

Responsabilisation des gestionnaires publics



Rapport établi par
Jean Bassères et Muriel Pacaud

Parangonnage européen réalisé par Stéphanie Damarey,
professeure des universités

avec l'assistance d'Annabelle Arcadias

- Juillet 2020 -

Introduction

Considérant que « *le cadre actuel de gestion publique responsabilise peu les acteurs et limite leur prise d'initiatives* »¹, le comité interministériel pour la transformation publique d'octobre 2018 a engagé un chantier de modernisation de la gestion budgétaire et comptable de l'État avec l'objectif de « *donner plus d'autonomie et de responsabilité aux managers et aux agents* ».

La lettre de mission que le ministre de l'action et des comptes publics nous a adressée dans ce cadre précise que cette réforme « *nécessite de réexaminer les principes et modalités de mise en cause des régimes de responsabilité des acteurs de la gestion budgétaire et comptable* » et nous demande de nourrir ces réflexions par un diagnostic de ces régimes, de leur efficacité et des biais qu'ils sont susceptibles d'engendrer.

La responsabilité des comptables et des ordonnateurs a été entendue par la mission dans une acception large, non réduite à sa seule sanction disciplinaire ou juridictionnelle. Pour une raison simple : les conditions de la responsabilisation des gestionnaires, l'ampleur de leurs marges de manœuvre et la réalité des leviers laissés à leur disposition contribuent davantage encore que la sanction à la performance de l'action publique.

La mission a donc tenté tout au long de ses travaux de s'interroger, à la suite de M. Bruno Lasserre, vice-président du Conseil d'État², sur ce qui doit et peut être attendu d'un gestionnaire public, à savoir qu'il exerce « *ses fonctions conformément aux devoirs d'honnêteté et de probité qui lui incombent, c'est une évidence [...]. Qu'il soit tenu de manier les deniers publics dans le respect des règles du droit budgétaire, c'est-à-dire qu'il n'entache pas sa gestion d'irrégularités, c'est une autre certitude [...]. Mais hors de la nécessité de respecter les bornes de la légalité, on ne peut attendre d'un gestionnaire qu'il prenne systématiquement les décisions objectivement les meilleures, c'est-à-dire les plus efficaces et efficaces, à supposer d'ailleurs que celles-ci soient identifiables, même a posteriori. La performance de l'action publique doit demeurer un objectif partagé, qui engage tous les fonctionnaires, mais elle ne saurait jamais recouvrir qu'une obligation de moyens, certes renforcée, mise en œuvre par des gestionnaires publics prêts à prendre des risques, à innover, à pleinement faire usage de la liberté d'action qui leur est laissée. Car la bonne gestion ne se décrète pas : elle suppose souvent des tâtonnements, des expérimentations, des hésitations, des retours en arrière, de la créativité et, parfois, des erreurs.* »

La mission a mené ses travaux entre janvier et juin 2020, avec une suspension pendant la crise du Covid-19, avec le souci d'objectiver les enjeux d'un débat ancien mais qui n'est pas sans faux-semblants. Pour cela, la mission a réalisé, comme l'y incitait la lettre de mission, un parangonnage avec le secteur privé³, avec les autres pays européens (travaux menés par M^{me} Stéphanie Damarey, professeure de droit public à l'université de Lille, en annexe de ce rapport) et avec les institutions européennes.

¹ Cf. pages 17 et 18 du dossier de presse.

² Colloque du 18 octobre 2019, « La responsabilité des gestionnaires publics », organisé par le Conseil d'État et la Cour des comptes.

³ Si la redéfinition des régimes de responsabilité nécessitait une comparaison avec les différents modèles, notamment celui du secteur privé, celui-ci n'est pas un modèle transposable en l'état ni même un modèle homogène (la mission a ainsi pu constater des différences organisationnelles notables entre les entreprises). Cependant, ces travaux ont permis de dresser des enseignements convergents et utiles à la réflexion qui sont retranscrits dans le rapport.

À cette fin, la mission a mené plus d'une centaine d'entretiens, a organisé un « lab » avec sept directeurs ou anciens directeurs des affaires financières et analysé les retours de questionnaires envoyés à 16 comptables publics⁴, représentant au total 10,3 % des dépenses publiques couvertes (82,6 Md€ sur un total de 798,6 Md€ de dépenses État et collectivités territoriales en 2018).

Si la mission évoque à plusieurs reprises le cas particulier des opérateurs, un examen plus approfondi de leurs problématiques propres pourrait utilement compléter les analyses. De même, certains sujets de déclinaison territoriale, aussi bien en décentralisé qu'en déconcentré, gagneraient à être approfondis, la mission n'ayant pu le faire dans le délai imparti.

Pour faciliter la lecture, les éléments détaillés de diagnostic sont présentés en annexe et le rapport se concentre sur les trois grands axes qui doivent selon nous structurer une éventuelle réforme à venir :

- ◆ une plus grande responsabilisation des gestionnaires publics ;
- ◆ un recentrage de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables sur la seule responsabilité « de caisse » ;
- ◆ un régime de responsabilité juridictionnelle unifié pour les gestionnaires et les comptables.

⁴ Ont répondu aux questionnaires adressés l'ACSIA, les DR/DDFiP des Bouches-du-Rhône, de Dordogne, d'Ille-et-Vilaine, de Paris, du Var, de l'Essonne, du Finistère et des Hauts-de-Seine, ainsi qu'à la recette régionale des douanes d'Île-de-France, les trésoreries du Pays Yonnais et Essartais, du Val d'Oise, de Migennes, de Commeny, de Drusenheim.

Remerciements

Je remercie M^{me} Stéphanie Damarey, professeure à l'université de Lille, d'avoir accepté de nourrir notre réflexion par ses travaux de comparaison entre le régime français de responsabilité des gestionnaires publics et les régimes des autres pays européens. Nous n'arrivons pas toujours aux mêmes conclusions, mais nous partageons la principale, à savoir celle de la nécessaire bascule vers un régime de sanction, unifié pour les différents acteurs de la chaîne financière.

Mes remerciements vont ensuite à M^{me} Muriel Pacaud, inspectrice des finances et M^{me} Annabelle Arcadias, assistante de vérification, qui ont réalisé cette mission à mes côtés et dont j'ai particulièrement apprécié le remarquable engagement.

Les membres de la mission remercient sincèrement toutes les personnes qui ont apporté leur contribution à ce rapport, qui ont accepté de nous faire part de leur diagnostic et leur vision de la gestion publique de demain. J'ai pris un grand plaisir à échanger, à partager et parfois même à débattre, avec chacun d'entre eux.

Nous remercions tout particulièrement M. Pierre Farouilh, adjoint au chef de la mission risques et audit de la DGFIP, qui nous a accompagnés au début de cette mission ainsi que M. Michel Maurizot, adjoint de la cheffe de mission responsabilité, doctrine et contrôle interne comptables de la DGFIP, qui a été notre correspondant privilégié durant cette mission.

Jean Bassères

Synthèse

1. Accroître les marges de manœuvre des gestionnaires publics, réorienter les contrôles et développer la responsabilité managériale

Le vote de la LOLF avait fait naître beaucoup d'espoirs quant à la responsabilisation des gestionnaires publics. Force est de constater que plus de 20 ans après son adoption cette réforme n'a pas tenu toutes ses promesses. La mission a en particulier identifié quatre freins à la responsabilisation des gestionnaires publics.

Les marges de manœuvre reconnues aux gestionnaires publics restent réduites

- ◆ **facteur essentiel de responsabilisation la pluriannualité peine à s'imposer** : le champ de la contractualisation avec les ministères et les opérateurs demeure, malgré des progrès récents, encore trop limité et sans perspective claire d'extension. La réticence de certains ministères à s'engager dans une trajectoire financière négociée témoigne d'une insuffisante confiance dans la qualité de leurs relations avec le ministère du budget mais aussi dans leurs propres capacités de projection budgétaire ;
- ◆ si le contrôle budgétaire *a priori* a été progressivement mais tardivement supprimé en matière de régularité, **le contrôle de la soutenabilité reste important et contesté**, même si depuis 2019 des expérimentations permettent un allègement temporaire mais significatif des contrôles, en fonction du degré de maturité financière des ministères. Alors que la sécurisation de la dépense dans le secteur privé repose sur l'internalisation des contrôles, cette bascule n'a par ailleurs pas encore été réalisée dans la sphère publique ;
- ◆ malgré les récents et importants progrès réalisés dans la qualité de la budgétisation, le manque de marges de manœuvre en termes de **fongibilité des crédits est un sujet de frustration** pour les gestionnaires, particulièrement la fongibilité hors dépenses de personnel au sein des programmes.

L'organisation entre ordonnateurs et comptables reste trop rigide

Si le principe de séparation entre ceux qui engagent les dépenses et ceux qui les payent est un principe fondamental de la gestion tant publique que privée, la rigidité réglementaire de la séparation ordonnateur-comptable a motivé la mise en place de modèles d'organisation dérogatoires plus performants, qui peinent toutefois à s'imposer en particulier dans le secteur public local. À l'inverse, la mission a pu observer que cette séparation est appliquée strictement dans le secteur privé, mais appréciée en termes de « ruptures de chaîne » et associée à une intégration des systèmes d'information ce qui autorise des processus plus agiles.

Les leviers traditionnels de la responsabilité managériale semblent insuffisamment mobilisés dans le public

Alors que dans le secteur privé la responsabilisation repose à titre principal sur la dimension managériale, adossée à une culture ancrée du résultat financier, les leviers managériaux – financiers comme disciplinaires – sont peu mobilisés et documentés dans la fonction publique. Pourtant, ces leviers sont d'autant plus critiques qu'à la différence du privé les préoccupations financières irriguent moins naturellement les chaînes hiérarchiques.

L'intérêt relatif du Parlement français pour l'évaluation de l'exécution et de la performance est déresponsabilisant pour les responsables de programme

Alors que la commission du contrôle budgétaire du Parlement européen réalise une analyse minutieuse des rapports annuels des directions et auditionne l'équivalent des responsables de programme de la Commission européenne, en les interrogeant précisément sur leur performance et leur gestion, le Parlement français concentre ses efforts sur la procédure des lois de finances initiales plus que sur le contrôle *a posteriori* des fonds octroyés.

Pour renforcer la responsabilisation des gestionnaires publics la mission formule en conséquence des recommandations qui seraient de nature à lever ou réduire les freins qu'elle a identifiés.

Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement

La mission recommande de fluidifier les relations entre ordonnateurs et comptables et d'éviter les doublons, sur le modèle en dépenses des services facturiers, tout en sécurisant les *process* par le contrôle et l'audit internes et l'intégration de ces derniers dans des outils de systèmes d'information communs. Ainsi, plutôt que d'attribuer comme aujourd'hui chaque étape de la chaîne d'exécution à un acteur en particulier, seules les tâches d'engagement et de paiement seraient affectées par défaut et sans dérogation possible. La responsabilité de chacun sur les autres étapes serait déterminée, par convention, selon l'organisation retenue.

Au sein de l'État, aller jusqu'au bout de la logique de la LOLF et oser le pari de la confiance

En progressant dans deux directions :

Sécuriser la chaîne financière en amont : il s'agit à la fois de professionnaliser les fonctions financières des ministères qui sont de maturité inégale (notamment en organisant la mobilité de leurs agents) et de sécuriser les engagements financiers significatifs par la mise en place d'une gouvernance permettant de détecter au plus tôt les risques et les défaillances (comités d'engagements en amont et de suivi des programmes, notamment en matière de systèmes d'information).

Cette sécurisation devrait permettre un meilleur positionnement des DAF vis-à-vis des responsables de programme et des ministres. Elle serait également de nature à amplifier le mouvement de contractualisation avec le ministère du budget qui devrait s'inscrire dans un calendrier volontariste.

Oser le pari de la confiance avec l'internalisation des contrôles a priori et la bascule des contrôles budgétaires en a posteriori

La mission est convaincue de la nécessité de trouver les moyens d'une réelle appropriation du contrôle interne par les gestionnaires, condition indispensable à son efficacité. Les gestionnaires souffrent déjà d'une profusion de normes : l'enjeu est de s'assurer que le contrôle interne soit comme dans le secteur privé un véritable levier, corollaire de l'accroissement de leurs marges de manœuvre. La mission en cours de l'Inspection générale de finances et de la direction interministérielle de la transformation publique devrait formuler des propositions sur ce sujet majeur.

Mais plus généralement, la responsabilisation des gestionnaires nécessite une réflexion sur les relations qu'entretient la direction du budget avec les autres directions d'administration centrale, aujourd'hui à l'origine de frustrations de l'ensemble des acteurs.

Pour la mission il faut poursuivre un objectif clair : l'internalisation des contrôles par les ministères et le renforcement d'un contrôle externe *a posteriori* nourri par un dialogue de gestion dynamique et à la périodicité adaptée à la qualité de la prévision et de l'exécution budgétaires.

L'expérimentation en cours avec cinq ministères, qui vise à diminuer le contrôle *a priori* au profit d'un dialogue de gestion approfondi et adapté à la maturité de la fonction financière, offre des perspectives très positives. Son évaluation par les inspections générales – que la mission recommande de mener d'ici la fin de 2021 – devrait permettre de l'enrichir, notamment en ce qui concerne la fin du pilotage par le schéma d'emploi au profit du seul suivi du plafond d'emploi et de l'exécution de la masse salariale ainsi que de la possibilité de prévoir des mécanismes de sanction budgétaire en cas de dépassement caractérisé.

Une fois ce cadre arrêté, la mission préconise que le calendrier de généralisation soit précisé en tenant compte du degré de maturité financière des ministères, appréciée par un audit préalable. Il semble en effet à la mission que l'on est arrivé au bout de la logique des assouplissements expérimentaux et que seule une perspective calendaire nette permettra d'engager l'effort nécessaire à la bascule. Pour les ministères les plus matures, une bascule dans le nouveau système devrait être envisagée dès 2022-2023.

La mission estime également que cette bascule devrait aller de pair avec la suppression des CBCM – au moins dans leur dimension budgétaire –, structure atypique placée auprès des ministères mais dépendant de Bercy et dont la mission n'a pas trouvé d'équivalent dans le secteur privé. Cette évolution aurait une forte dimension symbolique, crédibiliserait la volonté de transformation du contrôle budgétaire et de responsabilisation des fonctions financières des ministères et favoriserait leur professionnalisation (avec l'intégration des personnels en charge du contrôle budgétaire des CBCM au sein des DAF).

Là aussi le pragmatisme s'impose et il serait nécessaire de tenir compte de la maturité des ministères, la présence d'un CBCM pouvant être aujourd'hui un point d'appui pour certains DAF eux-mêmes.

Il est donc proposé que cette suppression soit actée et affichée dans son principe, que ses modalités opérationnelles soient rapidement arrêtées et qu'elle soit mise en œuvre dans le cadre de la bascule vers le contrôle *a posteriori*.

En outre cette évolution pourrait s'accompagner de l'expérimentation du double rattachement des DAF, avec la création d'un lien fonctionnel avec le ministère du budget.

Oser le pari de la confiance suppose également que soit réaffirmé le principe selon lequel les redéploiements au sein des programmes sont de la seule responsabilité des ministères.

Renforcer le levier managérial

La mission est convaincue que la dimension managériale de la responsabilisation des gestionnaires publics est déterminante : aussi nécessaire soit-elle, la sanction juridictionnelle ne comporte pas de dimension incitative et a vocation à ne sanctionner que les fautes les plus graves.

Une plus grande responsabilisation des gestionnaires publics suppose que soient plus largement mobilisés les leviers d'incitation et de sanctions managériales. L'indispensable renforcement des marges de manœuvre des gestionnaires publics – à laquelle les propositions précédentes entendent contribuer – constitue une condition nécessaire mais non suffisante au regard de l'enjeu majeur de responsabilisation.

Dans cette perspective la mission recommande de mobiliser plus largement le levier financier que constitue la part variable des rémunérations. Le diagnostic de l'existant, actuellement défaillant, est à réaliser à très court terme. Il apparaît à la mission que tous les gestionnaires de structures significatives – au plan central et déconcentré – devraient bénéficier d'une part de rémunération variable dont une fraction devrait dépendre d'indicateurs financiers et budgétaires.

En matière disciplinaire, les blocages sont sans doute essentiellement culturels et la mission recommande que soient mis en place des mécanismes qui obligent les autorités hiérarchiques à examiner et prendre position sur des situations sensibles ne justifiant pas une éventuelle sanction juridictionnelle.

Ainsi le ministre du budget pourrait saisir ses homologues de faits dans l'exercice des fonctions de gestionnaires pouvant constituer selon lui des fautes passibles de sanctions disciplinaires ou susceptibles d'avoir des conséquences dans la carrière des intéressés. L'autorité hiérarchique resterait maître de sa décision.

Une telle saisine pourrait également être utilisée par le parquet de la CDBF ainsi que par les inspections générales.

Enfin, la mission formule des recommandations spécifiques pour conforter la responsabilité managériale des comptables publics.

Encourager l'audition des gestionnaires publics par le Parlement

La mission propose que soit programmée annuellement, éventuellement dans le cadre de la semaine de l'évaluation, l'audition des DAF et des responsables de programmes afin que ceux-ci soient amenés à rendre compte de leur gestion au moins une fois tous les trois ans.

Cette évolution compléterait la proposition de la mission parlementaire de MM. Woerth et Saint Martin sur le bilan de la LOLF relative à l'instauration de « conférences de performances institutionnelles ».

2. La responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics est un régime contreproductif et à bout de souffle qui doit être supprimé

Régime exorbitant du droit commun, très minoritaire en Europe (avec la France, seuls la Belgique, l'Irlande et le Luxembourg disposent d'un tel régime de responsabilité propre aux comptables publics) et reposant sur des principes édictés au XIX^e siècle, la RPP a vu sa philosophie obscurcie par la réforme de 2011, le régime oscillant désormais entre sanction du comptable et réparation du préjudice causé par ses manquements.

La RPP présente de nombreuses limites

La RPP ne garantit pas la qualité comptable

À la différence de la certification des comptes dont le rythme annuel est adapté à la mise en œuvre d'un processus continu d'amélioration, qui permet d'embrasser l'ensemble du champ de la comptabilité (y compris, notamment, les engagements hors bilan) et qui participe au renforcement du contrôle interne grâce à la diffusion d'une approche par cartographie des risques et à l'amélioration de la sincérité des états financiers, la RPP n'appréhende que marginalement la qualité comptable.

De fait, en faisant remonter le fait générateur comptable dès la constatation des droits, la comptabilité générale déplace le centre de gravité comptable vers l'ordonnateur. Ainsi, des éléments majeurs de fiabilisation de l'actif, d'exhaustivité du passif, d'imputations provisoires ou encore d'opérations non révélées en comptabilité ne relèvent pas de la responsabilité personnelle et pécuniaire, alors qu'ils ont un impact significatif sur la qualité et la sincérité des comptes.

La RPP nuit à la performance des réseaux comptables

Alors que les fonctions financières des entreprises ont supprimé, afin de gagner en efficacité et en efficience, l'essentiel du contrôle *a priori* systématique pour se concentrer sur la maîtrise (par le contrôle interne) et la normalisation (par la mise en place des progiciels) des processus garantissant l'exhaustivité et la fiabilité des comptes, la RPP privilégie encore une approche fondée sur l'exhaustivité.

Et cela au détriment de la performance :

- ♦ en matière de recouvrement, alors même que le parquet général de la Cour des Comptes reconnaît le bien-fondé d'une politique de recouvrement reposant sur une adaptation des diligences exercées aux enjeux des différentes créances et aux perspectives de recouvrement et que les magistrats financiers déterminent des seuils de contrôle, la direction générale des finances publiques (DGFIP) et son réseau ont intériorisé culturellement et même institutionnalisé la crainte de la mise en jeu potentielle de la responsabilité personnelle sur l'intégralité des cotes à recouvrer. La crainte de la RPP conduit le réseau à produire un nombre important d'actes superflus (notamment des avis à tiers détenteurs ou des saisies-ventes) pour justifier des poursuites ou de la non-valeur. Les pôles de recouvrement spécialisés consacrent quant à eux trop de moyens au suivi et aux diligences concernant les créances d'entreprises en procédures collectives alors que le taux de recouvrement sur créances suspendues des professionnels est très faible.

Au fond, ne peut-on s'interroger au regard de la performance sur la signification réelle d'une mise en débet pour insuffisance de diligences sur un nombre limité de créances quand elles prises en charge par un comptable ayant fortement amélioré par ailleurs son taux de recouvrement ?

