qu'un travail important a été effectué par l'ancienne direction générale de la comptabilité publique (désormais intégrée à la DGFIP – Service comptable de l'État) pour développer au sein de ses équipes des compétences d'audit comptable, équivalentes à celles dont pourrait disposer un certificateur. Cet aspect est d'autant plus stratégique que les normes d'audit internationales (ISA) prévoient la possibilité pour le certificateur (ici la Cour des comptes)

d'utiliser des travaux de l'audit interne dans l'exercice de sa mission. L'audit interne est donc un facteur de sécurité supplémentaire pour le Parlement et la Cour des comptes. En somme, l'audit interne, comptable principalement, constitue une forme de « précertification ».

D – La certification des comptes de l'État

La certification est à l'évidence une véritable révolution dans les compétences de la Cour des comptes (1) qui a dû adapter ses méthodes de contrôles (2). Néanmoins, les conséquences de cette nouvelle forme de contrôle restent encore incertaines (3).

1. Une révolution du contrôle de la Cour

La certification des comptes apparaît comme une réelle innovation concernant l'évolution de la Cour en matière budgétaire et comptable. La loi organique va en effet substituer à la déclaration générale de conformité une certification des comptes de l'État. L'article 58 de la loi organique précise en effet que la Cour des comptes est désormais chargée d'une mission de « *certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* ». Cette certification est dans son principe comparable à celle que donnent les commissaires aux comptes pour les comptes des entreprises.

Il est à cet égard significatif que l'ancienne Direction de la réforme budgétaire ait défini la certification des comptes par référence à l'audit des comptes réalisé par les commissaires aux comptes : « *L'audit des comptes permet au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si les comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel qui leur est applicable. Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Dans la nouvelle comptabilité de l'État, la Cour des comptes est chargée de la certification des comptes de l'État.* »

2. Les modalités de certification des comptes

D'un point de vue formel, l'article 58-5° de la loi organique précise que la « *certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte-rendu des vérifications opérées* ». Ce compte-rendu, sous la forme d'un rapport,

aura également pour objet d' « *exposer ses [la Cour] observations et recommandations relatives à la qualité des systèmes de contrôle interne et à l'application des normes comptables (voire à l'adaptation ou à la révision de celles-ci)* ».

La certification est une mission d'audit externe des comptes qui consiste à exprimer une opinion sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité, ce qui la distingue de la vérification. Cela donne au Parlement et aux ministères une assurance supplémentaire de disposer d'une comptabilité générale fiabilisée.

Le certificateur peut exprimer quatre types d'opinion : la certification sans réserves, la certification avec réserves, le refus de certification et l'impossibilité de certifier :

- certification sans réserves. Il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications ;
- certification avec réserves. Le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes ;
- impossibilité de certifier. Le certificateur indique que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion ;
- refus de certification. Dans ce cas, les limitations et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'État.

Il faut relever sur ce point que la Cour s'est principalement inspirée des formes reconnues par l'IFAC. Par ailleurs, concernant les modalités concrètes de mise en œuvre de ces différentes formes de certification, la Cour s'appuiera sur des exemples étrangers pour chacune des « *opinions susceptibles d'être formulées* ». La Cour des comptes a également déterminé les modalités de mise en œuvre des contrôles. Les contrôles opérés dans le cadre de la certification ne pourront être exhaustifs.

La Cour a donc élaboré une démarche basée sur l'analyse des risques en trois phases. Tout d'abord, la Cour fixe les critères de référence « *servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes* ». Ensuite, la Cour identifie pour chacun de ces ensembles, en fonction des critères définis, les erreurs potentielles, « *c'est-à-dire*

celles qui peuvent théoriquement survenir si aucun contrôle n'est mis en place pour les empêcher » ; les erreurs possibles, « *c'est-à-dire celles qui peuvent effectivement se produire compte tenu de l'absence ou de la défaillance des contrôles pour les empêcher, les détecter et les corriger* » et le caractère significatif des erreurs possibles, « *en fonction du seuil de signification retenu par la Cour, c'est-à-dire du montant maximal d'erreurs non corrigées cumulées au-delà duquel elle serait amenée à formuler une réserve, voire à émettre une opinion défavorable* ». Enfin la dernière étape, « *la gestion du risque d'audit* », consiste en la modulation des contrôles à opérer qui est fonction du niveau du risque d'erreurs significatives.

Par ailleurs, la procédure de certification repose sur un découpage des travaux suivant deux axes : un découpage des opérations à contrôler en **cycles de contrôle**, c'est-à-dire les ensembles à partir desquels seront réalisées les analyses des risques précédemment décrites et qui feront ainsi l'objet de contrôles « hiérarchisés » dans le cadre d'un plan de contrôle, et un découpage en plusieurs **phases d'audits**.

3. L'incertitude sur la portée et les conséquences de la certification

Malgré cette vision relativement claire de ce que seront les modalités de mise en œuvre de la certification des comptes, il reste une zone d'ombre substantielle concernant la portée de cette certification. En effet, la question essentielle qui se pose est celle des conséquences éventuelles que pourrait entraîner un refus de certifier les comptes ou dans une moindre mesure, la certification sous réserves. Les parlementaires n'ont d'ailleurs pas manqué de se poser une telle question. Il semble probable que ce refus de certifier les comptes ne pourrait engendrer qu'un refus d'adopter la loi de règlement. Et le risque est alors assez important, en l'absence d'une revalorisation effective de la loi de règlement, de voir la certification perdre profondément de sa portée. En effet, l'absence de portée de la loi de règlement, malgré sa revalorisation relative par la LOLF, pourrait s'étendre à la certification et la rendre tout à fait formelle. Or, il serait à tout le moins décevant d'avoir mis en place une telle procédure si celle-ci ne peut avoir comme conséquence qu'un rejet très improbable de la loi de règlement.

Reste à imaginer l'impact d'un refus de certification sur une éventuelle saisine du Conseil Constitutionnel. La question est de savoir si le Conseil pourrait, s'il en est saisi, déclarer conforme à la Constitution une loi de règlement afférente à un exercice pour lequel la Cour des comptes a refusé de certifier les comptes pour défaut de sincérité ou de fidélité. En réalité, il est fort probable que le Conseil

retienne, dans cette hypothèse, une solution similaire à celle concernant les modifications réglementaires des crédits et qu'il estime qu'il appartient au Parlement d'exercer son contrôle politique à l'occasion de l'adoption de la loi de règlement. Ainsi à imaginer que la Cour exerce pleinement sa nouvelle mission, une telle solution de la part du Conseil risquerait de décrédibiliser le rôle de la Cour des comptes et, plus simplement, de rendre obsolète la procédure de certification qui constitue pourtant une innovation fondamentale en matière de contrôle de l'exécution de la loi de finances.

Pour l'heure, les certifications ont toutes été faites avec réserves, ce qui paraît en réalité être la solution la plus simple et surtout la moindre lourde de conséquences, les comptes étant formellement certifiés et n'appelant, pour l'exécutif, qu'à « prendre en compte » les observations, parfois nombreuses, de la Cour.

L'État a donc depuis la mise en œuvre de la LOLF fait son possible pour rénover son cadre comptable pour avoir une meilleure connaissance de sa situation patrimoniale notamment aux travers de normes comptables et d'états financiers modernisés et de comptes dont la sincérité doit être garantie par le juge.

Chapitre 5 : Les nouveaux acteurs de la gestion

L

e régime applicable aux agents de l'exécution n'a pas fondamentalement évolué avec le décret GBCP. Ainsi, l'article 8 du GBCP reprend le principe posé par le RGCP selon lequel « *les opérations relatives à l'exécution du budget relèvent exclusivement des ordonnateurs et des comptables publics* », le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables ayant par ailleurs été confirmé par l'article 9 du GBCP. Pourtant, force est de constater que dans sa finalité liée à un rapprochement entre la gestion budgétaire et la comptabilité publique, le GBCP a sensiblement diversifié et complexifié le rôle des différents acteurs de la gestion budgétaire et comptable. Ainsi désormais, la distinction entre les ordonnateurs et les comptables, au cœur de l'organisation de la comptabilité publique sous le RGCP, s'efface progressivement pour laisser place à une distinction, plus large, entre les acteurs de la gestion (budgétaire et comptable) (I) d'un côté et les acteurs du contrôle (budgétaire et comptable, là encore) de l'autre (II).

I. Les acteurs de la gestion

Le GBCP ne semble pas s'embarrasser de distinctions très claires sur la dénomination des différentes fonctions, se contentant en réalité de les énumérer les unes à la suite des autres. Ainsi s'agissant des ordonnateurs-gestionnaires, le GBCP distingue leurs fonctions, d'une part, s'agissant de la gestion budgétaire, mise en œuvre, dans le cadre de la déclinaison opérationnelle, par des « acteurs de la gestion » – les nouveaux gestionnaires publics (A) – et, d'autre part, s'agissant de l'exécution comptable, par la fonction d'ordonnateur, plus classique dans le droit de la comptabilité publique (B).

A – Les gestionnaires publics

La déclinaison opérationnelle des programmes a entraîné l'apparition de nouveaux gestionnaires publics chargés de la mise en application du budget au format LOLF, dont le cadre a été consacré par l'article 63 du GBCP (v. *supra*). De la même manière, le décret va consacrer ces différentes fonctions en évoquant successivement ces différents « acteurs de la gestion » et leurs fonctions. La fonction d'ordonnateur est donc « éclatée », concernant la gestion budgétaire, entre ces différents acteurs. Or, si cet éclatement a pu entraîner une remise en cause du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables ou, à tout le moins, de la fonction d'ordonnateur, le décret a opté pour une solution médiane en indiquant expressément que tous ces acteurs doivent avoir « *la qualité d'ordonnateur ou être bénéficiaires de la délégation de signature d'un ordonnateur principal ou secondaire* » (art. 73).

Le décret décrit alors ces nouveaux gestionnaires publics suivant la déclinaison opérationnelle en évoquant successivement les fonctions des nouveaux responsables de la fonction financière ministérielle (1), des responsables de programmes (2), des responsables de budget opérationnel de programme et d'unité opérationnelle (3).

1. Le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM)

La principale innovation du GBCP, en la matière, a été de créer, au sommet de la hiérarchie de l'exécution, la fonction de **responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM)**, désigné, selon l'article 69 du GBCP, par le ministre dans chaque ministère. De manière assez laconique, le décret lui confère une fonction générale de coordination de la « *préparation, la présentation et l'exécution du budget* ».

Si cette fonction est une fonction « nouvelle » introduite par le décret de 2012, elle n'en est pas moins très largement inspirée des fonctions des directeurs des affaires financières (DAF) comme l'indique clairement le dossier d'information à l'appui du décret : « *[le décret] conforte le rôle des actuels directeurs des affaires financières* ». Pourtant, si les fonctions de ce nouveau responsable sont principalement « financières » et techniques, elles sont en réalité assez larges et englobent l'ensemble de la gestion des programmes. En effet, l'article 69 indique qu'entre autres fonctions que peut lui confier le ministre, le RFFiM :

- collecte les informations budgétaires et comptables et en opère la synthèse ;

- s’assure de la mise en œuvre des règles de gestion budgétaire et comptable et veille à leur correcte prise en compte dans les systèmes d’information propres à son ministère ;
- valide la programmation effectuée par les responsables de programme et en suit la réalisation ;
- établit, en liaison avec les responsables de programme, le document de répartition initiale des crédits et des emplois prévu à l’article 67 et le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel prévu à l’article 68 ;
- propose au ministre, le cas échéant, les mesures nécessaires au respect du plafond des dépenses et des autorisations d’emplois ainsi que les mouvements de crédits entre programmes ;
- coordonne l’élaboration des projets et rapports annuels de performances prévus par la loi organique du 1^{er} août 2001 ;
- veille, en liaison avec les responsables de programme, à la transmission au ministre chargé du budget des informations relatives au périmètre des budgets opérationnels de programme et des unités opérationnelles ;
- et s’assure de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable ainsi que, le cas échéant, de comptabilité analytique.

Ainsi, ce responsable, de par ses prérogatives en matière de gestion (coordination des programmes) et sa place (au-dessus du responsable de programme) a des allures de **responsable de mission** (fonction dont on rappellera qu’elle est absente de la LOLF) ; qu’il n’est pourtant pas puisque, non seulement sa dénomination n’est pas la même, mais son ressort est ministériel alors que les missions peuvent être interministérielles ou même infra-ministérielles. Au surplus, ces fonctions se distinguent de celles que pourraient détenir un responsable de mission puisqu’elles sont censées être strictement financières et budgétaires, même si sur ce point le décret n’échappe pas à une certaine ambiguïté quelque peu critiquable.

On remarquera qu’alors même que n’a jamais été envisagée la mise en place d’un responsable de mission, qui ne pourrait être que le ministre, cette fonction, introduite alors qu’on envisage à nouveau de remettre à plat le système de mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics, apparaît fort opportunément pour faire de ce nouveau responsable le gestionnaire-ordonnateur au-dessus du responsable de programme et dont la responsabilité pourrait alors être engagée en lieu et place de celle du ministre.

2. Les responsables de programme (RPROG)

Le responsable de programme est l'acteur-clé de la gestion budgétaire. Mis en place lors de la mise en application de la LOLF, il se situe, comme le programme lui-même, à la charnière entre le niveau décisionnel, budgétaire, et le niveau opérationnel, de gestion.

Le GBCP vient consacrer sa fonction à l'article 70 qui dispose sobrement que « *pour chaque programme, un responsable est désigné par le ministre à la disposition duquel les crédits du programme ont été mis* ». En pratique, ce sont les directeurs d'administration centrale qui seront nommés à ce poste et on notera que le décret, dès lors que le programme constitue l'unité d'exécution, fait du responsable de programme le premier acteur de la gestion des crédits, qui sont ainsi mis à sa disposition.

L'article 70 se montre néanmoins plutôt lapidaire quant aux fonctions du RPROG. Certes, ce dernier est responsable de l'établissement des projets et rapports annuels de performance (PAP et RAP), issus de la LOLF (et dont l'élaboration sera donc coordonnée par le RFFiM). L'article ajoute que le PAP présente les orientations stratégiques et les objectifs du programme et justifie les crédits et les autorisations d'emplois demandés – ce qui est finalement une reprise, assez épurée d'ailleurs, de l'article 51 de la LOLF.

Mais pour le reste, le décret n'innove pas beaucoup en précisant simplement que le RPROG :

- définit le périmètre des budgets opérationnels de programme et des unités opérationnelles et en désigne les responsables ;
- établit la programmation des activités prévue à l'article 66 ;
- décline les objectifs de performance au niveau du budget opérationnel de programme ;
- et détermine les crédits et, le cas échéant, les autorisations d'emplois qu'il met à la disposition de ces responsables.

Il convient donc de noter en particulier que malgré son rôle de pilotage de l'exécution du programme, aucune mention n'est faite dans le décret sur les prérogatives du RPROG en la matière (notamment en termes de fongibilité, par exemple).

3. Les responsables de BOP (RBOP) et responsables d'UO (RUO)

Le GBCP évoque enfin les véritables « gestionnaires de crédits », responsable de

BOP et responsable d'UO, pour lesquels le décret va assez largement, là encore, confirmer les prérogatives qui étaient les leurs depuis la mise en œuvre de la loi organique. Rappelons tout d'abord que c'est le responsable de programme qui nommera les responsables de BOP, généralement directeur de service déconcentré, et les responsables d'UO, généralement chefs de service.

► **Le responsable de BOP** est au centre de la procédure de mise à disposition des crédits. Bien entendu, son rôle commence par l'élaboration des différents éléments composant le projet de BOP. L'article 71 prévoyant en effet que « *le responsable de budget opérationnel de programme propose au responsable de programme la programmation des crédits et des emplois du budget opérationnel de programme* ». Mais le rôle central du responsable de BOP en matière d'exécution des crédits, confirmé par le GBCP, s'exprime surtout par sa fonction de « *programmateur et de répartiteur des crédits* », et ce, dès le début de l'exercice. Le responsable de BOP va en effet répartir les crédits entre les différentes unités opérationnelles composant le BOP dont il a la charge. Il dispose pour ce faire d'une délégation en qualité d'ordonnateur secondaire délégué, accordée par le préfet. En effet, le responsable de BOP n'exécute pas les dépenses sauf s'il cumule sa fonction avec celle de responsable d'une unité opérationnelle (même si le décret ne le précise pas). En revanche, très classiquement, le GBCP rappelle que le responsable de BOP rend compte devant le responsable de programme à la fois de l'exécution du budget opérationnel de programme ainsi que des résultats obtenus.

► C'est enfin le **responsable d'unité opérationnelle** qui sera le véritable gestionnaire de crédit, ordonnateur, et seul chargé de l'exécution des dépenses. Le responsable d'UO devra bien entendu rendre compte de sa gestion au responsable de BOP, ce à quoi se limite d'ailleurs l'article 72 du GBCP, qui « encadre » ses fonctions.

On conclura simplement ici pour indiquer que cet éclatement de la fonction d'ordonnateur-gestionnaire n'apparaît pas des plus transparentes. En dehors des généralités, que rappelle le décret, il est mal aisé de définir précisément le rôle de chacun de ces acteurs dans la gestion des crédits (notamment en matière de fongibilité). On s'étonnera ainsi de constater l'absence dans le décret d'encadrement, et même d'ailleurs l'évocation, des « chartes de gestion », document interne au ministère, qui justement ont vocation à déterminer ces articulations.

Quoi qu'il en soit, la consécration de ces nouveaux acteurs de la gestion

n'empêche nullement le maintien de la fonction d'ordonnateur, abordée ici sous l'angle de l'exécution « comptable » (au sens de « soumis aux règles de la comptabilité publique »).

B – Les ordonnateurs

Le GBCP a très largement maintenu les règles du RGCP s'agissant de l'ordonnateur. Ainsi, l'article 10 al. 1 du GBCP reprend-il la formule consacrée suivant laquelle « *les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses* » (RGCP, art. 3). Il convient de présenter ici les catégories d'ordonnateurs (1) et le rôle de ces derniers en matière de comptabilité publique (2).

1. Les catégories d'ordonnateurs

Par principe, ont la qualité d'ordonnateurs tous les administrateurs dotés d'un pouvoir financier. Il faut néanmoins distinguer différentes catégories d'ordonnateurs. On distingue ainsi classiquement les ordonnateurs principaux et les ordonnateurs secondaires. Ces derniers peuvent néanmoins être assistés d'ordonnateurs délégués ou remplacés par des ordonnateurs suppléants.

Indiquons également, pour mémoire, qu'au niveau local, les ordonnateurs peuvent aussi être remplacés par des ordonnateurs « spéciaux » à savoir le préfet dans le cadre d'une procédure de mandatement d'office d'une dépense obligatoire (art. L. 1612-16 CGCT) et un ordonnateur *ad hoc* dans l'hypothèse de la suspension des fonctions d'ordonnateur consécutive à une déclaration de gestion de fait (art. L. 2342-3 CGCT).

→ Les ordonnateurs principaux et secondaires

► **L'ordonnateur** est dit **principal** lorsque les autorisations budgétaires lui sont accordées directement par l'assemblée délibérante (Parlement, conseil municipal, conseil général, etc.). Ainsi, pour l'État ce sont les ministres, chargés d'exécuter les recettes et les dépenses du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux (art. 74 GBCP), qui détiennent la qualité d'ordonnateurs principaux.

Les autorités financières des « pouvoirs publics » au sens budgétaire (c'est-à-dire dont les dépenses relèvent du Titre 1) ont également la qualité d'ordonnateurs principaux : le président de la République (par délégation du ministre chargé des Finances), les questeurs des assemblées parlementaires, le président du Conseil constitutionnel et il en va de même pour le Conseil d'État et la Cour des comptes,

financièrement autonomes et pour lesquels les ordonnateurs principaux sont respectivement le Vice-président du Conseil d'État et le Premier président de la Cour des comptes.

► **Les ordonnateurs secondaires**, quant à eux, assistent l'ordonnateur principal dans la réalisation des opérations de dépenses et de recettes. L'article 75 du GBCP précise en effet que les ordonnateurs secondaires agissent en vertu d'une délégation de pouvoir des ordonnateurs principaux, dans le cadre d'une compétence fonctionnelle ou territoriale.

Ainsi, les préfets sont dans leur ressort, en application des décrets du 10 mai 1982, et désormais en vertu de l'article 75 du GBCP, les uniques ordonnateurs secondaires des services déconcentrés des administrations civiles de l'État.

Dans la pratique, le préfet procède à des délégations de signature auprès de ses principaux collaborateurs et des directeurs régionaux et départementaux de l'administration déconcentrée. Depuis la mise en application de la LOLF, et la mise en place de la déclinaison opérationnelle des programmes, ce sont principalement les responsables de BOP, en tant que répartiteurs de crédits, et les responsables d'UO, en tant que gestionnaires de crédits, qui sont les ordonnateurs secondaires **délégués**, gérant les crédits sous le contrôle du préfet, et bien entendu, du responsable de programme.

Sont également ordonnateurs secondaires : les ambassadeurs pour les dépenses à l'étranger, les présidents des AAI et les directeurs des services à compétence nationale – SCN (art. 75 GBCP), certains directeurs des composantes d'université (décret n° 94-39 du 14 janvier 1994), les ordonnateurs militaires pour les dépenses militaires, ou encore, et parmi d'autres exemples, les présidents de cours administratives d'appel et de tribunaux administratifs, les présidents des chambres régionales des comptes, etc.

→ **Les ordonnateurs délégués et suppléants**

En vertu d'un principe rappelé à l'article 10 du GBCP (qui indique que « *les ordonnateurs principaux ou secondaires... peuvent déléguer leurs pouvoirs* »), les ordonnateurs principaux, y compris locaux, peuvent instituer des ordonnateurs délégués qui pourront ainsi procéder aux engagements juridiques et à la liquidation des dépenses, constater et liquider les recettes (arrêté du 8 janvier 2004 portant règlement de comptabilité pour la désignation des ordonnateurs secondaires et de leurs délégués). Le régime applicable n'est pas spécifique à la matière financière mais obéit au droit commun des délégations dans les institutions publiques.

Au niveau central, ce sont généralement les directeurs d'administration centrale qui sont ordonnateurs délégués. Notons néanmoins que les ordonnateurs délégataires peuvent également, lorsque les textes les y autorisent, subdéléguer leur signature à un ou plusieurs fonctionnaires ou agents de leur service.

On notera surtout, ici, la possibilité nouvelle à l'ordonnateur, ouverte par l'article 75 du GBCP, de confier au responsable d'un **centre de services partagés** tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant et relatives à la saisie de la programmation des crédits et, le cas échéant, des emplois dans le système d'information et à leur mise à disposition et à l'exécution des recettes et des dépenses. Le responsable de centre de services partagés agit alors pour le compte et sous la responsabilité de l'ordonnateur.

De même, toujours aux termes de l'article 10 du GBCP, « *les ordonnateurs [...] peuvent [...] se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement* ». Le suppléant remplaçant ici l'ordonnateur « *dans la plénitude de ses fonctions* », il est provisoirement investi de plein droit de la qualité d'ordonnateur principal. Il a donc prééminence sur les ordonnateurs délégués (dont il peut d'ailleurs modifier les délégations) et peut, en particulier, signer les actes financiers en lieu et place d'un adjoint aux finances bénéficiaire d'une délégation de signature.