- ♦ en matière de dépenses, les comptables sont soumis à une injonction contradictoire : alors qu'ils sont encouragés à mettre en œuvre un contrôle sélectif, l'application d'un contrôle hiérarchisé de la dépense ne constitue pas pour autant une cause exonératoire de leur responsabilité, mais uniquement un motif de remise gracieuse totale. La mission a constaté que cette situation pénalise le développement des approches sélectives, en particulier dans le secteur public local. L'exhaustivité des contrôles pourrait au demeurant freiner la mise en place et l'utilisation de l'intelligence artificielle et du *datamining* au regard non seulement du risque pour le comptable public de renoncer à l'exhaustivité mais également de celui d'être rendu responsable d'une hiérarchisation et d'une sélection des dépenses contrôlées programmée par des algorithmes qu'il ne sera pas légitimement pas en capacité d'expertiser.

Or la mission est convaincue que le temps est venu de rendre obligatoire la hiérarchisation des contrôles, couplée à l'implémentation de l'intelligence artificielle et du « machine learning » pour ajuster en permanence le ciblage.

La mission a par ailleurs constaté que la RPP freinait le développement de pratiques innovantes telles que l'utilisation de la carte d'achat et l'automatisation du paiement des dépenses récurrentes et à faible enjeu.

La RPP créé un déséquilibre en défaveur des comptables

L'analyse menée par la mission fait apparaître que la grande majorité des manquements a pour origine une erreur de l'ordonnateur, qui n'a pas été identifiée lors des contrôles effectués par le comptable.

En outre, les comptables ont de plus en plus le sentiment de porter une responsabilité qui n'est pas la leur en matière de contrôle de légalité, avec l'évolution de la jurisprudence en matière de fondement légal de la dépense, y compris dans le secteur public local où la régularité externe de la délibération fondant la dépense ou la recette a longtemps fait écran à toute mise en cause au titre de sa légalité interne.

Au total, la RPP n'encourage ni la performance du comptable public (absence de prise en compte dans la mise en cause de sa responsabilité de l'efficacité du recouvrement, de la pertinence et de l'efficacité des plans de contrôle hiérarchisés, de la qualité comptable) ni celle de l'ordonnateur puisque celui-ci sait que la responsabilité repose *in fine* sur le comptable, censé détecter et corriger leurs erreurs éventuelles en dernier ressort.

La sanction juridictionnelle de la RPP présente par ailleurs des limites structurelles.

La procédure est lourde et longue mais a in fine un impact collectif et individuel quasiment inexistant :

- ◆ les remises gracieuses, qui ont réduit les laissés-à-charge de 99 % en 2018, combinées à l'assurance aboutissent à des restes-à-charge finaux de quelques centaines d'euros, rendant la responsabilité pécuniaire théorique. En revanche, la réforme de 2011 a introduit des incohérences dans les conséquences financières qui peuvent entraîner des restes-à-charges comparables dans le cas où le manquement n'a pas eu de conséquence pour les finances publiques et dans celui où le juge estime qu'il y a préjudice, du fait du caractère rémissible du second mais pas du premier ;
- ◆ les jugements prononcés à l'encontre des comptables publics sont sans impact individuel dans l'évaluation qui est faite de leur performance puisque la RPP ne prend en compte que la régularité des opérations contrôlées. D'autant que 94 % des personnes condamnées par la Cour des comptes en 2018 et 2019 avaient quitté leur poste au moment du prononcé de l'arrêt (80% pour les CRTC) ;
- ◆ l'apport en matière d'amélioration des processus collectifs est également faible : le jugement des comptes intervient tardivement et sur des cas individuels, ce qui ne permet pas d'avoir en retour un effet observable sur l'amélioration des processus.

Elle engendre des incertitudes jurisprudentielles, inhérentes à tout régime juridictionnel. La mission a été frappée par celles qui ont longtemps pesé sur un sujet au cœur même de la réforme de 2011 à savoir la notion de préjudice financier (tranché par le Conseil d'État, juge de cassation en 2015 en matière de recettes mais seulement 8 ans après la réforme, en décembre 2019, en dépenses) ;

Des risques sérieux pèsent sur l'assurabilité du régime. Les évolutions récentes et le régime particulier des établissements publics nationaux ont abouti, d'après le principal assureur des comptables, à un triplement de la sinistralité depuis 2011 et en conséquence à un risque de non-assurabilité, en particulier pour les comptables principaux de la DGFIP et les comptables d'établissements publics nationaux.

Enfin, la certitude de voir sa responsabilité engagée, en moyenne tous les sept ans, est une situation exceptionnelle, qui ne semble pas avoir d'équivalent dans d'autres professions. Elle entraîne une conscience aiguë et permanente chez les comptables de la possibilité d'être mis en cause, ce qui ***limite la capacité de réaction et d'adaptation du réseau.***

Il est à ce titre très révélateur que dès le début de la crise liée au covid-19 et dès la première vague d'ordonnances (en même temps, notamment, que la création d'un fonds de solidarité pour les entreprises, la prolongation des allocations chômage et des droits sociaux), le gouvernement ait jugé nécessaire de prendre une ordonnance pour sécuriser le fait que l'état d'urgence sanitaire relevait d'un cas de force majeure pour éviter que la crainte d'une appréciation ultérieure divergente du juge ne freine les dépenses publiques urgentes.

La mission est en outre convaincue que la dimension juridictionnelle de la RPP entraîne des **conflits de légitimité entre autorités hiérarchique et juridictionnelle**. De tels conflits existent d'ores et déjà (notamment en matière de seuils de recouvrement ou quant à l'appréciation de l'étendue des contrôles exigés du comptable au titre du « fondement juridique » de la légalité de la dépense). Cette situation, qui est de nature à fragiliser le pilotage du réseau comptable, pourrait être renforcée par le souhait du juge des comptes de pouvoir apprécier les circonstances de l'espèce, (avec la difficulté de savoir qui, du juge ou de l'autorité hiérarchique, est le mieux placé pour apprécier les facteurs déchargeant les comptables de leur responsabilité) et par le développement de l'utilisation de l'intelligence artificielle.

Il est indéniable que la RPP assure au comptable public un positionnement particulier vis-à-vis de l'ordonnateur renforçant en particulier sa capacité à refuser de payer une dépense irrégulière et que celle-ci doit évidemment être préservée. Cependant, contrairement à une idée trop souvent avancée, **le maintien de la séparation ordonnateur-comptable ne nécessite pas la RPP et la capacité de refus du comptable n'est pas liée à la seule RPP**, mais d'avantage à l'indépendance hiérarchique à l'ordonnateur. Sur ce plan, la mise en place du nouveau réseau de proximité renforcera encore la distance entre ordonnateur et comptable. Les fonctions de conseil, qui jusqu'ici pouvaient entretenir une certaine ambiguïté quant au rôle des comptables publics, à la fois en situation d'assistance et de contrôle, seront désormais exercées par des agents distincts, ce qui marquera l'autonomie de la fonction de contrôle. En outre, la mutualisation des postes comptables limitera les relations interpersonnelles et introduira une plus grande distance, y compris physique, entre les acteurs. Par ailleurs, une possibilité de déférer au préfet voire au tribunal administratif des actes dont la légalité est suspecte pourrait être prévue afin de renforcer cette capacité à « dire non ».

Compte tenu de ces nombreux inconvénients et convaincue que le positionnement spécifique des comptables dépasse la RPP, la mission propose de supprimer la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, à l'exception de la seule responsabilité « de caisse » qui serait mise en jeu par voie administrative. Par ailleurs les comptables relèveraient du régime de sanction unifié que propose la mission.

Seul un régime de sanction est par ailleurs soutenable si l'on souhaite mettre fin aux remises gracieuses. Le maintien d'une logique réparatrice sans remise n'est pas envisageable, à moins de plafonner très fortement les débits, ce qui reviendrait *de facto* à un mécanisme de sanction. Plutôt que de renouveler les incertitudes de 2011 en continuant l'hybridation de la RPP entre réparation et sanction, notamment en introduisant les circonstances de l'espèce, il paraît plus logique de basculer totalement vers un régime de sanction, qui dès lors se doit d'être unifié entre ordonnateurs et comptables afin de pouvoir établir d'éventuelles responsabilités conjointes.

La mission est parfaitement consciente des craintes suscitées par une telle évolution. Mais celles-ci ne lui paraissent pas de nature à la différer.

Au sein du réseau comptable, si la suppression de la RPP ne semble pas de nature à remettre en cause l'attachement des élus locaux à la présence des comptables publics, il est incontestable que le recentrage de la RPP sur les opérations de caisse conduira à réinterroger leur régime indemnitaire : le coût réellement associé à la RPP (coût annuel moyens des débits, prime d'assurance et cautionnement) ne peut à lui seul expliquer la différence des rémunérations accessoires entre les comptables publics et les autres cadres de niveau hiérarchique équivalent. La mission souligne toutefois que si l'existence de postes financièrement attractifs dans un réseau de la taille de la DGFIP est parfaitement légitime et ne saurait être sérieusement contestée, la suppression de la RPP offrirait l'opportunité de concevoir un nouveau régime indemnitaire plus adapté aux réalités des responsabilités et aux mobilités fonctionnelles.

La proposition de la mission de suppression du jugement des comptes remet nécessairement en cause la qualité de juridiction de la Cour des comptes et des CRTC à laquelle les magistrats financiers sont très

attachés. La mission relève cependant que le modèle juridictionnel d'Institution Supérieure de Contrôle (ISC) est très minoritaire en Europe, que la fonction juridictionnelle n'occupe qu'une faible part de l'activité de la Cour des Comptes et des CRTC et que d'ores et déjà les juridictions financières mobilisent les valeurs professionnelles et des méthodes de travail associées à la dimension juridictionnelle (en particulier, la collégialité, une culture de la preuve et de la vérification et une pratique du « contradictoire ») dans le cadre de leurs missions non juridictionnelles (contrôle de la gestion, évaluation des politiques publiques et certification des comptes).

Pour autant, la fin de la fonction juridictionnelle ne s'oppose pas à ce que le statut de magistrat des membres de la Cour et des CRTC soit maintenu, ce qui apparaît au demeurant souhaitable. S'agissant d'une institution aussi spécifique et éminente que la Cour des comptes dont l'article 47-2 de la Constitution consacre un positionnement équidistant du Parlement et du Gouvernement, une telle orientation apparaît en effet souhaitable : respectueuse de l'histoire et de la culture de ces institutions, elle conforterait la nécessaire indépendance de la Cour et des CRTC, indépendance qui est une condition consubstantielle à leur positionnement et à leurs attributions et une garantie de l'impartialité de leur fonctionnement.

3. Un régime unifié de responsabilité juridictionnelle pour les infractions les plus graves sanctionné par la CDBF

Un régime unifié pour les comptables et les ordonnateurs

L'existence d'un régime juridictionnel *ad hoc* ne pas de soi, une large majorité des pays européens ont d'ailleurs fait le choix de ne pas le mettre en place (*cf.* rapport de M^{me} Damarey).

Même si elle est très attachée à la responsabilité managériale et si elle ne sous-estime pas la difficulté de l'imputabilité dans certains environnements publics, la mission l'estime cependant nécessaire au regard de la spécificité de l'action publique (rappelée par l'article 15 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789) et des attentes légitimes de l'opinion publique. Il y a entre la sanction managériale et la sanction pénale une place pour la sanction juridictionnelle des fautes graves commises par les gestionnaires publics.

La responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics doit pouvoir être engagée de manière conjointe – en tant que gestionnaires publics – devant une juridiction unique. Envisager un régime juridictionnel s'appliquant à tous les acteurs de la chaîne financière se justifie d'autant plus que la dynamique actuelle tend à renforcer les imbrications entre le rôle de l'ordonnateur et du comptable et à relativiser la séparation stricte entre ces deux acteurs qui avait présidé à la définition du régime de la RPP des comptables.

Une responsabilité juridictionnelle unifiée signifie une responsabilité engagée devant la même instance. Cela autorise le parquet à engager des poursuites contre les différents acteurs de la chaîne financière pour les mêmes faits, au cours de la même procédure, afin d'appréhender les différentes étapes dans un ensemble co-dépendant, sur la base d'une jurisprudence harmonisée et cohérente pour les différents acteurs. En revanche, une responsabilité unifiée ne débouche pas nécessairement sur une responsabilité conjointe.

La mise en œuvre de cette responsabilité devant une instance juridictionnelle unifiée permettrait par ailleurs d'éviter des divergences de jurisprudences entre juge des ordonnateurs et juge des comptables sur des faits pourtant identiques.

Ce régime de responsabilité ne devrait pas concerner les ministres et les élus qui jouissent d'une légitimité politique et sont contraints par la collégialité

Ce ne serait pas une exception française : seuls trois pays européens ont prévu une responsabilité juridictionnelle *ad hoc* des élus et des ministres (cf. rapport de M^{me} Damarey). En outre, contrairement à ce qui est souvent affirmé, la mission estime que cette nouvelle responsabilité ne permettrait pas de limiter la pénalisation de l'action publique locale.

La mission propose cependant trois évolutions concernant la responsabilisation des élus locaux.

D'une part l'extension de l'article L. 243-9 du CJF⁵ aux irrégularités juridiques : seraient distingués les « recommandations » et les « rappels d'obligations juridiques » pour lesquels les CRTC auraient la possibilité de mettre en demeure les collectivités concernées de les régulariser. En cas d'inexécution, le tribunal administratif statuant en référé suspension, sur demande motivée du président de la CRTC, pourrait enjoindre la collectivité mise en cause à se mettre en conformité.

D'autre part le maintien d'une sanction de la gestion de fait.

Enfin, une limitation du pouvoir immunitaire des lettres de couverture qui exonèrent de poursuites le fonctionnaire pouvant exciper d'un ordre écrit de son supérieur hiérarchique conformément à l'article L. 313-9 du CJF. L'agent incriminé devant la juridiction qui exciperait d'un ordre écrit serait bien dégagé de sa responsabilité personnelle, mais l'organisme ou la collectivité locale dont il relève et qui a exécuté l'ordre litigieux pourrait voir sa responsabilité engagée et serait condamné à une amende forfaitaire

En ce qui concerne l'État la signature des lettres de couverture par le ministre pourrait être encadrée et être conditionnée à la production d'une note présentant le dispositif juridique auquel il est demandé de déroger ainsi que les motivations précisément identifiées au regard de l'intérêt général justifiant cette demande de dérogation. En outre, ces lettres pourraient être transmises pour information au secrétariat général du gouvernement et au ministre du budget.

Un régime unifié mis en jeu par la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) :

- ♦ dont le champ de compétence couvre déjà les principaux acteurs et infractions en matière financière et a même été étendu par la jurisprudence au-delà des textes en matière de « faute de gestion » (*i.e.* sans irrégularité) ;
- ♦ qui, contrairement à l'acception commune, prononce des sanctions qui sont apparues à la mission comme proportionnées tout en étant dissuasives puisque non assurables (1 829 € en moyenne ces deux dernières années) ;
- ♦ qui est pleinement compétente pour apprécier les circonstances de l'espèce, que les différents acteurs s'accordent pour dire manquer dans le régime de la RPP
- ♦ dont la composition mixte entre membres de la Cour des comptes et du Conseil d'État lui confère une richesse de points de vue et d'expertises à même d'apporter une réponse équilibrée.

Le fonctionnement de la CDBF devrait être dynamisé

La mission formule différentes propositions destinées notamment à répondre aux critiques, pour partie injustifiées, dont fait l'objet la CDBF :

- ♦ une réduction du délai de prescription (de 5 à 3 ans) et une clarification de sa définition ;
- ♦ une augmentation de ses moyens dont l'actuelle insuffisance pénalise les délais d'instruction ;

⁵ La loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (loi NOTRe) a créé l'article L. 243-9 qui impose, dans un délai d'un an à compter de la présentation du rapport d'observations définitives à l'assemblée délibérante, que l'ordonnateur présente dans un rapport devant cette assemblée, les actions qu'il a entreprises à la suite des observations de la CRTC.

- ◆ un élargissement des conditions de saisine aux inspections générales et corps de contrôle ;
- ◆ la poursuite ses efforts déjà engagés pour renforcer la sensibilisation des CRTC – et les éventuelles nouvelles autorités de saisine – au nouveau régime de responsabilité unifié pour limiter le volume important des classements ;
- ◆ un aiguillage clarifié avec le parquet pénal ;
- ◆ un élargissement de la composition de la CDBF à des personnalités qualifiées en s’inspirant de certaines autorités administratives indépendantes comme l’autorité de la concurrence ou l’autorité de contrôle prudentiel et de résolution ;
- ◆ une définition d’une nouvelle échelle de sanctions. Un plafonnement par exemple à trois mois de traitement indiciaire pourrait constituer, s’agissant d’une sanction non assurable, un point d’équilibre.

La CDBF doit juger des cas significatifs

Plusieurs arguments plaident pour que la CDBF se concentre sur les fautes les plus graves :

- ◆ l’équilibre entre le besoin de sanctions juridictionnelles pour les cas où le bien public est en jeu du fait d’une action d’un agent public et la poursuite d’un objectif d’efficacité de l’action publique et non de recherche systématique de coupables individuels voire de boucs émissaires ;
- ◆ le respect des exigences procédurales découlant du droit au procès équitable (article 6 de la CEDH), renforcées en matière répressive, nécessairement exigeant et contraignant en termes de délais gagne à se limiter aux infractions les plus graves ;
- ◆ la nécessité de ne pas dissuader la prise de risque. La crise actuelle liée à la Covid-19 l’a bien montré : c’est précisément quand les incertitudes sont les plus fortes que l’action publique a besoin de responsables qui ont le courage de la prise de décision, sans craindre de voir leur responsabilité engagée sur le plan juridictionnel pour le moindre manquement et la moindre irrégularité. Il est en particulier souhaitable de bien encadrer la notion de faute de gestion dont la CDBF a une interprétation extensive.

C’est pourquoi, afin de ne pas paralyser l’action publique, la mise en jeu de la responsabilité juridictionnelle gagne à être réservée aux faits les plus graves. Il faut en particulier éviter de remplacer la RPP en la déportant simplement à un autre juge, mais au contraire centrer l’action juridictionnelle sur les manquements les plus significatifs.

Dans cette perspective la mission propose deux évolutions :

- ◆ une modification de l’article 313-4 du CJF – qui fonde l’essentiel des saisines de la CDBF – afin de réserver la sanction juridictionnelle aux faits les plus graves. Deux options sont envisageables : conditionner la sanction à l’existence d’un préjudice financier en s’inspirant de la récente jurisprudence du conseil d’État ou introduire expressément la notion de gravité ;
- ◆ un encadrement législatif de la faute de gestion (*i.e.* sans irrégularité). Il est proposé d’étendre la définition stricte et protectrice de la faute de gestion actuellement prévue à l’article L. 313-7-1 pour les seuls agents des établissements publics industriels et commerciaux, et entreprises publiques à l’ensemble des agents soumis à la juridiction de la CDBF.

Sommaire

1. ACCROÎTRE LES MARGES DE MANŒUVRE, RÉORIENTER LES CONTRÔLES ET DÉVELOPPER LA RESPONSABILITÉ MANAGÉRIALE.....	16
1.1. La responsabilisation prônée par la LOLF n'a pas tenu toutes ses promesses,	16
1.1.1. <i>Les marges de manœuvre reconnues aux gestionnaires publics restent réduites.....</i>	<i>16</i>
1.1.2. <i>L'organisation entre ordonnateurs et comptables est juridiquement rigide, même si elle fait l'objet d'adaptations de plus en plus fréquentes</i>	<i>20</i>
1.1.3. <i>Les leviers traditionnels de la responsabilité managériale semblent insuffisamment mobilisés dans le public.....</i>	<i>21</i>
1.1.4. <i>L'intérêt relatif du Parlement français pour l'évaluation de l'exécution et de la performance est déresponsabilisant pour les responsables de programme</i>	<i>24</i>
1.2. Proposition : Créer un environnement favorable à une mise en responsabilité de chaque acteur	25
1.2.1. <i>Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement</i>	<i>25</i>
1.2.2. <i>Au sein de l'État, aller jusqu'au bout de la logique de la LOLF pour donner tous les leviers aux gestionnaires, aussi bien en termes de marges de manœuvre que de sécurisation financière, en contrepartie d'une professionnalisation de la fonction et d'une véritable programmation pluriannuelle</i>	<i>26</i>
1.2.3. <i>Renforcer le levier managérial.....</i>	<i>33</i>
1.2.4. <i>Encourager l'audition des gestionnaires publics par le Parlement.....</i>	<i>34</i>
2. LA RESPONSABILITÉ PERSONNELLE ET PÉCUNIAIRE (RPP) DES COMPTABLES PUBLICS EST UN RÉGIME CONTREPRODUCTIF ET À BOUT DE SOUFFLE QUI DOIT ÊTRE SUPPRIMÉ	35
2.1. La RPP est un régime atypique et à bout de souffle.....	35
2.1.1. <i>La réforme de 2011, en introduisant une appréciation du comportement du comptable, a obscurci la philosophie d'un régime qui trouvait une cohérence dans sa dimension restitutive automatique assumée par l'État.....</i>	<i>35</i>
2.1.2. <i>La RPP ne garantit pas la qualité comptable</i>	<i>39</i>
2.1.3. <i>La RPP peut nuire à la performance des réseaux comptables.....</i>	<i>40</i>
2.1.4. <i>La sanction juridictionnelle de la RPP présente des limites structurelles.....</i>	<i>43</i>
2.2. Proposition : une RPP limitée à la caisse et un pilotage du réseau par la performance.....	51
2.2.1. <i>L'existence d'un régime de responsabilité ad hoc pour les comptables publics ne va pas de soi</i>	<i>51</i>
2.2.2. <i>Supprimer la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics au bénéfice d'un régime unifié et rééquilibré de sanction</i>	<i>54</i>
2.2.3. <i>Conforter la responsabilité managériale</i>	<i>60</i>
2.2.4. <i>Réaliser la révolution copernicienne du contrôle hiérarchisé et automatisé.....</i>	<i>61</i>

3. UN RÉGIME UNIFIÉ DE RESPONSABILITÉ JURIDICTIONNELLE POUR LES INFRACTIONS LES PLUS GRAVES.....	63
3.1. Il est légitime de maintenir un régime de responsabilité juridictionnelle <i>ad hoc</i> tout en étant conscient de ses limites structurelles	63
3.1.1. <i>Le maintien d'un régime de responsabilité dédié ne va pas de soi, ce que démontrent les comparaisons européennes.....</i>	<i>63</i>
3.1.2. <i>Même s'il présente une limite structurelle, un régime de responsabilité juridictionnelle propre à la gestion des fonds publics est souhaitable</i>	<i>65</i>
3.1.3. <i>La mise en jeu de la responsabilité juridictionnelle des ordonnateurs et des comptables devant une juridiction ad hoc doit être réservée aux fautes graves afin de ne pas risquer une paralysie de l'action publique</i>	<i>67</i>
3.2. Il faut se méfier des approches globalisantes ou excessives	68
3.2.1. <i>Les élus et les Ministres ne sont pas des ordonnateurs comme les autres.....</i>	<i>68</i>
3.2.2. <i>La CDBF fait l'objet de critiques excessives</i>	<i>72</i>
3.3. Proposition : un régime unifié de responsabilité juridictionnelle pour les cas les plus graves	77
3.3.1. <i>Créer un régime de responsabilité unifié des gestionnaires publics sanctionné devant la CDBF</i>	<i>77</i>
3.3.2. <i>Renforcer les moyens de la CDBF et élargir ses voies de saisine</i>	<i>78</i>
3.3.3. <i>Une évolution du périmètre des infractions sanctionnées dans le régime unifié, centrée sur les cas les plus significatifs</i>	<i>79</i>

1. Accroître les marges de manœuvre, réorienter les contrôles et développer la responsabilité managériale

La stratégie de transformation publique 2018-2022 définit comme axe de travail de « *donner plus d'autonomie et de responsabilité aux managers et aux agents* ».

Dès lors, il a semblé à la mission qu'on ne pouvait s'interroger sur la responsabilité aval des gestionnaires publics sans questionner leur responsabilisation en amont, afin de ne pas partir de *l'a priori* trop optimiste selon lequel ils disposeraient d'ores et déjà de marges de manœuvre significatives.

Cette problématique dépasse largement la seule sphère financière pour s'étendre à toute l'action publique. S'agissant de la dimension financière, force est de constater que près de 20 ans après le vote de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) le bilan est encore contrasté. Si des avancées sont à souligner, des progrès restent à réaliser, faute de quoi une mise en jeu plus forte de la responsabilité des gestionnaires risquerait d'être jugée illégitime :

- ◆ dans les marges de manœuvre dont bénéficient les gestionnaires, notamment en matière de gestion infra-annuelle et pluriannuelle des crédits ;
- ◆ dans leur responsabilisation managériale quant aux résultats de leur gestion.

1.1. La mise en œuvre de la LOLF n'a pas tenu toutes ses promesses de responsabilisation des gestionnaires publics

1.1.1. Les marges de manœuvre reconnues aux gestionnaires publics restent réduites

Le pilotage pluriannuel reste insuffisamment développé, malgré la stratégie portée par le ministère de l'action et des comptes publics (MACP)

La pluriannualité est un facteur essentiel de responsabilisation des gestionnaires publics. Elle présente l'intérêt :

- ◆ d'assurer au gestionnaire public une visibilité sur ses trajectoires de crédits et d'effectifs, lui permettant d'inscrire la conduite des politiques publiques et les réformes de sa structure dans le temps et de les cadencer en fonction des moyens alloués ;
- ◆ de responsabiliser les gestionnaires qui doivent piloter leur structure sur la base des trajectoires définies, les éventuels dérapages ne pouvant être justifiés que par des événements imprévisibles au moment de l'estimation des besoins ou des changements stratégiques significatifs.

Cependant, en dépit de l'objectif affiché dans l'exposé des motifs de la LOLF de permettre le « *développement de la pluriannualité* », celle-ci reste limitée.

Ainsi, seuls 27 % des opérateurs de l'État se sont engagés dans une contractualisation pluriannuelle, notamment sous la forme de contrats d'objectifs et de performance, alors que la circulaire Premier ministre du 26 mars 2010 posait le principe de la généralisation des instruments de pilotage stratégique pour les opérateurs de l'État.

En outre, si les outils pluriannuels ne manquent pas (lois de programmation des finances publiques, budgets triennaux, lois de programmation sectorielles), les arbitrages budgétaires des crédits de paiement⁶ sont dans les faits essentiellement annuels et la signature de contrats pluriannuels ne protège pas pour autant des remises en cause annuelles des trajectoires pluriannuelles définies. Les

⁶ Les autorisations d'engagement s'inscrivent quant à elles dans un cadre pluriannuel, sauf pour les dépenses de personnel.

entretiens menés par la mission ont par exemple mis en exergue que les conventions d'objectifs et de gestion des caisses nationales de la sécurité sociale n'empêchent pas que certains déterminants soient renégociés chaque année.

Le MACP a pourtant pour objectif de renforcer le pilotage pluriannuel de la dépense et affiche sa volonté de respecter – et de faire respecter – les trajectoires négociées.

Pour cela, la direction du budget et la direction interministérielle de la transformation publique tentent d'inciter les gestionnaires à adopter cette pratique vertueuse en :

- ◆ étendant le périmètre de la contractualisation avec une nouvelle génération de contrats qui ne sont pas limités aux opérateurs⁷. À ce jour seuls quatre contrats ont été signés, mais on peut déjà observer qu'ils présentent les caractéristiques suivantes :
 - en contrepartie d'une trajectoire de crédits et de schémas d'emplois sécurisée en pluriannuel (en général 5 ans), les opérateurs s'engagent sur une stratégie et des projets de modernisation, suivis par des indicateurs chiffrés et avec des jalons prédéfinis ;
 - les fonctions financières des contractants rendent compte du respect de leur trajectoire budgétaire, évaluée par des indicateurs financiers chiffrés⁸ dans le cadre d'un dialogue de gestion trimestriel, en échange de souplesses dans la gestion (sur les reports, la fongibilité asymétrique et la mise en réserve) et d'allègements des contrôles *a priori*, allant jusqu'à une suppression totale de ces contrôles dans certains cas (INSEE, DGFIP) ;
- ◆ menant une expérimentation avec cinq ministères (défense, économie et finances, action et comptes publics, justice et intérieur) avec la production d'un seul document de programmation des ressources et des dépenses sur deux ans (N et N+1), qui, s'il est validé, leur permet de bénéficier d'un assouplissement voire d'une disparition du contrôle budgétaire *a priori*, ainsi que la bascule en suivi de gestion *a posteriori* à partir de points d'exécutions trimestriels. Cela permet également la mise à disposition inconditionnelle de 75 % à 90 % des crédits dès janvier (contre 25 % habituellement)⁹.

Les ministères ne sont cependant pas toujours en capacité de s'emparer de la pluriannualité. Ainsi, les premiers retours par les DAF concerné de cette expérimentation, autour pourtant des cinq ministères dont la fonction financière est la plus mature, montrent que la programmation en N+1 est, dans au moins deux ministères sur cinq le simple report de celle de l'année N.

En outre, la direction du budget a fait part à la mission de la difficulté qu'elle avait à convaincre les gestionnaires à s'engager dans cette démarche, ceux-ci étant réticents à l'idée d'être liés pendant plusieurs exercices. Trois facteurs, de nature différente, semblent pouvoir expliquer cette situation :

- ◆ la dimension pluriannuelle n'est toujours pas pleinement discutée avec les ministères, tout particulièrement dans le cas du premier budget et des premières lettres plafond qui suivent une présidentielle. Le Gouvernement est à peine constitué en mai qu'il faut construire une nouvelle trajectoire pluriannuelle, avec le risque que les nouvelles équipes ministérielles ne soient pas encore en capacité de la négocier et de la partager même si un travail préparatoire technique sur le tendanciel pluriannuel a pu être réalisé en amont¹⁰. À l'inverse, le dernier budget voté dans le quinquennat peut faire l'objet de dérives budgétaires fortes, le Gouvernement et la majorité

⁷ Météo France, INSEE, DGFIP, Business France.

⁸ Concernant le respect de la trajectoire d'effectifs – avec une appréciation souple des points de passage annuels – et de la masse salariale, le maintien d'un plan de trésorerie prudentiel minimal et le suivi du plan de transformation.

⁹ Enfin, en cas de refus de visa du document de programmation, les conséquences sont ciblées sur les zones à risque et non transversales comme prévu dans la réglementation de droit commun.

¹⁰ En mai 2017, la direction du budget avait engagé avec les ministères volontaires des travaux prospectifs concernant les tendancielles de dépenses structurelles.

parlementaire ne se sentant pas nécessairement liés par le respect du cadre pluriannuel¹¹. Ce sujet dépasse le cadre de la mission mais une réflexion sur le calendrier de la procédure budgétaire de la première année du quinquennat ainsi que sur les moyens de sécuriser sa dernière année, sans pour autant interférer dans la campagne présidentielle, semble particulièrement nécessaire ;

- ♦ par ailleurs, les ministères n'ont pas tous confiance dans leur propre capacité de projection, à partir de sous-jacents documentés et non sur la base d'une demande d'augmentation forfaitaire. Or, l'engagement conjoint à l'échelle pluriannuelle (la logique voulant que tout dépassement en N soit absorbé dans le cadre de l'enveloppe prévue pour N+1) suppose une budgétisation initiale sincère et documentée ;
- ♦ enfin, il y a toujours d'une part une crainte chez les gestionnaires que des événements extérieurs les impactant ne soient pas considérés comme des événements imprévisibles justifiant un avenant à la trajectoire initiale, d'autre part l'espoir qu'il sera toujours possible de remettre en cause ce cadrage l'année suivante.

Le contrôle budgétaire a priori a été progressivement supprimé en matière de régularité, mais reste contesté en ce qui concerne la soutenabilité :

- ♦ la suppression des contrôles *a priori* de régularité « *au regard des dispositions statutaires ou indemnitaires qui leur sont applicables* » n'a totalement abouti qu'à l'issue de la révision du décret GBCP de 2018 (cf. détails en annexe), soit 17 ans après la LOLF ;
- ♦ subsistent en revanche des contrôles *a priori* de soutenabilité, « *au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits et des emplois, de l'exactitude de l'évaluation et de leur impact sur les finances publiques* ».

Ces derniers font l'objet d'un allègement temporaire en fonction du degré de maturité financière des ministères :

- ♦ des allègements généraux mais différenciés selon les ministères dans le cadre de l'article 106 du décret GBCP, qui a permis en 2019 de réduire de 70 % les visas sur les actes de personnel et de 35 % de visas sur les autres actes (cf. annexe) ;
- ♦ des expérimentations plus poussées, précédemment mentionnées, avec les cinq ministères.

Cependant, alors que la sécurisation de la dépense dans le secteur privé repose sur la mise en place par les gestionnaires eux-mêmes du contrôle interne plutôt que sur un contrôle *a priori*, la séance d'échange avec les directeurs des affaires financières de plusieurs ministères organisée par la direction interministérielle pour la transformation publique (DITP) pour la mission¹² a souligné les frustrations qu'entraînent encore ces contrôles chez les DAF, car perçus comme redondants.

En cas de difficultés rencontrées par un ministère en exécution, le contrôle du contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) peut se transformer en blocage de principe. Un ministère a ainsi vu l'ensemble de ses recrutements de contractuels systématiquement gelés, suite au refus de validation du document de répartition initiale des crédits et des emplois. Ce renforcement des contrôles *a priori*

¹¹ Ainsi, dans son rapport sur le budget de l'État en 2016, la Cour des comptes estimait « *cet exercice se caractérise par l'émergence de facteurs d'accélération durable de la dépense qui sont susceptibles de compromettre à court et à moyen terme le retour à l'équilibre des comptes.* »

¹² Y ont participé : M. Vincent Berjot, ancien directeur général des patrimoines au ministère de la culture ; M. Philippe Clergeot, secrétaire général adjoint du ministère de la Justice ; M^{me} Valérie Delahaye, directrice des affaires financières des ministères sociaux ; M. Laurent Garnier, DDFiP de la Charente-Maritime ; M^{me} Mélanie Joder, directrice des affaires financières du ministère de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation ; M. Christian Ligeard, directeur des affaires financières du ministère de l'agriculture ; M. Christophe Mauriet, directeur des affaires financières du ministère des armées.

trouve certes pour partie son origine dans un défaut de soutenabilité des engagements antérieurs, mais devient un blocage réglementaire de principe pouvant se révéler inadapté lorsqu'il est appliqué à des recrutements individuels qui, rapportés à la masse salariale du ministère ne présentent pas individuellement d'enjeu de soutenabilité. Les expérimentations en cours illustrent d'ailleurs l'inadaptation du cadre réglementaire.

Le manque de marges de manœuvre en termes de fongibilité des crédits est un sujet de frustration pour les gestionnaires

En ce qui concerne la fongibilité asymétrique (entre la masse salariale et les autres titres), qui constituait une avancée majeure de la LOLF, les DAF rencontrés ont confirmé sa faible effectivité, élément de frustration pour eux. Ainsi, les montants mobilisés par les gestionnaires publics par la fongibilité asymétrique sont restés stables en dix ans entre 2008 et 2019 ; voire sont en baisse en ce qui concerne la fongibilité non technique (i.e. non prévue dès la budgétisation, de 40 M€ en 2008 à 26 M€ en 2019, cf. annexe) et ce malgré les tentatives d'assouplissement, notamment avec une circulaire de la direction du budget de 2018. Cependant, tant que les marges financières seront rares et que les fonctions financières ne disposent pas de véritables leviers de pilotage infra-annuel des dépenses de personnels et des emplois et qu'elles ne seront pas suffisamment matures pour effectuer des prévisions fiables permettant de réaliser le transfert sans risque pour la fin de gestion¹³, cet outil ne pourra être pleinement utilisé.

La fongibilité hors T2, permise en principe par la LOLF au sein du programme, fait l'objet d'une frustration plus grande encore. Tandis que l'unité d'autorisation parlementaire des crédits est le programme, la direction du budget en pilote l'exécution à un niveau inférieur. Les responsables de programme sont donc surveillés dans l'exécution de leviers qui devraient être totalement à leur main du moment que cela est soutenable.

Par ailleurs, les directeurs des affaires financières auditionnés par la mission soulignent que même lorsque des marges de manœuvres financières sont identifiées, ils n'ont pas la possibilité de les exploiter du fait de la pratique des décrets d'avance et d'annulation.

Il convient toutefois de souligner les importantes évolutions effectuées dans la qualité de la budgétisation et du déroulé de la gestion :

- ◆ les années 2018 et 2019 n'ont pas donné lieu pour la première fois à des décrets d'avance ;
- ◆ les reports sont effectués un mois avant (de fin mars à mi-février en moyenne) ;
- ◆ en 2019, le gouvernement n'a appliqué aucun « surgel » transversal (i.e. réserve de précaution systématique et supplémentaire à la réserve) et a pris un seul décret d'annulation, technique et non de pilotage, de 57 M€¹⁴.

M. Didier Migaud soulignait ainsi « *qu'en 2018, les mises en réserve de crédits ont été circonscrites, la gestion infra-annuelle normalisée, [...]. Les annulations et ouvertures de crédits comptent également parmi les plus basses depuis l'entrée en vigueur de la LOLF. La Cour salue tout particulièrement le faible niveau de la réserve, puisque le taux de mise en réserve est passé de 8 % en 2017 à 3 % en 2018.* »¹⁵

¹³ En effet, en raison de son caractère asymétrique et donc irréversible, la prudence des gestionnaires quant au recours à la fongibilité s'explique par l'incertitude pesant sur les prévisions en matière de masse salariale.

¹⁴ Décret technique pour permettre le remboursement des tiers (dans le cadre des fonds de concours).

¹⁵ Allocution de M. Didier Migaud lors de la présentation des rapports de la Cour des comptes sur l'exécution du budget de l'État et la certification des comptes de l'État, ainsi que l'avis du Haut Conseil des finances publiques sur le projet de loi de règlement, 15 mai 2019.

1.1.2. L'organisation entre ordonnateurs et comptables est juridiquement rigide, même si elle fait l'objet d'adaptations de plus en plus fréquentes

La séparation entre ceux qui engagent les dépenses et ceux qui les payent est un principe fondamental de la gestion publique.

Les dispositions de l'article 9 du décret GBCP réaffirment ce qui est appelé communément la « séparation ordonnateur-comptable », à savoir l'incompatibilité des fonctions d'ordonnateur et de comptable public. Ces dispositions s'appliquent à toutes les administrations publiques et impliquent que, en droit commun, l'ordonnateur et le comptable soient nécessairement deux agents distincts et indépendants l'un de l'autre. Le comptable public est majoritairement un agent sous l'autorité hiérarchique de la direction générale des finances publiques (DGFIP) qui le nomme, l'évalue et prononce les sanctions disciplinaires éventuelles.

Dans le secteur privé, cette séparation est appliquée strictement mais est appréciée en termes de « ruptures de chaîne », ce qui permet des processus plus fluides

Le secteur privé connaît un principe similaire à la séparation entre ordonnateur et comptable, fondé sur la notion de « ruptures de chaîne ». Les entreprises rencontrées par la mission ont ainsi décrit une séparation fonctionnelle entre ceux qui engagent la dépense (directions opérationnelles) et ceux qui décaissent (trésorerie), imposée par le contrôle et l'audit interne. Plusieurs modèles d'organisation coexistent, où la séparation des tâches peut se faire par service ou, indépendamment du service, par agent (cf. détails en annexe).

Ainsi, la séparation des rôles entre celui qui engage et celui qui paye est plus stricte que dans le secteur public au sens où le contrôle interne impose dans certains cas deux ruptures de chaînes (cf. annexe) En revanche, les processus ne reposent pas sur la responsabilité d'un acteur en aval, mais sur le respect des ruptures de chaîne imposées par le contrôle et l'audit interne et leur intégration dans les processus, en particulier numériques au sein des progiciels de gestion.

La rigidité de l'attribution des compétences et de la séparation ordonnateur – comptable a motivé la mise en place de modèles d'organisation dérogatoires plus performants, qui peinent toutefois à s'imposer dans le secteur public local.

Les règles générales prescrites par le décret GBCP donnent d'ores et déjà lieu à des applications différenciées :

- ◆ au sein de l'État, de plus en plus d'exceptions se développent à titre expérimental¹⁶ à la séparation traditionnelle des tâches, poussées par les évolutions récentes notamment introduites par le GBCP et Chorus, avec l'objectif de supprimer les actes redondants et favoriser les échanges d'information (cf. analyse détaillée en annexe) :
 - des services facturiers rassemblant des agents des services comptables et de l'ordonnateur permettent de supprimer les contrôles redondants sur la liquidation de la dépense (article 41 du décret) ;
 - des centres de services partagés peuvent effectuer pour le compte et sous la responsabilité de l'ordonnateur tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant (article 76 du décret) ;

¹⁶ En 2020, l'État compte au total 41 SFACT et 8 CGF. À la fois dans les administrations centrales (14 SFACT et 1 CGF) et au niveau déconcentré (27 SFACT et 7 CGF). Outre le SFACT de l'AP-HP, le secteur public local compte dix SFACT, une douzaine étant en projet pour les années 2020 et 2021.