2. Le rôle des ordonnateurs

Le GBCP a maintenu le principe selon lequel les ordonnateurs sont les agents qui « *prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses* » (art. 10 GBCP), c'est-à-dire les autorités exécutives investies, entre autres fonctions, du pouvoir de déclencher l'opération d'entrée ou de sortie de fonds dans les caisses publiques. Néanmoins, la mise en œuvre de ce principe diffère cependant selon qu'il s'agit de dépenses ou de recettes.

➔ Les fonctions de l'ordonnateur

C'est l'article 11 du GBCP qui prévoit désormais les différentes fonctions de l'ordonnateur.

Ainsi, l'alinéa 2 de cet article dispose que « *le cas échéant, [les ordonnateurs] assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits* ». Il s'agit ici de la consécration du rôle de l'ordonnateur en matière de gestion budgétaire selon les principes de la nouvelle déclinaison opérationnelle des programmes. Cette disposition, combinée avec l'article 73 (conférant la fonction d'ordonnateurs aux nouveaux gestionnaires), permet de concilier les principes de la déclinaison opérationnelle des programmes avec la fonction « traditionnelle »

de l'ordonnateur. Notons néanmoins que la fonction d'ordonnateur, par principe, relève du champ de l'exécution comptable du budget et qu'il apparaît donc peu rigoureux, mais très symptomatique du rapprochement entre gestion budgétaire et comptabilité publique, de lier juridiquement ces deux types de fonctions quand bien même cela correspond à la réalité nouvelle.

Les autres fonctions de l'ordonnateur, plus classiques, sont ensuite rappelées par cet article 11 puisque le décret précise que les ordonnateurs « *transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent* », rappelant le principe du contrôle comptable et qu'ils « *établissent les documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités dont la charge incombe à ces derniers* », rappelant le principe de dualité des comptes propre au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.

L'alinéa 1^{er} rappelle également, et en premier lieu, son rôle en matière d'exécution des opérations budgétaires en rappelant que l'ordonnateur « *constate les droits et les obligations, liquide les recettes et émet les ordres de recouvrer. Il engage, liquide et ordonnance les dépenses* ». Très classique, cette formulation permet néanmoins de différencier ses pouvoirs selon qu'il s'agit des recettes ou des dépenses.

→ **Le rôle des ordonnateurs en matière de dépenses**

C'est en matière de dépenses que les ordonnateurs jouent le rôle le plus important puisqu'ils sont attributaires de crédits budgétaires, c'est-à-dire d'autorisations (et non d'obligations) de dépenser qui leur confèrent, en conséquence, un pouvoir en principe discrétionnaire de décision. Néanmoins, l'étendue de ce pouvoir varie en réalité selon les étapes de la dépense.

En effet, si l'article 11 du GBCP indique que les ordonnateurs « *engagent et liquident les dépenses* », ce n'est exact que si on réduit l'engagement à l'engagement comptable (blocage des crédits nécessaires à une dépense). En effet, l'engagement juridique, c'est-à-dire l'acte qui rend (immédiatement ou sous condition) l'organisme public débiteur peut, lui, émaner d'autres administrateurs, voire d'autres instances (qui, parfois, liquident même la dépense) – sans même évoquer le cas des engagements involontaires.

S'il est donc vrai qu'en comptabilité publique, notamment en comptabilité communale, et encore plus particulièrement dans les petites structures, l'engagement juridique (volontaire), comme l'engagement comptable et la liquidation, émanent la plupart du temps de l'ordonnateur, il n'y a pas là la marque d'une véritable exclusivité.

S'agissant, en revanche, de l'ordre de payer il est, en principe, et c'est plus particulièrement vrai en ce qui concerne la comptabilité locale, de la compétence exclusive de l'ordonnateur (littéralement, celui qui donne des ordres), ainsi que l'affirme, de façon d'ailleurs plus symbolique que juridiquement exacte, l'article L. 2342-1 du CGCT, aux termes duquel « *le maire peut seul émettre des mandats* ».

→ **Le rôle des ordonnateurs en matière de recettes**

En matière de recettes, le rôle des ordonnateurs est moindre parce que, de façon générale, l'administration n'a pas, à proprement parler, compétence pour décider d'une recette, qui ne peut résulter que de textes édictés par les instances politiques (essentiellement les assemblées délibérantes, principalement nationales). Aussi les administrateurs peuvent-ils, au mieux, constater les droits des organismes publics et liquider les recettes, selon la formule employée par l'article 11 du GBCP, qui réserve cependant, à tort et en méconnaissance de la réalité, ces fonctions aux ordonnateurs – alors que de nombreuses créances publiques sont constatées et liquidées par des agents qui ne sont pas ordonnateurs.

C'est encore plus vrai dans le domaine des finances locales puisque de nombreuses recettes, à commencer par les principales ressources fiscales, relèvent de la compétence de l'État.

Lorsqu'il s'agit, en revanche, de recettes qui ne sont pas assises et liquidées par l'État, le principe est celui d'un ordre de recette de l'ordonnateur (local), mais ce principe connaît lui-même des dérogations puisque les produits résultant « *de jugements ou de contrats exécutoires* » ne nécessitent pas de tels ordres (art. R. 2342-4 CGCT).

De sorte que l'affirmation selon laquelle les ordonnateurs « *prescrivent les recettes* » ne se trouve confirmée que pour une faible proportion de recettes, même si juridiquement il s'agit du droit commun applicable. Lorsque ce droit commun trouve à s'appliquer, la compétence de l'ordonnateur est, en revanche, exclusive, ce qui explique, en particulier, que le Conseil délibérant, au niveau local, ne puisse au plus qu'émettre un vœu mais ne soit pas habilité à se substituer à l'exécutif.

II. Les acteurs du contrôle

De la même manière que la fonction de décision doit désormais selon la nouvelle logique du GBCP distinguer les fonctions de gestion budgétaire des fonctions « comptables », le GBCP, du point de vue du contrôle, consacre cette dualité des acteurs du contrôle et ainsi au-delà du rôle du comptable public (B), le décret consacre le rôle rénové du contrôleur budgétaire (A), non sans d'ailleurs opérer un rapprochement, à tout le moins organique, entre ces deux fonctions.

A – Le contrôleur budgétaire

Le contrôleur budgétaire n'est pas à proprement parler un nouvel acteur. Le contrôleur financier, comme il était ainsi dénommé auparavant, existe depuis le XIX^e siècle. Chargé du contrôle des engagements des dépenses, qu'il conserve toujours d'ailleurs, son rôle a toutefois considérablement évolué au gré des textes successifs pris en matière de comptabilité publique. Pourtant, chargé essentiellement d'un contrôle de régularité, son rôle a été particulièrement décrié avec la mise en place de la LOLF. Jugé redondant avec le contrôle comptable, tatillon et constituant une gêne inutile pour la gestion des crédits, le contrôle financier était voué à disparaître.

Face à la nécessité de conserver une pratique de régulation budgétaire (pour maîtriser les déficits), le contrôle financier a néanmoins été maintenu mais repensé par le décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État. Ce décret a fait du contrôle financier un acteur clé de la gestion budgétaire au format « LOLF », même s'il conserve, de manière allégée, ses fonctions de contrôle des engagements de dépenses. C'est ainsi tout naturellement que le décret GBCP, qui le rebaptise d'ailleurs en contrôleur budgétaire (même si cette appellation est antérieure, en pratique), va consacrer cette fonction et son rôle incontournable.

1. Les différents contrôleurs budgétaires

L'article 87 du GBCP dispose sobrement que « *le contrôle budgétaire est exercé, sous l'autorité du ministre chargé du budget, par un contrôleur budgétaire* ». Les articles suivants énoncent toutefois les modalités de mise en œuvre de ces contrôleurs, qui diffèrent selon les services concernés.

➔ **Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM)**

Ainsi, l'article 88-I énonce que « *le contrôle budgétaire des services centraux des ministères et des autorités administratives indépendantes est exercé par le*

contrôleur budgétaire et comptable ministériel, dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget ».

Cet article consacre donc l'une des plus grosses innovations en matière de contrôle, initiée en 2006, puisque désormais le contrôle budgétaire et le contrôle comptable sont exercés, au niveau central, par un seul et unique acteur. À la fois contrôleur budgétaire et comptable public, le CBCM s'appuie toutefois pour l'exercice de ses missions, sur deux départements distincts, l'un de contrôle budgétaire, l'autre de contrôle comptable.

Conformément au décret du 18 novembre 2005 qui l'institue pour la première fois, le CBCM est placé fonctionnellement sous l'autorité du directeur du Budget et du directeur général des finances publiques. Ses missions sont principalement :

- d'assurer le contrôle budgétaire au sein d'un ministère ;
- d'en être le comptable public ;
- de transmettre aux autorités budgétaires et à l'ordonnateur principal un rapport annuel sur l'exécution budgétaire et une analyse de la situation financière du ministère.

Le rapprochement de ces deux services sous l'autorité du CBCM permet d'avoir une vision globale des processus financiers et d'harmoniser les contrôles. Et s'il en est, il constitue l'une des manifestations les plus évidentes du rapprochement opéré entre gestion budgétaire et gestion comptable.

Au nombre de douze, les CBCM sont régulièrement réunis par la direction du Budget et par la direction générale des finances publiques au sein du « Comité de pilotage des CBCM ». Outil d'animation du réseau des CBCM chargés de mettre en œuvre les missions de contrôle et de dépense, le COPIL se veut le lieu privilégié de transmission et d'échange d'informations et de messages sur les thèmes d'actualité fondamentaux relatifs aux deux aspects du métier du CBCM : le contrôle budgétaire d'une part, le paiement des dépenses et la tenue de la comptabilité des ministères auxquels ils sont attachés d'autre part.

On notera également que le décret GBCP prévoit que le CBCM est assisté, pour l'exercice de ses missions, par un membre du contrôle général économique et financier (CGEFi) ou un expert de haut niveau, placé sous son autorité.

→ Les directeurs régionaux des finances publiques

Pour les services déconcentrés, l'article 88-II pose comme principe que le contrôle budgétaire est exercé par le directeur régional des finances publiques, lui-même assisté d'un membre du CGEFi ou d'un expert. Ici donc également un

rapprochement s'opère avec le contrôle comptable qui, on le verra, est également exercé par les agents des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques.

Le décret prévoit quoi qu'il en soit que le directeur régional des finances publiques est compétent pour les services relevant des ordonnateurs secondaires ou des autorités administratives dont la résidence administrative est située dans son ressort territorial, sauf exceptions fixées par arrêté du ministre chargé du budget et découlant des modalités d'organisation administrative territoriale propres à certains ministères.

L'article 88-II prévoit ainsi plusieurs exceptions relatives au ministère de la Défense (exercé par le CBCM, y compris pour les dépenses à l'étranger), pour Saint-Pierre-et-Miquelon (exercé par le directeur des finances publiques de Saint-Pierre-et-Miquelon) et pour les dépenses à l'étranger (dont le contrôle est confié au trésorier-payeur général pour l'étranger).

De même, en vertu de l'article 88-III, le contrôle budgétaire d'un service à compétence nationale (SCN) peut être confié, par arrêté du ministre chargé du budget, au contrôleur budgétaire et comptable ministériel ou au directeur régional des finances publiques de sa résidence administrative.

Enfin, l'article 89 permet au contrôleur budgétaire de déléguer une partie de ses contrôles à des collaborateurs, notamment le membre du CGEFi placé sous son autorité, et sous certaines limites.

2. Les missions du contrôleur budgétaire

L'article 87 du GBCP évoque de manière générale le rôle du contrôle budgétaire. Ce contrôle, nous dit le texte, porte « *sur l'exécution des lois de finances et a pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la programmation [...] et de la gestion en cours, au regard des autorisations budgétaires, ainsi que la qualité de la comptabilité budgétaire. Il concourt, à ce titre, à l'identification et à la prévention des risques encourus, ainsi qu'à l'analyse des facteurs explicatifs de la dépense et du coût des politiques publiques* ».

En réalité, les fonctions du contrôleur budgétaire figurent parmi celles qui sont évoquées avec le plus de détails dans le décret GBCP. Pas moins de 16 articles (91 à 106) y sont consacrés et on se contentera donc ici de synthétiser les principales missions du contrôleur budgétaire.

→ Le contrôle de la programmation

Le rôle devenu essentiel du contrôleur budgétaire est de contrôler la programmation budgétaire et plus spécifiquement sa cohérence (notamment en termes de répartition de crédits) et « soutenabilité » (notamment s'agissant de la mise en réserve de crédits, dans le cadre de la régulation budgétaire, art. 51 de la LOLF).

Ainsi le CBCM va-t-il contrôler et apposer son visa sur les différents documents de programmation prévus par le GBCP :

- le document de répartition initiale des crédits et des emplois prévu à l'article 67 et toute modification de celui-ci en cours de gestion (art. 91) ;
- le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel prévu à l'article 68 (art. 92).

En second lieu, le CBCM se charge de rendre un avis sur le caractère soutenable de la programmation pour chacun des programmes (art. 93) et des budgets opérationnels de programme (art. 94), notamment au regard des documents de programmation prévus par les articles 66 à 68 du GBCP.

→ **Le contrôle de la régulation budgétaire**

En dehors de la programmation, le CBCM va être le garant d'une gestion budgétaire soutenable à travers plusieurs prérogatives que lui confie le GBCP.

Ainsi, son rôle central en matière de régulation budgétaire est confirmé puisque l'article 96 prévoit qu'il procède à la mise en réserve des crédits prévue par l'article 51 de la LOLF et effectue la levée partielle ou totale de la réserve sur instruction du ministre chargé du budget.

Le CBCM, en vertu du même article, donne également un avis sur les projets d'annulation ou de mouvements de crédits envisagés en application des articles 12, 13 et 14 de la LOLF et procède à titre conservatoire au blocage des crédits nécessaires à leur mise en œuvre jusqu'à la date de publication du décret procédant à l'annulation ou au mouvement de crédits.

Le contrôleur budgétaire émet enfin, article 97 GBCP, un avis sur tout projet de répartition de crédits ayant pour effet de diminuer le montant des crédits ouverts sur le titre des dépenses de personnel d'un programme dépendant de son ministère.

D'une manière plus générale, l'article 97 oblige l'ordonnateur à informer le contrôleur budgétaire sur la mise en œuvre de sa gestion puisqu'il doit adresser régulièrement au contrôleur budgétaire des comptes rendus de gestion et une prévision d'exécution des crédits et des emplois.

→ Le contrôle de la gestion budgétaire

Fonction classique dévolue au contrôleur financier sous l'empire du RGCP, le contrôleur budgétaire conserve sa mission, devenue néanmoins plus accessoire qu'auparavant, d'assurer un contrôle sur les engagements de certaines dépenses. Ce contrôle est néanmoins allégé et hiérarchisé.

En effet, les articles 99 et 100 prévoient une procédure de visa ou d'avis préalable que donne le contrôleur budgétaire, dans les conditions fixées par arrêté, respectivement :

- sur les décisions d'engagements et les décisions d'affectation de crédits à une opération d'investissement mentionnées à l'article 156 ;
- sur les autorisations et actes de recrutement ainsi que les actes de gestion des personnels.

L'article 101 prévoit cependant que le contrôleur budgétaire peut contrôler *a posteriori* des actes non soumis à visa ou avis préalable et procéder à des analyses portant sur les circuits et procédures des dépenses des ordonnateurs.

→ Le contrôle de la qualité de la comptabilité budgétaire

Enfin, l'article 102 GBCP confie au contrôleur budgétaire la mission de s'assurer de la qualité des éléments de la comptabilité budgétaire relevant de l'ordonnateur.

L'article 102 précise que « *dans le cadre de ses contrôles, le contrôleur budgétaire s'assure de la réalité, de l'exhaustivité, de la correcte évaluation et du bon rattachement des affectations et des engagements. Il s'assure également, en liaison avec le comptable public, de leur correcte imputation* » et prévoit que, le cas échéant, il saisit l'ordonnateur, à des fins de correction, des erreurs ou insuffisances dont il a connaissance.

L'article 104 précise d'ailleurs que le contrôleur budgétaire peut demander communication de tout document ou renseignement nécessaire à l'exercice de ses missions (quelles qu'elles soient), quel qu'en soit le support.

B – Les comptables publics

À la différence des ordonnateurs, dont la qualité ne constitue qu'une fonction parmi beaucoup d'autres attribuées à certains administrateurs, les comptables sont des agents publics qui occupent, ès qualités, un emploi (au sens du droit de la fonction publique) et exercent, à titre exclusif ou principal, des attributions

proprement financières (art. 13 GBCP). Ces comptables sont répartis en différentes catégories (1) mais jouent un rôle qui, en tout cas jusqu'à présent, a été particulièrement important (2), ce qui explique le statut spécial imposé à ces agents (3).

1. Les catégories de comptables publics

L'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont dotés de comptables publics chargés du maniement des deniers de la caisse publique dont ils tiennent la comptabilité. L'article 14 du GCCP précise également que « *Les comptables publics assument la direction des postes comptables. Un même poste comptable est confié à un seul comptable public.* » En revanche, rien n'empêche un comptable de se voir confier plusieurs postes comptables y compris pour des organismes différents.

D'un point de vue fonctionnel, l'article 15 du GBCP indique que « *les comptables publics sont* principaux ou secondaires ». Contrairement à ce qu'on pourrait penser, cette distinction n'est pas liée à la qualité de l'ordonnateur, principal ou secondaire, dont le comptable est chargé de contrôler les opérations, mais liée au régime de reddition des comptes du comptable. Ainsi, l'article 15 précise que les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes alors que les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. À noter qu'un même comptable peut être à la fois comptable principal généralement d'une collectivité locale et comptable secondaire, généralement de l'État. De même, et comme évoqué précédemment, un comptable peut tout à fait être comptable principal et pourtant subordonné, c'est le cas des comptables locaux.

Enfin, notons que les comptables publics sont généralement comptables en **deniers** par opposition aux comptables en **matières** préposés à la garde, à la conservation et à la manutention des mobiliers appartenant aux organismes publics et des comptables d'**ordre** qui centralisent les écritures correspondantes aux opérations effectuées par d'autres comptables, sans manier eux-mêmes de deniers publics. Ex. : le comptable centralisateur des comptes de l'État.

Les comptables publics sont des fonctionnaires d'État, relevant de la Direction générale des finances publiques et dépendant exclusivement, du point de vue statutaire, du ministère des finances et généralement nommé par lui (articles 14 et 78). Quelle que soit la catégorie de comptable, l'article 16 du GBCP permet aux comptables publics de déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires

ayant la qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité. Au niveau de l'État, le GBCP a, si ce n'est simplifié, à tout le moins clarifié le réseau comptable et donc les catégories de comptables publics.

L'article 79 du GBCP liste ainsi les différents comptables publics de l'État. Il s'agit :

- des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ;
- des comptables des services déconcentrés de la Direction générale des finances publiques et de la Direction générale des douanes et droits indirects ;
- des comptables des budgets annexes ;
- des comptables des comptes spéciaux ;
- des comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques ;
- du comptable centralisateur des comptes de l'État.

S'agissant de ces comptables, le principe est donc un rapprochement opéré entre la fonction de contrôleur budgétaire et de comptable public, à la fois au niveau ministériel avec la mise en place du **CBCM** (art. 80 GBCP) et avec les agents de la **Direction générale des finances publiques** – et le directeur régional des finances publiques – (art. 82 GBCP).

On notera que parmi les CBCM, un **CBCM « spécial »** est désigné, en vertu de l'article 81 du GBCP, pour le ministère de l'Économie et qui, outre ses fonctions traditionnelles, va avoir des compétences spécifiques liées à l'exécution et à la comptabilisation des opérations relatives à la dette de l'État, aux opérations de couverture des risques financiers de l'État, ainsi qu'aux opérations relatives à la trésorerie de l'État effectuées en liaison avec les instituts d'émission, les correspondants du Trésor de caractère national et les institutions internationales. Il assure en outre la comptabilisation des participations financières de l'État et des créances rattachées à ces participations ainsi que la tenue du compte de la Commission européenne retraçant les versements entre la France et l'Union européenne.

Les **comptables des budgets annexes (art. 83)**, **des comptes spéciaux (art. 84)** n'ont de spécificité qu'en regard des opérations qu'ils exécutent et comptabilisent, et il en va de même pour les comptables spéciaux de l'article 85.

En revanche, le **comptable centralisateur des comptes de l'État** a, lui, un rôle tout à fait spécifique décrit à l'article 86 puisqu'il est chargé de centraliser la comptabilité des opérations du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux ; d'enregistrer les opérations permettant au ministre chargé du

budget d'arrêter le compte général de l'État ; d'effectuer, pour le compte et au nom des comptables principaux, les écritures complémentaires relatives aux opérations de fin d'exercice ; et d'établir les documents périodiques retraçant la situation de l'exécution budgétaire, la trésorerie et la situation patrimoniale et financière de l'État.

Notons enfin que par exception, pour les établissements publics nationaux ainsi que pour les caisses de Sécurité sociale, le poste comptable principal est tenu non par un **agent comptable** – ce qui pose des problèmes d'indépendance puisque la différence essentielle est ici que cet agent est placé « *sous l'autorité administrative du directeur* » de l'établissement ou de la caisse.

2. Le rôle des comptables publics

Le rôle des comptables découle essentiellement de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 relative à la responsabilité des comptables publics et les articles 17 et suivants du GBCP et, s'agissant des comptables locaux, des dispositions spécifiques du Code général des collectivités territoriales (renvoyant aux principes fondamentaux du GBCP).

C'est l'article 18 qui énumère en détail les fonctions du comptable public, seul chargé :

- 1° De la tenue de la comptabilité générale.
- 2° Sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire.
- 3° De la comptabilisation des valeurs inactives.
- 4° De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs.
- 5° Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire.
- 6° De l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer.
- 7° Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative.
- 8° De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations.
- 9° De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er}.
- 10° Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités.
- 11° De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par

les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

Il résulte de ces textes que le comptable assure essentiellement quatre grandes missions : le maniement et la garde des fonds et valeurs, le contrôle et l'exécution des dépenses, la surveillance et le recouvrement des créances. S'y ajoute, principalement au niveau local, une fonction beaucoup plus officieuse mais parfois bien réelle, de conseil et d'assistance.

→ Le maniement et la garde des fonds et valeurs

Il s'agit du rôle de « **caissier** » : les comptables publics sont déclarés « *seuls chargés* » (art. 18 – 9° et 10° du GBCP) et « *personnellement et pécuniairement responsables* » (art. 60-I de la loi précitée du 23 février 1963) « *de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ; du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités* ».

On distingue traditionnellement les fonds et valeurs appartenant aux organismes publics (« deniers publics ») et les fonds et valeurs confiés aux organismes publics (« deniers privés réglementés », par exemple les fonds confiés aux établissements publics de santé par les malades qui y sont hospitalisés).

Cette exclusivité est protégée de manière particulièrement rigoureuse par le régime de la **gestion de fait**, applicable à toute personne, physique ou morale, qui serait, elle, comptable d'une autre collectivité publique ou, bien sûr, ordonnateur, détiendrait ou manierait sans titre légal les fonds et valeurs appartenant à l'organisme public intéressé : elle encourrait la même responsabilité que le comptable en titre et pourrait, en outre (en l'absence de poursuites pénales, qui seraient possibles), être condamnée à une amende.