- des centres de gestion financière mutualisant les fonctions de l'ordonnateur et du comptable public sur toute la chaîne d'exécution de la dépense sont en cours d'expérimentation (article 37 du décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018 modifiant le décret GBCP)¹⁷ ;
- ♦ cependant, au sein du secteur public local, à la séparation organique et statutaire s'ajoute une rupture dans le traitement par les systèmes d'information dans l'exécution des dépenses et des recettes entre le logiciel de gestion de l'ordonnateur et le logiciel comptable (Hélios), alors que la fonction financière de l'État a été intégralement intégrée dans CHORUS, au moins en dépenses. Le principe de libre administration des collectivités locales exclut toute intégration contrainte des systèmes d'information, ce qui constitue un frein à la collaboration entre acteurs.

In fine, l'organisation initiale de la chaîne d'exécution budgétaire et comptable impliquée par le principe de séparation ordonnateur – comptable se diversifie, sans pour autant que des modèles d'organisation plus performants ne parviennent véritablement à s'imposer.

1.1.3. Les leviers traditionnels de la responsabilité managériale semblent insuffisamment mobilisés dans le public

1.1.3.1. Dans le secteur privé, la responsabilisation repose à titre principal sur la dimension managériale adossée à une culture ancrée du résultat financier

Dans le secteur privé, la responsabilité de tous les acteurs de la chaîne de la dépense est avant tout managériale et non juridictionnelle (hors crimes et délits de droit commun), au travers :

- ♦ d'une incitation financière à la bonne gestion par l'existence de parts variables dans les rémunérations associées à indicateurs financiers « collectifs » (chiffre d'affaire, excédent brut, trésorerie...) au niveau de l'unité opérationnelle mais aussi du groupe. Ces indicateurs de résultats économiques sont souvent combinés à des indicateurs métiers transverses à toute la fonction financière. Les entretiens menés ont confirmé la forte prégnance de ces indicateurs chiffrés chez les cadres, pour qui les objectifs communs, économiques, sont clairement identifiés et reconnus comme base de discussion et d'évaluation ;
- ♦ d'une prise en compte des qualités de gestionnaires dans les carrières ;
- ♦ de l'organisation dite matricielle entre la DAF du groupe et celle de l'unité opérationnelle (à savoir un rattachement hiérarchique du DAF au directeur général de l'entité mais également un rattachement fonctionnel au directeur de la DAF groupe) qui est responsabilisante à la fois pour les DAF et pour les directeurs généraux. Concrètement, la DAF de l'unité opérationnelle représente la DAF groupe en interne de son entité et représente l'entité vis-à-vis de la DAF groupe. En outre, les DAF (en particulier les DAF groupe) animent un vivier de cadres (le DAF groupe ayant une influence au moins aussi importante dans la carrière d'un cadre financier que le directeur général de son unité opérationnelle) ;
- ♦ de la possibilité de licenciement, pour les cas les plus lourds avec faute caractérisée (voire dans certaines entreprises uniquement en cas de mise en cause pénale).

On notera que les institutions européennes ont également fait ce choix. Pour les cas les plus graves, qui donneraient lieu plus directement à un licenciement dans le privé, les agents voient leur responsabilité personnelle mise en jeu par une instance administrative chargée de proposer des sanctions disciplinaires et pécuniaires (cf. présentation détaillée en annexe). Par ailleurs, les ordonnateurs, le

¹⁷Par ailleurs, des exceptions dans l'obligation de réaliser chacune des étapes existent également, comme les dépenses (dont la liste est arrêtée par le ministre chargé du budget) qui peuvent être exécutées sans ordonnancement préalable, eu égard à leur nature ou à leur montant (article 32 du décret) ou avec validation en masse du service fait (cartes achat)

comptable ou les régisseurs d'avances compétents peuvent à tout moment se voir retirer, temporairement ou définitivement, leur mission de gestion.

Les entretiens menés au sein des institutions européennes de la mission ont certes mis en lumière le caractère exceptionnel de cette procédure en ce qui concerne les agents¹⁸ (un seul cas, en cours donc non public, depuis l'entrée en vigueur du règlement financier en 2018). Pour autant, tous les interlocuteurs de la mission ont souligné le caractère dissuasif du dispositif, indépendamment du nombre de cas et de son caractère uniquement managérial.

1.1.3.2. *Dans la fonction publique, ce levier est peu utilisé, alors qu'il est d'autant plus critique qu'à la différence du privé les préoccupations financières irriguent moins naturellement les chaînes hiérarchiques*

Le droit de la fonction publique offre plusieurs leviers managériaux de responsabilisation des gestionnaires. Le premier est la rémunération et l'introduction d'une part variable dans le traitement. Le second, à ne mobiliser que dans les manquements caractérisés, concerne les sanctions disciplinaires.

Le levier financier comme outil de modulation en fonction de la performance

Le nouveau régime indemnitaire de référence dans la fonction publique d'État (RIFSEEP)¹⁹ permet en principe l'instauration d'une part variable à la performance dans la rémunération des agents publics, en particulier pour les agents de catégorie A (cf. annexe). Cependant, la mission n'a pu obtenir ni la cartographie des agents de la fonction publique d'État en bénéficiant effectivement (puisque son versement est facultatif), ni le montant moyen de celui-ci. De même, la mission n'a pas pu disposer du taux de variabilité des montants afin d'apprécier si cette rémunération tenait compte de la performance ou représentait de fait un complément de salaire fixe.

Par ailleurs, certains cadres dirigeants de la fonction publique disposent de parts variables basées sur la réalisation d'objectifs. C'est notamment le cas des secrétaires généraux et directeurs d'administrations centrales, pour lesquels une indemnité a été instaurée par le décret du 11 août 2006²⁰ et qui est versée en fonction de « *la réalisation des objectifs qui ont été assignés et la qualité de la conduite des administrations dont [ils] ont la charge* ». Là encore, aucune donnée exploitable n'a toutefois été communiquée à la mission, quant à l'existence d'autres types de part variable et quant au champ des agents publics en bénéficiant.

Le fait que la mission n'ait pas pu avoir accès à une cartographie complète de l'utilisation des leviers existant en matière de rémunération semble indiquer qu'il ne s'agit pas pour l'instant d'un outil prioritaire de la gestion des ressources humaines dans la fonction publique.

Le levier disciplinaire, réservé aux manquements graves et caractérisés à l'éthique professionnelle du gestionnaire

Le régime disciplinaire des agents publics régi par la loi n°83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires prévoit naturellement des sanctions disciplinaires, pour « *toute faute commise par un fonctionnaire dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions* ». De manière générale, le rapport annuel sur l'état de la fonction publique pour l'année 2019 témoigne de la faible utilisation dans les ministères des sanctions disciplinaires : 3 356 sanctions ont été prononcées en 2018,

¹⁸ Les cas sont plus fréquents en ce qui concerne le jugement d'opérateurs économiques partenaires de l'UE.

¹⁹ Régime indemnitaire tenant compte des fonctions, des sujétions, de l'expertise et de l'engagement professionnel, créé par le décret n°2014-513 du 20 mai 2014

²⁰ Décret n°2006-1019 du 11 août 2006 portant attribution d'une indemnité de performance en faveur des secrétaires généraux et des directeurs d'administrations centrales

ce qui, rapporté aux 5,5 millions de fonctionnaires toutes fonctions publiques confondues aboutit à un taux de 0,06 % d'agents sanctionnés en 2019. Il n'est pas possible d'identifier si ce faible taux est dû à l'absence de sanctions disciplinaires de fautes pourtant sanctionnables (et peut-être par ailleurs prises en compte sur le plan managérial et le déroulement de carrière), à une absence de culture de la sanction disciplinaire (l'agent fautif pouvant par exemple plutôt être muté précocement) ou encore à une dilution de la prise de décision²¹.

Aucune donnée n'est disponible concernant l'utilisation des sanctions disciplinaires des gestionnaires publics, notamment pour l'insuffisance professionnelle (*cf.* développements en annexe) même si la direction générale de l'administration et de la fonction publique (DGAFP) et la direction du budget (DB) ont unanimement indiqué qu'elle était faible voire inexistante.

À la demande de la mission, la direction du budget a identifié des situations avérées dans lesquelles les manquements d'un agent devraient selon elle justifier une forme de sanction. Sous réserve d'un examen plus approfondi des situations individuelles en cause, il apparaît que ces cas auraient pu dans le principe tous relever des négligences ou carences professionnelles, et donc théoriquement faire l'objet de sanctions disciplinaires :

- ◆ absence de mise en recouvrement de créances dues (titres de recettes à valider qui ne le sont jamais et qui entraînent un préjudice financier pour l'État) ;
- ◆ déficiences caractérisées dans la programmation des dépenses ou le suivi de leur exécution (mauvaise priorisation des paiements générant des intérêts moratoires) ;
- ◆ défaillances graves dans la maîtrise d'ouvrage d'un projet ;
- ◆ engagement de dépenses significatives sans aucune étude préalable ;
- ◆ engagements manifestement excessifs au regard des ressources disponibles notamment lorsque ces engagements sont traduits de façon incomplète en comptabilité budgétaire.
- ◆ versement intégral par sa tutelle de la part variable d'un dirigeant d'établissement public en absence de fixation préalable de ses objectifs individuels.

Dans ces différents cas aucune sanction disciplinaire n'a été prononcée.

In fine, l'efficacité de la gestion des cadres dirigeants ne bénéficie pas d'un levier managérial financier mature au sein de la fonction publique et n'entre que très partiellement dans le champ des sanctions disciplinaires. En conséquence, la prise en compte de la qualité de la gestion financière semble faire l'objet d'un traitement managérial lacunaire.

Ce constat est d'autant plus préoccupant qu'à la différence du secteur privé, les préoccupations financières irriguent moins naturellement les chaînes hiérarchiques publiques. Ainsi, lors de la séance d'échange avec les directeurs des affaires financières, a été souligné le conflit de valeurs existant entre, d'une part, la sphère budgétaire au sens large, attentive au respect de la norme de dépense et, d'autre part, les responsables de programme au sein des ministères, dont les préoccupations se concentrent sur des objectifs de politique publique. D'où l'importance de s'assurer que les préoccupations budgétaires et comptables soient portées par l'ensemble de la chaîne managériale et non par les seuls cadres financiers, afin d'éviter que des injonctions contradictoires ne reposent exclusivement sur les directeurs des affaires financières.

²¹ La mission n'a cependant pas retenu l'hypothèse peu probable de l'absence de fautes sanctionnables pour la suite des développements.

1.1.4. L'intérêt relatif du Parlement français pour l'évaluation de l'exécution et de la performance est déresponsabilisant pour les responsables de programme

La LOLF prévoyait, « en contrepartie de la souplesse offerte au Gouvernement pour l'exécution budgétaire, [que] le contrôle a posteriori serait renforcé »²² et a doté en conséquence le Parlement et en particulier les commissions des finances de chaque assemblée de pouvoirs d'évaluation²³.

Depuis 2018, le Parlement a mis en place le « printemps de l'évaluation » qui consiste en un cycle d'évaluation, au cours du premier semestre de l'année, de plusieurs politiques publiques²⁴. Dans ce cadre les ministres sont auditionnés et interrogés sur les performances des politiques publiques dont ils ont la charge. Par ailleurs, trois jours y sont consacrés en séance publique au cours desquels prennent place des séances de questions et de débats puis la discussion et l'adoption de propositions de résolution.

Cependant, comme cela a été souligné par un récent rapport d'information de MM. Eric Woerth et Laurent Saint-Martin au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, « malgré l'exhaustivité des outils de contrôle à disposition des parlementaires, la culture de l'évaluation n'est pas encore réellement ancrée au sein des commissions des finances. »²⁵. La Cour des comptes insistait déjà en 2011 sur le fait qu'« un petit nombre seulement des [...] indicateurs présentés dans les projets annuels de performances [...] fait l'objet d'une analyse de la part des rapporteurs des commissions des finances ou des commissions pour avis. »²⁶. La mission parlementaire fait en outre le constat « d'un déséquilibre entre le temps de l'autorisation parlementaire à l'automne et le temps de l'examen des résultats de l'action publique au printemps lors du vote de la loi de règlement. »²⁷

Ces deux effets combinés entretiennent une divergence entre la théorie et la réalité de la faible appropriation des commissions de leurs pouvoirs d'évaluation et des informations mises à leur disposition (en témoignent notamment les nombreux questionnaires parlementaires qui posent chaque été des questions dont les réponses sont contenues dans les rapports annuels de performances annexés au projet de loi de règlement du printemps). Ainsi, là où la commission du contrôle budgétaire du Parlement européen réalise une analyse minutieuse des rapports annuels des directions et auditionne l'équivalent des responsables de programme de la Commission européenne, en les interrogeant précisément sur leur performance et leur gestion (cf. présentation détaillée en annexe), le Parlement français concentre ses efforts sur la procédure des lois de finances initiales (qui, elles, donnent lieu à des auditions) plus que sur le contrôle *a posteriori* des fonds octroyés.

²² Exposé des motifs de la proposition de loi organique relative aux lois de finances, 11 juillet 2000.

²³ Aux termes de l'article 57, elles « procèdent à toutes investigations sur pièces et sur place, et à toutes auditions qu'ils jugent utiles. » Notamment, « les personnes dont l'audition est jugée nécessaire par le président et le rapporteur général de la commission chargée des finances de chaque assemblée ont l'obligation de s'y soumettre. Elles sont déliées du secret professionnel sous les réserves prévues à l'alinéa précédent. »

²⁴ Chaque rapporteur spécial présente ses travaux en commission des finances, réunie sous la forme de commissions d'évaluations des politiques publiques (CEPP). La liste des travaux 2019 est disponible ici : [http://www2.assemblee-nationale.fr/15/commissions-permanentes/commission-des-finances/printemps-de-l-evaluation/edition-2019/\(block\)/55717](http://www2.assemblee-nationale.fr/15/commissions-permanentes/commission-des-finances/printemps-de-l-evaluation/edition-2019/(block)/55717).

²⁵ Rapport d'information n°2210 de la commission des finances de l'Assemblée nationale, relatif à la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, 11 septembre 2019, page 152.

²⁶ Cour des comptes, « la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives », novembre 2011.

²⁷ *Op. cit.*, page 155.

1.2. Proposition : Créer un environnement favorable à une mise en responsabilité de chaque acteur

Les évolutions récentes favorables à la performance de la chaîne financière sont réelles, mais encore trop largement expérimentales. Il s'agit donc tout d'abord de les institutionnaliser et de les pérenniser. Par ailleurs, rendre plus effective la responsabilisation des gestionnaires implique d'aller jusqu'au bout de la logique de la LOLF en ce qui concerne, en amont, les leviers donnés aux gestionnaires et en aval, leur responsabilité managériale et le contrôle du Parlement.

1.2.1. Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement

La protection des deniers publics nécessite sans contestation possible une séparation fonctionnelle entre ceux qui engagent les dépenses et ceux qui les payent.

Toutefois, la mission considère que :

- ◆ la question n'est pas de savoir qui a ou n'a pas la qualité d'ordonnateur au sens des différentes étapes définies dans le GBCP²⁸ ;
- ◆ plutôt que dans une lecture stricte des tâches dévolues par le décret GBCP à l'ordonnateur et au comptable, cette séparation gagnerait à être pensée sur le modèle du secteur privé en termes de « ruptures de chaîne ». Afin d'empêcher les possibilités de détournements et d'abus de biens publics, il est ainsi nécessaire de maintenir la séparation entre celui qui a la capacité d'engager la dépense publique ou de constater une créance et celui qui est en capacité de la payer ;
- ◆ en revanche, les étapes intermédiaires (liquidation et service fait) doivent pouvoir être assurées aussi bien par l'ordonnateur que le comptable, à condition que la répartition des tâches soit précisément définie pour que les responsabilités de chacun puissent être établies en cas de défaillance.

L'objectif est de déterminer l'organisation la plus performante pour la structure, notamment en évitant les redondances. Plus précisément :

- ◆ en matière de dépenses, l'objectif doit être de fluidifier la collaboration entre ordonnateur et comptable et d'éviter les doublons, sur le modèle des services facturiers (SFACT – cf. description détaillée en annexe), tout en sécurisant les *process* par le contrôle et l'audit internes ;
Ainsi, plutôt que d'attribuer comme aujourd'hui chaque étape de la chaîne d'exécution à un acteur en particulier, seules les tâches d'engagement et de paiement seraient affectées, respectivement à l'ordonnateur et au comptable. La responsabilité de chacun sur les autres étapes serait déterminée, par convention, par l'organisation retenue.
- ◆ en matière de recettes notamment dans le secteur public local, la qualité du recouvrement dépend de la bonne collaboration entre ordonnateur et comptable et en particulier de la sécurisation et du partage des informations relatives au débiteur, l'utilisation coordonnée et adaptée des différentes actions de recouvrement avec une politique de recouvrement prédéfinie (concernant en particulier les autorisations de passage en recouvrement forcé) ou encore la coordination de l'aval concernant l'inscription en comptabilité et la fluidité de la gestion des admissions en non-valeur des titres irrécouvrables ;

²⁸ On notera par ailleurs que la LOLF ne fait plus mention de cette notion d'ordonnateur (mais de dépenses ordonnancées).

Il apparaît donc souhaitable dans le secteur public local d'étudier la possibilité de réaliser à l'avenir ces actions dans des outils SI partagés ou, vu la complexité de l'harmonisation des SI au niveau local, de créer un partage des données sur le modèle du chargement des données de dépenses dans Hélios²⁹.

En outre, le code général des collectivités territoriales pourrait être modifié pour prévoir par défaut l'autorisation générale des poursuites en recouvrement forcé, comme dans l'État, ou *a minima* les conditions dans lesquelles celle-ci serait par défaut tacitement accordée : la bascule en recouvrement forcé est une étape critique qui, si retardée, peut compromettre le recouvrement et qui représente par ailleurs un risque de détournement de la règle au profit notamment de subventions déguisées .

- ♦ dans tous les cas, la séparation fonctionnelle gagne, comme c'est le cas dans le secteur privé, à être intégrée directement aux systèmes d'information, qui prévoient notamment des profils incompatibles entre eux et des processus de validation obligatoire avant de passer à l'étape suivante. Dans la sphère publique, seul CHORUS pour l'État le prévoit actuellement pour l'intégralité de la chaîne d'exécution. Certains SI financiers côté ordonnateur prévoient ce type d'incompatibilité (ainsi que des droits d'engagement en fonction notamment des délégations de signature) mais, n'étant pas intégrés sur l'ensemble de la chaîne d'exécution au sein du secteur public local ou de certains établissements publics, leur efficacité est plus limitée. La mission recommande en conséquence que soit approfondie l'hypothèse d'une intégration de toutes les missions financières des différents acteurs au sein d'un progiciel intégré, y compris dans le secteur public local (cf. présentation en annexe).

Dans le secteur public local, toute répartition des rôles dérogatoire aux définitions du décret GBCP ne pourrait être mise en œuvre que sur la base de la contractualisation. En revanche, une fois l'organisation actée et contractualisée entre la collectivité et l'État (représenté par le comptable public), la répartition des responsabilités pourra être plus facilement identifiée sur la base de celle des compétences. Cette contractualisation permettrait de départager les responsabilités en cas de recours devant la CDBF (cf. partie 3).

1.2.2. Au sein de l'État, aller jusqu'au bout de la logique de la LOLF pour donner tous les leviers aux gestionnaires, aussi bien en termes de marges de manœuvre que de sécurisation financière, en contrepartie d'une professionnalisation de la fonction et d'une véritable programmation pluriannuelle

Aller au bout de la logique de responsabilisation de la LOLF suppose de donner aux gestionnaires tous les leviers d'actions. Cela implique au préalable d'assurer la sécurisation financière des processus d'engagements budgétaires et notamment de professionnaliser la fonction financière, de renforcer l'organisation et le suivi des processus d'engagements budgétaires ainsi que de clarifier les relations entre acteurs de la dépense. Ces préalables posés, il sera possible de tenter le pari de la confiance, en réduisant encore les contrôles *a priori*, notamment de soutenabilité pour les ministères avec une fonction financière mature, de manière à responsabiliser les gestionnaires, en contrepartie d'un renforcement du contrôle interne et des contrôles *a posteriori*.