En pratique néanmoins, il existe des aménagements : ce sont, la plupart du temps, des agents appartenant au poste comptable qui manient les fonds (même si ces agents sont placés sous l'autorité et la responsabilité du comptable). De même, existent parfois des régisseurs d'avances ou de recettes, là encore placés sous le contrôle et la responsabilité du comptable. De sorte que, sur le plan juridique, c'est bien le comptable qui, en l'état, a la responsabilité du maniement et de la garde des fonds et valeurs.

→ Le contrôle et l'exécution des dépenses.

Il s'agit ici du rôle de « **payeur** ». L'article 18 du GBCP prescrit en effet que « *les comptables publics sont seuls chargés [...] du paiement des dépenses sur ordres émanant des ordonnateurs accrédités* ». En effet, la fonction la plus importante n'est pas ici celle de caissier, consistant à opérer le décaissement des sommes

dues par la collectivité, mais consiste à vérifier la régularité des ordres de paiement qui lui sont adressés par l'ordonnateur, interdiction lui étant faite par la loi d'effectuer des dépenses irrégulières : ainsi que l'indique de façon concise mais particulièrement efficace l'article 60-III de la loi précitée du 23 février 1963, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable « *se trouve engagée dès lors [...] qu'une dépense a été irrégulièrement payée* ».

C'est ce rôle dit de « payeur » qui caractérise le modèle « français » de séparation des ordonnateurs et des comptables et qui le différencie de modèles moins radicaux qui se contentent de séparer un donneur d'ordre (l'ordonnateur) et un caissier, sans confier à ce dernier le rôle supplémentaire de gardien de la régularité budgétaire.

→ La surveillance et le recouvrement des créances

L'article 18 – 5° et 6° du GBCP indique également que « *les comptables publics sont seuls chargés de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir* ».

Au niveau local, là encore, la formulation est particulièrement explicite, l'article L. 2343-1 du CGCT indiquant que « *le comptable de la commune est chargé seul et sous sa responsabilité d'exécuter les recettes [...], de poursuivre la rentrée de tous les revenus de la commune et de toutes les sommes qui lui sont dues [...]. Tous les rôles de taxe, de sous-répartition et de prestations locales sont remis à ce comptable* ».

Ici aussi, le rôle dit de « **receveur** » du comptable n'est pas exclusivement celui d'un caissier, chargé de recouvrer les recettes, et ce, d'autant moins au niveau local puisque la majorité des ressources locales sont actuellement perçues ou versées par l'administration d'État.

À la différence de la situation en matière de dépenses, le rôle principal n'est pas, ici, celui d'un « payeur » chargé de veiller à la régularité de la recette : ce rôle incombe principalement aux débiteurs, le comptable n'étant, lui, chargé, à cet égard, que de vérifier l'existence d'une autorisation de perception et l'absence de réduction induite de dette (art. 19 GBCP).

Il s'agit donc surtout, ici, d'une obligation de **vigilance et de diligence** posée depuis un arrêté du 19 vendémiaire an XII (12 octobre 1803) et qui, actuellement

détaillée au niveau local à l'article D.2343-7 du CGCT, impose au comptable de veiller à la conservation des biens et des créances de la commune.

→ Le conseil et l'assistance

Les fonctions de conseil et d'assistance ne sont pas prévues dans les textes législatifs et réglementaires relatifs au rôle des comptables publics. Pour autant, depuis toujours et de manière un peu plus marquée depuis la réforme du contrôle comptable introduisant les contrôles hiérarchisés et partenariaux, le comptable a une fonction d'information et de conseil par rapport à l'ordonnateur en ce qui concerne les procédures d'exécution des dépenses et des risques y afférant. Ces démarches sont en effet basées sur un référentiel de risque élaboré par le comptable en partenariat avec l'ordonnateur et en fonction des pratiques de l'ordonnateur. Plus simplement, la possibilité pour le comptable de refuser un ordre de paiement irrégulier et, au besoin, de se voir réquisitionner pour le paiement d'une dépense, entraîne un nécessaire dialogue entre les deux agents.

C'est surtout au niveau local que ces fonctions de conseil sont les plus marquées et les plus étendues et discrètement consacrées par les textes concernant les indemnités que peuvent recevoir ces agents. Il s'agit, d'une part, d'une indemnité de confection du budget qui, actuellement régie par un arrêté interministériel du 16 septembre 1983, est obligatoirement versée au comptable local (quelques dizaines d'euros par an). Il s'agit, d'autre part, et, surtout, d'une « indemnité de conseil », qui a remplacé en 1982-1983 une « indemnité de gestion » un peu différente, et qui, s'agissant des organismes communaux, est régie par un arrêté interministériel du 16 décembre 1983. L'indemnité de conseil aux payeurs départementaux et régionaux résulte actuellement d'un arrêté interministériel du 12 juillet 1990.

Cette indemnité est, elle, facultative dans la mesure où elle doit correspondre à une demande d'assistance (acceptée par le comptable) émanant du conseil délibérant, qui doit, par ailleurs, la moduler en fonction du service demandé. Dans la pratique, cette aide, traditionnelle dans les petites communes, est très variable et peut aller de l'assistance technique quotidienne, à l'analyse financière et du conseil juridique au conseil économique et financier.

Il convient de relever que cette fonction d'assistance et de conseil émane, en réalité, de moins en moins du comptable (ou du poste comptable) local et de plus en plus des services de l'État qui ont été organisés sur les plans départemental, régional et national, pour fournir un réseau permanent d'assistance aux collectivités locales, par l'intermédiaire, notamment, de leurs comptables.

3. Le statut des comptables publics

Le caractère particulier, et particulièrement important, des fonctions traditionnellement confiées aux comptables explique le caractère également particulier de leur statut. Découlant de dispositions législatives et réglementaires diverses, ce dernier est, notamment, rappelé dans une instruction générale (modifiée) du 16 août 1966 sur l'organisation du service des comptables publics. Il se dédouble, en quelque sorte, en un statut administratif et un statut financier.

→ Le statut administratif

► Concernant **l'entrée en fonction**, les comptables publics locaux sont, avant tout et comme tous les autres comptables publics, astreints à la prestation d'un serment professionnel qui est, en principe, préalable à leur entrée en fonction. Selon l'article 16 du GBCP : « *À 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.* »

Avant d'entrer en fonction, les comptables doivent également être installés dans leur fonction et doivent être accrédités auprès des ordonnateurs (art. 14, al. 4 GBCP), de la même façon que les ordonnateurs doivent être accrédités auprès des comptables assignataires des recettes et des dépenses dont ils prescrivent l'exécution (art. 10, al. 5 GBCP), ce qui se traduisait, essentiellement, par la signification des signatures permettant d'authentifier les actes (rendues un peu obsolètes par la dématérialisation). Ainsi l'article 14 du GBCP simplifie cette accréditation en indiquant que la publication de l'acte de nomination d'un comptable public emporte accréditation de ce dernier auprès d'un ou de plusieurs ordonnateurs.

► **Pendant l'exercice de ses fonctions**, le comptable public, notamment local, est également soumis à certaines interdictions, obligations ou autres sujétions.

Le comptable communal est ainsi inéligible au conseil municipal de la commune dans laquelle il exerce ou a exercé depuis moins de six mois ses fonctions (art. L. 231-6° C. élect.) – de même, d'ailleurs, qu'il est inéligible au conseil général et au conseil régional du département et de la région dans laquelle est située la commune (art. L. 195-11 et L. 340 C. élect.). Plus généralement, la fonction de comptable est, comme toute fonction publique non élective, incompatible avec le mandat de député (art. L.O. 142 C. élect.), de sénateur (art. L.O.297 C. élect.) et de membre du Parlement européen (loi du 7 juillet 1977 modifiée, art. 6).

On rappellera que l'inéligibilité empêche d'être élu et qu'elle est sanctionnée,

selon les cas, par le juge de l'élection pour les causes survenues avant ladite élection ou par le préfet pour les causes survenues postérieurement à l'élection (le préfet pouvant prononcer, sous le contrôle du juge, la démission d'office : art. L. 205, L. 236 et L. 341 C. élect.). Quant à l'incompatibilité, elle n'empêche pas l'élection mais oblige ensuite à choisir (la préférence pour le mandat électif entraînant en principe détachement).

Les comptables sont également astreints, non seulement aux obligations habituelles à la fonction publique (notamment la discrétion professionnelle) ou aux agents des administrations financières (notamment le secret professionnel aménagé par le Code général des impôts), mais encore à des sujétions spécifiques telles que l'impossibilité de bénéficier du travail à temps partiel ou même, d'après la doctrine administrative, la nécessité d'une autorisation du chef hiérarchique pour obtenir un passeport.

Le comptable est enfin, et en principe, soumis au régime disciplinaire de son corps (ou de sa catégorie d'appartenance) mais selon un régime qui assouplit le devoir traditionnel d'obéissance lorsque sont en jeu les fonctions proprement comptables.

→ Le statut financier

C'est en matière financière que le statut du comptable est le plus original en raison de la responsabilité personnelle et pécuniaire qui pèse sur cet agent public et qui est, en conséquence, assortie d'importantes garanties financières.

Par dérogation au droit commun de la responsabilité des agents publics, qui distingue faute personnelle (imputable à l'agent) et faute de service (imputable à l'administration), le comptable est, en principe, personnellement et pécuniairement responsable de toute irrégularité ou anomalie constatée dans les opérations et fonds relevant du poste qu'il dirige.

La lourdeur et l'étendue de la responsabilité pécuniaire qui pèse ainsi sur le comptable expliquent qu'« *avant d'être installés dans leur poste, les comptables publics (soient) tenus de constituer des garanties* » (art. 60-II de la loi, précitée, du 23 février 1963).

Les biens immeubles du comptable sont ainsi frappés d'une hypothèque légale au profit de l'État et/ou de la collectivité locale intéressée, et ses biens meubles sont soumis, en tout cas lorsqu'il s'agit de comptables de l'État, au privilège du Trésor.

Pour pouvoir entrer en fonction, les comptables publics doivent en outre (selon une exigence très ancienne car héritée, semble-t-il, du droit romain) constituer

un cautionnement dont les règles actuelles sont fixées par le décret du 2 juillet 1964.

Pour récupérer sa caution, le comptable doit obtenir un certificat, provisoire (et partiel) puis définitif de libération (décret du 2 juillet 1964, art. 8 à 16). Mais il ne s'agit pas d'une assurance, car l'association française de cautionnement mutuel doit être remboursée (par retenue mensuelle sur le traitement du comptable), ce qui explique que le comptable, qui perçoit par ailleurs une indemnité de responsabilité, peut, en plus, s'assurer (partiellement).

Chapitre 6 : Les procédures d'exécution des opérations de recettes et de dépenses

L

a procédure d'exécution des opérations budgétaires repose sur le principe de séparation entre l'ordonnateur et les comptables, maintenu par le GBCP (I). Pourtant, si ces deux procédures se décomposent, dès lors, en une phase administrative et une phase comptable, la procédure d'exécution repose sur des principes bien distincts en ce qui concerne l'exécution des dépenses (II) et des recettes (III).

I. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

La séparation des ordonnateurs et des comptables est un principe ancien qui s'est développé avec le droit budgétaire et comptable moderne, posé, pour les recettes par des décrets du 24 vendémiaire et 17 frimaire an III, et pour les dépenses par une ordonnance du 14 septembre 1822 ; et fut généralisé par le décret du 31 mai 1862. Il est actuellement réaffirmé, en tout cas pour ses aspects les plus visibles, par l'article 9 du GBCP mais la Cour des comptes le considère, au-delà, comme un des « *principes généraux du droit financier* » (C. Comptes, 27 novembre 1972, *Delsuc, comptable du département de l'Aude*).

Ce principe d'application stricte (A) malgré une certaine remise en cause, a été largement maintenu par le GBCP qui en a toutefois multiplié les aménagements (B).

A – Le contenu du principe

Dans son acception devenue traditionnelle, le principe repose sur deux piliers : l'incompatibilité des fonctions (1) et l'indépendance des autorités (2).

1. L'incompatibilité des fonctions

L'incompatibilité des fonctions, qui constitue l'aspect le plus apparent du principe, est actuellement énoncée à l'article 20 du RGCP de 1962, aux termes duquel « *les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles* » – cet article ajoutant même, ce qui est une nouveauté introduite en 1962, que « *les conjoints des ordonnateurs ne peuvent être comptables des organismes publics auprès desquels lesdits ordonnateurs exercent leurs fonctions* ».

La règle implique donc une **dualité de fonctions** : celui qui décide, à savoir l'ordonnateur, ne manie pas les fonds (en matière de dépenses, il ne gère que des crédits), celui qui manie les fonds, à savoir le comptable, ne décide pas – mais, trait essentiel du système français, contrôle, sous sa responsabilité, la régularité financière de l'opération.

La conséquence traditionnellement tirée de la dualité des fonctions est la **dualité des comptes**. L'ordonnateur tient une « **comptabilité administrative** » (engagements, mandatement...), matérialisée au niveau local – et uniquement au niveau local, par le **compte administratif** qui décrit l'exécution du budget. De son côté, le comptable établit une comptabilité de gestion, là encore matérialisée au niveau local – par un **compte de gestion** qui, non seulement décrit la situation patrimoniale de la collectivité (en conséquence de la comptabilité générale dont est chargé le comptable), mais décrit également (selon une présentation différente) l'exécution budgétaire.

La confrontation de ces deux comptabilités permet le règlement définitif du budget. Ainsi, la comptabilité de l'ordonnateur et celle du comptable permettent en effet de constituer le compte général de l'État soumis au Parlement par le biais de la loi de règlement du budget. Autrefois, était annexée à cette loi de règlement la déclaration générale de conformité par la Cour des comptes attestant de la conformité entre les comptes individuels des comptables et la comptabilité des ministres, en réalité, le compte général de l'administration des finances qui constitue la synthèse de ces comptes. Cette déclaration générale de conformité a néanmoins disparu au profit d'un mécanisme plus moderne de certification des comptes de l'État (v. Chapitre 4).

2. L'indépendance des autorités

La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable est, en comptabilité publique, notamment locale, complétée par un élément essentiel : l'indépendance des autorités en présence, principalement du comptable vis-à-vis de l'ordonnateur.

À la différence du caissier privé, le comptable public est d'emblée doté d'un statut destiné à assurer son indépendance, principalement à l'égard de l'ordonnateur. En effet, en tant que comptable public, le comptable est rattaché (notamment pour la carrière et le régime disciplinaire), et à l'État, et au ministère des Finances, ce qui le met à l'abri de pressions, en tout cas irrésistibles, de la part de l'ordonnateur. S'ajoutent à cette indépendance organique, les incompatibilités et inéligibilités imposées par le Code électoral, ainsi que les garanties déontologiques exigées du comptable et manifestées, notamment, on l'a vu, dans le serment prêté.

Son indépendance dans l'exercice des fonctions (proprement) comptables est de plus assurée et garantie par la responsabilité personnelle et pécuniaire qui pèse sur lui et qui le délivre, à l'occasion, du devoir d'obéissance habituel à la fonction publique : ainsi, par exemple, l'article L. 1617-2 du CGCT dispose, ainsi, que le comptable local peut soumettre les actes de l'ordonnateur « *au contrôle de légalité qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire* » et la jurisprudence a précisé qu'un comptable public n'était pas tenu d'obéir à un ordre dont l'exécution serait de nature à engager sa responsabilité et que son statut le « *faisait échapper chaque fois qu'(il) agissait en qualité de comptable public, à l'autorité hiérarchique* » de l'ordonnateur. Le seul cas dans lequel le comptable serait tenu d'obéir, mais pas à un ordonnateur, concernerait un ordre émanant du comptable supérieur qui, cependant, en endosserait alors la responsabilité personnelle et pécuniaire.

B – Les aménagements du principe

Même si le GBCP maintient assez largement le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, celui-ci fait de plus en plus l'objet d'aménagements anciens ou récents tenant à l'éclatement des fonctions d'ordonnateurs ou de comptables (1), au développement des mécanismes de coopération entre les deux catégories d'agents (2), à la mise en place des régies financières (3) ou des procédures spéciales d'exécution (4).

1. L'aménagement des fonctions d'ordonnateur ou de comptable

En effet, ce qui apparaissait comme une remise en cause du principe avec la mise en œuvre de la LOLF peut désormais considérer, dès lors que le GBCP maintient le principe, en consacrant néanmoins ces évolutions comme des aménagements à l'exercice des fonctions d'ordonnateur ou de comptable public.

Ainsi, en premier lieu, et sans qu'il soit nécessaire d'y revenir, on constate tout d'abord un éclatement de la fonction d'ordonnateur, qui, si elle est maintenue du point de vue de l'exécution comptable, doit désormais se concilier avec une pluralité d'acteurs de la gestion budgétaire, au fil de la déclinaison opérationnelle ; les nouveaux gestionnaires publics (RFFiM, RPROG, RBOP, RUO) ayant expressément la qualité d'ordonnateur, éventuellement par délégation (art. 73 GBCP).

On notera par ailleurs que si la fonction d'ordonnateur peut classiquement être déléguée, la possibilité nouvelle, issue de l'article 76 et qui permet de confier une partie des opérations à un responsable d'un **centre de services partagés**, permet au contraire de mutualiser les fonctions d'ordonnateur. On notera d'ailleurs que cette possibilité s'inscrit pleinement dans l'extension des mécanismes de dépenses sans ordonnancement (et donc sans ordonnateur) *via* les **services facturiers**, services de paye, etc. et dans lesquels les ordonnateurs n'interviennent plus.

S'agissant du comptable, le constat est finalement le même puisque l'on assiste tout d'abord à une modification pratique du métier de comptable public, en dehors du maintien de la fonction, par le rapprochement, si ce n'est la fusion, entre le contrôle budgétaire et le contrôle comptable. Dans le même ordre d'esprit, mais plus classique, la fonction de comptable pourra être exercée (et de plus en plus) par une personne tierce par le biais de l'institution des régies financières.

2. Les mécanismes de coopération entre les agents

Déjà préexistants sous l'empire du RGCP, ces mécanismes de coopérations entre l'ordonnateur et le comptable ont eu tendance à se multiplier avec la LOLF et ont été consacrés par le GBCP. Ces éléments ayant déjà été évoqués, on se contentera de rappeler les plus évidents.

Ainsi, on notera que ce rapprochement est assez marqué en matière de tenue des différents types de comptabilité puisque, pour la comptabilité budgétaire, l'article 18 - 2° confie aux comptables publics la tenue de la comptabilité

budgétaire, laquelle dépend pourtant largement de la comptabilisation des affectations, des autorisations d'engagement et des autorisations d'emplois par l'ordonnateur (art. 158). La comptabilité générale est tenue par les comptables publics (art. 163), mais s'opère à partir de la constatation des droits et obligations et de l'inventaire des biens constatés par l'ordonnateur (art. 162). Enfin, la comptabilité d'analyse des coûts, tenue exclusivement par l'ordonnateur, est fondée en partie sur la comptabilité générale (art. 168).

Le rapprochement très sensible entre le contrôle budgétaire et comptable, que ce soit s'agissant des contrôles internes ou du rôle joué par les contrôleurs, tend également à flouter la séparation. L'instauration du CBCM (art. 80s. et 87s.), sur lequel d'ailleurs sont principalement axés ces contrôles, en est la plus marquante des illustrations. En effet, le contrôleur budgétaire va, de par les procédures mises en place sous forme d'avis sur la gestion, avoir un rôle qui va se rapprocher d'un rôle de conseil, voire de « co-acteur » de la gestion, en liaison avec le ministère des Finances. Or, le CBCM exercera également la fonction de comptable et si les deux sont bien distincts dans les textes, il apparaît peu évident que les relations entre l'ordonnateur et le CBCM diffèrent en fonction des contrôles.

Enfin, c'est bien entendu l'évolution même des contrôles, et notamment la mise en place du contrôle hiérarchisé de la dépense et du contrôle allégé partenarial. L'article 54 dispose en effet, pour ce qui nous préoccupe que « *le comptable public peut opérer les contrôles [...] de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. [...] L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques* ». Ces contrôles sont basés ainsi sur une collaboration étroite et une relation de confiance entre ordonnateur et comptable concernant la modulation des contrôles comptables, qui apparaît comme un aménagement important au principe de séparation – ne serait-ce que dans l'antinomie des concepts de séparation et de partenariat.

3. Les régies financières

Les régies d'avances (de dépenses) et les régies de recettes constituent une technique ancienne actuellement prévue par l'article 22 du GBCP aux termes duquel « *des régisseurs peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement* ». Il s'agit donc moins d'une atteinte au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables – dès lors que l'ordonnateur ne peut être régisseur (même si un de ses subordonnés peut l'être)

que d'une atténuation au principe selon lequel seul le comptable (ou un de ses préposés directs) peut manier des fonds. Cette atténuation est en réalité nécessaire dès lors qu'une multitude d'opérations financières quotidiennes ne pourraient se dérouler, en tout cas dans les petites communes, si l'on appliquait strictement les principes comptables classiques.

Ces régies financières font l'objet de règles spécifiques quant à leur institution et leur organisation et notamment le régime de responsabilité des régisseurs, règles communes aux deux catégories de régies, régies d'avance ou de recettes.

→ Les règles d'organisation des régies

► Au niveau de l'État, le décret du 22 juillet 1992 prévoit que les régies sont **instituées** par arrêté ou dans les conditions fixées conjointement par le ministre des Finances et le ministre intéressé. Généralement, ce pouvoir est en pratique confié au ministre ordonnateur, au préfet sur avis du DRFP ou encore au directeur dans le cadre des établissements publics nationaux.

L'institution de la régie nécessite cependant l'avis conforme du comptable assignataire (art. 3 décret de 1992) – ce dernier étant « *le comptable public pour le compte duquel le régisseur effectue les opérations* ». En l'absence d'avis conforme, le comptable ne pourrait que refuser de prendre en charge les opérations du régisseur, qui serait, au surplus, considéré comme gestionnaire de fait car maniant sans titre des deniers publics.

L'acte instituant la régie doit fixer d'emblée les éléments permettant d'identifier la régie et déterminer les conditions de fonctionnement de cette dernière : les textes et actes de référence, le service bénéficiaire, l'objet, éventuellement la durée, le cautionnement éventuellement exigé du régisseur et l'indemnité qui lui est éventuellement attribuée, le délai de production des pièces justificatives au comptable (en tout état de cause au plus tard à chaque fin de mois) et les moyens de paiement ou d'encaissement autorisés au régisseur (qui dispose, normalement, d'un compte de disponibilités au Trésor).

► **La nomination** est, quant à elle, généralement opérée par arrêté de l'ordonnateur (art. 3 décret 1992, « *le régisseur, qui est une personne physique, est nommé par arrêté de l'ordonnateur de l'organisme auprès duquel la régie est instituée, sur avis conforme du comptable assignataire* ») sauf si le préfet crée la régie, auquel cas il procède lui-même à la nomination (art. 3). Normalement, la personne physique appelée à être régisseur est un agent public dépendant du service intéressé. Cependant, certaines personnes ne peuvent être régisseurs : outre, évidemment, le comptable lui-même, l'ordonnateur ne peut avoir cette

qualité, ni un ordonnateur délégué par ce dernier.