²⁹ En recettes comme en dépenses, une harmonisation des SI ordonnateurs et comptables serait également souhaitable à court terme parmi les ordonnateurs.

1.2.2.1. *Sécuriser la chaîne financière en amont avant de poursuivre le mouvement d'internalisation des contrôles sous la responsabilité des gestionnaires*

Professionnaliser la fonction financière

La sécurisation financière de la gestion publique nécessite une fonction financière performante. Dans ce cadre, une attention particulière est portée à sa professionnalisation avec, depuis 2014, la mise en place d'un groupe de travail interministériel dédié, animé par la direction du budget.

Les entretiens menés par la mission et la séance d'échange avec les directeurs des affaires financières de plusieurs ministères ont pleinement confirmé l'importance de cette question. Les participants ont en effet déploré une déperdition de compétences du fait d'une rotation importante des effectifs, aussi bien dans les services financiers que dans les services budgétaires des directions opérationnelles, ce qu'ils attribuent notamment à la faible valorisation de ces métiers, perçus comme exigeants en termes de rythme de travail et parfois comme des missions uniquement dédiés à la rigueur budgétaire au détriment de la politique publique du ministère.

Cette faible attractivité combinée à la forte rotation obère les capacités d'analyse et de contre-expertise des directions financières dans leur dialogue avec les directions métiers (et par ailleurs la direction du budget) et grève donc la possibilité pour le directeur de se positionner comme un conseiller budgétaire du ministre, à même de lui présenter une vision complète de son périmètre de responsabilité et de lui proposer des arbitrages.

À l'inverse, favoriser la mobilité des agents au sein de la fonction financière (en interministériel dans les directions financières ministérielles mais également dans les directions métiers) participerait à la diffusion de la culture budgétaire et comptable à l'ensemble de la sphère publique et à la sécurisation de la gestion publique et pourrait passer par des « parcours métiers » interministériels où les ministères s'engageraient à fluidifier les échanges entre directions financières et entre celles-ci et leurs directions métier.

En outre, il serait utile de mieux former les gestionnaires à la fois aux différents leviers dont il dispose et aux infractions sanctionnées par la CDBF afin de les sensibiliser en amont et de renforcer sa dimension dissuasive. Un module de formation pourrait ainsi être intégré aux parcours « nouveaux cadres dirigeants » organisé pour la fonction publique de l'État et ses équivalents organisés par le centre national de formation de la fonction publique territoriale (CNFPT) et l'école des hautes études en santé publique.

Sécuriser les engagements budgétaires significatifs par une gouvernance à même de détecter au plus tôt les risques et les défaillances

En amont, par des comités d'engagement. À ce titre, des enseignements peuvent être retenus de la pratique du secteur privé, où les engagements budgétaires significatifs sont soumis à des comités d'engagement dont le niveau de représentation varie selon les seuils. Par ailleurs, un chef de projet est très fréquemment identifié, ce qui permet qu'une chaîne de responsabilité, y compris hiérarchique, soit clairement établie.

De bonnes pratiques sont également à souligner dans le secteur public, en particulier au sein du ministère de la défense. Un comité ministériel d'investissement « *assiste le ministre en matière de décision d'investissement* », notamment du point de vue de la soutenabilité budgétaire du projet³⁰. En outre, un comité financier interministériel (COFIN), présidé par le DAF du ministère des armées et

³⁰ Arrêté du 17 février 2010 fixant les attributions, la composition et le fonctionnement du comité. Le comité est présidé par le ministre et réunit le chef d'état-major des armées, le délégué général pour l'armement, le secrétaire général pour l'administration. Sont également invités permanents le chef du contrôle général des armées et le DAF.

réunissant la direction du budget, le chef d'état-major des armées, le CBCM et les responsables de programme a été créé³¹. Il est chargé de donner un avis sur les propositions d'affectation de crédits relatives à certains projets d'investissement et d'examiner la mise en œuvre des projets d'investissement présentant des enjeux particuliers.

La mission recommande de développer les comités d'engagement sur ce modèle. Tout projet d'investissement, mais également tout projet d'engagement de crédits excédant un seuil en termes de montants ou de nombre d'années d'engagement devrait faire l'objet d'une validation préalable par un comité de ce type. Les exigences pourraient varier en fonction des seuils : certains projets nécessiteraient la validation d'un comité d'engagement interne au ministère, tandis que d'autres, aux implications budgétaires plus importantes, exigeraient la réunion d'un comité interministériel comprenant un représentant de la direction du budget.

Par ailleurs, il serait possible d'envisager une double signature du directeur des affaires financières et du responsable de programme pour les engagements ne justifiant pas le passage en comité d'engagement mais excédant un certain seuil, qui pourrait varier selon les ministères.

Par ailleurs devrait être plus systématisé un pilotage de projet *ad hoc*, avec un chef de projet et un suivi resserré. Un rapport de 2011 de l'inspection générale des finances relatif au pilotage et à l'audit des grands programmes informatiques de l'État, dont les conclusions de principe nous semblent encore valables, avait souligné l'importance de la gouvernance et du suivi de ces programmes, éclairés par des indicateurs d'activité et des tableaux de bord publics régulièrement mis à jour.

En matière de gouvernance, l'objectif est de pouvoir réorienter voire décider l'arrêt des projets en dérive. Pour cela, la mission avait identifié trois propositions toujours d'actualité et au demeurant susceptibles de s'appliquer au-delà du champ des systèmes d'information (SI) :

- ◆ dans les cas extrêmes, que les programmes rencontrant des difficultés particulières puissent faire l'objet d'audits par des tiers experts, notamment pour les SI de la direction interministérielle du numérique voire des inspections générales ;
- ◆ que le suivi au cours de la mise en œuvre du projet soit organisé de sorte à détecter les défaillances d'un projet suffisamment tôt pour être en mesure de les corriger pendant la phase d'exécution. Pour ce faire, il était envisagé d'instaurer une validation régulière des étapes-clefs du programme – et tout particulièrement des jalons de « go/no go » – par une « revue de pairs », afin d'évaluer la pertinence du maintien de la feuille de route initiale ;
- ◆ dans la même perspective, le rapport préconisait de privilégier une « démarche modulaire » qui permettrait « d'arrêter des programmes en assumant les pertes éventuelles ou, à l'inverse, les gains liés à l'abandon préalablement validé de fonctionnalités, les modules constituant des paliers budgétaires autant que des cibles fonctionnelles ».

De ce point de vue, un pilotage performant doit aller au-delà d'un simple contrôle de la régularité de la mise en œuvre du projet. À cet égard, l'exemple de l'échec du « *programme ONP* » (opérateur national de la paie) qui visait à automatiser la rémunération de 2,7 millions d'agents publics est éloquent. Comme le soulignait M. Raoul Briet, président de chambre à la Cour des comptes, à l'occasion du colloque d'octobre 2019 précité, « *la caractéristique de ce dossier est qu'il n'y avait aucune irrégularité formelle dans les conditions de passation des marchés, dans les conditions d'exécution de la dépense publique* »³².

Par ailleurs une attention particulière devrait être portée à la désignation du chef de projet : outre la responsabilisation que cela engendre, cette désignation permet d'identifier le responsable en charge

³¹ Arrêté du 26 décembre 2013 relatif au cadre de la gestion budgétaire et au contrôle budgétaire du ministère des armées, pris en application de l'article 105 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

³² Colloque d'octobre 2019 sur la responsabilité des gestionnaires publics.

de rendre compte régulièrement de la mise en œuvre du projet. À cet égard, on soulignera la nécessité qu'il soit effectivement en charge de sa conduite et non un responsable hiérarchique représentant la structure porteuse du projet ainsi que l'importance de placer des restitutions à un haut niveau décisionnel, afin qu'elle soient efficaces et valorisantes pour les équipes.

Repenser les relations entre acteurs de la dépense publique et en particulier les rôles du directeur des affaires financières et du responsable de programme

Les directeurs des affaires financières interrogés ont tous souligné la difficulté du dialogue avec les autres prescripteurs de long terme, notamment les directeurs des ressources humaines³³ et les responsables de programme, chacun poursuivant une logique qui lui est propre (par exemple, une augmentation rapide des dépenses de guichet peut être perçue positivement par le métier, qui y verra la pertinence du dispositif mis en place sans nécessairement se préoccuper des problématiques budgétaires, mais négativement par le budgétaire qui doit tenir l'enveloppe globale). Or, l'un des prérequis à la responsabilisation des gestionnaires publics au sens large est la diffusion des préoccupations budgétaires à l'ensemble de la chaîne managériale, tant sur la maîtrise directe de la consommation de crédits que sur l'efficacité de la dépense.

En outre, le diagnostic d'une grande variabilité des niveaux de maturité des directions financières mais aussi de leur positionnement dans la hiérarchie ministérielle, en fonction de l'intérêt du ministre pour les questions budgétaires et du poids des responsables de programmes et/ou des directions métier, est partagé par tous les acteurs. Trop souvent, la capacité du DAF de peser dans les arbitrages internes est liée à sa capacité personnelle à s'introduire dans les discussions et aux relations interpersonnelles avec les responsables de programme. Chaque changement d'acteur est alors un élément de fragilisation de la fonction financière.

Ainsi, les directeurs des affaires financières devraient être positionnés dans un rôle de consolidation et de synthèse, en s'appuyant sur les responsables de programmes, seuls véritables « gestionnaires » au sens où ils arbitrent les modalités de la déclinaison de l'enveloppe définie par les lois de finances et par les arbitrages internes du Ministre sur la base des éléments du DAF.

En outre, les DAF devraient être dans tous les ministères les interlocuteurs privilégiés de la direction du budget (DB), comme c'est déjà le cas dans plusieurs d'entre eux, ou *a minima* devraient être systématiquement associés aux échanges entre la DB et les responsables de programme, ce qui les renforcerait ainsi dans leur rôle central et éviterait qu'ils puissent être contournés par des responsables de programmes souvent puissants dans l'équilibre interne des ministères.

Les responsables de programme doivent en échange être des relais des DAF, avec des équipes mixtes métier / finances en capacité d'explicitier les déterminants de la dépense de manière transparente et partagée avec les équipes de la DAF.

Il n'est pas aisé de formuler des propositions opérationnelles pour atteindre cet objectif, de meilleur positionnement des DAF. Une piste de court terme pourrait consister à créer des instances de dialogue institutionnalisées dédiées à cette coopération, dont les modalités pourraient varier selon les ministères et directions d'administration centrale, y compris hors de la seule préparation des échéances rituelles du calendrier budgétaire, d'autant que l'attention portée par les cabinets ministériels aux enjeux de régularité et d'efficacité budgétaires ainsi que le rôle des secrétaires généraux semble très variables selon les ministères.

³³ Ainsi, des DAF peuvent découvrir, une fois les arbitrages passés, la décision concernant le nombre de places ouvertes aux concours de recrutement, alors que ceux-ci ont des impacts pluriannuels significatifs. La mission a noté par ailleurs que la capacité des secrétaires généraux à agir comme acteurs du dialogue de gestion et comme arbitres entre les sphères RH et financières a été peu évoquée par recours par les DAF.

Forts de ces nouvelles interactions et de la clarification de leur positionnement, les directeurs des affaires financières pourraient jouer plus facilement le rôle de conseiller stratégique du ministre sur les questions financières, voire être force de contre-propositions budgétaires.

Renforcer la contractualisation pluriannuelle

Afin de poursuivre l'effort de contractualisation pluriannuelle, la mission recommande d'amplifier la nouvelle stratégie de la DB et de la DITP d'élargir le périmètre de la contractualisation avec une nouvelle génération de contrats qui ne sont pas limités aux opérateurs. Il s'agirait d'établir une cartographie et un calendrier volontariste des opérateurs et structures directionnelles ou ministérielles à intégrer prioritairement à la démarche.

1.2.2.2. Oser le pari de la confiance avec l'internalisation des contrôles a priori et la bascule des contrôles budgétaires en a posteriori

Faire du contrôle interne un outil de responsabilisation du gestionnaire

Les exemples du secteur privé et des institutions européennes (cf. annexe) qui sécurisent la chaîne d'exécution de la dépense par le contrôle et l'audit internes, déconcentrés au niveau de chaque gestionnaire, démontrent le rôle déterminant de ces deux dispositifs.

Si, comme le souligne la Cour des Comptes « *les ministères progressent tous dans le contrôle interne* »³⁴ (cf. annexe), il apparaît indispensable de mesurer si des étapes supplémentaires ne seraient pas nécessaires pour renforcer son rôle dans la sécurisation des processus comptables et budgétaires. À la demande de la mission, une mission de l'inspection générale des finances et de la direction interministérielle de la transformation publique est actuellement en cours afin de d'établir un diagnostic détaillé du degré de maturité du contrôle interne et de formuler des propositions d'évolution.

La mission est à la fois convaincue du caractère majeur de ce sujet et de la difficulté de trouver les moyens d'une réelle appropriation du contrôle interne par les gestionnaires, condition pourtant indispensable à son efficacité. Les gestionnaires souffrent déjà d'une profusion de normes : l'enjeu est de s'assurer que le contrôle interne soit comme dans le secteur privé un véritable levier, corollaire de l'accroissement de leurs marges de manœuvre.

Ce renforcement gagnerait à être également réalisé au sein du secteur public local. En juin 2019, la Cour des comptes, dans son bilan intermédiaire de l'expérimentation de certification des comptes locaux³⁵, a souligné plusieurs points d'attention dont la nécessité de renforcer les dispositifs de contrôle interne comptable.

Il appartient cependant à chaque collectivité d'élaborer son dispositif de contrôle interne à partir d'une cartographie des risques qui lui est propre. Une incitation financière en ce sens pourrait cependant être mise en place en s'appuyant sur le dispositif des contrats dits « *de Cahors* »³⁶. Il s'agirait de moduler à la hausse la dotation globale de fonctionnement en fonction de l'appréciation portée sur la maturité et renforcement dans la durée du contrôle interne.

Le développement du contrôle interne serait par ailleurs facilité si, à l'issue des expérimentations en cours, la certification des comptes était étendue au secteur public local (cf. annexe).

³⁴ Note d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC) pour 2017.

³⁵ Cour des comptes, « Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux », juin 2019

³⁶ L'article 29 de la loi de programmation des finances publiques 2018-2022 prévoit la conclusion par l'État et 322 collectivités de contrats définissant un objectif d'évolution des dépenses réelles de fonctionnement et d'amélioration du besoin de financement. En cas de non-respect de cet objectif, une reprise financière d'un montant égal à 75 % de l'écart constaté est opérée.

Privilégier des contrôles a posteriori, qui permettront de porter une appréciation globale sur la maîtrise de l'exécution

La responsabilisation des gestionnaires nécessite par ailleurs une réflexion sur les relations qu'entretient la direction du budget avec les autres directions d'administration centrale, aujourd'hui à l'origine de frustrations de l'ensemble des acteurs. D'une part, la direction du budget ne dispose pas d'informations suffisantes quant aux sous-jacents métiers des différentes directions. D'autre part, les gestionnaires des directions opérationnelles perçoivent le contrôle budgétaire *a priori* comme un « micro-management » de la DB contraignant, voire préjudiciable car source de déresponsabilisation des acteurs.

Pour la mission il faut poursuivre un objectif clair : l'internalisation des contrôles par les ministères et le renforcement d'un contrôle externe *a posteriori* nourri par un dialogue de gestion dynamique et à la périodicité adaptée à la qualité de la prévision et de l'exécution budgétaires.

L'expérimentation précitée menée depuis cette année avec cinq ministères offre des perspectives très positives. Son calendrier de généralisation devrait cependant être précisé.

À cette fin, la mission préconise d'abord que des inspections générales réalisent d'ici la fin 2021 un bilan de cette expérimentation pour s'assurer que les objectifs poursuivis sont bien atteints et suggérer les améliorations nécessaires. À cet égard la mission recommande :

- ◆ qu'une attention particulière soit portée à la suppression du caractère opposable du schéma d'emploi³⁷ au profit du seul suivi du plafond d'emploi et de l'exécution de la masse salariale ;
- ◆ que soit examinée la possibilité d'aller au bout de la logique de responsabilisation en définissant des mécanismes de sanction budgétaire en cas de dépassement caractérisé (par exemple sous forme d'augmentation du taux de mise en réserve des crédits lors de l'exercice suivant). Cette évolution complèterait utilement le mécanisme d'adaptation de la périodicité des suivis de l'exécution budgétaire partagés avec la direction du budget (passage d'une périodicité trimestrielle à mensuelle).

Une fois ce cadre défini, il est proposé d'arrêter et d'officialiser un calendrier de bascule des ministères dans le nouveau régime de contrôle.

Cette bascule doit tenir compte de la différence de situation des ministères et devrait être validée par un audit de la maturité de la fonction financière du ministère notamment pour éviter le désarmement unilatéral craint par la DB³⁸.

La mission propose que soit défini un calendrier volontariste marquant clairement la volonté de dépasser la traditionnelle logique expérimentale. Par exemple :

- ◆ bascule à l'horizon 2022/2023 pour les ministères dont la fonction financière est la plus mature,
- ◆ bascule à l'horizon 2025 au plus tard pour les autres.

La mission a conscience que certains ministères ne sont actuellement pas suffisamment mûrs pour envisager une bascule. Mais cette situation ne peut être considérée comme satisfaisante : l'enjeu est précisément de se donner une perspective calendaire réaliste pour sortir d'un *statu quo* sclérosant et de servir l'ambition de généralisation d'une organisation plus responsabilisante et donc plus efficace.

³⁷ Le schéma d'emploi, non prévu par la LOLF, fixe pour chaque ministère la prévision mensuelle du solde net des entrées et des sorties par programme (il n'est plus décliné, depuis le décret GBCP, par statut et corps d'emploi). Les schémas d'emploi deviendraient quant à eux indicatifs et un outil de dialogue de gestion parmi d'autres.

³⁸ Les ministères disposeraient d'une grille d'auto-analyse et pourraient demander le lancement de l'audit, déclenchant l'éventuelle bascule, lorsqu'ils considèrent remplir les différents prérequis.

La fonction budgétaire des CBCM devrait être supprimée et le double rattachement fonctionnel des DAF devrait être expérimenté

La nécessaire évolution du contrôle pose nécessairement la question de l'existence des CBCM au moins dans sa dimension budgétaire³⁹.

La mission est favorable à la suppression de cette structure atypique, placée auprès des ministères mais dépendant de Bercy et dont la mission n'a pas trouvé d'équivalent dans le secteur privé : cette évolution aurait une forte dimension symbolique, crédibiliserait la volonté de transformation du contrôle budgétaire et de responsabilisation des fonctions financières des ministères et favoriserait leur professionnalisation (avec l'intégration des personnels en charge du contrôle budgétaire des CBCM au sein des DAF)

Là aussi le pragmatisme s'impose et il serait nécessaire de tenir compte de la maturité des ministères, la présence d'un CBCM pouvant être aujourd'hui un point d'appui pour certains DAF eux-mêmes.

Il est donc proposé que cette suppression soit actée et affichée dans son principe, que ses modalités opérationnelles soient rapidement arrêtées et qu'elle soit mise en œuvre dans le cadre de la bascule vers le contrôle *a posteriori*. Il semble en effet à la mission que l'on est arrivé au bout de la logique des assouplissements et que seule une perspective calendaire nette permettra d'engager l'effort nécessaire à la bascule.

Cette évolution pourrait être couplée avec une autre transformation susceptible de renforcer le lien fonctionnel entre les directeurs des affaires financières et la direction du budget : le double rattachement fonctionnel.

Dans le secteur privé, les directeurs des affaires financières font l'objet d'un double rattachement dans le cadre d'une organisation matricielle : le DAF de l'unité opérationnelle est rattaché hiérarchiquement au seul directeur général de l'entité mais également fonctionnellement à la direction financière du groupe. Cette organisation, que des directeurs rencontrés par la mission ont reconnu comme complexe à instaurer, suscite des réticences fortes parmi les DAF des ministères interrogés : elle risquerait selon eux de créer un conflit de légitimité, ce qui renforcerait la fragilité de leur positionnement vis-à-vis des directeurs des ressources humaines et des autres directions opérationnelles, compromettant ainsi l'instauration d'une coopération plus approfondie entre les différents inducteurs de la dépense qu'ils appellent de leurs vœux.