Par ailleurs, le régisseur peut être secondé par deux types de **collaborateurs** :

- les **sous-régisseurs** dont l'institution et la nomination peuvent être effectuées, dans les mêmes conditions que celles applicables aux régisseurs, lorsque l'importance ou la complexité des régies paraît le nécessiter (par exemple pour l'encaissement de droits d'entrée dans plusieurs complexes sportifs). Le sous-régisseur est astreint à tenir une comptabilité, mais agit pour le compte et sous la responsabilité du régisseur ;
- les **préposés** (pour les seules régies de recettes) qui, sans avoir à supporter le régime de responsabilité applicable aux régisseurs, peuvent être amenés à encaisser des montants limités (par exemple le prix des tickets encaissés par les chauffeurs de bus). Ils agissent pour le compte et sous la responsabilité exclusive du régisseur, auquel ils règlent quotidiennement les sommes encaissées ; ils ne tiennent pas de comptabilité.

On notera, enfin, que le régisseur doit être doté d'un suppléant appelé à le remplacer (pour au maximum de trois mois ou la durée d'un congé de maternité) en cas d'absence.

→ Les régies d'avances et les régies de recettes

Il existe deux grandes catégories de régies : les régies de recettes et les régies d'avances, étant entendu que peuvent être instituées des régies de recettes et d'avances, soumises aux « *dispositions applicables aux régies de recettes et à celles applicables aux régies d'avances* ».

► **Les régies de recettes** permettent d'encaisser certains produits – en principe à titre définitif, mais parfois à titre provisoire (cautions), ce qui peut amener alors le régisseur à décaisser (rembourser) certaines sommes. Ainsi, les cautionnements versés (en numéraire ou par chèque) par les usagers de remontées mécaniques pour l'acquisition de cartes ou passes magnétiques, sont restitués, ou bien après avoir été conservés par le régisseur (huit jours maximum pour les chèques), ou bien après avoir été versés au comptable.

Le régisseur peut être amené à recourir aux deux modes classiques d'encaissement des recettes publiques :

- dans la plupart des cas, il s'agit d'une perception au comptant, qui emporte simultanément de la liquidation et de l'encaissement, le plus souvent sur le lieu même de l'opération : vente d'objets ou de tickets, droits de stationnement, droits d'entrée, redevances pour service rendu (prêt, photocopie, repas...), etc.

- ;
- dans certaines hypothèses, il peut cependant s'agir d'un encaissement selon le système des droits constatés, qui implique alors assiette et liquidation par l'ordonnateur, qui établit un décompte et le transmet ensuite pour encaissement au régisseur : ainsi pour les loyers et charges locatives, certaines redevances pour service rendu (par exemple la consommation d'eau), les produits périodiquement perçus (par exemple pour les cantines...), les consultations et soins externes dans les hôpitaux...

Le principe est que « *les régisseurs encaissent les recettes réglées par les redevables dans les mêmes conditions que les comptables publics* » (art. 7 du décret de 1992). Ceci implique, notamment, qu'ils exercent les contrôles (limités) imposés aux comptables par l'article 19 du GBCP. Le régisseur agissant « *pour le compte du comptable* » (art. 22 GBCP), il ne peut prétendre à l'exclusivité des encaissements : le comptable serait, ainsi, habilité à encaisser des recettes relevant de la régie. S'agissant des encaissements qu'ils effectuent, les régisseurs sont astreints à tenir une comptabilité qui « *fait apparaître et permet de justifier à tout moment [...] la situation de l'encaisse* » (art. 14 du décret de 1992). De plus, selon l'expression employée dans l'ancien droit financier, ils doivent périodiquement « *se vider les mains* » auprès du comptable, ainsi que le rappelle l'article 9 du décret de 1992.

► **Les régies d'avances**, quant à elles, permettent d'effectuer certains décaissements à partir d'une avance de trésorerie effectuée par le comptable ; si ces décaissements sont reconnus réguliers, ils seront, grâce à un mandatement, portés au budget en dépenses ; ceci explique que, pour ces paiements avant mandatement, on préfère traditionnellement faire état de régies d'« avances » (de trésorerie) plutôt que de dépenses (budgétaires). L'article 10 du décret de 1992 indique que « *sauf dérogation accordée par le ministre du Budget, peuvent seuls être payés par l'intermédiaire d'une régie* » sept types de dépenses, essentiellement liées aux dépenses de fonctionnement de faible montant ou à différentes formes de rémunération des agents.

Là encore, le principe est que les régisseurs d'avances effectuent les dépenses dans les mêmes conditions que les comptables publics. Ils doivent donc, plus que pour les recettes, exercer un contrôle sur la régularité de l'opération, faute de quoi celle-ci ne serait pas ensuite admise. Ils sont donc tenus de procéder à au moins une partie des contrôles imposés par le GBCP (notamment la validité de la créance et l'exactitude des calculs de liquidation) et d'exiger les pièces justificatives prévues.

S'agissant des moyens de règlement, le principe est que « *sont seuls autorisés les paiements en numéraire, par chèque, mandat-carte et carte bancaire* » (article 12, décret de 1992). Enfin, notons qu'il existe quelques régies particulières disposant de règles qui leur sont propres : les régies à l'étranger, les régies pour les chèques d'accompagnement personnalisé et les régies pour encaissement des amendes de police.

→ **Le régime de responsabilité des régies**

Il faut ici distinguer la responsabilité du régisseur lui-même avant d'envisager celle du comptable assignataire pour le compte duquel le régisseur est censé agir.

► **Le régisseur** (de même que son suppléant) encourt plusieurs types de responsabilité : responsabilité administrative devant l'ordonnateur dont il dépend (mais qui ne peut le sanctionner si le régisseur a refusé d'accomplir des actes qui auraient engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire), responsabilité devant le juge pénal en cas d'infraction, notamment de détournement de fonds (le procureur de la République devant être immédiatement saisi, notamment par l'ordonnateur), responsabilité devant le juge financier en cas de participation à une gestion de fait, notamment de détournement de deniers publics (C. comptes, 24 janvier 1962, *Piquere*) et même responsabilité devant la Cour de discipline budgétaire et financière (rare).

Mais la responsabilité essentielle est celle qui est organisée par le décret du 5 mars 2008 remplaçant et abrogeant le décret du 15 novembre 1966 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs, pris en application de l'article 60-X de la loi de finances du 23 février 1963, aux termes duquel « *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* » décret.

Ce texte organise donc un régime dont les mécanismes sont assez largement calqués sur ceux applicables aux comptables publics mais dont la mise en œuvre est exclusivement administrative, le juge des comptes n'intervenant pas ici.

Pour l'essentiel, lorsque la responsabilité du régisseur est engagée (ou paraît l'être), l'ordonnateur émet, après avis du comptable, un ordre de versement, qui ouvre la phase amiable de l'opération (art. 7 à 9). Le régisseur peut alors (dans les quinze jours) solliciter de l'ordonnateur un sursis de versement (qui est réputé accordé si l'ordonnateur ne s'est pas prononcé dans le délai d'un mois), dont la durée est en principe limitée à une année, sauf si, saisi d'une demande en décharge ou en remise, le ministre des Finances (ou son délégué) décide de

prolonger le sursis jusqu'à sa décision (art. 10). En l'absence de paiement ou de sursis (ou à l'expiration du sursis), l'ordre de versement est remplacé par un arrêté de débet pris par « *l'autorité compétente pour mettre en débet le comptable assignataire* », c'est-à-dire le ministre des Finances – un arrêté de débet pouvant également être pris si l'ordonnateur n'a pas émis d'ordre de versement.

► S'agissant du **comptable assignataire**, il convient de distinguer la responsabilité devant le ministre et la responsabilité devant le juge des comptes. Aux termes de l'article 60-V de la loi de finances du 23 février 1963, « *la responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par le ministre dont il relève, le ministre des Finances ou le juge des comptes* ». En l'occurrence, l'autorité ministérielle est représentée par le ministre des Finances.

L'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, d'une part, rappelle que les régisseurs agissent « *pour le compte des comptables publics* » (art. 60-X, reprenant la formule de l'article 22 GBCP), d'autre part, indique que « *la responsabilité pécuniaire des comptables publics s'étend [...] aux opérations [...] des régisseurs* » (art. 60-III, al. 1^{er} et 2).

Devant le ministre, la responsabilité ainsi déterminée présente un double caractère :

- d'une part, il ne s'agit que d'une responsabilité subsidiaire, qui ne joue que lorsque les sommes en cause n'ont pu être recouvrées ou ont fait l'objet d'une décharge ou d'une remise ;
- d'autre part, il ne s'agit que d'une responsabilité pour faute ou négligence caractérisée du comptable, dont un comportement normal empêche donc la mise en débet.

La responsabilité du comptable du fait du régisseur obéit, devant le juge des comptes, à un régime plus sévère que celui applicable à la responsabilité devant le ministre. La Cour des comptes et le Conseil d'État estiment en effet qu'il s'agit d'une responsabilité objective que l'absence de faute du comptable n'est pas susceptible d'atténuer (CE, Ass., 20 novembre 1981, *Ministre du Budget c. MM. Rispaïl, Morel et Maréchal*). De même, une mesure de remise ou de décharge accordée au régisseur ne bénéficie pas automatiquement au comptable.

4. Les procédures spéciales d'exécution

Classiquement, il existe des procédures spéciales d'exécution des recettes ou des dépenses, qui, pour des raisons pratiques liées généralement au caractère répétitif et peu risqué de celles-ci, font l'objet d'une procédure dans laquelle le principe de

séparation va s'effacer.

Ainsi, concernant les recettes, on le verra, la procédure de droit commun, basée sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, est en pratique devenue l'exception, nombreuses sont les recettes qui font l'objet d'une procédure spéciale, ne faisant pas appel à l'ordonnateur, voire au comptable public, pour leur recouvrement. Il en va ainsi des impositions de toute nature (art. 23 et 107 GBCP), essentiellement recouvrées au moyen de rôles – par les services des impôts de la DGFIP ou des amendes et condamnations pécuniaires (art. 108 s.).

Concernant les dépenses, le RGCP de 1962 prévoyait de la même manière des dépenses avant ou sans ordonnancement, pour lesquelles l'ordonnateur avait un rôle limité voire inexistant. Le principe a été repris à l'article 32 alinéa 2 du GBCP qui dispose que « *certaines dépenses peuvent, eu égard à leur nature ou à leur montant, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morales, être payées sans ordonnancement ou avec ordonnancement sans que celui-ci soit préalable au paiement. Le ministre chargé du budget arrête la liste de ces dépenses* ».

Cependant le décret tire les conséquences de la modernisation des procédures en étendant très largement les hypothèses de dépenses sans engagement ni ordonnancement : dépenses de personnel (art. 128), dépense de pension ou de rente (art. 129), les crédits évaluatifs (qui peuvent faire l'objet d'une procédure de dépense avant ordonnancement), les services facturiers (art. 41 et 131) et toute autre dépense prévue par un arrêté ministériel.

On notera même que s'agissant des dépenses de personnel et des dépenses prises en charge par un service facturier, le comptable lui-même aura tendance à s'effacer, si ce n'est en droit, au moins en pratique, s'agissant de la réalisation concrète des opérations. En effet, le décret du 15 mai 2007 portant création d'un service à compétence nationale à caractère interministériel dénommé « opérateur national de paye » confie à ce dernier, et donc à ses agents, la compétence pour réaliser les dépenses de personnel, quand bien même il est dirigé par un comptable public. De la même manière, ce sont les agents du service facturier, bien que placés sous la responsabilité d'un comptable, qui vont réaliser directement toutes les opérations qui lui sont confiées.

À ce jour, sept services facturiers ont été mis en place en administration centrale sous l'autorité des Contrôleurs budgétaire et comptable ministériels dans neuf ministères. Ils représentent environ 21 % des dépenses d'administration

centrale. Au niveau déconcentré, 23 services facturiers associés à des centres de services partagés au niveau régional interviennent dans le processus de dépense.

On le voit donc bien le principe, même s'il est maintenu par le GBCP, fait l'objet d'aménagements de plus en plus nombreux de sorte qu'il n'est aujourd'hui plus un principe d'application stricte mais plus une règle d'organisation des procédures comptables d'exécution des recettes et des dépenses, elles-mêmes de moins en moins généralisées, et de comptabilisation des opérations.

II. La procédure d'exécution des dépenses

La procédure générale de dépense est décrite au GBCP aux articles 29 à 42, complétés par les articles 125 à 136 pour les dépenses de l'État. Basée sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, elle comporte, en conséquence, deux grandes phases : d'une part, la phase administrative, réservée à l'ordonnateur (A) et, d'autre part, la phase comptable réservée au comptable (B).

A – La phase administrative

L'article 29 du GBCP résume, de manière un peu moins limpide que ne le faisait le RGCP, la procédure d'exécution en indiquant que « *les opérations de dépenses sont successivement l'engagement, la liquidation, le cas échéant l'ordonnancement, ainsi que le paiement* ». La phase administrative est donc réservée à l'ordonnateur qui procède successivement à l'engagement (1), à la liquidation (2) et à l'ordonnancement de la dépense (3).

1. L'engagement

Selon l'article 30 du GBCP, « *l'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1^{er} crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense* ». En réalité, la notion d'engagement mêle deux concepts différents.

→ L'engagement juridique

L'engagement juridique est le fait matériel ou l'acte juridique qui crée une obligation d'où résultent, pour un organisme public, une dette (sur le plan du droit administratif) et une charge (sur le plan du droit financier).

Dans la plupart des cas, cet engagement juridique émane bien, comme l'indiquent les textes ci-dessus, et souvent la doctrine, du « *représentant qualifié* », comme le mentionnait le RGCP, de l'organisme public. Cependant, ce « *représentant qualifié* » est loin d'être toujours l'ordonnateur, puisqu'il peut s'agir, au niveau local par exemple, et selon les cas, de l'organe délibérant ou de l'exécutif agissant tantôt sur délégation de ce conseil (art. L. 2122-22 et s., L. 3211-2 et L. 4221-5 CGCT), tantôt en vertu de pouvoirs propres. Par ailleurs, l'ordonnateur n'agit pas toujours par voie d'acte unilatéral, mais peut le faire dans le cadre d'une procédure contractuelle (par exemple la signature d'un marché).

Dans certaines hypothèses, en revanche, l'engagement juridique n'émane pas de « l'ordonnateur » ou de la collectivité publique, notamment locale. Il peut s'agir d'un fait matériel, par exemple un accident de service causé par un véhicule ou un « *agent non qualifié* » de la commune. Il peut aussi s'agir d'un acte juridique émanant d'une autre autorité publique, par exemple un texte, législatif ou réglementaire, créant une dépense obligatoire à la charge de l'organisme, ou une décision de justice condamnant celui-ci. Dans ce cas, le représentant qualifié (l'ordonnateur) de l'organisme considéré ne « crée » pas l'obligation mais la « constate », ou bien par un acte juridique confirmatif (par exemple une lettre au créancier), ou bien, la plupart du temps, par un « engagement comptable » qui, l'un et l'autre, ne sont pas de même nature que l'engagement juridique puisqu'il ne s'agit plus ici d'une création mais d'un début d'exécution de l'obligation.

→ **L'engagement comptable**

L'engagement comptable que certains auteurs considèrent comme un « faux engagement », consiste à « bloquer » les crédits en comptabilité en vue d'une dépense déterminée – les crédits correspondants, les autorisations d'engagement, seront ainsi « consommés » et rendus donc indisponibles.

À la différence de l'engagement juridique, cet engagement comptable relève, lui, dans tous les cas des services de l'ordonnateur. C'est d'ailleurs le sens de la formule de l'article 125 du GBCP lorsqu'il prescrit que « *les ordonnateurs ont seuls qualité pour engager les dépenses de l'État* » mais le moment où il intervient varie selon les pouvoirs de cet ordonnateur. Ainsi lorsque l'engagement juridique ne dépend pas de l'ordonnateur, l'engagement comptable ne peut que succéder à l'engagement juridique et « constater » en comptabilité budgétaire la dette. En revanche, lorsque l'engagement juridique dépend de l'ordonnateur, il doit, en principe, être précédé de l'engagement comptable. L'ordonnateur doit tenir une

comptabilité des engagements (art. 155), lui permettant (ainsi qu'aux autorités de contrôle) de suivre et de contrôler l'état des paiements à effectuer et des crédits restant disponibles.

On rappellera également que, s'agissant des opérations d'investissement, l'engagement sera précédé d'une affectation, prévue par l'article 156 du GBCP, qui permettra à l'ordonnateur de réserver un montant d'autorisation d'engagement en vue de leur consommation au titre de l'investissement décidé par l'ordonnateur. L'ordonnateur tenant également une comptabilité de ces affectations (art. 155).

→ Le contrôle budgétaire des engagements

L'article 30 du GBCP précise que « *l'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire* ». Cet article fonde ainsi le contrôle exercé par le contrôleur budgétaire sur l'engagement des dépenses. L'article 99 du GBCP dispose en conséquence que « *les décisions d'engagements et les décisions d'affectation de crédits à une opération d'investissement mentionnées à l'article 156 peuvent, eu égard à la nature ou au montant de la dépense, être soumises au visa ou à l'avis préalable du contrôleur budgétaire, dans des conditions et selon des modalités prévues par [un] arrêté* ».

Reliquat de la fonction de contrôleur financier, ce contrôle a donc été sensiblement allégé ou plutôt rationalisé dès lors que ce contrôle portera sur un nombre restreint d'engagement (ou d'affectation) déterminé en fonction du risque de l'opération (nature/montant) et que la procédure pourra varier, d'un visa ou un avis préalable, en fonction de ces risques.

L'article 99, al. 2, détermine cependant, quelle que soit la procédure, l'étendu du contrôle qui porte sur « *l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de l'évaluation de la consommation de crédits associée et de leur compatibilité avec la programmation pluriannuelle définie à l'article 66* » (notamment au regard de la mise en réserve de crédit dans le cadre de la régulation). Il exclut en revanche expressément du contrôle « *tout motif tenant à la légalité de l'acte* ».

C'est enfin l'article 103 du GBCP qui fixe la procédure de ce contrôle en indiquant tout d'abord que le contrôleur budgétaire délivre son visa ou rend son avis dans un délai de quinze jours à compter de la réception des actes qui lui sont soumis. Dans les deux cas, l'absence de visa ou d'avis n'est pas « bloquant » puisque si, à l'expiration de ce délai, aucun visa ou avis n'a été délivré ou émis, l'ordonnateur compétent peut utiliser les crédits ou engager la dépense

conformément à son projet.

Si le contrôleur budgétaire refuse d'apposer son visa, il ne peut être passé outre au refus de visa du contrôleur budgétaire que sur autorisation du ministre chargé du budget, saisi par le ministre concerné alors qu'au contraire, un avis préalable défavorable du contrôleur budgétaire ne lie pas l'ordonnateur qui peut décider de ne pas s'y conformer, en informant par écrit le contrôleur budgétaire des motifs de sa décision.

Notons enfin que le contrôleur budgétaire a également la possibilité de demander, par écrit et dans le délai de quinze jours, des informations ou documents complémentaires. Dans ce cas, pour les actes soumis à visa, un nouveau délai de quinze jours court à compter de la production des informations ou documents sollicités alors que pour les actes soumis à avis préalable, la demande d'informations ou de documents complémentaires a pour seul effet de suspendre le délai d'examen jusqu'à la production de ces informations ou documents.

2. La liquidation

Aux termes de l'article 31 du GBCP, « *la liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense* ».

Ce sont, en principe, les ordonnateurs qui « *liquident les dépenses* » (art. 126 GBCP) mais, il faut entendre par là que la liquidation a lieu sous la responsabilité de l'ordonnateur. En général, ce sont des agents placés sous l'autorité de l'ordonnateur qui opèrent les vérifications nécessaires, leurs constatations n'étant opposables que si elles ont été endossées par les ordonnateurs. De même, ce même article 126, énonce que « *les dépenses payables sans ordonnancement ou sans ordonnancement préalable [...] peuvent être liquidées par les comptables publics* ». Pour l'essentiel, cette liquidation consiste en deux opérations successives : la vérification du service fait et le calcul du montant de la dépense.

➔ **La vérification du service fait**

La vérification du service fait se traduit, dans le langage courant, par l'adage « *l'administration ne paie jamais d'avance* » et, dans le langage juridique, par l'article 31 du GBCP, aux termes duquel la liquidation consiste en « *la certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation* » ; l'administration ne peut donc, en principe, liquider puis payer qu'après avoir constaté et vérifié la dette. Pour que la constatation d'une dette soit légale, il faut que soient réunies deux

conditions : il faut, d'abord, et en principe, qu'un « service » ait été effectivement et préalablement rendu et ensuite, qu'il ait été accompli conformément à l'acte d'engagement et, de manière plus générale, conformément aux textes applicables. L'absence de service fait empêche tout paiement : le comptable, tenu de vérifier l'existence du service fait, ne pourrait, en l'absence dudit service, régler la dépense, même sur réquisition de l'ordonnateur.

→ Le calcul du montant de la dépense

L'article 31 GBCP indique également que la liquidation consiste également en la « *détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers* ». Le calcul du montant de la dépense consiste, une fois la réalité de la dette établie, à chiffrer le montant exact des sommes à payer – compte tenu, éventuellement, des compensations à opérer, au vu, notamment, des acomptes et avances déjà versés. Les formes en sont très variables, allant d'une liquidation d'office (dépenses de personnel) à une liquidation sur demande du créancier (facture, mémoire et autres pièces justificatives vérifiées et, éventuellement, rectifiées) en passant par une liquidation contradictoire, qui est la règle en matière de marchés de travaux et qui peut résulter, au besoin, d'un arbitrage.

3. L'ordonnancement ou le mandatement

Selon les termes de l'article 32 du GBCP, une fois de plus un peu moins précis que ceux du RGCP, « *l'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense* ». En stricte terminologie, le mot ordonnancement devrait être réservé aux ministres (qui, seuls, émettent des « ordonnances » – de paiement ou de délégation de crédits ; les autres ordonnateurs, notamment ceux des collectivités locales, effectuent un « mandatement », par l'intermédiaire d'un « mandat de paiement » – ou, lorsqu'il s'agit de dépenses non budgétaires, d'un « ordre de paiement » – nécessairement accompagné de pièces justificatives).

→ L'ordre (ou le mandat) de paiement

Contrairement à l'engagement qui, en réalité, peut émaner de nombreuses personnes, l'ordre de paiement est, en principe, réservé à l'ordonnateur, ainsi que l'exprime de manière assez évasive l'article 127 du GBCP : « *Les dépenses de l'État sont ordonnancées par les ordonnateurs.* »

L'ordre de paiement ne peut être adressé qu'au comptable assignataire, seul

habilité à effectuer les contrôles, de façon que ceux-ci soient centralisés, donc plus efficaces. Le mandat est communicable à toute personne qui en fait la demande, même s'il est relatif à un exercice clos. Le mandat constitue un « acte administratif » dont la légalité peut être contestée devant le juge administratif.

→ Les pièces justificatives

En vertu du principe voulant que toute dépense soit justifiée, le mandat (ou l'ordre) de paiement doit être accompagné de **pièces justificatives**, ainsi que l'indique l'article 50 du GBCP, aux termes duquel « *les opérations [...] doivent être justifiées par des pièces prévues dans des nomenclatures établies, pour chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1^{er}, par arrêté du ministre chargé du budget* ». L'article L. 1617-3 du CGCT énonce, en comptabilité locale, un principe sensiblement identique.