La mission partage l'objectif d'un dialogue apaisé et centré sur une responsabilisation des gestionnaires, mais comprend également les réserves exprimées. Contrairement au privé où la nécessité d'assurer la viabilité financière de l'entreprise n'est pas contestée et donc facilement partagée (ce qui n'empêche pas les concurrences internes), les ministères n'intègrent pas naturellement les exigences financières et budgétaires que la direction du budget est trop souvent la seule à porter.

Pour autant ce double rattachement des DAF, porteur d'une évolution mériterait d'être expérimenté afin de mieux le paramétrer par retour d'expérience.

Cette évolution majeure pourrait au demeurant être associée au calendrier de la suppression des contrôles budgétaires *a priori* évoquée *supra*, le double rattachement permettant d'envisager une bascule plus rapide dans le nouveau système.

³⁹ L'opportunité et la faisabilité d'une réforme du volet comptable des CBCM n'ont pas été expertisés par la mission.

Réaffirmer le principe selon lequel les redéploiements au sein des programmes sont de la seule responsabilité des ministères

La fongibilité hors masse salariale au sein d'un même programme budgétaire a été définie par la LOLF comme étant de la seule responsabilité des responsables de programme mais fait l'objet d'une pratique différente avec un suivi de l'exécution infra-programme. Ce principe doit donc être réaffirmé : si les directeurs financiers et les responsables de programmes doivent informer la direction du budget de tout transfert dans le cadre du dialogue de gestion renforcé défini *supra*, l'exécution doit relever en opportunité aux seuls ministères.

1.2.3. Renforcer le levier managérial

La mission est convaincue que la dimension managériale de la responsabilisation des gestionnaires publics est déterminante : aussi nécessaire soit elle – cf. troisième partie – la sanction juridictionnelle ne comporte pas de dimension incitative et a vocation à ne sanctionner que les fautes les plus graves.

Une plus grande responsabilisation des gestionnaires publics suppose que soient plus largement mobilisés les leviers d'incitation et de sanction managériales : l'indispensable renforcement des marges de manœuvre des gestionnaires publics – à laquelle les propositions précédentes entendent contribuer – constitue au regard de l'enjeu majeur de responsabilisation une condition nécessaire mais non suffisante.

Le levier financier devrait être plus largement mobilisé

Comme évoqué *supra*, la mission n'a pas eu connaissance d'une cartographie des leviers existant en matière de rémunération variable par catégorie d'emploi et donc *a fortiori* de l'effectivité de leur variabilité au regard de performances dûment évaluées.

Ce diagnostic est à réaliser à très court terme, afin de pouvoir fonder dans un deuxième temps une réflexion sur les catégories d'emploi non concernées actuellement alors que l'ampleur de leurs responsabilités le justifierait.

Il apparaît à la mission que tous les gestionnaires de structures significatives – au plan central et déconcentré – devraient bénéficier d'une part de rémunération variable dont une fraction devrait dépendre d'indicateurs financiers et budgétaires.

C'est dans cette perspective que la mission formule des recommandations plus précises sur la rémunération des comptables publics (cf. *infra*).

Le levier disciplinaire devrait être réhabilité

L'absence de sanction disciplinaire décrédibilise l'action publique et on ne peut durablement accepter que des agissements tels que ceux à cités *supra* (1.1.3.2) n'aient pas de conséquence sur la situation de leurs auteurs.

La mission a naturellement conscience de la difficulté à progresser en la matière, les blocages étant essentiellement culturels. S'agissant des cadres supérieurs, est par ailleurs en cause la délicate question de l'articulation entre les responsabilités politique et administrative.

Modestement, la mission recommande que soient mis en place des mécanismes qui obligent les autorités hiérarchiques à examiner et prendre position sur des situations sensibles ne justifiant pas une éventuelle sanction juridictionnelle.

Ainsi le ministre du budget pourrait saisir ses homologues de faits dans l'exercice des fonctions de gestionnaires pouvant constituer selon lui des fautes passibles de sanctions disciplinaires ou susceptibles d'avoir des conséquences dans la carrière des intéressés. L'autorité hiérarchique resterait maître de sa décision.

Une telle saisine pourrait également être utilisée par le parquet de la CDBF ainsi que par les inspections générales (*cf. infra*).

Par ailleurs, le parcours de formation à destination des cadres dirigeants évoqué *supra* devrait comporter un module consacré à la responsabilisation managériale.

1.2.4. Encourager l'audition des gestionnaires publics par le Parlement

L'exemple des institutions européennes montre que la responsabilité politique constitue un levier puissant de responsabilisation des institutions et des gestionnaires (*cf. présentation en annexe*)⁴⁰.

Comme évoqué précédemment, la mission parlementaire de bilan de la LOLF de MM. Woerth et Saint Martin, jugeait encore insuffisante la culture de l'évaluation au sein du Parlement, malgré la mise en place du printemps de l'évaluation depuis 2018. Une piste consisterait à programmer annuellement, éventuellement dans le cadre de la semaine de l'évaluation, l'audition des DAF et des responsables de programmes afin que ceux-ci soient amenés à rendre compte de leur gestion au moins une fois tous les trois ans.

Cette évolution compléterait la proposition de la mission parlementaire sur le bilan de la LOLF relative à l'instauration de « conférences de performances institutionnelles »⁴¹ « à l'occasion de chaque budget triennal. *« Réunissant les rapporteurs des commissions des finances, la direction du budget et les représentants des ministères, elles porteraient sur les objectifs et indicateurs de performance en particulier ceux relevant de la catégorie politique. »*

⁴⁰ Le Parlement européen exerce, au travers d'une commission dédiée – la commission du contrôle budgétaire (COCOBU) – un contrôle *a posteriori* fort à l'occasion de la procédure de décharge qui clôt pour les institutions européennes l'année budgétaire.

⁴¹ Afin d'en faire une véritable procédure de contrôle de l'exécution budgétaire sur le modèle européen. Dans les institutions européennes, les directeurs généraux sont auditionnés individuellement dans le cadre de la procédure de décharge par une commission dédiée (la commission du contrôle budgétaire).

2. La responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics est un régime contreproductif et à bout de souffle qui doit être supprimé

Le comptable public, en sus de la responsabilité pénale (notamment pour détournements de fonds publics), civile et disciplinaire de tout agent public, est personnellement et pécuniairement responsable des actes et contrôles qui lui incombent en application de l'article 60 de la loi 63-156 du 23 février 1963 et de l'article 17 du décret GBCP (cf. annexe).

Suivant des principes édictés au XIX^e siècle, dont la philosophie a été obscurcie par la réforme de 2011, ce régime exorbitant du droit commun semble désormais disproportionné au regard de son efficacité réelle et se révèle être un frein à la modernisation des pratiques comptables.

2.1. La RPP est un régime atypique et à bout de souffle

2.1.1. La réforme de 2011, en introduisant une appréciation du comportement du comptable, a obscurci la philosophie d'un régime qui trouvait une cohérence dans sa dimension restitutive automatique assumée par l'État

2.1.1.1. La réforme de 2011 a abouti à un régime de responsabilité entre réparation et sanction

Les débats autour de l'adage selon lequel « *le juge des comptes juge les comptes et non les comptables* » et concernant la nature de la sanction sont anciens (cf. analyse détaillée en annexe).

Avant la réforme de 2011, la philosophie de la RPP était résumée par la formule de Jean Romieu dans ses conclusions sous l'arrêt Conseil d'État *Nicolle* du 12 juillet 1907 « *l'autorité compétente n'a pas à se demander si le comptable est responsable mais si le compte est régulier* ». La nature réparatrice de la sanction faisait peu débat : seuls pouvaient être prononcés des débits qui ordonnaient la restitution par le comptable du manquant, i.e. des sommes correspondant au montant des opérations irrégulières, afin de rétablir les comptes. La sanction était automatique, sans prise en compte des circonstances de l'espèce à l'exception de l'appréciation du cas de force majeure prévu par la loi de 1963. Le débit ne se voulait donc pas sanction personnelle du comptable. Du fait de l'importance des montants mis en jeu, pouvant atteindre des dizaines voire centaines de millions d'euros, le débit pouvait faire l'objet d'une remise gracieuse totale du ministre du budget. Le premier président, M. Didier Migaud, a ainsi évoqué, lors du colloque organisé par la Cour des Comptes et le Conseil d'État en octobre 2019, la logique « *restitutive* » du débit avant 2011.

Le dispositif a été modifié par l'article 90 de la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011. L'objectif de la réforme était de mettre fin aux débits sans préjudice financier qui aboutissaient à un enrichissement sans cause des collectivités territoriales⁴² et d'encadrer le pouvoir de remise gracieuse du ministre par la définition d'un montant-plancher de laissé-à-charge.

⁴² Les collectivités recevaient la réparation alors même qu'elles n'avaient subi aucun préjudice financier (soit directement du comptable, soit conjointement du comptable et de l'État en ce qui concerne la remise gracieuse lorsqu'elles refusaient de prendre à leur charge la remise gracieuse).

Désormais, deux situations sont distinguées :

- ♦ lorsque le manquement n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public, le juge a la possibilité de laisser à la charge du comptable une somme, déterminée par manquement, dans la limite d'un plafond correspondant à 1,5 % du cautionnement du comptable⁴³. Cette somme n'est pas rémissible ;
- ♦ dans l'hypothèse où le juge estime que le manquement a causé un préjudice financier, le ministre chargé du budget a conservé la possibilité d'accorder une remise gracieuse. En revanche, celle-ci ne peut plus être totale sauf en cas du décès du comptable ou du respect des règles du contrôle sélectif de la dépense et le ministre est désormais tenu de laisser à la charge du comptable, une somme correspondant au moins à 3 % du montant du cautionnement, par manquement et par exercice⁴⁴.

Cette réforme a donc mis fin à l'automatisme de la sanction et introduit la prise en compte des circonstances de l'espèce dans le prononcé des sommes non rémissibles ouvrant la voie à une évolution de l'office du juge des comptes vers un jugement des comptes. Pour M^{me} Mathilde Kernéis-Cardinet⁴⁵, cela a modifié la nature juridique du régime de responsabilité du comptable public, y compris celle du débet. En effet, la dimension de réparation du débet est désormais plus nette puisque la loi indique désormais « *lorsque le manquement [...] a causé un préjudice financier* » et introduit donc à la fois le lien de causalité et le préjudice, critères d'établissement d'une réparation en matière civile, tandis que la réparation est toujours intégrale comme en droit civil commun.

Par ailleurs, l'introduction d'une somme mise à la charge du comptable, prenant en compte les circonstances de l'espèce et non rémissible, est quant à elle dans une logique répressive et assimilable selon M^{me} Kernéis-Cardinet à une « *sanction punitive dans l'intérêt de la société* ». En l'absence de préjudice elle ne peut en effet pas avoir une logique de réparation ni être assimilable à une sanction disciplinaire puisqu'elle n'est pas prononcée par l'autorité hiérarchique et que les sanctions disciplinaires ne peuvent concerner que des faits commis par l'agent lui-même.

Ces « circonstances de l'espèce » n'ont pas été définies légalement ou réglementairement et la jurisprudence ne permet pas de dégager une grille de lecture, le juge des comptes utilisant des formules générales (« *au regard des circonstances de l'espèce, il y a lieu...* »). Se détachent seulement de la lecture des arrêts concernés les critères du montant concerné et le caractère répété ou non du manquement

Le régime de RPP est donc devenu un système mixte qui n'a pas tout à fait abandonné la logique précédente (de « *restitution* »), par le maintien de débets qui redeviennent automatiques dès lors qu'il y a préjudice (et en conséquence avec le maintien des remises gracieuses) ni tout à fait basculé dans un régime répressif. Le premier président de la Cour des comptes, M. Didier Migaud, déclarait ainsi lors du colloque précité que cette réforme dessinait « *un régime qui hésite encore entre sanction et réparation, entre une logique restitutive et une logique punitive* ».

⁴³ Ce plafond varie par exemple de 70,5 € pour les agents comptables exerçant des fonctions comptables à titre principal à 741 € pour les agents comptables hors classe.

⁴⁴ Respectivement de 171 € à 1 482 € pour les exemples précités.

⁴⁵ « *La nature juridique du régime de responsabilité du comptable public* », RFFP, mai/juin 2015.

2.1.1.2. *La logique réparatrice de la RPP nécessite une régulation dont les mécanismes ne sont pas consensuels*

Le pouvoir de remise gracieuse du ministre est aujourd'hui nécessaire du fait des montants en jeu

La philosophie d'origine de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics repose sur une logique restitutive. Ainsi, le montant du débet est celui de l'opération ayant causé préjudice (et avant 2011 de toute opération irrégulière), le montant de la charge pouvant à elle seule atteindre des centaines de millions d'euros⁴⁶. Depuis 2013, le montant moyen des débits prononcés par la Cour varie chaque année depuis 2013 entre 25 000 € et 570 000 €, par les CRTC entre 18 000 € et 72 000 €.

Mais la RPP ne reposait pas à proprement parler sur la réparation personnelle du comptable à l'entité publique puisque le régime du débet a toujours été associé à la remise gracieuse du ministre, du fait de l'importance des montants en jeu. Sauf à recréer les fermes générales⁴⁷, aucun agent public n'est en capacité de rembourser de telles sommes et aucune assurance n'accepterait de couvrir un tel risque, dont la probabilité d'occurrence est de 90 % et la fréquence moyenne entre 5 et 10 ans pour les comptables soumis au contrôle du juge des comptes (cf. annexes).

Les sommes en jeu ainsi que le régime de responsabilité sans faute vont donc de pair avec la possibilité pour les comptables publics d'obtenir la remise gracieuse de leurs débits, qui renforce l'aspect illusoire de la dimension réparatrice de la RPP. Ainsi, sur les exercices 2009 à 2018, hors gestion de fait ou détournement de fond, les remises gracieuses ont ainsi abouti à une réduction moyenne, hors rejets obligatoires de 99 % du montant des débits pour les comptables (cf. 2.1.4.1.2 et détails en annexe).

Dans les faits, les montants restitués sont très largement à la charge de l'État

Au sein de l'État, les remises gracieuses sont un manque à gagner pour le budget de l'État, qui ne peut pas se retourner vers le comptable ou son assurance pour combler tout ou partie du manque à gagner. Elle se matérialise dans une dépense budgétaire sur le programme 200 "remboursements et dégrèvements d'impôts d'État" (sans décaissement mais avec un jeu d'écriture comptable).

Dans le secteur public local, il s'agit d'un coût net pour l'État lorsque les collectivités refusent de prendre en charge la remise gracieuse du débet prononcé à l'encontre de celui-ci par voie administrative ou juridictionnelle. Afin de ne pas supporter le préjudice financier résultant d'un manquement de leur comptable public, les collectivités locales peuvent en effet refuser de prendre en charge le débet et il revient alors à l'État de leur reverser le montant de la remise⁴⁸. En 2019, le montant de ces remises gracieuses prises en charge par l'État s'est élevé à 4,2 M€, en réduction continue depuis 2017 (14,4 M€, cf. données détaillées en annexe). Il s'agit alors d'une dépense avec décaissement.

Les établissements publics nationaux peuvent également refuser de prendre à leur charge la remise gracieuse, mais cela entraîne l'impossibilité pour le ministre de remettre le débet, qui est alors intégralement à la charge du comptable et de son assurance.

Le principe de la remise gracieuse des débits juridictionnels est contesté par le juge des comptes qui souhaite pouvoir apprécier plus largement les circonstances de l'espèce

Depuis la réforme de 2011, la Cour des comptes a à plusieurs reprises, notamment par la voix de son premier président et des procureurs généraux successifs, exprimé une frustration que la réforme n'ait

⁴⁶ Le débet le plus important jamais prononcé était de 260 345 707,57 €, réparti sur trois comptables successifs. Il s'agit de l'arrêt de la Cour des comptes du 12 mai 2010 relatif au budget annexe « contrôle et exploitation aérien »

⁴⁷ Sous l'Ancien-Régime, la perception des impôts était concédée à des fermiers généraux, avançant le montant des produits fiscaux attendus et se remboursant par le recouvrement des impôts.

⁴⁸ Article 11 du décret du 5 mars 2008. Cette remise est de droit en matière de recettes.

pas totalement permis de basculer dans un système où les circonstances de l'espèce sont appréciées par le juge des comptes.

M. Didier Migaud regrettait ainsi lors du colloque d'octobre 2019 l'inaboutissement de la réforme qui « *n'est sans doute pas allée jusqu'au bout de la logique [...]. Le maintien du pouvoir de remise gracieuse du ministre [...], l'insuffisante prise en compte des circonstances entourant le manquement reproché au comptable dessinent un régime qui hésite encore entre sanction et réparation, entre une logique restitutive et une logique punitive.* » Le premier président visait notamment les cas où « *il peut y avoir préjudice financier sans que le manquement ne soit complètement imputable au comptable* » pour lesquels « *la mise en débet systématique n'a alors pas réellement de sens* ». Il concluait que « *la piste esquissée serait celle d'un régime où le montant mis à la charge du comptable ne serait pas systématiquement égal au montant du manquant [...]; il reflèterait en revanche plus directement et plus clairement la part de responsabilité respective de chaque acteur, comptable ou ordonnateur.* »

M^{me} Catherine Hirsch de Kersauson, procureure générale près la Cour des comptes, lors du même colloque, s'est prononcée en faveur d'un système de sanction, établie selon les circonstances de l'espèce « *qui a le mérite de la clarté (sanction du comptable et pas des comptes, pour manquement), de l'efficacité (car mettrait fin à la justice retenue qui se traduit par la remise gracieuse systématique des débits) et équitable (car permettrait de juger, d'avoir un pouvoir d'appréciation sur les responsabilités respectives de l'ordonnateur et du comptable, en atténuant au besoin au regard de la situation)* ». Cette bascule vers un régime de sanction permettrait pour la Cour des comptes de mettre fin à la pratique de la remise gracieuse, qualifiée régulièrement de « *justice retenue* » puisque les montants qui seraient prononcés en sanction ne seraient pas du même ordre de montant que les débits qui visent la rectification automatique des comptes dans un régime de responsabilité sans faute et qui justifient leur existence.

Si le pouvoir de remise gracieuse du ministre n'est pas contesté dans le cadre de l'apurement administratif des comptes, les critiques portant sur « *l'immixtion* » que constitue la remise gracieuse du ministre de sommes prononcées par un juge sont naturellement légitimes.

Il faut cependant rappeler que lorsque la Cour des comptes était compétente pour donner un avis (simple) sur les demandes de remises gracieuses pour tous les débits juridictionnels supérieurs à 10 000 € (entre mars 2008 et décembre 2012) la Cour se prononçait pour des remises gracieuses à 99,7 %, soit un taux de remise comparable au taux actuel⁴⁹. Aucun laissé à charge sur cette population n'a dépassé 8 000 €, alors qu'il n'est pas rare que les DR/DDFIP doivent s'acquitter après remises gracieuses de sommes nettement plus importantes⁵⁰.

⁴⁹ Ainsi, en ce qui concerne les 41 avis pris entre 2011 et 2014 sur les débits juridictionnels concernant des comptables principaux de l'État, pour un montant total de débet de 33,7 M€ (821 000 € de moyenne), la Cour s'est prononcée pour des laissés à charge totaux de 102 150 € (soit 2 500 € de moyenne). L'avis de la Cour a toujours été suivi, sauf dans deux cas de comptables décédés à qui la Cour voulait quand même laisser une somme à charge.

⁵⁰ Rien qu'en 2019, on peut citer M^{me} Claude Suire-Reisman (13, 27 609 € de laissé à charge) et M. Dominique Lamiot (92, 34 217 € de laissé à charge).

2.1.2. La RPP ne garantit pas la qualité comptable

La qualité comptable est prévue et organisée par la Constitution (article 47-2), par les lois organiques⁵¹ et par le décret GBCP. La LOLF a modifié en ce sens le rôle et les missions du comptable public avec la mise en place d'une comptabilité générale et a érigé le comptable en « *garant de la qualité de l'information comptable* »⁵². « Garant » et non « responsable ».

En outre, si l'article 60 de la loi du 23 février 1963 qui fonde la RPP prévoit dans son I que « *outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables [...] de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent* », aucun contrôle⁵³ ni aucune action ne sont requis dans la suite de l'article en matière de comptabilité et le comptable public n'est pas responsable (au sens de la RPP) de la qualité et de la sincérité générale des comptes. L'article 19 du décret GBCP, qui précise les modalités des contrôles, prévoit seulement quant à lui que le comptable est tenu d'exercer le contrôle « *de l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits* ».