L'article 51 innove s'agissant de l'établissement, de la conservation et de la transmission des documents et pièces justificatives de toute nature qui peuvent désormais, dans des conditions arrêtées par le ministre chargé du budget, être effectués sous forme dématérialisée.

L'article 52, quant à lui, encadre les modalités de conservation des pièces. Celles-ci étant produites au juge des comptes, un arrêté du ministre chargé du budget fixe la liste et la nature des pièces justificatives et des documents de comptabilité dont la conservation incombe respectivement à l'ordonnateur et au comptable. Cet arrêté fixe également pour chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} du décret, les modalités de conservation par l'ordonnateur des pièces justificatives qu'il est dispensé de produire au comptable. Les pièces justificatives sont par ailleurs, toujours selon l'article 52, conservées jusqu'au jugement des comptes ou jusqu'à ce que la responsabilité du comptable ne puisse plus être engagée (prescription).

Quoi qu'il en soit, l'ordre de paiement ainsi que les pièces qui le justifient feront l'objet d'un contrôle du comptable, l'ordre de paiement transféré à ce dernier entraînant le passage à la phase comptable de réalisation de la dépense.

B – La phase comptable : le paiement

Aux termes de l'article 33 du GBCP, « *le paiement est l'acte par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1^{er} se libère de sa dette* ». Constituant la phase dite « comptable » de la dépense publique, notamment locale, il est, en vertu du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable, réservé à ce

dernier. L'article 18 du GBCP indique que « *les comptables publics sont seuls chargés [...] du paiement des dépenses* ». Ce principe est rappelé pour chaque catégorie de collectivités locales L.2243-1 ou L. 3342-1 CGCT.

On rappellera également que l'article 32 prévoit de plus en plus des procédures de dépenses avant ou sans ordonnancement dans lesquelles le comptable liquidera et paiera la dépense, *via* une avance de trésorerie dans le premier cas, avant régularisation par un ordre de payer pour les dépenses avant ordonnancement ou sans intervention de l'ordonnateur, dans le second cas.

Quoi qu'il en soit, en application de la conception française du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, le paiement ne consiste pas seulement à décaisser les sommes ; avant d'exercer ce rôle de « caissier », le comptable doit, en effet, effectuer, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, un contrôle de la régularité de la dépense, rôle dit de « payeur » (1), contrôle qui peut désormais s'opérer de manière hiérarchisée ou partenariale (2) et en cas d'irrégularité, refuser de payer sauf, dans certains cas, réquisition de l'ordonnateur (3).

1. Le contrôle de régularité de la dépense

Le contrôle de la régularité de la dépense constitue, dans le système français, la phase centrale de la dépense publique puisqu'il permet, en l'état, au comptable de bloquer une dépense pourtant déjà engagée, ce qui pourrait permettre une « tutelle », à la fois du comptable sur l'ordonnateur et, s'agissant des collectivités locales, de l'État sur ces dernières. La notion de régularité ne se confond évidemment pas avec l'opportunité mais ne se confond pas, non plus, avec la légalité, même si les deux notions se rejoignent parfois. En effet, une dépense peut être légale mais financièrement irrégulière : ainsi toute dépense dont l'engagement juridique a été régulier et pour laquelle le service a été fait, mais qui ne satisfait pas aux exigences proprement comptables (par exemple absence de certaines pièces justificatives ou mauvaise imputation budgétaire) et en sens inverse, certaines dépenses peuvent être illégales mais financièrement régulières.

Aussi, le comptable ne peut refuser de payer une dépense au motif que l'acte (exécutoire) sur lequel cette dernière est fondée lui paraît illégal et, corrélativement, il ne peut être mis en débet par le juge des comptes pour avoir payé une telle dépense, que le juge estimerait illégale. En revanche, la Cour et les chambres régionales des comptes appliquent, dans la mesure du possible, la théorie de l'acte « manifestement illégal », que le comptable doit, à leurs yeux,

refuser de mettre en œuvre, ce qui apparaît parfois comme une jurisprudence assez sibylline pour le comptable.

Ce contrôle est effectué donc sous la surveillance et la sanction éventuelle du juge des comptes qui, point important, apprécie la situation *a posteriori* mais en se plaçant au moment où le contrôle a été effectué par le comptable. La liste des contrôles que doit effectuer le comptable est énumérée par les articles 19 et 20 du GBCP qui, il faut bien l'avouer, ont largement simplifié les différents points de contrôles. Le comptable doit donc désormais contrôler :

- la qualité de l'ordonnateur ;
- l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ;
- la disponibilité des crédits ;
- la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20, c'est-à-dire : la justification du service fait ; l'exactitude de la liquidation ; l'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ; l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements ; la production des pièces justificatives et l'application des règles de prescription et de déchéance ;
- et le caractère libératoire du paiement.

Si, à l'issue des contrôles qui lui incombent, le comptable – « payeur » estime la dépense régulière, il appose son visa (« Vu, bon à payer »). Une fois que le visa du comptable assignataire (« payeur ») a été apposé, la dépense est considérée comme régulière et, sur le plan budgétaire, définitive donc imputée au compte administratif (ou au compte financier). Le décaissement, à savoir la remise des fonds au créancier, n'est plus juridiquement qu'une opération de trésorerie, dont la responsabilité incombe au comptable « caissier » (qui peut, éventuellement, être différent du comptable « payeur »).

Notons que le décret prévoit que le paiement est fait par tout moyen ou instrument de paiement prévu par le code monétaire et financier, dans les conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget (art. 34) et encadre, à ce stade, les différents « incidents » qui peuvent se produire : paiement par voie de consignation (art. 35), paiement à un représentant ou à un tiers autorisé (art. 36), opposition au paiement (art. 37), refus d'accepter la créance (art. 39), répétition de l'indu (art. 40).

Si, en revanche, il décèle une irrégularité, il doit suspendre le paiement (art. 38 et 135 GBCP). Le comptable est tenu de motiver la suspension de paiement, qui fait

donc l'objet d'une décision écrite et motivée immédiatement notifiée à l'ordonnateur.

2. La réquisition du comptable

Dans la mesure de ses propres possibilités, l'ordonnateur peut alors renoncer à la dépense, ou régulariser, car, très souvent, la suspension de paiement permet de compléter et/ou de rectifier le dossier, en clarifiant, au surplus, les responsabilités.

Il peut aussi, dans certains cas, opérer une réquisition de paiement, en application du principe général posé à l'article 38 du GBCP, aux termes duquel, lorsque le paiement a été suspendu, l'ordonnateur « *a alors la faculté de requérir par écrit le comptable public de payer* ». On notera donc que la réquisition de paiement ne peut intervenir qu'après une suspension de paiement et ne peut, en conséquence, être opérée d'emblée et jointe à l'ordonnancement.

Le comptable doit alors déférer à la réquisition et en informer le ministre chargé du budget (art. 136). Ce dernier transmet l'ordre de réquisition au juge des comptes car la responsabilité du comptable est alors dégagée, en application de l'article 60-I dernier alinéa de la loi du 23 février 1963, qui dispose que « *les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs* » – du moins pour les opérations dénoncées avant la réquisition. Le principe est alors qu'en cas de réquisition, l'ordonnateur engage sa responsabilité propre ; responsabilité devant la CDBF plutôt virtuelle (v. Chapitre 7).

Néanmoins, dans certains cas, les plus graves, il est interdit au comptable de déférer à un ordre de réquisition, sauf à engager sa responsabilité personnelle qui est également engagée quand le comptable a omis « *d'opposer à l'ordonnateur la plus grave des irrégularités qui entachaient le paiement* » (C. comptes, 17 octobre 1916, *Département de Constantine*). Dans ces cas, le comptable public refuse de payer et en informe le ministre chargé du budget.

Aux termes de l'article 136 du GBCP, il existe quatre hypothèses :

- l'indisponibilité des crédits ;
- l'absence de justification du service fait ;
- le caractère non libératoire du règlement ;
- et le défaut de saisine du contrôleur budgétaire dans les cas où le visa de celui-ci est obligatoire, ou le refus de visa si ce refus n'a pas fait l'objet d'une autorisation de passer outre.

Dans la pratique, l'usage de ce droit de réquisition est, en général, assez peu fréquent, en raison, notamment, du fait que la suspension de paiement suffit, la plupart du temps, à régulariser ou à empêcher certaines dépenses, les ordonnateurs locaux répugnant généralement à exercer ce pouvoir.

3. La modulation des contrôles comptables

L'évolution du contrôle opéré par les comptables publics passe par la consécration par l'article 42 du GBCP de deux nouvelles procédures de contrôle, issues des travaux de mise en application de la LOLF : le contrôle hiérarchisé de la dépense et le contrôle allégé partenarial.

→ Le contrôle hiérarchisé de la dépense

L'article 42 alinéa 1 dispose sobrement que « *le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée* ».

Le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) vise à passer d'un contrôle *a priori* et exhaustif de la dépense vers un contrôle plus modulé, évolutif et proportionné en fonction des risques liés à la dépense, mais également en fonction des pratiques de l'ordonnateur. Ce contrôle « à géométrie variable » peut être modulé selon le moment d'intervention du contrôle (contrôle *a priori* ou *a posteriori*) ou sur sa périodicité, sur son périmètre (contrôle exhaustif de toutes les dépenses ou simplement certaines opérations par la technique du sondage) et sur son intensité (le comptable examine tout ou partie des points de contrôle listés aux articles 19 et 20 du GBCP).

Concrètement, et suivant l'article 42, le CHD repose sur l'identification des risques inhérents à la dépense. Ainsi, le comptable doit prendre soin d'évaluer, pour chaque catégorie de dépense, le risque encouru en fonction de la nature de celle-ci, son montant, sa contrepartie éventuelle. Il pourra s'appuyer pour ce faire sur un « référentiel national » qu'il peut néanmoins moduler à sa guise. Notamment, le comptable pourra choisir les modalités de son contrôle en fonction des pratiques de l'ordonnateur. Ainsi, le comptable opérera un contrôle plus exhaustif des dépenses effectuées par des ordonnateurs jugés défaillants. Notons enfin qu'est mise en place une plus grande transparence, une coopération et une « traçabilité » des contrôles puisque la modulation des contrôles par catégories de dépense est formalisée dans un « plan de contrôle » à la disposition de l'ordonnateur.

→ Le contrôle allégé partenarial

Le contrôle allégé partenarial (CAP), quant à lui, vise expressément à responsabiliser l'ensemble des acteurs de la gestion publique et, tout particulièrement, les ordonnateurs. Le contrôle partenarial est indissociable du CHD, en ce sens qu'ils sont tous les deux fondés sur l'identification des risques liés à la dépense. Ce que mentionne d'ailleurs l'article 42 qui consacre le CAP puisque celui-ci dispose que « *l'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégé en partenariat* ».

Ce contrôle se caractérise concrètement par la mise en œuvre, en amont, d'un audit des procédures, afin de vérifier la fiabilité de celles-ci lorsqu'elles sont mises en œuvre dans la chaîne de dépense. Il s'agit donc, en quelque sorte, d'établir avec l'ordonnateur et le gestionnaire un diagnostic des procédures dans un objectif de rationalisation en vue de les adapter en fonction des risques. En effet, dès lors que l'audit révèle par exemple un faible risque, le comptable pourra opter pour un allègement – voire une suppression – des vérifications qui doivent être effectuées dans le cadre normal de la dépense. Cette faculté d'adaptation permet ainsi de réorienter le contrôle comptable dans une démarche de confiance et d'efficacité entre les acteurs de la gestion publique.

III. La procédure de recouvrement des recettes

Les opérations de recette ne répondent pas à une procédure parfaitement symétrique à celle qui concerne les opérations de dépense. Elles obéissent bien à la règle de séparation des ordonnateurs et des comptables et donc font l'objet d'une phase administrative et comptable, mais la procédure présente des spécificités singulières (A). Par ailleurs, cette procédure est différente selon le débiteur concerné de sorte qu'il faille distinguer la procédure de droit commun relative aux recettes dues par les personnes privées : l'état exécutoire (B) et les procédures spéciales (C).

A – Les particularités des procédures de recouvrement

La procédure de recouvrement des recettes présente des spécificités à la fois liées au principe de légalité des recettes (1) et à la responsabilité particulière du comptable (2).

1. Le principe de légalité des recettes

Un principe essentiel en finances publiques exige qu'il n'y ait « *pas de recette sans texte* », ce qui impose que toute recette ait été préalablement déterminée par l'autorité politique (qui, dans la version française du principe, doit, de plus, en autoriser annuellement la perception). En France, les textes les plus importants émanent des autorités nationales, essentiellement du Parlement, notamment en application de l'article 34 de la Constitution, qui réserve à la loi nationale la fixation des règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* », même si, depuis la loi constitutionnelle du 28 mars 2003, « *la loi peut... autoriser (les collectivités locales) à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine* ».

Il existe d'ailleurs, à l'article 432-10 du Code pénal, un délit dit de concussion qui sanctionne le fait, pour une autorité publique, d'accorder sans texte une exonération ou, au contraire, de percevoir sans texte une créance. Le comptable a d'ailleurs l'obligation de vérifier qu'un texte prévoit la recette avant de la recouvrer.

Ce n'est donc qu'à la marge, et dans les limites fixées par la loi que, pour certaines modalités des impositions (taux, majorations ou exonérations facultatives...) ou pour certaines recettes ordinaires (non fiscales), l'assemblée délibérante locale dispose d'une certaine marge de manœuvre, qui se traduit alors par un droit localisé – qui accroît la diversité des bases juridiques de la recette. Une des conséquences de ce principe est que les ordonnateurs ne décident pas d'une recette comme ils décideraient d'une dépense ou, en tout cas, de l'utilisation des crédits pour une dépense mais, au mieux, « *constatent les droits des organismes publics* » et « *liquident les recettes* », ainsi que l'indique l'article 11 du GBCP.

2. La responsabilité particulière du comptable

En matière de recette, le rôle et la responsabilité du comptable sont, pour l'essentiel, déterminés par l'article 60 de la loi du 23 février 1963.

→ Le contrôle de régularité

Il ressort de ce texte que le contrôle de régularité, qui est le noyau dur du contrôle de la dépense, joue un rôle limité, se réduisant, à quelques éléments près, au contrôle de l'autorisation de perception de la recette ; l'essentiel est, ici, l'obligation de vigilance et de diligences qui impartit au comptable un rôle

beaucoup plus actif, tendant à garantir au mieux le recouvrement de la recette.

Aux termes de l'article 19-1°, du GBCP, les comptables publics sont tenus d'exercer, en matière de recettes, le contrôle « *de la régularité de l'autorisation de percevoir la recette* ». Le comptable, notamment local, doit s'assurer que la perception a été autorisée par l'autorité (nationale et/ou locale) compétente dans les formes requises. Sur le plan pratique, ceci revient la plupart du temps à vérifier que l'acte sur lequel se fonde la recette (loi, règlement, jugement, convention, délibération, arrêté, etc.) a bien été pris et autorisé par une autorité compétente et que cet acte est devenu exécutoire. Mais, comme en matière de dépense, il n'appartient pas au comptable de vérifier la légalité de fond de l'acte fondant la recette. Tout au plus, l'article 19 ajoute que le comptable doit contrôler la réalité et la quotité de la recette puisqu'il ajoute que le comptable s'assure « *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* ».

Le recouvrement des créances est, en principe, un domaine exclusif mais la contrepartie en est, aussi, la responsabilité : le principe posé par l'article 60-IV de la loi du 23 février 1963 est que « *la responsabilité pécuniaire (du comptable) se trouve engagée dès lors [...] qu'une recette n'a pas été recouvrée* ».

→ Les diligences du comptable

Tout comptable public chargé du recouvrement d'une recette est, selon la formule consacrée, tenu d'exercer à cet effet des diligences « *adéquates, complètes et rapides* ». Il s'agit cependant d'une obligation de moyens, et non de résultats, car l'aboutissement des procédures ne dépend pas toujours du comptable.

Les diligences doivent d'abord être **rapides**, non seulement pour éviter la prescription mais, avant même que cette dernière puisse être acquise, pour éviter la disparition d'une garantie ou une détérioration irrémédiable de la situation du débiteur.

Les diligences doivent ensuite être **complètes** : il s'agit de n'oublier aucune des précautions et des voies de droit possibles, y compris la vérification d'éventuelles cautions, la pratique de la compensation, la mise en jeu de la solidarité ou de toute autre voie prévue par le Code civil.

Les diligences doivent, enfin, être **adéquates** ainsi, un comptable doit mettre en œuvre ou demander la mise en œuvre des procédures administratives permettant de contraindre les personnes publiques à payer leur dette.

B – La procédure de droit commun : Le titre exécutoire

Les recettes dues par les personnes privées ont pour caractéristique fondamentale commune d'être susceptibles de recouvrement forcé – sous réserve d'exceptions ponctuelles expressément décidées par le législateur.

Pourtant, rappelons en premier lieu que de nombreuses recettes échappent à la procédure de droit commun. À ce titre, si le GBCP simplifie les exceptions, il a néanmoins tendance à étendre un peu plus ces catégories de recettes échappant à la procédure de droit commun.

En premier lieu, en vertu de l'article 23 du GBCP, « *les impositions de toute nature et produits mentionnés ci-dessus sont liquidés et recouvrés dans les conditions prévues par le Code général des impôts, le livre des procédures fiscales, le Code des douanes et, le cas échéant, par les autres lois et règlements* ». Par ailleurs, les amendes et condamnations pécuniaires ont, elles aussi, un régime particulier, notamment les amendes pour contraventions de police et délits concernant la circulation qui donnent lieu à un paiement immédiat entre les mains de l'agent verbalisateur (art 108 et s.).

Les recettes « ordinaires » sont en revanche recouvrées selon une procédure de droit commun prévue par le GBCP et basée sur un titre de perception (article 112 du GBCP) ou titre exécutoire, encore appelé, notamment au niveau local, état exécutoire (1617-5 CGCT), qui correspond à la même procédure.

En effet, cette procédure est commune à tous les organismes publics et, au-delà du découpage entre une phase administrative et une phase comptable, s'articule autour de l'établissement (1), la prise en charge (2), le recouvrement, amiable ou forcé (3), et les possibilités de contestation (4).

1. L'établissement du titre exécutoire

Les recettes ne bénéficiant pas d'un mode spécial (ou étatique) de recouvrement sont recouvrées en vertu d'arrêtés ou de rôles pris ou émis ou rendus exécutoires par l'ordonnateur. L'ordonnateur est donc seul compétent en ce domaine, ce qui au niveau local exclut notamment toute décision du Conseil délibérant. L'article 114 du GBCP précise cependant que l'ordonnateur peut ne pas émettre les ordres de recouvrer correspondant aux créances dont le montant initial en principal est inférieur à un minimum fixé par décret.

À compter du fait générateur de la créance, l'ordonnateur dispose d'un certain délai pour émettre le titre exécutoire, faute de quoi la créance serait prescrite et les droits de l'organisme public éteints. La durée de ce délai (qui ne doit pas être confondu avec le délai de recouvrement ensuite imparti au comptable) varie considérablement selon les créances. Essentiellement, les délais sont de trente ans pour les créances non fiscales, avec néanmoins de nombreuses prescriptions particulières, dix ans pour les créances fiscales, avec de nombreuses règles de suspension et d'interruption.

Le titre exécutoire n'a pas à obéir à un intitulé prédéterminé. L'article L. 252 A du livre des procédures fiscales précise en effet que « *constituent des titres exécutoires les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir* ». Cependant, le débiteur (comme le comptable) doit être pleinement et clairement informé des éléments substantiels de la créance de l'organisme public. Le titre exécutoire doit donc, d'une façon ou d'une autre, comporter plusieurs indications essentielles : l'organisme créancier, son identité et l'imputation budgétaire et comptable de la recette, le débiteur, la nature et surtout le montant de la créance.

Sur le plan de la forme, les textes font état de « *titres de recette individuels ou collectifs* », ce qui permet donc les deux formules, étant entendu que, dans le second cas, le redevable doit recevoir, non plus un « titre de recette individuel », mais un « extrait du titre de recette collectif ». Dans les deux cas, doit être mis en évidence le caractère exécutoire du titre et doivent être indiqués les délais et modalités de réclamation et de recours.

2. La prise en charge du titre exécutoire

Après son établissement, le titre exécutoire doit être transmis, pour prise en charge, au comptable. Cette transmission prend la forme d'un « ordre de recouvrer » aux comptables publics qui, aux termes de l'article 18 du GBCP, sont seuls chargés « *de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs* ».

Notons que l'article 116 du GBCP permet, par dérogation à l'article 18, la prise en charge, d'une part, et le recouvrement, d'autre part, d'une même recette par des comptables publics de l'État distincts. L'un sera alors chargé du contrôle de l'ordre de recouvrer, le second, après transmission, du recouvrement.

En effet, pour pouvoir accepter de prendre en charge le titre, le comptable doit procéder, d'une part, aux contrôles généraux prévus par les textes, d'autre part, et dans la limite des éléments dont il dispose, aux contrôles, essentiellement formels, de « caissier ». En cas d'irrégularité, le comptable devrait, par décision motivée, refuser, provisoirement (avant régularisation sollicitée de l'ordonnateur) ou définitivement, de prendre en charge ce titre – étant précisé que l'ordonnateur n'a pas, en matière de recettes, le pouvoir de requérir le comptable.

Notons que le comptable ne peut refuser d'emblée un titre concernant une créance prescrite car la prescription n'a d'effet que si elle est invoquée par le débiteur ; mais il devrait ensuite suspendre le recouvrement si la prescription était invoquée par ledit débiteur (ou ses créanciers).

La prise en charge du titre de recette par le comptable produit deux effets principaux. D'une part, elle rend le comptable personnellement et pécuniairement responsable du recouvrement de la créance et, d'autre part, elle fait courir le délai de prescription de l'action en recouvrement, qui se substitue alors au délai applicable en matière d'assiette. Ce délai est défini à quatre ans, mais est interrompu par tout acte comportant une reconnaissance de la part des débiteurs et par tout acte interruptif de la prescription (acte officiel de poursuite notamment). Il est également suspendu quand l'organisme public créancier ne peut agir (procédure collective, procédure de surendettement, instance devant le juge).

3. Le recouvrement de la recette

Une fois pris en charge, le titre exécutoire est notifié « sous pli simple », sous forme d'« avis des sommes à payer », ou même par voie électronique (art. 115 GBCP) par le comptable au débiteur – la notification pouvant, au besoin, prendre la forme d'une réclamation ou d'une lettre de rappel. On distinguera alors deux modes de recouvrement qui peuvent bien entendu être consécutifs : le recouvrement amiable ou forcé.

L'article 25 du RGCP disposait que « *sauf exceptions tenant soit à la nature ou au caractère contentieux de la créance, soit à la nécessité de prendre sans délai des mesures conservatoires, le recouvrement forcé est précédé d'une tentative de recouvrement amiable* ». Cette mention, dans le GBCP, n'existe plus que pour les organismes publics de l'article 3 du GBCP.

Néanmoins, dans la plupart des cas, la créance est recouvrée de façon amiable, ce

type de recouvrement étant facilité par la diversification des modes d'encaissement. Le GBCP (art. 25) simplifie largement cette question des modes de paiement en prévoyant que le règlement des sommes est fait par tout moyen ou instrument de paiement prévu par le code monétaire et financier, dans les conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget. Il prévoit également que « *dans les cas prévus par la loi ou le règlement, les redevables peuvent s'acquitter de leur dette par dation en paiement ; remise de valeurs ; remise de timbres, formules ou fournitures ; exécution de prestations en nature* ».

Afin d'ailleurs d'éviter un recours trop immédiat au recouvrement forcé, la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 a par ailleurs instauré deux dispositifs dits « de phase comminatoire » préalable à tout recouvrement forcé. Le premier, prévu à l'article 63, est obligatoirement mis en œuvre avant toute opposition à tiers détenteur en vue du recouvrement des produits locaux. Le second, institué par l'article 128-I, est facultatif et consiste à demander à un huissier de justice d'obtenir du débiteur ou du condamné qu'il s'acquitte entre ses mains du montant de sa dette ou de sa condamnation pécuniaire.

À défaut de paiement, la créance peut faire l'objet d'un recouvrement forcé en vertu du caractère exécutoire du titre, qui permet des poursuites dont les textes fixent le régime et les modalités.

L'article 28 du GBCP précise en effet que « *l'ordre de recouvrer fonde l'action de recouvrement. Il a force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales* ». Le comptable public muni d'un titre exécutoire peut donc poursuivre l'exécution forcée de la créance « *dans les conditions propres à chaque mesure d'exécution. Le cas échéant, il peut également poursuivre l'exécution forcée de la créance sur la base de l'un ou l'autre des titres exécutoires énumérés par l'article L. 111-3 du code des procédures civiles d'exécution* ».

En principe, le comptable opère le recouvrement forcé par le biais des voies d'exécution de droit commun (saisies et ventes), par la voie d'un huissier ou par le biais de procédures plus spécifiques dont la plupart sont issues de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 : l'avis à tiers détenteur, opposition à tiers détenteur (local) ou l'opposition administrative. Pour ces trois procédures, particulièrement efficaces, il s'agit de faire appel à un tiers détenant des fonds pour le compte du redevable ou ayant une dette envers lui. La procédure emporte « *l'effet d'attribution immédiate des sommes saisies* », et si le tiers saisi ne verse pas les sommes dues dans les délais requis, il pourrait se voir réclamer, cette fois

à titre personnel et non en tant que tiers, « *les sommes saisies majorées du taux d'intérêt légal* ».

S'agissant de la procédure, c'est l'article L257-0 A du Livre des procédures fiscales (modifié par l'article 55 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010) qui prévoit que le défaut de paiement, sauf réclamation du débiteur, assortie d'une demande de sursis de paiement, entraîne une mise en demeure de payer par le comptable public. Si celle-ci reste sans effet, et à défaut d'une demande de sursis, là encore, le comptable pourra engager des poursuites à l'expiration d'un délai de 30 jours suivant la notification.

4. La contestation du titre exécutoire

La possibilité de contester l'état exécutoire est ouverte au débiteur et, éventuellement, au tiers saisi. En ce domaine, les articles 117 et s. du GBCP reprennent la distinction, classique, entre l'**opposition à l'exécution** « *en cas de contestation de l'existence de la créance, de son montant ou de son exigibilité* » et l'**opposition à poursuites** « *en cas de contestation de la validité en la forme d'un acte de poursuite* ».

Mais, dans l'un et l'autre cas, le point le plus remarquable est, ici, le caractère suspensif de la contestation (même article). Le titre de recette émis par l'ordonnateur perd donc (au moins provisoirement) son caractère exécutoire dès l'introduction de l'instance, et les poursuites ne peuvent donc être engagées ou continuées.

La contestation du bien-fondé du titre exécutoire (**opposition à état exécutoire**) porte sur le fond de la créance : existence, exigibilité ou montant (quotité), que le juge devra donc vérifier. Elle doit intervenir dans les deux mois suivant la réception du titre exécutoire ou, à défaut, du premier acte procédant de ce titre ou de la notification d'un acte de poursuite devant le juge administratif ou judiciaire en fonction de la nature de la créance (art. 119). Elle permet au juge (qui statue dans un délai de six mois) de décharger totalement ou partiellement le demandeur du paiement de la somme.

La contestation de la régularité des poursuites (**opposition à poursuites**) porte, elle, sur la forme et la procédure (non-respect d'un délai, absence de signature d'un acte, omission d'une indication obligatoire...) ; il s'agit, pour le débiteur, ainsi que l'indique, au niveau local, l'article L. 1617-5, 2°, alinéa 2, du CGCT, de « *contester [...] la régularité formelle de l'acte de poursuites diligenté à son encontre* » : commandement, saisie, mise en cause d'un tiers, revendication d'objet saisi, etc.

Quoi qu'il en soit, l'action est portée dans le délai de deux mois suivant la notification de l'acte contesté devant le juge de l'exécution (c'est-à-dire essentiellement le président du TGI) qui statue dans un délai de deux mois également.

C – Les procédures spéciales

On distinguera ici les opérations particulières de recouvrement, applicables à toute procédure de recouvrement (1) et le cas particulier des recettes dues par les personnes publiques (2).

1. Les opérations particulières de recouvrement

Les opérations particulières de recouvrement sont, pour l'essentiel, la répétition de l'indu et la compensation, auxquelles peuvent exceptionnellement s'ajouter d'autres hypothèses plus anecdotiques (pensions alimentaires, les sommes versées aux fonctionnaires en cas de menaces ou attaques ou encore les créances à l'égard de débiteurs à l'étranger et dans les territoires d'outre-mer).

- ▶ **La répétition de l'indu** (art. 40 GBCP) repose sur des principes généraux principalement formulés dans le Code civil (articles 1376 à 1381), aux termes duquel « *tout paiement suppose une dette* » et, corrélativement, « *ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition* ». Cette action fonctionne dans les deux sens et permet aux organismes publics comme aux particuliers de récupérer la somme indûment versée ainsi que les intérêts en cas de mauvaise foi.
- ▶ **La compensation** repose elle aussi sur des principes principalement posés par le Code civil dont l'article 1289, qui dispose : « *Lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes [...]* ». Mais, à la différence de la répétition de l'indu, la compensation n'est appliquée que de manière asymétrique lorsque sont en cause des personnes publiques : elle est en effet opposable (par les personnes publiques) aux personnes privées et non par les personnes privées (aux personnes publiques).
- ▶ **La remise gracieuse** a pour objet, elle, d'éteindre tout ou partie d'une créance régulièrement établie. La remise gracieuse pourrait être accordée au niveau de l'État par le comptable pour les ordres de recettes qu'il prend en charge en application de l'article 120 du GBCP. Le montant de ces remises en principal, majorations, frais de poursuites et intérêts, pour une même dette ne doit pas

excéder 76 000 euros. Les décisions du comptable peuvent faire l'objet d'un recours devant le ministre chargé du budget. Le ministre chargé du budget peut consentir lui aussi des remises, en principal majorations et frais de poursuites et intérêts, dont le montant pour une même dette excède 76 000 euros sans dépasser 150 000 euros.

Au niveau local, ces remises sont accordées par ou sur autorisation du Conseil délibérant. Hormis quelques cas dans lesquels la remise est expressément prévue par les textes (récupération des paiements indus d'allocations de RMI, restitutions d'indus versés au titre de l'aide personnalisée au logement, en matière fiscale ou encore s'agissant des cotisations sociales), la remise gracieuse est admise par le juge sous réserve de la situation et de l'attitude du débiteur, de l'intérêt de la collectivité locale et de l'interdiction de remise des créances issues de décisions de justice.

► Enfin, **l'admission en non-valeur** (art. 124 GBCP pour l'État) est une décision par laquelle une autorité accepte, mais sans lier le juge des comptes, de prendre en considération le fait que le comptable n'ait pu recouvrer certaines créances et, en conséquence, de renoncer, pour ce qui la concerne, à tenir le comptable pour responsable du non-recouvrement ; sur le plan administratif (mais non sur le plan juridictionnel) est alors dégagée la responsabilité du comptable, qui peut opposer cette décision à la collectivité publique (les créances disparaissant des restes à recouvrer). Cette procédure n'est possible que lorsque le non-recouvrement est dû à des raisons indépendantes des diligences du comptable (insolvabilité du débiteur, débiteur hors d'atteinte, absence d'autorisation de poursuite de la part de l'ordonnateur, etc.). La décision d'admission en non-valeur est de la compétence de l'ordonnateur pour les créances de l'État et de la compétence du Conseil délibérant au niveau local. Enfin notons que l'admission en non-valeur n'éteint pas la créance de l'organisme, dont le recouvrement pourrait être (sauf prescription) poursuivi si le débiteur (ou ses ayants-droit) redevenait solvable ou susceptible d'être poursuivi.

2. Les recettes dues par les personnes publiques

Les recettes dues par les personnes publiques ont pour caractéristique fondamentale commune d'être insusceptibles de recouvrement forcé, ainsi que le rappelle indirectement l'article 1^{er}, alinéa 3, de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des voies civiles d'exécution, aux termes duquel « *l'exécution forcée et les mesures conservatoires ne sont pas applicables aux personnes qui bénéficient d'une*

immunité d'exécution ».

L'insaisissabilité de leurs biens explique que les personnes morales de droit public ne puissent, au sens strict, faire l'objet d'un « titre exécutoire », contrairement à ce que laisseraient penser certaines dispositions du CGCT qui font état du caractère exécutoire du titre sans distinguer entre les débiteurs. Existente, en revanche, contre les personnes morales de droit public, des « voies d'exécution administrative » qui diffèrent selon qu'il s'agit de l'État ou des autres personnes publiques.

► **C'est contre l'État** que les voies d'exécution administrative sont traditionnellement les moins développées, ce qui conduit notamment l'instruction codificatrice du 13 décembre 2005 à s'en remettre « à la sagesse des services de l'État ».

Cependant, depuis la loi du 16 juillet 1980 (modifiée notamment par la loi du 12 avril 2000 et complétée par le décret du 12 mai 1981 modifié), il est possible, pour les créanciers de l'État, d'obtenir de la part des juridictions des décisions susceptibles de leur donner satisfaction dans des conditions qui, d'une certaine manière, aboutissent à une exécution forcée. Mais il ne s'agit là que de dernières extrémités, qui ne reflètent pas la pratique habituelle d'encaissement des ressources dues par l'État, qui varie selon que sont en cause des recettes fiscales ou des concours financiers.

► **Contrairement aux recettes dues par l'État**, les organismes publics (notamment les collectivités locales) disposent, s'agissant des **autres personnes publiques**, de voies administratives qui aboutissent généralement à une inscription d'office et à un mandatement d'office des crédits nécessaires au paiement de la créance due. Ces voies d'exécution administrative essentiellement prévues par les articles L. 1612-15, L. 1612-16 et L. 1612-17 du CGCT, pour les collectivités locales, permettent, sur saisine de la chambre régionale des comptes ou du préfet, l'inscription d'office des crédits au budget de la collectivité débitrice et/ou le mandatement d'office des dépenses correspondantes.

► **Enfin, mentionnons que des procédures similaires**, faisant appel à l'autorité de tutelle (différente selon les hypothèses), existent **pour les établissements publics administratifs, les établissements publics industriels et commerciaux** dotés d'un comptable public, et les **organismes de Sécurité sociale**.

Chapitre 7 : La diversification des contrôles : l'autre réforme

L

e contrôle du budget constitue la dernière phase du cycle budgétaire. L'article 15 de la DDHC dispose que « *la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* », et, dans un régime représentatif, ce contrôle est donc exercé principalement par le Parlement, représentant du peuple, au travers du vote de la « loi des comptes » : la loi de règlement. Pourtant, il convient en réalité de distinguer deux grandes catégories de contrôles : les contrôles non juridictionnels : politiques et administratifs (I) et les contrôles juridictionnels, exercés par les juridictions financières (II).

I. Les contrôles politiques et administratifs

On assiste depuis quelques années à un renforcement constant de ces formes non juridictionnelles de contrôle. Symboliquement le plus important des contrôles, le contrôle politique par le Parlement, a fait l'objet d'une revalorisation par la LOLF (A) alors que le contrôle administratif prend également une importance croissante avec l'essor des techniques d'audit (B).

A – Le contrôle politique : une revalorisation progressive

La mission de contrôle du Parlement est essentielle et pourtant trop souvent délaissée par les parlementaires eux-mêmes, qui restent persuadés que leur pouvoir essentiel se situe au niveau de l'autorisation. La LOLF a tenté de renforcer cette mission de contrôle en revalorisant la loi de règlement, support

fondamental de ce contrôle budgétaire (1) et en encourageant le Parlement à recourir à l'évaluation des politiques publiques (2).

1. Le renouveau de la loi de règlement

La loi de règlement constitue le support principal du contrôle parlementaire. Cette loi achève le cycle budgétaire et permet au Parlement de contrôler les opérations réalisées au cours de l'exercice et de valider, ou au contraire de sanctionner, ces opérations en arrêtant les comptes définitifs.

Pourtant, le constat est bien connu, la loi de règlement ne suscitait, avant l'adoption de la loi organique, que peu d'intérêt auprès des parlementaires. Généralement adoptée en quelques heures, voire quelques minutes, par un nombre de parlementaires réduit, la loi de règlement constituait une simple loi de constatation et d'ajustement (voir Chapitre 3). La LOLF a eu pour objectif de revaloriser la loi de règlement quant à son contenu et quant à sa place dans le cycle budgétaire.

L'article 54 de la LOLF précise en effet la liste des documents qui doivent obligatoirement accompagner le projet de loi de règlement. Or, c'est par l'amélioration de cette information parlementaire qui va faire de la loi de règlement un outil rénové tant au niveau du contrôle de l'exécution du budget qu'au niveau de la prise de décision budgétaire. Parmi les principales innovations apportées s'agissant de ces documents, on citera :

- **les rapports annuels de performances (RAP)** qui constituent l'innovation principale du dispositif. Répondant aux projets annuels de performances (PAP) annexés à la loi de règlement, ces rapports permettront tout d'abord un suivi de la gestion des crédits et notamment des mouvements de crédits opérés en vertu de la nouvelle fongibilité asymétrique, mais également un suivi de la gestion des autorisations d'emploi. Ces rapports permettent surtout de présenter les résultats obtenus par les gestionnaires s'agissant des objectifs de performance fixés dans les PAP. La loi de règlement devient donc un instrument de contrôle de la performance par le Parlement ;
- **une présentation des comptes suivant les trois comptabilités** introduites par l'article 27 LOLF (budgétaire, générale et d'analyse des coûts) permettant une connaissance approfondie de la situation des comptes de l'État ;
- **le compte général de l'État** comprenant essentiellement la balance générale des comptes, le compte de résultat et le bilan, et qui permet, là encore, une meilleure connaissance de la situation financière de l'État. Cette annexe est, par

ailleurs, complétée par un rapport de présentation détaillant notamment les changements des méthodes et des règles comptables appliqués au cours de l'exercice.

Notons également l'innovation essentielle que constitue le dépôt conjoint à celui du projet de loi de règlement du rapport de la Cour des comptes sur l'exécution de la loi de finances et surtout de la **certification des comptes** de l'État par la Cour des comptes sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État (art. 58 LOLF). On notera enfin que la revalorisation de la loi de règlement passe également par quelques innovations issues de la **pratique parlementaire** comme l'organisation d'auditions des ministres et/ou des responsables de programme (selon l'assemblée considérée) sur les résultats de l'exercice, l'organisation de débats « sectoriels » basés sur ces auditions et intégrés dans une phase d'examen de la loi de règlement sensiblement allongée (une semaine).

On rappellera enfin que la place de la loi de règlement dans le cycle budgétaire a été renforcée par la mise en place du « chaînage vertueux », qui, en vertu de l'article 41 LOLF, oblige d'adopter la loi de règlement avant de discuter la loi de finances et qui, en pratique, a été renforcé en 2007 et entraîne désormais la discussion de cette loi de règlement avant le débat d'orientation des finances publiques.

Reste que malgré les innovations apportées, et notamment l'introduction du chaînage vertueux, force est de constater que la revalorisation de la loi de règlement reste encore assez imparfaite. Certes, le débat a lieu désormais sur plusieurs jours et avec la mise en place de débats sectoriels qui renforcent la mission de contrôle exercée par le Parlement à l'occasion de la loi de règlement, mais celle-ci peine encore à devenir le point d'orgue de la discussion budgétaire. Plus encore, le « chaînage vertueux » ne fonctionne pas encore parfaitement puisque les résultats constatés dans la loi de règlement ne sont encore que partiellement utilisés à l'appui de la discussion budgétaire ou du débat d'orientation budgétaire. Restera donc pour les parlementaires à s'approprier ce nouveau mécanisme et surtout à prendre conscience de l'intérêt fondamental que revêt désormais ce « moment fort » du cycle budgétaire.

La LOLF a également essayé d'encourager les parlementaires à se doter de moyens efficaces d'évaluation des politiques publiques.

2. La mission d'évaluation et de contrôle

Le Parlement cherche depuis plus d'une dizaine d'années à se doter

d'instruments performants en matière d'évaluation. Après l'échec de l'Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques, le rapport Fabius de janvier 1999 sur l'efficacité de la dépense publique, à l'origine de la proposition de loi organique qui deviendra la LOLF, a souligné la nécessité pour le Parlement de relancer l'évaluation parlementaire. La **mission d'évaluation et de contrôle** est née de cette volonté. Instaurée à la suite du rapport, en février 1999, la MEC n'est en réalité pas un organe mais une simple mission d'information créée au sein de la commission des finances sous la forme d'une mission d'information réactivée chaque année. La MEC est donc marquée par une démarche extrêmement pragmatique.

Elle dispose surtout d'un fonctionnement original garantissant une approche transparente et pluraliste. Elle est en effet coprésidée par un membre de la majorité et un membre de l'opposition. Sa composition n'est pas proportionnelle aux groupes parlementaires, mais est au contraire égalitaire, chaque groupe parlementaire disposant de deux membres titulaires et d'un suppléant. Les sujets sont choisis en commun par la mission, laissant une grande marge de manœuvre à l'opposition ; les missions d'information sont généralement confiées à deux membres de la majorité et de l'opposition afin de garantir l'objectivité des conclusions présentées. Dans un souci de transparence, les auditions de la MEC sont publiques, ouvertes à la presse et retransmises sur la chaîne parlementaire. Enfin, les travaux de la MEC peuvent s'appuyer sur la contribution des rapporteurs spéciaux et rapporteurs pour avis ainsi que sur les travaux de la Cour des comptes.

La loi organique du 1^{er} août 2001 est venue consacrer ces missions d'évaluation et de contrôle mais, toujours avec pragmatisme, sans en cristalliser l'organisation notamment en n'évoquant pas la « MEC » en tant qu'organe d'évaluation. Ainsi :

- l'article 57 LOLF consacre la mission de contrôle et d'évaluation confiée aux commissions des finances et renforce ces prérogatives en ces domaines ;
- l'article 58 LOLF prévoit l'obligation pour la Cour des comptes de répondre aux demandes d'assistance formulées par le président et le rapporteur général des commissions des finances dans le cadre des missions de contrôle et d'évaluation ;
- l'article 59 LOLF prévoit quant à lui un mécanisme permettant aux présidents des commissions à l'Assemblée nationale et au Sénat de saisir la juridiction compétente pour faire cesser toute entrave dans la demande de communication de renseignements formulée à l'occasion d'une mission de contrôle et d'évaluation ;

– enfin, l'article 60 LOLF oblige le gouvernement à répondre aux observations formulées dans le cadre d'une mission de contrôle et d'évaluation dans un délai de deux mois.

Enfin, notons que le principe de mission d'évaluation et de contrôle a été transposé en 2004 aux comptes de la Sécurité sociale avec la création, sur les mêmes principes que la MEC, de la **mission d'évaluation et de contrôle des lois de financement de la Sécurité sociale** (MECSS).

Mais, là encore, malgré les profondes innovations dont fait preuve la MEC et malgré la consécration et la valorisation des missions d'évaluation et de contrôle par la LOLF, le bilan de la MEC apparaît contrasté. L'activité de la MEC est certes régulière et a déjà donné lieu à bon nombre de rapports, environ trois par an, pour un total de 1999 à 2012, de 28 rapports. Mais, néanmoins, on notera que plusieurs missions ont échoué et que, malgré un impact non négligeable, trop de recommandations sont restées « lettre morte ». Quant à la MECSS, son activité est plus limitée puisqu'à raison de deux rapports par an, elle n'a donné lieu qu'à une dizaine de rapports depuis 2005.

On rappellera néanmoins la consécration constitutionnelle de la mission du Parlement en matière d'évaluation des politiques publiques. Ainsi quatre nouvelles dispositions constitutionnelles viennent renforcer le rôle du Parlement (assisté de la Cour des comptes) en la matière. Tout d'abord et très simplement, l'article 24 de la Constitution consacre cette mission du Parlement, qui, désormais, « *évalue les politiques publiques* ». L'article 47-2 prévoit ainsi que la Cour des comptes assiste le Parlement et le gouvernement dans l'évaluation des politiques publiques. L'article 48, quant à lui, réserve une semaine de séance sur quatre au contrôle de l'action du gouvernement et à l'évaluation des politiques publiques. Enfin, l'article 51-2 permet la création de commissions d'enquête au sein de chaque assemblée pour l'exercice de la mission d'évaluation et de contrôle.

Pour mettre en application ce dispositif, **un comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques** a été mis en place en 2009 pour coordonner et piloter les travaux parlementaires en matière d'évaluation et d'études d'impact (article 146-2 et s. du Règlement de l'Assemblée nationale) et réaliser des évaluations transversales. Depuis sa création, le CEC a d'ores et déjà réalisé près de 30 évaluations et connaît donc des débuts encourageants.

Reste à savoir si ce dispositif ambitieux permettra au Parlement de recentrer son activité sur cette mission de contrôle encore trop souvent délaissée. En effet, si le

contrôle politique a été, sur le papier, considérablement renforcé par la LOLF, il nécessite encore une véritable prise de conscience des parlementaires pour devenir véritablement effectif.

B – Les contrôles administratifs : l’essor de l’audit

L’une des idées essentielles de la LOLF a été également d’encourager l’autocontrôle de l’administration dans un processus d’amélioration continue de l’efficacité des politiques publiques. C’est pourquoi, à côté des contrôles « traditionnels » (1), se sont développées, sous l’impulsion de la LOLF, de nouvelles formes de contrôle, axé sur l’audit et l’évaluation des politiques publiques (2).

1. Les contrôles administratifs « traditionnels »

Paradoxalement, si les formes traditionnelles de contrôle ont pu être assez fortement remises en cause au sortir de la modernisation de la gestion publique, elles ont en commun d’avoir fait l’objet, ces dernières années, de réformes importantes permettant de les adapter aux nouvelles exigences. Essentiellement, on peut citer trois formes de contrôles exercés par l’administration en matière de finances publiques.