Hors sanction liée à la non remise des comptes, l'échantillon analysé par la mission (cf. *infra* et présentation détaillée en annexe) deux cas de responsabilité seulement se présentent : les défauts de justification des soldes débiteurs, pouvant donner lieu à débet (car, bien que qualifiés d'erreur de « comptabilité », sont réputés constituer un manquant en monnaie ou en valeur au sens de l'art. 60 de la loi du 23 février 1963) et les erreurs d'imputations par l'ordonnateur d'une dépense.

On ne peut pas pour autant en conclure que le comptable public est responsable de la qualité comptable.

De fait, en faisant remonter le fait générateur comptable dès la constatation des droits, la comptabilité générale déplace le centre de gravité comptable vers l'ordonnateur. Ainsi, des éléments majeurs de fiabilisation de l'actif, d'exhaustivité du passif, d'imputations provisoires ou encore d'opérations non révélées en comptabilité ne relèvent pas de la responsabilité personnelle et pécuniaire, alors qu'ils ont un impact significatif sur la qualité et la sincérité des comptes⁵⁴ (la liste complète des éléments recensés par la mission et des cas d'application figurent en annexe).

La Cour des comptes, dans son rapport de juin 2019 de bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales confirme cette analyse en écrivant : « *Les travaux des chambres régionales des comptes continuent de relever des insuffisances dans l'application des règles de séparation des exercices, de prudence et d'image fidèle du patrimoine et de la situation financière*⁵⁵, même si ces insuffisances ne se traduisent que rarement par l'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public [...] ». La Cour considère par ailleurs dans ses conclusions que, si les teneurs de compte ont à l'évidence un rôle à jouer dans la fiabilisation des comptes, l'essentiel des travaux relèvent des ordonnateurs et que le « *chemin [est] encore long vers la présentation d'une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités locales* ».

***Le meilleur moyen de développer la qualité comptable est en réalité la certification des comptes*, dont le rythme annuel est adapté à la mise en œuvre d'un processus continu d'amélioration.**

⁵¹ Article 58-5 de la LOLF pour les comptes de l'État ; article 12 de la loi organique n° 2005-881 relative aux LFSS pour les comptes sociaux.

⁵² Article 31 de la LOLF.

⁵³ Le 2^e alinéa du I précise le premier alinéa, sans mentionné la comptabilité.

⁵⁴ Paradoxalement, la carence concernant la qualité et la sincérité des comptes fait l'objet d'un délit pénal dans le secteur privé. Cf. annexes.

⁵⁵ Cour des comptes, « Les finances publiques locales, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics », octobre 2017.

La certification permet d’embrasser l’ensemble du champ de la comptabilité (y compris, notamment, les engagements hors bilan). Elle participe au renforcement du contrôle interne grâce à la diffusion d’une approche par cartographie des risques et à l’amélioration de la sincérité des états financiers.

La généralisation de la certification des comptes des collectivités locales de taille significative (régions, départements et communes dépassant un seuil critique) pourrait ainsi être envisagée à l’issue de son expérimentation.

En outre, il semble nécessaire de progresser vers la mise en place d’un compte financier unique (CFU) dans le secteur public local, qui constitue, selon la Cour, l’un des prérequis à la généralisation de la certification, même si le CFU peut être mis en place sans certification. Il permettrait également de fluidifier la relation entre ordonnateur et comptable en renforçant leur coopération.

2.1.3. La RPP nuit à la performance des réseaux comptables

2.1.3.1. *Un frein à la modernisation des pratiques, en particulier les approches sélectives*

Les fonctions financières des entreprises ont fortement réduit leurs fonctions comptables en supprimant l’essentiel du contrôle *a priori* systématique au profit d’autres approches jugées plus pertinentes et moins consommatrices de ressources afin de gagner en efficacité et en efficience. Elles ont ainsi abandonné le contrôle exhaustif des pièces justificatives pour se concentrer sur la maîtrise (par le contrôle interne) et la normalisation (par la mise en place des progiciels) des processus garantissant l’exhaustivité et la fiabilité des comptes.

Or, les dispositions qui définissent la responsabilité personnelle et pécuniaire et les contrôles qui la fondent sont quasiment identiques à celles du précédent décret dit RGCP du 29 décembre 1962 (*cf.* annexe), qui a lui-même repris les principaux principes du décret impérial du 31 mai 1862 comme la séparation ordonnateur comptable.

La responsabilité personnelle et pécuniaire est donc basée sur des opérations et contrôles qui divergent peu de ceux qui avaient été fixés au XIX^e siècle, c’est-à-dire à une époque sans aucun outil numérique (sans dématérialisation, sans progiciels intégrés, sans capacité de traitement de masse des informations) et sans certification des comptes. Elle privilégie en outre une approche exhaustive des contrôles qui n’est pas sans soulever de difficultés.

2.1.3.1.1. *Recouvrement : La crainte de la mise en jeu de la RPP entraîne des biais culturels dans l’allocation des moyens qui sont contre-productifs au regard des enjeux financiers*

Si une recommandation du 5 décembre 2014 du Procureur général près la Cour reconnaît le bien-fondé d’une politique de recouvrement reposant sur une adaptation des diligences exercées aux enjeux des différentes créances et aux perspectives de recouvrement⁵⁶, la RPP reste engagée de plein droit en l’absence de recouvrement. Conformément à l’article 60 de la loi de 1963, et selon une jurisprudence constante⁵⁷, la responsabilité est établie dès lors que le comptable n’a pas effectué « *les diligences nécessaires qui doivent être adéquates, complètes et rapides* »⁵⁸.

Ce dispositif, légitime dans l’absolu, conduit toutefois d’après les directeurs départementaux et régionaux des finances publiques rencontrés, à consacrer des moyens importants à des actes de

⁵⁶ Ce cadre n’a pas pour effet d’exonérer le comptable de sa responsabilité en cas de sélectivité de l’action en recouvrement, mais il permet de le sécuriser, en apportant la garantie de la prise en compte de ces principes par la Cour des comptes.

⁵⁷ Depuis l’arrêt Cour des comptes, 25 juin 1936 « David-Chaussé, receveur spécial de la commune de Bordeaux ».

⁵⁸ Arrêté des Consuls du 19 Vendémiaire an XII.

poursuites sur des créances anciennes manifestement compromises, dans le seul but de dégager la responsabilité du comptable, au détriment d'actions énergiques sur les créances à enjeux.

Tout porte à croire que la DGFIP et son réseau ont intériorisé culturellement et même institutionnalisé la crainte de la mise en jeu potentielle de la responsabilité personnelle sur l'intégralité des cotes à recouvrer alors même que, d'après les différents entretiens menés par la mission, de plus en plus de juridictions mettent en place des seuils de contrôle. Ainsi, la pratique de la revue annuelle des restes à recouvrer, centrée sur les cotes dont la prescription est proche, quitte à mettre artificiellement en débet administratif le comptable secondaire en émettant dans la foulée un sursis de versement, encourage cette surpondération des cotes de faible montant au détriment de cotes plus récentes avec de meilleures perspectives de recouvrement.

Pourtant, les débits sur les montants inférieurs à 1 000 € ne représentent que 4 % de l'échantillon des arrêts rendus en 2019 par la Cour des comptes et 5 % de celui des jugements prononcés par les CRTC (cf. détails de l'analyse et présentation de l'échantillon en annexe). Le montant moyen des débits prononcés pour défaut de recouvrement est de 29 515,46 € à la Cour des comptes et 21 521,24 € dans les CRTC⁵⁹.

Plus largement, il ressort ainsi des entretiens menés par la mission que la crainte de la RPP conduit le réseau à produire un nombre important d'actes superflus (notamment des avis à tiers détenteurs ou des saisies-ventes) pour justifier des poursuites futures ou de la non-valeur.

En particulier, le rôle des pôles de recouvrement spécialisés (PRS) interroge. Conçus pour concentrer les compétences sur les cas les plus difficiles de recouvrement ils se sont vus confier les créances d'entreprises en procédure de redressement ou liquidation judiciaires, notamment celles proches de la prescription au détriment de leur propre recouvrement.

Ainsi, la direction départementale des finances publiques d'Ille-et-Vilaine a indiqué à la mission que les moyens consacrés par le PRS au suivi et aux diligences concernant les créances d'entreprises en procédures collectives représentent près de la moitié des effectifs du PRS alors que le taux de recouvrement sur créances suspendues des professionnels (procédures collectives et autres suspensions) s'élevait en moyenne à 0,08 % entre 2016 et 2019 pour des cotes d'un montant moyen de 6 054 € (cf. annexe).

2.1.3.1.2. Dépenses : les injonctions contradictoires en matière de contrôle sélectif retardent sa généralisation et la modernisation des pratiques

Le contrôle hiérarchisé de la dépense est encore insuffisamment utilisé

L'article 42 du décret GBCP⁶⁰ autorise⁶¹ les comptables publics à réaliser un contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), en reconnaissant que le comptable pouvait dresser un plan de contrôle qui fait varier l'intensité de ses contrôles selon son analyse des risques par catégories de dépenses et en fonction de la fiabilité de l'ordonnateur (notamment de son contrôle interne comptable), à condition de suivre une méthode rigoureuse.

Pour autant, l'application d'un contrôle sélectif de la dépense ne constitue pas une cause exonératoire de responsabilité, mais uniquement un motif de remise gracieuse totale du ministre, par exception à la règle du laissé-à-charge minimal.

⁵⁹ À titre de comparaison, le montant moyen d'une créance brute s'élève en 2018 à 13 838 € pour les professionnels et 3 532 € pour les particuliers. Le montant moyen d'une créance tout impôt est de 5 836 €.

⁶⁰ Précisé par les arrêtés du 11 mai 2011 modifiés par l'arrêté du 6 janvier 2014.

⁶¹ Le CHD est expérimenté depuis 2003 pour les dépenses de l'État et 2005 pour celles du secteur public local.

Les comptables publics sont donc soumis à des injonctions contradictoires, qui pénalisent le développement des approches sélectives. Ils doivent hiérarchiser les contrôles afin de fluidifier la chaîne de la dépense et concentrer les ressources sur les dépenses à enjeu, tout en étant responsables de contrôles exhaustifs de la régularité, y compris lorsque les dépenses litigieuses étaient hors périmètre du CHD (cf. annexe).

L'analyse de la jurisprudence des CRTC confirme au demeurant la faible appropriation du CHD dans le secteur public local : seuls 51 % des jugements rendus en 2017 aboutissant à un débet sur des éléments de paye⁶² relevaient l'existence d'un plan de CHD valable. Ce point recoupe les constats de la mission selon lesquels la validation et le suivi des plans de contrôle semblent lacunaires⁶³.

Enfin, l'exhaustivité des contrôles pourrait freiner la mise en place et l'utilisation de l'intelligence artificielle et du *datamining* (pour pré-identifier des dépenses douteuses en croisant les données d'un faisceau d'indices), au regard non seulement du risque pour le comptable public de renoncer à l'exhaustivité (même si en réalité l'IA peut réaliser des échantillonnages plus représentatifs, cf. annexe) mais également de celui d'être rendu responsable d'une hiérarchisation et d'une sélection des dépenses contrôlées programmée par des algorithmes qu'il ne sera pas légitimement pas en capacité d'expertiser (alors que, hors force majeure, le juge des comptes considère que rien n'exonère le comptable de sa responsabilité et notamment pas l'utilisation d'un logiciel défaillant – cf. arrêt ACSIA de décembre 2019⁶⁴).

Ainsi, dans le cadre du projet de ciblage au moyen de l'intelligence artificielle des factures à contrôler, actuellement expérimenté au sein de la DRFiP d'Ille-et-Vilaine (cf. annexe), la généralisation de cet outil en 2020 et 2021 n'a pour l'instant pu être étendue qu'aux dépenses hors services facturiers du fait, d'après l'AIFE, de la frilosité des comptables à se reposer sur des algorithmes qu'il ne peut expertiser pour définir son plan de CHD et ce bien que ce dernier puisse toujours paramétrer les degrés de sensibilité. Pourtant, l'expérimentation a démontré que ces contrôles sont plus efficaces que l'approche exhaustive. Le ciblage plus pertinent des contrôles a permis de doubler le taux d'erreurs détectées et a augmenté la variété des erreurs repérées, le tout dans le cadre de la diminution de la charge des contrôles.

La RPP retarde la modernisation des pratiques

La RPP est un frein au chantier « d'amélioration par l'innovation des finances de l'État » lancé dans le cadre du programme « AP 2022 ». L'agence de l'informatique financière de l'État (AIFE) dans le cadre du chantier « *amélioration par l'innovation des finances de l'État* » avait le projet de rendre obligatoire l'utilisation de la carte achat pour les achats inférieurs à 1 000 € en l'associant à la mise en place d'un « service fait présumé » et d'automatiser le paiement des dépenses de télécom, de fluides et de

⁶² Analyse effectuée par la mission sur la base des 198 jugements définitifs rendus par les CRTC en 2017. Parmi les 133 comportant un débet relatif à la paye, un plan de CHD valable existait dans 41 cas, mais n'avait été respecté en totalité que dans 8 cas (cf. détails en annexe).

⁶³ L'appropriation effective du CHD est difficile à objectiver dans la mesure où le suivi du taux d'exécution des plans présente des carences. De même, il n'existe pas de bilan périodique de sa mise en œuvre.

En théorie, les plans de contrôle doivent être validés par les directions locales (DSPL) des DDFiP, tous les ans ou au maximum tous les trois ans en cas de plan pluriannuel. Par ailleurs, les DSPL doivent en principe effectuer un suivi départemental du respect de la méthodologie et des plans de CHD par les comptables.

Toutefois, il ressort des entretiens menés par la mission que, dans les faits, les plans de CHD sont souvent validés en retard, font rarement l'objet d'un suivi en cours d'année et ne sont pas nécessairement mis à jour annuellement.

⁶⁴ Cour des comptes, ACSIA, 19 décembre 2019 : « 1. Attendu qu'à l'audience, M. X a souligné, à titre liminaire, le contexte [de bascule informatique] a perturbé en 2010 la gestion des dépenses du ministère de la défense ; [...] que la conjonction de ces évolutions a provoqué, selon lui, un chaos systémique [...] 3. Attendu que [...] la gestion du poste comptable relève, pour l'essentiel, de l'appréciation du ministre [...] et non de l'office du juge qui statue à partir des éléments matériels du compte. »

location, c'est-à-dire des dépenses à faible enjeu et à caractère récurrent, y compris la validation automatique du service fait.

Cependant, dans les deux cas, la crainte des comptables de voir leur RPP engagée faute de pouvoir justifier par une pièce justificative le service fait a conduit à ce que les ordres de payer générés restent validés ligne à ligne *a posteriori* par l'ordonnateur – ce qui revient à un contrôle du service fait. Dès lors, ni l'ordonnateur (pour qui les tâches n'étaient pas allégées) ni le comptable (qui craignait une mise en jeu de sa RPP à ce titre) ne se sont approprié cet outil.

2.1.4. La sanction juridictionnelle de la RPP présente des limites structurelles

Les experts de maîtrise des risques insistent sur l'importance d'un contrôle contemporain, intégré aux processus dont l'efficacité est basée sur l'exhaustivité de son périmètre et sur la détection et la correction immédiate des irrégularités. Par définition, un contrôle qui intervient en moyenne dans un poste comptable donné tous les cinq ans ne peut donc viser comme objectif principal l'amélioration des processus.

Bien que lourde, la procédure juridictionnelle n'a qu'un impact individuel et collectif limité tout en fragilisant la légitimité de l'autorité hiérarchique. Elle représente de surcroît un risque d'assurabilité, renforcé par les incertitudes jurisprudentielles. On notera par ailleurs que, sur les 125 065 comptes produits en 2018, 17 473 comptes seulement sont soumis au contrôle du juge des comptes soit 14 % (cf. annexe)⁶⁵. Parmi eux, la Cour des comptes estime que 10 à 15 % des organismes relevant du jugement des comptes font l'objet d'un contrôle chaque année, pour les exercices non prescrits.

2.1.4.1. Une procédure lourde qui a peu d'impact individuel sur les carrières et sur l'amélioration des processus collectifs

2.1.4.1.1. Une procédure longue (près de 3 ans) et mobilisatrice surtout dans la sphère État

La mobilisation intense des équipes dans le cadre d'une procédure juridictionnelle est dénoncée de longue date par le réseau et par la DGFIP qui considère dans une note interne que « *la capacité des comptables à faire face aux demandes ne paraît pas toujours prise en compte* », alors même que la première chambre de la Cour des comptes notamment utilise des questionnaires-type qui sont différenciés selon la taille des directions contrôlées et qui prévoient des seuils de contrôle.

Afin d'évaluer la réalité de cette critique, la mission a sondé 16 comptables publics⁶⁶ qui prennent en charge 10,3 % des dépenses publiques⁶⁷.

Sur tous les points de comparaison, de fortes disparités ont été observées entre l'État et le service public local, où les procédures sont plus courtes et mobilisent moins les équipes (cf. en annexe l'analyse détaillée de ce sondage). En particulier :

- ♦ les questionnaires adressés au réseau dans la sphère État sont en moyenne dix fois plus fournis que dans le secteur public local (avec respectivement une moyenne de 12 questionnaires,

⁶⁵ Les comptes des communes de moins de 5 000 habitants ou dont les recettes ordinaires sont inférieures à 3 M€ (en euros constants) font l'objet depuis l'exercice 2013 d'un apurement administratif de leurs comptes, ce qui représente 107 592 comptes en 2018.

⁶⁶ 8 DRDFIP, 1 CBCM, 5 trésoreries du secteur public local, 1 receveur des douanes et 1 agent comptable d'établissement public national. Cf. en annexe la liste détaillée des sondés.

⁶⁷ 82,6 Md€ sur un total de 798,6 Md€ de dépenses État et collectivités territoriales en 2018.

comprenant au total 154 questions et de 2,8 questionnaires pour 15,5 questions) pour des temps accordés de réponse identiques ;

- ♦ **la procédure est plus de 2,5 fois plus longue dans l'État (jusqu'à 4,5 ans) que dans le SPL⁶⁸.** Le décalage temporel entre les faits reprochés et la date jugement complique l'échange et la récupération des informations avec les équipes, d'autant – cf. *infra* – que l'écrasante majorité des comptables ont quitté leur poste au moment du prononcé de l'arrêt (94 % dans l'État et 80 % dans le SPL). Or, le comptable ne peut à lui seul répondre aux différents questionnaires et aux multiples pièces demandées. Il doit donc, à distance et simultanément à son nouvel emploi, pouvoir mobiliser des équipes qui ne sont plus les siennes (avec l'accord de son successeur) et qui ont été en l'espace de quelques années en partie renouvelées, dans la recherche de pièces précises et techniques datant jusqu'à cinq ans auparavant et pour certaines non dématérialisées.

L'ampleur des diligences exigées contribue à la lourdeur des contrôles

Les comptables de l'État interrogés soulignent par ailleurs que la charge est renforcée par certaines pratiques du juge des comptes, qui demande dans certains cas de prouver les diligences par des dizaines voire des centaines de pièces justificatives cote par cote, plusieurs années après (la prescription n'intervenant que la sixième année après la clôture des comptes)⁶⁹.

2.1.4.1.2. Pour un impact individuel quasiment inexistant, sur le plan financier comme managérial

Chaque année, 450 arrêts et jugements sont prononcés en moyenne (dont les arrêts d'appel de la Cour des comptes), pour une population d'environ 6 280 comptables⁷⁰ en activité⁷¹.

Les remises gracieuses, qui ont réduit les laissés-à-charge de 99 % en 2018, combinées à l'assurance aboutissent à des restes-à-charge finaux de quelques centaines d'euros, rendant la responsabilité pécuniaire théorique.

La réforme de 2011 a atteint l'objectif de diminuer les cas de remises gracieuses totales (qui concernent désormais moins de 7 % des dossiers en 2018 dont plus des deux tiers ont profité aux ayant-droit de comptables décédés⁷²).

⁶⁸ Ces chiffres remontés du terrain divergent de ceux fournis par le projet annuel de performance (PAP) annexé à la loi de finances initiale pour l'année 2020 du programme 164 « Cour des comptes et autres juridictions financières », qui présente les délais du jugement, sans afficher les délais d'instruction – cf. détails en annexe.