► Premièrement, le **contrôle financier**, désormais qualifié de « **contrôle budgétaire** » a été profondément repensé, sous l’impulsion de la LOLF, consacré par le GBCP. Il ne s’agit plus d’exercer un contrôle de type juridique, mais de vérifier que l’État et ses représentants chargés de la dépense s’engagent dans des limites et conditions soutenables sur le plan budgétaire, pour le présent et pour l’avenir, dans le respect de l’autorisation parlementaire (voir Chapitre 5). Ainsi, rappelons-le, un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) va être placé dans chaque ministère, par le décret du 18 novembre 2005, sous l’autorité du ministre chargé du budget. Il regroupe d’une part le **département de contrôle budgétaire** qui se charge à la fois du contrôle budgétaire de la programmation et du contrôle des engagements émis par les ordonnateurs et d’autre part le **département comptable ministériel**, chargé de contrôler et de payer les dépenses ministérielles.

► Précisément d’ailleurs, et en second lieu, les **contrôles comptables** (exercés au niveau central par le CBCM) sont des contrôles « administratifs » au sens où le comptable public, sous l’autorité du ministère des Finances, va exercer un

contrôle préalable au paiement des dépenses et au recouvrement des recettes décidées par l'ordonnateur. Là encore, rappelons que sous l'impulsion de la LOLF, ces contrôles ont été repensés par l'introduction de deux nouvelles modalités de contrôle, consacré par le GBCP de 2012 que sont le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et le contrôle allégé partenarial (voir Chapitre 5).

► Enfin, citons les contrôles réalisés par **l'inspection générale des finances (IGF)** qui est un corps de contrôle très ancien (créé en 1816) composé d'inspecteurs des finances et d'inspecteurs généraux des finances. L'inspection contrôle non seulement le ministère des Finances mais également l'ensemble des administrations. L'IGF exerce ainsi son contrôle sur les comptables publics, sur les ordonnateurs ainsi que sur de nombreux organismes de droit public ou privé. Du point de vue des missions, outre une mission traditionnelle de vérification de la régularité des opérations et de l'efficacité des services, le décret du 4 octobre 2006 a fait de l'IGF un organe « *de contrôle, d'audit, d'étude, de conseil et d'évaluation en matière administrative, économique et financière* ». Ainsi, l'IGF procède à partir des vérifications opérées, à des audits de structure et de modernisation des services, basés essentiellement sur la performance, à des enquêtes visant à évaluer les politiques publiques et à des études réalisées dans le cadre d'une mission d'assistance. Ces contrôles donnent lieu à des rapports, publiés ou non, en direction des administrations concernées qui les utiliseront en vue de l'adaptation des services et/ou des structures inspectées.

Mais, au-delà de l'IGF, la LOLF a considérablement renforcé le besoin de l'administration de se tourner vers ces nouvelles formes de contrôle que sont le contrôle de gestion, l'audit et l'évaluation.

2. Les nouvelles formes de contrôle : contrôle de gestion, audit et évaluation

En réalité, ces nouvelles formes de contrôle ne sont pas nées avec la LOLF, mais elles se sont néanmoins considérablement développées avec elle. Essentiellement, il s'agit de procédures internes visant à l'amélioration continue des services et des procédures mises en œuvre en matière financière et, au-delà, en matière de prise en charge des politiques publiques. Ainsi, ces procédures s'inscrivent dans un processus plus large de réforme de l'État. On peut donc, rapidement, évoquer, entre autres, trois processus.

► **Le contrôle de gestion**, tout d'abord, est une procédure interne à

l'administration visant à diagnostiquer son efficacité, sa performance ainsi que les coûts liés aux activités mises en œuvre, et à mettre en place une amélioration continue des outils que la LOLF a mis en place pour orienter la gestion par la performance : notamment les objectifs et les indicateurs.

Piloté par un comité de coordination du contrôle de gestion (C3G) et diffusé lors de réunions regroupant les responsables du contrôle de gestion des programmes (CGP), ce contrôle de gestion est mis en place à l'intérieur des programmes et implique tous les acteurs de la gestion : du responsable de programme au responsable d'UO en passant par le préfet ou le contrôleur budgétaire.

► **L'audit des programmes**, quant à lui, consiste en la vérification de la qualité des programmes présentés dans la nouvelle nomenclature et plus spécifiquement la qualité des projets annuels de performance (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP). Il est mis en œuvre par le Comité interministériel d'audits de programmes (CIAP), structure interne à l'administration, essentiellement composée d'inspecteurs des finances.

Le CIAP, par des audits réguliers, s'assure du bon respect de la LOLF en termes de structuration des programmes, de choix des objectifs et indicateurs, mais également de la pertinence du découpage du programme en BOP/UO et de la qualité de la justification au premier euro et de l'analyse des coûts du programme.

Là encore, il s'agit, en réalité, d'un processus d'audit visant à une amélioration continue de la maquette budgétaire et des données sur la performance.

Enfin, cette démarche d'audit s'inscrit dans un mouvement plus général de la réforme de l'État dont la LOLF constitue l'un des leviers principaux. Ainsi, de 2005 à 2007, ont été mis en place des **audits de modernisation de l'État** visant à auditer des procédures, des fonctions ou des services de l'État en vue de leur modernisation/restructuration et avec pour but de renforcer leur efficacité, tout en dégagant des économies importantes. Essentiellement, les quelque 150 audits réalisés l'ont été par les ministères avec l'appui important des inspections générales.

► **En 2007, c'est enfin la révision générale des politiques publiques** qui, s'appuyant sur les audits de modernisation, vise à évaluer l'ensemble des politiques publiques avec pour objectif d'améliorer la qualité du service public tout en diminuant le coût des politiques publiques. S'appuyant, là encore, sur les corps de contrôle, la RGPP a abouti à un programme de modernisation qui devait être mis en œuvre sur la période 2009-2012.

Les limites majeures de ces procédures d'évaluation sont liées au fait qu'elles ne sont pas nées avec la LOLF et que, par le passé, elles n'ont pas souvent débouché sur des réformes très concrètes. Ainsi, les vagues de lancement de nouveaux outils de modernisation se succèdent, se ressemblant fortement et aboutissant rarement à des décisions effectives... La dernière en date, initiée par le gouvernement Ayrault en 2012, la **Modernisation de l'action publique (MAP)** ne semble d'ailleurs pas échapper à ce destin.

II. Les contrôles exercés par les juridictions financières

À côté de ces contrôles politiques et administratifs, ce sont bien entendu les juridictions financières qui sont chargées du contrôle des finances publiques et des acteurs impliqués dans l'exécution du budget. Essentiellement, il s'agira de la Cour des comptes, juridiction administrative spécialisée, et indépendante, créée par Napoléon en 1807, mais également des chambres régionales des comptes au niveau local et de la Cour de discipline budgétaire et financière, créée en 1948 pour juger les ordonnateurs. Mais, pour ces juridictions, principalement la Cour des comptes, il convient de distinguer d'une part les missions non juridictionnelles (A) et les missions proprement juridictionnelles (B).

A – Les contrôles non juridictionnels

La Cour des comptes va, en effet, exercer deux missions non juridictionnelles que sont, d'une part, la mission d'assistance de la Cour des comptes notamment sur l'exécution du budget (1), largement renforcée par la procédure de certification des comptes (2) et le contrôle de la gestion des organismes publics qui s'apparente à un droit de remontrance en matière de gestion des deniers publics (3).

1. La mission d'assistance de la Cour de comptes

La mission d'assistance de la Cour des comptes était prévue par l'article 47 de la Constitution, s'agissant des lois de finances, et par l'article 47-1, introduit en 1996, s'agissant des lois de financement de la Sécurité sociale. Selon ces deux articles, similaires, la Cour assistait « *le Parlement et le gouvernement dans le*

contrôle de l'application des lois de finances [ou des lois de financement de la Sécurité sociale] ». Il s'agissait donc bel bien d'une double mission d'assistance et la Cour des comptes apparaissait ainsi comme un organe « équidistant » du pouvoir législatif et du pouvoir exécutif. Le Conseil constitutionnel a ainsi eu l'occasion de rappeler qu'il appartenait « *aux autorités compétentes de la Cour des comptes de faire en sorte que l'équilibre voulu par le constituant ne soit pas faussé au détriment de l'un de ces deux pouvoirs* » (CC, 2001-448 DC, 25 juillet 2001, précitée).

La LOLF avait en effet renforcé ce lien entre la Cour et le Parlement en prévoyant toute série d'obligations à la charge de la Cour s'agissant de cette mission d'assistance, notamment à destination des commissions chargées des finances et notamment en matière d'évaluation et de contrôle : réponses aux demandes d'assistance ou réalisation d'enquêtes pour le compte des commissions des finances, différents rapports sur l'exécution budgétaire ou encore par la certification des comptes de l'État, annexée au projet de loi de règlement...

La dernière révision constitutionnelle (23 juillet 2008) est venue renforcer la mission d'assistance de la Cour envers le Parlement. L'article 47-2, nouveau, dispose ainsi que « *La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du gouvernement. Elle assiste le Parlement et le gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la Sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens* ». Ainsi, outre une mission d'information et la consécration d'une mission d'évaluation des politiques publiques, la Cour a donc deux missions d'assistance : une assistance exclusivement destinée au Parlement s'agissant du contrôle de l'action du gouvernement et une mission « équidistante » d'assistance sur l'exécution des lois financières.

En pratique, une véritable coopération s'est établie entre les commissions permanentes chargées des finances et la Cour des comptes. L'assistance de la Cour des comptes au Parlement est donc de plus en plus large, ses travaux communiqués au Parlement représentant aujourd'hui plus de la moitié de l'ensemble de ses travaux, contre un quart seulement en 2002. Reste à indiquer que la révision constitutionnelle, assez consensuelle, n'a pas tranché la question de l'évolution de la Cour, souhaitée par certains, vers un organe véritablement au service du Parlement, sur le modèle anglo-saxon notamment du *National Audit Office*. Le développement de l'évaluation et des fonctions d'audits, ainsi que le rapprochement inévitable des deux institutions, semble pourtant aller dans ce

sens.

2. La certification des comptes

La certification des comptes apparaît comme une réelle innovation concernant l'évolution de la Cour en matière budgétaire et comptable. La loi organique va en effet substituer à la déclaration générale de conformité une certification des comptes de l'État. L'article 58 de la loi organique précise en effet que la Cour des comptes est désormais chargée d'une mission de « *certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* ». Cette certification est dans son principe comparable à celle que donnent les commissaires aux comptes pour les comptes des entreprises.

D'un point de vue formel, l'article 58-5° de la loi organique précise que la « *certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées* ». Ce compte rendu, sous la forme d'un rapport, aura également pour objet d' « *exposer ses [la Cour] observations et recommandations relatives à la qualité des systèmes de contrôle interne et à l'application des normes comptables (voire à l'adaptation ou à la révision de celles-ci)* ».

La certification est une mission d'audit externe des comptes qui consiste à exprimer une opinion sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité, ce qui la distingue de la vérification. Cela donne au Parlement et aux ministères une assurance supplémentaire de disposer d'une comptabilité générale fiabilisée (voir Chapitre 4).

3. Les contrôles de la gestion

La Cour effectue un contrôle sur la qualité et la régularité de la gestion, sur l'efficacité et sur l'efficacités des actions menées au regard des objectifs fixés par les pouvoirs publics ou l'organisme concerné. Cette mission se réfère ainsi aux pratiques d'audit de la performance, c'est-à-dire de la vérification des résultats, et d'évaluation de politiques.

Pour ce faire, elle exerce son contrôle de gestion sur les institutions, les opérations ou les services qu'elle choisit librement. En effet, son indépendance lui permet de fixer librement son programme de vérifications, sous réserve des travaux demandés par le Parlement et décrits dans sa mission d'assistance à ce

dernier. La Cour établit un programme pluriannuel dans lequel elle définit ses objectifs et ses priorités de contrôle, ainsi que les thèmes communs aux travaux de plusieurs chambres. Elle établit aussi un programme annuel de ses travaux qui fixe la nature des vérifications à effectuer et les calendriers prévisionnels des contrôles.

Un contrôle peut porter à la fois sur les comptes et la gestion, ou ne porter que sur un de ces aspects. La Cour a le droit de procéder à toutes investigations qu'elle juge utile à l'exécution de sa mission ; l'accès aux documents, concernant les comptes ou la gestion de l'organisme contrôlé, ne peut lui être refusé sous peine d'amende. À l'issue du contrôle, un rapport est établi.

Dans ce rapport, la Cour formule ses critiques et ses recommandations. La Cour fait connaître ses conclusions en s'adressant au ministère ou à l'organisme contrôlé. Ces « communications administratives » revêtent plusieurs formes : référés du Premier président aux ministres, lettres du président de chambre, rapports dits « particuliers » sur les entreprises publiques, communications du procureur général. La Cour rend publiques ses observations les plus significatives dans un rapport public annuel ou dans des rapports publics thématiques.

À côté de ces deux fonctions, en plein essor, sous l'effet de l'essor de l'audit et de l'évaluation des politiques publiques, les juridictions financières exercent des contrôles juridictionnels plus traditionnels.

B – Les contrôles juridictionnels

Ces contrôles s'exercent sur les deux acteurs de l'exécution du budget dont il s'agit d'envisager la responsabilité à raison des opérations qu'ils ont effectuées. Cette responsabilité repose, là encore, sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables de sorte qu'il faudra distinguer la responsabilité des comptables devant le juge des comptes (1), celles des ordonnateurs, devant le juge disciplinaire (3) et enfin celle des gestionnaires de fait (2), ayant porté atteinte au principe.

1. La nouvelle procédure de jugement des comptes des comptables publics

Le contentieux financier repose sur un principe matérialisé par une expression consacrée, et de moins en moins vérifiée selon laquelle « *la Cour juge les comptes et non les comptables* ». Cela tient au caractère objectif du contentieux et sa

finalité ultime (et théorique) à savoir la reconstitution de la caisse du Trésor. Pourtant, là encore, les réformes successives, par la loi du 28 octobre 2008 modifiant la procédure de jugement des comptes, et par la loi du 28 décembre 2011 modifiant la responsabilité du comptable, ont largement altéré ce principe.

→ Une responsabilité de moins en moins objective

Le caractère « objectif » du contrôle tient que tous les comptables publics sont soumis à l'obligation de reddition des comptes, le juge des comptes ayant l'obligation de juger les comptes et, en cas de manquement, d'engager une responsabilité qui s'apparente de plus en plus à une responsabilité quasi délictuelle du comptable.

► L'obligation de reddition des comptes

Le caractère « objectif » du contrôle tient tout d'abord au fait que tous les comptables publics sont soumis à l'obligation de reddition des comptes. Ils doivent remettre une fois l'an leur compte au juge financier (Cour des comptes ou CRC pour les comptables publics locaux), qui aura l'obligation de juger l'ensemble de ces comptes afin de s'assurer que ces derniers sont réguliers.

En réalité, cette obligation pèse uniquement sur les comptables principaux, les comptables secondaires, rappelons-le, doivent remettre leurs comptes à un comptable principal qui, après vérification, intégrera lesdits comptes dans leur propre comptabilité, soumise au juge. En revanche, même l'absence d'opération sur la caisse d'un comptable ne le dispense pas de l'obligation de produire un compte, éventuellement sous une forme simplifiée, c'est-à-dire d'un certificat indiquant l'absence d'opération au titre de chacune des gestions considérées. Cette obligation pèse en revanche à la fois sur les comptes en eux-mêmes et sur les pièces justificatives dont le comptable (ou l'ordonnateur depuis le GBCP) doit assurer la conservation.

En principe, les comptes dressés et signés par les comptables font foi contre eux jusqu'à preuve d'erreur matérielle. Les comptes sont d'abord confiés à la DGFIP qui les transmet à la Cour après vérification permettant de s'assurer qu'ils sont en état d'examen. Si le comptable refuse de rendre ses comptes, des agents commis d'office par l'administration s'en chargeront aux frais du comptable et sous sa responsabilité.

En tout état de cause, c'est le procureur général qui veille à la production des comptes dans le délai. Et qui, en cas de retard, requiert l'application de l'amende pour retard dans la production des comptes (art. L. 131-6 CJF). Le compte devant être en état d'examen, l'absence de pièces principales dûment remplies

équivalait à l'absence même du compte. En revanche, l'infliction d'une amende pour retard est, pour le juge, une possibilité et non une obligation. Dans le cas où il la prononce, le juge devait jusqu'à la loi de 2008 respecter la règle du double arrêt. C'est après avoir donné la possibilité au comptable de s'expliquer que le juge pourra transformer l'amende provisoire en amende définitive. Là encore, la loi de 2008 vient supprimer, par coordination, l'application de la règle du double arrêt et l'amende doit être prononcée en audience publique.

Le contrôle des comptes des comptables publics est une obligation pour la Cour. Celle-ci s'efforce de la réaliser pour chaque compte au minimum tous les cinq ans. Pour les comptables de l'État, la périodicité est en moyenne inférieure (trois à quatre ans) ; en revanche, pour les comptables des établissements publics, elle est très nettement supérieure. Néanmoins, l'action devant le juge financier est, depuis la loi du 31 décembre 2004, prescrite au bout d'un délai de six ans ; au-delà la responsabilité du comptable ne peut plus être engagée (art. 60 IV de la loi de 1963).

► L'instauration d'une responsabilité « quasi délictuelle »

Avant la loi de 2011, le principe, quoique déjà battu en brèche par plusieurs réformes, demeurait assez simple. Le comptable public était responsable de toute opération irrégulière présente dans son compte sans que soit recherché s'il avait commis ou non une faute et sans nécessairement que l'irrégularité ait entraîné un préjudice financier pour l'organisme concerné.

Deux hypothèses étaient alors envisageables : soit le compte est irrégulier et le comptable sera mis en débet, c'est-à-dire qu'il doit rembourser la totalité des sommes concernées sur ses fonds propres ; soit son compte est régulier, ou le devient par versement du débet, et il obtient alors une décharge pour le compte concerné, voire, s'il quitte ses fonctions et que tous les comptes de chacun des exercices ont fait l'objet d'une décharge, un quitus de sa gestion, lui permettant de récupérer ses cautionnements.

À la suite des modifications introduites par l'article 90 de la loi du 28 décembre 2011, la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable supposera désormais :

- 1°) qu'il existe un manquement de sa part à ses obligations ; ces manquements sont de cinq types : un déficit constaté, une recette non recouvrée, une dépense irrégulièrement payée, l'indemnisation par la faute du comptable d'un tiers ou d'un commis d'office ;
- 2°) que ce manquement ne résulte pas de circonstances de force majeure ; appréciées par le juge, celles-ci doivent être imprévisibles, irrésistibles et

extérieures ;

3°) que le juge des comptes ou le ministre détermine si le manquement a ou n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité publique dont les comptes sont tenus ;

4°) que le juge des comptes examine les circonstances de l'espèce, lorsque le manquement n'a pas causé de préjudice ; en fonction de ces circonstances, seule pourra subsister une somme forfaitaire, apparentée à une sanction financière voire une amende, le montant de ce « laissé à charge » dépendant de la taille du poste comptable et directement fonction de l'attitude du comptable ;

5°) que le juge des comptes vérifie le respect des règles de contrôle sélectif de la dépense, lorsque le manquement consiste en un paiement irrégulier et a causé un préjudice, si le ministre envisage d'accorder au comptable une remise gracieuse totale ou un laissé à charge inférieur à un certain montant.

Dès lors, on le voit, si le contrôle, par l'obligation de reddition des comptes et l'office obligatoire du juge demeure un contrôle objectif, il apparaît de plus en plus comme un jugement du comptable que comme le seul jugement des comptes ; la procédure ayant de plus en plus des allures de procédure pénale.

→ Une procédure de plus en plus calquée sur la procédure pénale

Jusqu'en 2008, le juge statuait sur chaque compte en principe par deux arrêts successifs (règle du double arrêt), règle qui n'était pas jugée contraire aux dispositions de la CEDH, s'agissant du contradictoire (et pour cause puisqu'elle visait à le garantir), mais qui a été néanmoins supprimée car complexe, longue et peu « dans l'air du temps », elle a été jugée peu conciliable avec le droit à un procès dans un délai raisonnable. La règle du double arrêt a donc laissé place à une procédure plus classique largement inspirée de la procédure pénale.

► La règle du double arrêt (supprimée en 2008)

La règle du double arrêt était une véritable spécificité du contentieux financier, permettant de garantir le contradictoire. Le premier, arrêt provisoire, qui n'avait pas l'autorité de la chose jugée, réglait les comptes du comptable. Cet arrêt permettait d'assurer le contradictoire dès lors que la Cour indiquait au comptable les omissions ou irrégularités qui lui sont reprochées sous la forme d'injonctions et fixait un délai dans lequel le comptable devait y répondre, apporter les justifications manquantes ou complémentaires, ou, à défaut, faire la preuve du reversement des sommes indûment payées ou insuffisamment recouvrées.

Le défaut de réponse à ces injonctions dans le délai fixé pouvait conduire la Cour à prononcer une amende pour retard dans la réponse aux injonctions. Il était alors prononcé une amende par injonction non remplie et par mois de retard, dont le montant a souvent été jugé peu dissuasif par la doctrine. Quoi qu'il en soit, après expiration du délai laissé au comptable et étude des explications qu'il a fournies, la Cour prononçait, éventuellement dans une autre formation, un arrêt définitif, ayant autorité de la chose jugée, et apurant les comptes. Essentiellement, elle infirmait ou confirmait les charges prononcées sous forme d'injonctions par l'arrêt provisoire.

En effet, si la Cour se satisfaisait des explications fournies par le comptable, ou si elle constatait le reversement des sommes indûment payées ou insuffisamment recouvrées, elle prononçait un arrêt de décharge relatif aux comptes présentés. Au contraire, dans le cas où le comptable ne répondait pas aux injonctions faites par la Cour dans l'arrêt provisoire ou si les réponses fournies étaient insatisfaisantes, la Cour le constituait en débet.

Simple dans son énoncé, la règle du double arrêt n'en était pas d'une mise en œuvre délicate. Aboutissant à une multiplicité d'arrêts provisoires et définitifs relatifs à tout ou partie des exercices jugés, il n'était pas toujours aisé de suivre la procédure qui pouvait parfois s'étaler considérablement dans le temps ; surtout en matière de gestion de fait.

Combiné à d'autres travers, dont la compatibilité avec la CEDH était, cette fois, beaucoup plus problématique (autosaisine, caractère secret de la procédure), le législateur a finalement préféré revoir l'intégralité de la procédure en la calquant, sans grande originalité, il faut bien l'avouer, sur la procédure pénale.

► La nouvelle procédure instaurée en 2008

La loi du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes a sensiblement modifié la procédure. Ainsi, les comptes, une fois en état d'être jugés, sont confiés à un rapporteur chargé désormais d'une véritable **phase d'instruction** dès lors que l'article R. 141-11 du Code des juridictions financières (et R. 241-33 pour les chambres régionales) dispose que « *le magistrat rapporteur instruit à charge et à décharge les comptes dont il est saisi* ». Le rapporteur va pouvoir mener un dialogue écrit avec les comptables, les ordonnateurs et toute autre personne mise en cause, qui sont tenus de déférer aux demandes d'explication ou de production de pièces formulées dans un délai fixé par le rapporteur et qui ne peut être inférieur à quinze jours suivant la réception de cette demande (R. 141-11).

Afin de respecter le contradictoire au stade de cette instruction, les personnes

mis en cause ont accès au dossier, peuvent demander au greffe copie de pièces du dossier et adresser au magistrat chargé de l'instruction leurs observations écrites, dont la production est notifiée à chaque partie. Ces observations sont versées au dossier (art. R. 141-13 et R. 241-35) et les rapports d'examen des comptes à fin de jugement sont communiqués au représentant du ministère public près la Cour des comptes.

Par la suite, si le parquet relève, dans le rapport ou au vu d'autres informations dont il dispose, qu'un élément est susceptible de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable, il saisit la formation de jugement, l'article R. 112-8 précisant d'ailleurs que le procureur général « *met en mouvement l'action publique* ». S'ouvre alors seulement la procédure contradictoire. Le comptable, de même que l'ordonnateur, ont alors accès au dossier et peuvent dès lors prendre connaissance du rapport et des conclusions. Les débats devant la formation de jugement collégiale se déroulent en audience publique et la formation de jugement délibère secrètement et hors la présence du rapporteur et du représentant du parquet, avant de rendre publiquement sa décision.

Si, au contraire, et toujours en application de l'article R. 141-10, le parquet ne relève aucun élément susceptible de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable, il transmet ses conclusions au président de la formation de jugement (ou à son délégué) et celui-ci dispose alors d'un choix :

- soit il estime qu'en effet, aucune charge n'existe à l'égard du comptable, auquel cas, il rend une ordonnance de décharge (ou de quitus si le comptable a cessé ses fonctions). Celle-ci est alors notifiée à chacun des comptables et des ordonnateurs concernés et, s'agissant des comptables de l'État, au ministre chargé du budget ;
- soit, il demande un rapport complémentaire dans un délai d'un mois à compter de la réception des conclusions du parquet, afin de combler d'éventuelle lacune ou contradiction de l'instruction, ou plus simplement pour clarifier les responsabilités. Ce rapport complémentaire sera à nouveau transmis au ministère public et s'il conduit le parquet à déceler effectivement une charge, la procédure décrite préalablement s'enclenche ; sinon, le président de la formation de jugement doit obligatoirement rendre une ordonnance de décharge (ou de quitus), notifiée dans les mêmes conditions que ci-dessus.

Dès lors, on constate que le mécanisme prévu par l'article R. 141-11 (et R. 241-33 pour les chambres régionales) fait du parquet le seul maître de « l'opportunité

des poursuites ». En effet, si le ministère public estime qu'aucune charge ne peut être retenue (soit à la suite du rapport initial soit à l'issue du rapport complémentaire), l'ordonnance de décharge interviendra· obligatoirement ce qui apparaît, comme l'a signalé la doctrine, assez curieux dès lors qu'on lie ainsi l'office du juge à la position du parquet. La solution, peu élégante il est vrai, s'explique en réalité par la difficulté de concilier l'obligation pour le juge de juger (pour apurer les comptes) et le fait que l'opportunité de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable soit laissée au seul parquet.

Ainsi, si le législateur abandonne les critères qui faisaient la caractéristique essentielle de la procédure financière, il ne va pas tout à fait au bout de la réforme. Le caractère d'ordre public du jugement des comptes demeure dès lors que le juge intervient dans toutes les hypothèses, même en l'absence de charges. De sorte que le juge demeure juge des comptes et non des comptables, même si ce postulat est largement battu en brèche par la nouvelle procédure.

Or, le recul du caractère objectif du contrôle, que ce soit par rapport à la responsabilité du comptable ou par rapport à la procédure, semble indiscutable, et on se demande combien de temps cette solution quelque peu artificielle tiendra. Il semble assez évident que, tôt ou tard, il faudra considérer que la Cour juge les comptables et non plus seulement les comptes, et donc inévitablement, réformer la procédure en conséquence.

2. La procédure de gestion de fait, une procédure malmenée

Le juge des comptes ayant une compétence d'ordre public, il doit connaître tous les actes comptables quels qu'en soient les auteurs, c'est-à-dire y compris si ceux-ci ne sont pas comptables patents ou n'agissent pas sous le contrôle et pour le compte d'un comptable patent, mais sont « comptables de fait ».

La procédure de gestion de fait a pour objet de rétablir la légalité comptable en assujettissant le gestionnaire de fait aux mêmes obligations que celles qui pèsent sur un comptable patent. Le comptable de fait devra donc, une fois la gestion de fait déclarée, rendre un compte des opérations par lui réalisées ou, selon la terminologie habituellement employée, « compter » devant la Cour. Le juge des comptes sera alors à même de juger ce compte, d'engager la responsabilité du comptable de fait et de le mettre en débet si les opérations retracées ne peuvent être « légalisées », notamment par la reconnaissance de leur utilité publique.

Plus concrètement, il est habituel de considérer la procédure de gestion de fait

comme la sanction d'une atteinte au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. En réalité, sera déclaré gestionnaire de fait toute personne, physique ou morale, qui manie des deniers publics sans avoir qualité pour le faire. Dès lors, et selon la jurisprudence établie, la procédure vise non seulement les ordonnateurs mais aussi plus généralement les donneurs d'ordre (comptables de longue mains), les associations « transparentes » et même les comptables publics s'ils ont participé, facilité ou simplement fermé les yeux sur les détournements.

La gestion de fait est particulièrement efficace puisqu'elle oblige la personne déclarée gestionnaire de fait à compter devant la Cour et le cas échéant à rembourser sur ses fonds propres, via la mise en débet, toutes sommes indument extraites ; le comptable de fait étant par ailleurs soumis à une amende pour l'immixtion dans les fonctions de comptable. N'ayant pas un caractère pénal, la procédure est indépendante de toute procédure pénale justement et n'est pas paralysée ni pas la responsabilité spéciale des ministres, ni même par l'amnistie.

Pourtant malgré cela, la procédure est constamment attaquée par le législateur (sans doute à raison du cumul des mandats). En 2001, la sanction de démission d'office de l'exécutif local est supprimée et remplacée par une simple suspension de la qualité d'ordonnateur (dont les fonctions seront exercées, provisoirement, par un ordonnateur *ad hoc*) ainsi que la possibilité de prononcer des inéligibilités. La prescription de l'action est par ailleurs portée à 10 ans (ce qui est extrêmement court en la matière).

Plus généralement, la révision de la procédure, en 2008, dès lors qu'elle est bien évidemment applicable également à la gestion de fait, aura quelque peu nui à son efficacité. En effet, la procédure de gestion de fait, largement calquée sur celle du jugement des comptes au niveau des procédures, s'opère en deux temps. Après **instruction**, un premier arrêt va déclarer les personnes gestionnaires de fait, la suppression du double arrêt ici gênant quelque peu la définition du périmètre de la gestion de fait (acteurs impliqués) malgré la possibilité d'un supplément d'instruction. Cette déclaration de gestion de fait oblige les personnes concernées à produire un compte devant le juge (à « compter devant la Cour ») et à justifier les opérations. Au préalable, ils devront recueillir de l'organe délibérant la **reconnaissance d'utilité publique** des dépenses réalisées à l'aide des ressources détournées de la caisse permettant, si les dépenses sont par ailleurs régulières, de diminuer le montant du débet dans le cadre de la fixation de la ligne du compte.

Au final, le comptable de fait sera mis en **débet** pour le montant des sommes

détournées de la caisse auxquels on soustraira donc les dépenses régulières et reconnues d'utilité publique. Le comptable de fait pourra, en outre, se voir infliger une **amende pour gestion de fait**, indépendante du débet. L'ensemble étant soumis, comme en matière de gestion patente, et le cas échéant, à la possibilité de demander remise gracieuse au ministre.

Au final, cette procédure, particulièrement efficace à l'égard des ordonnateurs indigents, a largement perdu de son efficacité ces dernières années, notamment au profit des contrôles non juridictionnels, qui sont pourtant, par définition, peu satisfaisants en termes de sanction (si ce n'est politique et/ou médiatique) ; ce qui est d'autant plus critiquable que la responsabilité des ordonnateurs, devant « leur » juge, la CDBF, est une responsabilité qui demeure largement virtuelle.

3. L'avenir de la Cour de discipline budgétaire et financière

La Cour de discipline budgétaire et financière a résisté au mouvement de réforme des juridictions financières, initiée par l'ancien Premier président Philippe Séguin en 2008, qui souhaitait sa disparition pure et simple. Particulièrement décriée depuis l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, la Cour a passé trois ans avec une « épée de Damoclès au-dessus de la tête », exerçant son activité de juge des ordonnateurs alors même qu'un projet déposé dès 2009 à l'Assemblée nationale prévoyait sa disparition. Trois ans plus tard, la réforme semble enterrée.

La CDBF est une juridiction administrative spécialisée, de nature répressive, qui sanctionne les atteintes aux règles régissant les finances publiques, commises principalement par les ordonnateurs inclus dans le champ de ses justiciables. Les infractions réprimées par la Cour sont ainsi énoncées aux articles L. 313-1 CJF et se rapportent à la méconnaissance ou à la violation des règles relatives à l'exécution des recettes ou des dépenses ou de gestion des biens des collectivités publiques ou des organismes publics (articles L. 313-1 à L. 313-4 CJF), à l'octroi d'avantages injustifiés à autrui entraînant un préjudice pour l'organisme ou le Trésor public (article L. 313-6 CJF), au fait d'omettre 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 CJF), en cas de faute grave de gestion des responsables d'entreprises publiques (article L. 313-7 CJF) ou également intervenir en cas d'inexécution de décisions de justice.

Or, ce rôle est d'autant plus nécessaire « *que la réforme budgétaire de l'État a diminué les contrôles exercés a priori sur les ordonnateurs et gestionnaires publics*

», selon la Cour elle-même. En effet, la LOLF, avec une volonté de moderniser la gestion publique, a mis en place directement, ou dans le cadre de sa mise en application, divers dispositifs apportant plus de souplesse à l'exécution du budget, opérant d'ailleurs un glissement de la fonction d'ordonnateur (exécution des dépenses) vers celle de gestionnaire public (gestion des enveloppes budgétaires) notamment la fongibilité des crédits. Cette souplesse de gestion s'est accompagnée de la rationalisation des contrôles comptables exercés a priori sur la dépense avec la mise en place du contrôle allégé partenarial (CAP) et du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), tous deux basés sur la hiérarchisation des contrôles en fonction d'un risque déterminé « en partenariat » par le comptable et l'ordonnateur. Or, cette nouvelle orientation de la gestion publique « *accroît ainsi, dans les domaines où elle s'applique, l'importance des contrôles et des sanctions a posteriori.* »

Pourtant force est de constater que la CDBF n'est qu'un « tigre de papier » en matière de responsabilité financière. Derrière cette formule de Bernard Poujade, c'est un constat amer de l'activité de la Cour qui peut être fait : si la Cour de discipline budgétaire et financière se veut être une juridiction assurant « un rôle de prévention et de dissuasion à l'égard des gestionnaires publics qui sont ses justiciables », force est de constater que son activité nuance quelque peu cet objectif que se donne elle-même la Cour. En effet, si l'on peut bien entendu noter la progression de cette activité cette dernière décennie avec six ou sept arrêts par an contre quatre seulement au début des années 2000, force est de constater que cette activité reste très réduite que soit en nombre d'arrêts rendus par année ou si l'on se réfère à son activité globale depuis sa création (moins de trois arrêts en moyenne par an depuis sa création). De même, si le nombre de déférés augmente de manière substantielle, il reste assez peu important (une quinzaine par an) et le taux de classement reste, malgré une amélioration, assez important (généralement supérieur à 60 %).

Dans ces circonstances, la « menace » planant sur les ordonnateurs apparaît plutôt illusoire, la Cour, de son aveu même, ne parvenant pas à atteindre ce « *seuil critique d'activité* » qui lui permettrait de remplir ce rôle. Ce triste constat en termes d'activité se double par ailleurs d'un certain manque d'effectivité de la « menace » dont les symptômes sont bien connus : la Cour ne juge pas tous les ordonnateurs (les ministres et les élus locaux échappant très largement à sa compétence) et les sanctions, publicité et amendes, relativement faibles, semblent manquer d'efficacité pour dissuader les gestionnaires de commettre des irrégularités.

Ainsi, la Cour ne semble pas pouvoir faire l'économie d'une réforme profonde si elle veut véritablement remplir son rôle, pourtant fondamental, en matière de responsabilité des acteurs publics. Et pourtant, la réforme de la Cour de discipline budgétaire et financière apparaît aussi inévitable qu'elle paraît, pourtant, impossible à être menée. À la veille de l'application complète de la loi organique de 2001, une première réforme était intervenue par un décret du 17 juin 2005. Seulement, loin de constituer une réforme de fond, elle avait simplement « *offert à la CDBF un cadre procédural qui lui permet de juger dans des délais raisonnables et dans le respect des droits de la défense* ». En somme, il s'agissait surtout de tirer les conséquences de la jurisprudence du Conseil d'État (notamment l'arrêt Lorenzo de 1998) sur l'application de l'article 6 de la CEDH aux juridictions financières.

Pleinement conscient des enjeux d'une réforme profonde de la Cour, Philippe Séguin avait présenté, en 2008, un projet de réforme des juridictions financières comprenant notamment une réforme profonde du régime de responsabilité des gestionnaires publics et donc du rôle de la Cour de discipline budgétaire et financière. Un projet de loi avait été déposé par le gouvernement de François Fillon l'année suivante, le 28 octobre 2009, projet qui très en-deçà des propositions formulées par P. Seguin, n'avait pas manqué de susciter sa critique virulente.

Le projet souhaitait la suppression pure et simple de la Cour et le transfert de son contentieux à la Cour des comptes, dans un cadre rénové ; notamment s'agissant de la responsabilité des ministres et des élus locaux (sous condition), sous l'impulsion de la Commission des finances de l'Assemblée nationale qui s'en était saisie un an plus tard. Le projet n'aura finalement jamais été inscrit à l'ordre du jour par le gouvernement, hostile aux innovations apportées par les parlementaires et, comme le note la Cour, il est probable que le projet soit définitivement enterré. Il n'en reste pas moins, selon la Cour elle-même, que « *les motifs qui avaient justifié ledit projet de loi demeurent* » et que si la Cour estime pouvoir remplir le rôle qu'on souhaitait lui retirer dans le cadre de cette réforme, il semble improbable que cette revalorisation de la CDBF puisse faire l'économie d'une réforme tant quant à son organisation que quant aux mécanismes de mise en jeu de la responsabilité de l'ensemble des gestionnaires publics.

Il est pourtant certain qu'une telle réforme aura bien des difficultés à être mise en place car ceux qui seront chargés d'en définir les contours – le gouvernement et donc les ministres d'une part, les parlementaires qui par le cumul des mandats exercent généralement les fonctions d'élus locaux d'autre part – sont concernés

au premier chef par une réforme qui dépasse pourtant largement les seuls enjeux de la LOLF pour toucher à la transparence de la gestion publique.

Bibliographie



Textes fondamentaux Accessibles à partir du site Internet de Légifrance : www.legifrance.gouv.fr/

La loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) : Version initiale :

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=JORFTEXT000000394028](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000394028)**

Version à jour (au 1^{er} janvier 2015) :

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=LEGITEXT000005631294&dateTexte=20150101](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000005631294&dateTexte=20150101)**

Loi organique n° 2005-779 du 12 juillet 2005 modifiant la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=JORFTEXT000000451379](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000451379)**

Loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=JORFTEXT000020521873](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000020521873)**

Loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=JORFTEXT000026785259](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026785259)**

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) :

**[http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?
cidTexte=JORFTEXT000026597003](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026597003)**

Ouvrages

Bernard **Abate**, La nouvelle gestion publique, 2^e édition, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2014, 160 p.

François **Adam**, Olivier **Ferrand** et Rémy **Rioux**, Finances publiques, coll. « Amphi », Presses de sciences po et Dalloz, 3^e édition, Paris, 2010, 653 p.

Farhana **Akhoun**, La réforme de la gestion budgétaire et comptable publique. Commentaire du décret du 7 novembre 2012, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2013, 260 p.

Jean-Luc **Albert** (avec la participation de Luc **Saidj**), Finances publiques, 9^e édition, coll. « Cours », Dalloz, Paris, 2015, 900 p.

Paul **Amselek**, Le budget de l'État sous la V^e République, coll. « Bibliothèque de science financière », tome 5, LGDJ, 1967, 657 p.

Paul **Amselek** (et al.), « Les principes et les règles des finances publiques en question », in Revue française de finances publiques, 1995, n^o 51, LGDJ, Paris, 1995, 168 p.

Paul **Amselek**, Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, 889 p.

Edward **Arkwright** (et al), Les finances publiques et la réforme budgétaire, coll. « Découverte de la vie publique », La Documentation Française, Paris, 2005, 176 p.

André **Barilari** et Michel **Bouvier**, La Nouvelle Gouvernance financière de l'État, 3^e édition, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2010, 272 p.

Maurice **Baslé**, Le Budget de l'État, 7^e édition, La Découverte, coll. « Repères », Paris, 2012, 126 p.

Aurélien **Baudu**, Droit des finances publiques, coll. « Hypercours », Dalloz, Paris, 2015, 856 p.

Michel **Bouvier**, Marie-Christine **Esclassan** et Jean-Pierre **Lassale**, Les finances publiques, 13^e édition, coll. « Manuels », LGDJ, Paris, 2014, 912 p.

Michel **Bouvier** (sous la dir.), Innovations, créations et transformations en finances publiques, Actes de la II^e Université de printemps de finances publiques du Groupement européen de recherches en finances publiques -

GERFIP (29 et 30 mai 2005), LGDJ, Paris, 2006, 326 p.

Michel **Bouvier** (sous la dir.), Réformes des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance, Actes de la 1^{re} Université de printemps de finances publiques du Groupement européen de recherches en finances publiques - GERFIP (27, 28 et 29 avril 2004, Paris), LGDJ, Paris, 2004, 306 p.

Michel **Bouvier** (sous la dir.), La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle, LGDJ, Paris, 2013, 192 p.

Jean-Pierre **Camby** (sous la dir.), La réforme du budget de l'État, 3^e édition, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2011, 440 p.

Damien **Catteau**, La LOLF et la modernisation de la gestion publique. La performance, fondement d'un droit public financier rénové, Thèse Droit public, Dalloz, coll. « Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle », 2007, 556 pages Matthieu **Conan**, Finances publiques, coll. « Étapes 69 », A. Colin, 2005, 128 p.

Henri-Michel **Crucis**, Finances publiques, coll. « Focus droit », Montchrestien, Paris, 2003, 256 p.

Stéphanie **Damarey**, La Loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, coll. « Mise au point », Ellipses, Paris, 2004, 160 p.

Stéphanie **Damarey**, Finances publiques, Finances de l'État, Finances locales, Finances sociales, Finances européennes, coll. « Manuels », Gualino éditeur, Paris, 2008, 602 p.

Stéphanie **Damarey**, Finances publiques, 3^e édition, coll. « Memento LMD », Gualino éditeur, Paris, 2015, 224 p.

Étienne **Douat** et Xavier **Badin**, Finances publiques : finances communautaires, nationales, sociales et locales, 3^e édition, coll. « Thémis », PUF, 2006, 485 p.

Vincent **Dussart**, Finances publiques 2010-2011, 12^e édition, Paradigme, 320 p.

Paul-Marie **Gaudemet** et Joël **Molinier**, Finances publiques, tome 1 : Budget, Trésor, 7^e édition coll. « Précis Domat », Montchrestien, 1996, 577 p.

William **Gilles**, Les principes budgétaires et comptables publics, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2009, 256 p.

Nicolas **Groper**, Responsabilité des gestionnaires publics devant le juge

financier, coll. « Références », Dalloz, Paris 2009, 489 p.

Henri **Guillaume**, Guillaume **Dureau** et Franck **Silevent**, Gestion publique. L'État et la performance, coll. « Amphi », Presses de sciences po et Dalloz, Paris, 2002, 271 p.

Inge **Kaul** et Pedro **Conceição** (éd.), The New Public Finance – Responding to global challenges (publié pour le PNUD), Oxford University Press, New York, 2006, 664 p.

Institut français des sciences administratives, Le Budget de l'État, Economica, Paris, 1988, 288 p.

Pierre **Lalumière**, Les finances publiques, 9^e édition, coll. « U », A. Colin, 1989, 544 p.

Michel **Lascombe** et Xavier **Vandendriessche**, Les finances publiques, 8^e édition, coll. « Connaissance du Droit », Dalloz, Paris, 2013, 244 p.

Jacques **Magnet**, Éléments de comptabilité publique, 5^e édition, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2001, 186 p.

Jacques **Magnet**, La Cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 5^e édition, coll. « L'administration nouvelle », Berger-Levrault, Paris, 2001, 382 p.

Jacques **Magnet**, Les Comptables publics, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 1995, 152 p.

Jacques **Magnet**, Les Gestions de fait, 2^e édition, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2001, 214 p.

Jean-Bernard **Mattret**, La nouvelle comptabilité publique, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2010, 255 p.

Hervé **Message**, Daniel **Hochedez**, Jean-Pierre **Camby** et Laurent **Guellaën**, L'Assemblée nationale et les lois de finances, 2^e édition, coll. « Connaissance de l'Assemblée », n° 3, éd. Assemblée nationale, Paris, 2000, 246 p.

Jean-Marie **Monnier**, Finances publiques, 4^e édition, La Documentation Française, Paris, 2015, 368 p.

Franck **Mordacq**, La LOLF : Un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État, coll. « Systèmes », LGDJ, Paris, 2006, 432 p.

Raymond **Muzellec** et Matthieu **Conan**, Finances publiques, 16^e édition, coll. « Intégral Concours », Sirey, Paris, 2013, 738 p.

Eric **Oliva**, Finances publiques, 3^e édition, coll. « Aide Mémoire », Sirey, Paris, 2013, 530 p.

Gilbert **Orsoni**, Science et législation financières : budgets publics et lois de finances, Économica, Paris, 2005, 753 p.

Gilbert **Orsoni** et Céline **Viessant**, Éléments de finances publiques, Économica, Paris, 2005, 226 p.

André **Paysan**, Finances publiques, 5^e édition, coll. « U », A. Colin/Dalloz, Paris, 1999, 470 p.

Loïc **Philip**, Finances publiques, tome 1 : Les dépenses publiques - Le droit budgétaire et financier, Cujas, Paris, 1999, 406 p.

Loïc **Philip**, Les Fondements constitutionnels des finances publiques, Économica, Paris, 1995, 112 p.

Loïc **Philip** (commentaire de), Ordonnances de 1959 et loi organique de 2001 relatives aux lois de finances, coll. « Documents d'études », n° 5.01, La Documentation française, Paris, 2004, 64 p.

Jean-François **Picard**, Finances publiques, 2^e édition, coll. « Objectif droit – Cours », Litec, Paris, 2009, 436 p.

Francis **Querol**, Finances publiques, 2^e édition, Ellipses, Paris, 2009, 348 p.

Jean-Baptiste **Toulouse**, Jean Frédéric **de Leusse**, Yves **Rolland** et Xavier **Pillot**, Finances publiques et politiques publiques, Économica, Paris, 1987, 452 p.

Charles **Waline** (sous la dir.), avec Pascal **Desrousseaux** et Stanislas **Godefroy**, Le Budget de l'État, coll. « Études », La Documentation française, Paris, 2012, 190 p.

Charles **Waline** (sous la dir.), avec Pascal **Desrousseaux** et Stanislas **Godefroy**, Contrôle et évaluation des finances publiques, coll. « Études », La Documentation française, Paris, 2009, 128 p.