⁶⁹ Ainsi, lors du contrôle du GIP Formation continue et insertion professionnelle de l'Académie de Lyon, l'agent comptable a dû numériser 703 documents, pour répondre à des questions concernant une seule proposition de charge pour laquelle la Cour a finalement prononcé un non-lieu. De même, à l'occasion du contrôle de la DDFIP de la Manche, une vérificatrice a demandé aux services de la DDFIP de lui produire l'ensemble des états d'admission en non-valeur sur impôts des particuliers des exercices 2013 à 2016, soit 1 200 documents. La procédure s'est conclue par un arrêt du 24 mai 2019 prononçant un unique débet de 11 897 € relatif à des créances fiscales non recouvrées car non produites au mandataire judiciaire.

⁷⁰ Dont environ 4 780 sur le périmètre DGFIP, douanes, CBCM, établissements publics nationaux, budgets annexes et comptes spéciaux soit 3 327 comptables publics (dont 104 principaux) dans les services déconcentrés, 11 CBCM, 42 directeurs régionaux des douanes, 29 comptables des budgets annexes et comptes spéciaux, un comptable centralisateur de l'État, 529 agents comptables à temps plein et 1 079 adjonctions à temps partiel auprès d'établissements publics locaux ou nationaux (qui correspondent à 923 personnes) et 1 500 comptables d'EPL et d'EPIC locaux.

⁷¹ Plusieurs comptables pouvant être jugés dans le même arrêt ou jugement.

⁷² Source : mission responsabilité des comptables de la DGFIP.

Cependant, l'analyse des exercices 2009 à 2018 montre que les remises gracieuses :

- ♦ sont d'application quasi automatique dans la limite du plancher de 3 %, (hors rejets pour les cas de détournements de fonds et de gestion de fait et les rejets automatiques suite à avis négatif de l'organe délibérant des établissements publics nationaux et industriels et commerciaux locaux). Les rares cas qui vont au-delà concernent le secteur public local lorsque l'avis du directeur départemental dont relève le trésorier est négatif ;
- ♦ conduisent à une réduction moyenne de 99 % en 2018 (cf. analyse détaillée en annexe)⁷³.

Combiné à l'assurance et sa franchise, le reste-à-charge final est faible, de l'ordre de 233 € pour les comptables de l'État hors EPN entre 2015 et 2017, de 80 € pour les comptables des collectivités territoriales⁷⁴ et de 89 € pour les comptables responsables du recouvrement fiscal).

La réforme de 2011 a introduit des incohérences dans les conséquences financières pour les comptables, selon qu'il y ait ou non préjudice financier.

Les sommes non rémissibles prononcées pour des manquements sans préjudice sont entièrement à la charge du comptable (et de son assurance) tandis que les débits pour des manquements avec préjudice continuent de faire l'objet d'une remise gracieuse possible. *In fine*, le reste-à-charge final pour le comptable (après mobilisation de son assurance) peut être comparable (cf. détails en annexe) alors que le manquement n'a pas eu de conséquence pour les finances publiques dans le premier cas⁷⁵.

Cette inadéquation entre la gravité du manquement et le montant laissé-à-charge a renforcé la contestation du principe même de la remise gracieuse ministérielle, alors que le réseau des comptables publics au même moment s'inquiétait des restrictions introduites avec la réforme.

Les jugements prononcés à l'encontre des comptables publics sont sans impact individuel dans l'évaluation qui est faite de leur performance et dans leur pratique professionnelle

Les arrêts de la Cour des comptes⁷⁶ ont concerné en 2018 et 2019 (cf. détails en annexe) pour les deux tiers des personnes à la retraite. Certains comptables sont même décédés au moment des faits : les cas sont plus rares, mais trois cas récents ont été recensés par la DGFIP⁷⁷. Au total, 94 % des personnes condamnées par la Cour des comptes ont quitté leur poste au moment du prononcé de l'arrêt (seuls deux comptables en 2018 et un en 2019 étaient encore en poste).

En ce qui concerne le secteur public local, l'analyse menée par la mission sur 256 demandes de remises gracieuses de jugements rendus en 2018 et 2019⁷⁸, plus de 80 % des comptables condamnés par une CRTC ont quitté leur poste lors du prononcé du jugement et près de la moitié sont retraités (cf. annexes).

⁷³ Ce taux varie selon les catégories de comptables. Cf. présentation détaillée en annexe.

⁷⁴ Montant calculé sur la base du montant moyen avant assurance, de 790 € en moyenne entre 2015 et 2017 d'après un groupe de travail interne à la DGFIP.

⁷⁵ Par ailleurs, le plancher de remise à 3 % du cautionnement (et non du débit) peut aboutir à ce que des débits de montants très différents aboutissent au même laissé-à-charge.

⁷⁶ DD/DRFiP, CBCM, hors EPN, à savoir les comptes les plus importants en montant, hors arrêts d'appel de la Cour des comptes

⁷⁷ Cas de M^{me} Chauvière (DRFiP Hérault, 31 juillet 2017) et de M. Szczepanek (OPH de Nanterre, 13 avril 2018). De même, le 18 octobre 2019, un réquisitoire a été notifié dans le cadre du jugement des comptes de la DRFiP de Martinique, et propose plusieurs millions d'euros de débits à l'encontre de M. Vauchot, décédé au printemps 2019.

⁷⁸ Dans l'impossibilité d'accéder à tous les jugements (le site de la Cour des comptes ne présente pas tous les jugements et ne mentionne pas les noms des comptables), l'étude a porté sur la totalité des demandes de remise gracieuse reçues par la mission de responsabilité des comptables de la DGFIP entre le 1^{er} janvier 2019 et le 1^{er} mars 2020, en retenant uniquement les cas dans lesquels l'information relative à la situation du comptable était disponible, soit 256 demandes. Les dossiers concernent en quasi-totalité des jugements rendus en 2018 et 2019.

Cela limite l'apport de l'appréciation *a posteriori* des faits par le juge, les problématiques et enjeux des différents postes comptables étant variables.

En outre, la responsabilité n'étant pas une mise en cause pour faute personnelle, la mise en débet ne porte pas de conséquence sur l'évaluation de la performance des comptables publics :

- ♦ à court terme, la rémunération des comptables ne prenant pas en compte dans l'évaluation de la performance un éventuel débet, la RPP ne les impacte que *via* les débits et sommes non-rémisibles prononcées les années de contrôle des comptes ;
- ♦ à moyen et long terme, les contrôles des comptes n'ont pas d'impact sur les carrières des comptables, ce qui a été confirmé par la DGFIP.

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a axé la modernisation de la gestion publique autour de la notion de performance, définie comme l'efficacité et l'efficience de la dépense, avec le souhait de dépasser la seule logique de régularité. La LOLF souhaitait renforcer la responsabilité des gestionnaires, dans les deux sens du terme : moins de contrôles *a priori* et plus de marges de manœuvre dans la gestion budgétaire avec en contrepartie le compte-rendu de la performance de chaque programme annexé aux projets de loi de règlement (les rapports annuels de performance). Or, on peut conclure qu'à l'inverse, la RPP n'encourage :

- ♦ ni la performance du comptable public (absence de prise en compte dans la mise en cause de sa responsabilité de l'efficacité du recouvrement, de la pertinence et de l'efficacité des plans de contrôle hiérarchisés, de la qualité comptable) ; au regard de la performance ne peut-on s'interroger sur la signification réelle d'une mise en débet pour insuffisance de diligences pour un nombre limité de prises en charge d'un comptable ayant fortement amélioré par ailleurs son taux de recouvrement (qu'il s'agisse de l'impôt, des produits locaux ou des produits divers) ?
- ♦ ni celle de l'ordonnateur puisque celui-ci sait que la responsabilité repose *in fine* sur le comptable, censé détecter et corriger leurs erreurs éventuelles en dernier ressort.

2.1.4.1.3. Pour un apport collectif faible : le jugement des comptes intervient tardivement et sur des cas individuels, ce qui ne permet pas d'avoir en retour un effet observable sur l'amélioration des processus

Les jugements des comptes sont avant tout perçus comme des contrôles routiniers des structures avec un effet retour sur les instructions de la DGFIP qui semble limité au regard des entretiens menés par la mission. Ils ne font en effet l'objet d'une veille juridique de la DGFIP qu'au travers des demandes de remises gracieuses et des jurisprudences du juge de cassation, qui elles sont suivies individuellement car considérées comme seules actant définitivement la jurisprudence.

Ainsi, les échanges entre la DGFIP et la Cour des comptes sont informels et non pas basés sur la jurisprudence récente, sauf récemment en ce qui concerne les plans de contrôles hiérarchisés de la dépense dans le secteur public local.

2.1.4.2. Les incertitudes jurisprudentielles : la caractérisation de l'existence d'un préjudice financier n'a été stabilisée par le juge de cassation qu'en 2015 en recettes et qu'en 2019 en dépenses, soit huit ans après la réforme

Les incertitudes jurisprudentielles sont inhérentes à tout régime juridictionnel. La mission a cependant été frappée par les incertitudes qui ont longtemps pesées sur un sujet au cœur même de la réforme de 2011 à savoir la notion de préjudice financier.

S'agissant des manquements en recettes, l'arrêt du Conseil d'État *SIE de Saint-Brieuc* du 27 juillet 2015 a stabilisé la jurisprudence en matière de préjudice financier quatre ans après la réforme : « *lorsqu'il résulte des pièces du dossier, et en particulier des éléments produits par le comptable, qu'à la date du manquement, la recette était irrécouvrable en raison notamment de l'insolvabilité de la personne qui en était redevable, le préjudice financier ne peut être regardé comme imputable au dit manquement* ».

En revanche, l'existence d'un préjudice financier en dépenses, n'a fait l'objet d'une jurisprudence de principe détaillée que huit ans après la réforme (cf. analyse détaillée en annexe). Dans deux décisions en date du 6 décembre 2019 (*DRFiP d'Ille-et-Vilaine* et *ONIAM*), le Conseil d'État a esquissé une doctrine afin de mieux cadrer les arrêts de la Cour des comptes et les jugements des CRTC, même si la mention systématique « *sauf circonstances particulières* » semble atténuer la portée de cette jurisprudence⁷⁹.

2.1.4.3. Un risque de non assurabilité des débits des comptables principaux de la DGFIP et des comptables d'établissements publics nationaux

La période récente a présenté des évolutions qui, cumulées, ont abouti d'après l'AMF, qui assure près de 90 % des comptables publics⁸⁰, à un triplement de la sinistralité depuis la réforme de 2011, et en conséquence un risque de non-assurabilité. Cela est dû à l'effet cumulé :

- ◆ de la réduction du nombre de comptables publics : l'AMF constate une réduction de 25 % du nombre de comptables cotisants en dix ans (de 8 000 à 6 000) et anticipe une nouvelle baisse significative d'ici cinq ans avec des fusions du fait de la réorganisation du réseau, auxquelles s'ajoutent celles des réseaux de l'éducation nationale et des affaires sociales, dont les cotisations acquittées sont déjà faibles (un quart des cotisations perçues). Le financement du risque reposera *in fine* sur les comptables de la DGFIP restants et les agents comptables d'établissements publics, touchés par une sinistralité importante ;
- ◆ de l'encadrement du pouvoir de remise avec les sommes non rémissibles des manquements sans préjudice et la limitation des remises totales à des cas très limités, qui augmentent le laissé-à-charge avant assurance et donc les montants pris en charge ;
- ◆ de l'augmentation des refus de prise en charge des remises gracieuses par les établissements publics nationaux (EPN) : le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics et assimilés, comme les textes précédents, prévoit que la remise gracieuse ne peut être accordée qu'après avis favorable de l'assemblée délibérante. Or la fréquence des refus a augmenté depuis 2011 car les débits emportent l'appréciation de l'existence d'un préjudice financier, laissant penser que la prise en charge par l'établissement constituerait un manque à gagner. Comme l'indique une note interne de la DGFIP

⁷⁹ Il en ressort qu'il y a préjudice financier :

- ◆ lorsque le manquement cause par lui-même un préjudice financier à savoir lorsqu'il « porte sur l'exactitude de la liquidation de la dépense et qu'il en est résulté un trop-payé, ou conduit à payer une dépense en l'absence de tout ordre de payer ou une dette prescrite ou non échue, ou à priver le paiement d'effet libératoire » ;
- ◆ lorsque le manquement ne cause pas par lui-même un préjudice financier à savoir lorsqu'il « porte seulement sur le respect de règles formelles que sont l'exacte imputation budgétaire de la dépense ou l'existence du visa du contrôleur budgétaire » ;
- ◆ lorsque le manquement ne cause pas « en principe » de préjudice à savoir lorsque « la dépense repose sur les fondements juridiques dont il appartenait au comptable de vérifier l'existence au regard de la nomenclature, que l'ordonnateur a voulu l'exposer et, le cas échéant, que le service a été fait. » Cette hypothèse se rencontre chaque fois que le manquement porte sur « le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, de la disponibilité des crédits, de la production des pièces justificatives requises ou de la certification du service fait ». Jusqu'ici, la Cour avait jugé que le manquement à la disponibilité des crédits et au contrôle de la qualité de l'ordonnateur causaient par principe préjudice.

⁸⁰ 99 % des comptables publics sont assurés (l'assurance n'est pas obligatoire contrairement au cautionnement, mais fortement recommandée). 81 % d'entre eux par l'AMF, les 9 % restants étant couverts par la GMF et la MAAF.

« Les sommes importantes en cause sont de nature, si la pratique prospérait, à rendre le système non assurable ». Par ailleurs, il existe un risque qu'un débet faisant l'objet d'un refus de prise en charge dépasse un jour le plafond de couverture de l'assurance⁸¹.

En outre, la possibilité de cumul des charges par exercice dans les cas de manquements sans préjudice n'avait pas été anticipée au moment du vote de la loi. La rédaction maladroite des dispositions concernant le prononcé de sommes non rémissibles (SNR) a entraîné la possibilité de cumul des manquements par exercice (Cour des comptes, 21 juillet 2013, *Agence de la biomédecine*), c'est-à-dire la possibilité pour le juge de prononcer autant de SNR qu'il estime exister de manquements sans préjudice par exercice. Ce point était contesté par le ministère qui pensait que les SNR étaient une forme d'amende unique par exercice en « solde de toute compte » pour les manquements sans préjudice. Mais la jurisprudence a été confirmée par le Conseil d'État dans son arrêt du 21 mai 2014, *Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres*.

En conséquence, les comptables principaux de la DGFIP et les comptables d'université ne seraient plus assurables hors mutualisation des risques, puisque seuls les deux tiers des montants mis à leur charge étaient couverts par les cotisations versées, selon l'opérateur principal du marché, qui a dû augmenter en conséquence le montant total des cotisations de 1,7 M€ à 2,2 M€ entre 2011 et 2018 et même réaliser un doublement des cotisations acquittées par certains comptables depuis 2011.

Cette dégradation du rapport entre règlement et sinistralité ne fait que renforcer le risque de non-assurabilité caractérisé par la quasi absence d'aléas. Ainsi les comptables publics ont une probabilité de mise en débet de 90 % dans leur carrière, avec un débet prononcé tous les sept ans pour la fréquence la moins élevée, tous les cinq ans pour les directeurs. Dès lors, l'évolution de la RPP ne peut aboutir qu'à un plafonnement des sommes prononcées (cf. 2.2.2.1).

2.1.4.4. La certitude de voir sa responsabilité engagée, en moyenne tous les sept ans, peut engendrer un conflit de légitimité entre autorités hiérarchique et juridictionnelle

Le régime juridictionnel de la RPP est, du moins à la connaissance de la mission, le seul où le justiciable a une probabilité de 90 % d'être condamné au cours de sa carrière (cf. annexe). Et ce même plusieurs fois puisqu'un comptable est mis en débet en moyenne tous les sept ans. Le seul également pour lequel le justiciable a l'obligation de fournir chaque année les pièces susceptibles de le mettre en cause.

Cette situation exceptionnelle, qui ne semble pas avoir d'équivalent dans d'autres professions, justifie une conscience aiguë et permanente chez les comptables de la possibilité d'être mis en cause. Cela biaise la relation qu'ils entretiennent avec la modernisation du réseau puisque toute évolution est lue, en particulier par les représentants des comptables, à la lumière de son éventuel impact sur la RPP.

Il est apparu à la mission que la dimension juridictionnelle de la RPP était de nature à générer un conflit de légitimité entre les autorités hiérarchique et juridictionnelle.

En particulier, l'encadrement du pouvoir de remise gracieuse du ministre par la réforme de 2011 a rendu plus nécessaires encore que précédemment les modifications législatives et réglementaires sécurisant les comptables publics pour la mise en œuvre effective de toute expérimentation, évolution ou assouplissement, ce qui limite la capacité de réaction et d'adaptation du réseau. À titre d'illustration :

⁸¹ Ainsi, neuf demandes de remise ont été rejetées du fait de cette règle entre 2009 et 2018, pour un total de 661 165 €, ce qui illustre le risque pour l'assurance d'un sinistre ponctuel mais important (dans les cas de rejet), ce risque devenant plus important que celui lié à l'évolution de la sinistralité générale.

- ♦ le maintien de la possibilité d'obtenir une remise gracieuse totale en cas de mise en œuvre d'un contrôle hiérarchisé de la dépenses a dû être prévu à l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, par dérogation à la nouvelle règle de laissé-à-charge afin de couvrir les comptables qui le mettraient en place, alors que ce nouveau mode de contrôle avait été déployé dans le réseau sans texte mais avec une possibilité de remise gracieuse qui n'était pas encadrée ;
- ♦ plus récemment, le gouvernement a jugé nécessaire de prendre une ordonnance dès le 25 mars 2020 – dès la première vague d'ordonnances et en même temps, notamment, que la création d'un fonds de solidarité pour les entreprises, la prolongation des allocations chômage et des droits sociaux – pour sécuriser le fait que l'état d'urgence sanitaire relevait d'un cas de force majeure lors de la crise du Covid-19, de peur que la crainte d'une appréciation ultérieure divergente du juge ne freine les dépenses publiques urgentes⁸². Au demeurant, les collectivités rencontrées ont indiqué à la mission que les relations pendant la crise avaient été fluides et coopératives⁸³ et que les délais globaux de paiement n'avaient pas été impactés.

Par ailleurs, un désaccord semble exister entre la DGFIP et le juge des comptes quant à l'étendue des contrôles exigés du comptable au titre du « fondement juridique » de la dépense⁸⁴ (cf. annexe). Ainsi la DGFIP, considérant que certains arrêts exigent du comptable des diligences assimilables à un contrôle de légalité, se pourvoit régulièrement en cassation sur ce fondement. De tels désaccords sur la nature même du rôle des comptables et des contrôles qui leur incombent ne contribuent évidemment pas à faciliter le pilotage du réseau.

On a précédemment signalé le poids de la dimension culturelle de la RPP en matière de recouvrement. Force est de constater que peut être également en cause un conflit de légitimité. Ainsi une récente extraction des créances déclarées auprès d'entreprises en liquidation judiciaire a révélé que plus d'une déclaration sur cinq⁸⁵ étaient inférieures aux seuils de recouvrement définis par la DGFIP. Très vraisemblablement certains comptables doivent craindre que ces seuils non réglementaires ne soient pas pris en compte par le juge des comptes.

Ce conflit de légitimité entre l'autorité hiérarchique et l'autorité juridictionnelle pourrait être renforcé par deux évolutions :

- ♦ *le souhait du juge des comptes de pouvoir apprécier les circonstances de l'espèce.* Il est naturellement parfaitement légitime dans un régime de responsabilité juridictionnelle, que le juge revendique une compétence pleine et entière de pouvoir prendre en compte les « circonstances de l'espèce ». Cependant, outre ses conséquences sur la philosophie du régime de la RPP, cette évolution soulèverait au regard du conflit de légitimité deux difficultés :
 - celle de savoir qui, du juge ou de l'autorité hiérarchique, est le mieux placé pour apprécier les facteurs déchargeant les comptables de leur responsabilité (conditions de fonctionnement du poste comptable, affectation des moyens, insuffisante information de leurs collaborateurs, défaillance des systèmes d'information, ...) ;

⁸³ Avec notamment des points quotidiens entre la DRFiP et la région Île-de-France et la ville de Paris.

⁸⁴ Jusqu'à récemment, le secteur public local bénéficiait d'une jurisprudence dite de la « délibération écran ». Si la délibération fondant la dépense était régulière, sa légalité interne ne faisait pas l'objet de vérification. Désormais, la jurisprudence exige un contrôle du fondement de la légalité de la dépense en matière de paye et pourrait basculer totalement, sur le modèle de l'État, sur une exigence de vérification de toutes les catégories de dépenses.

⁸⁵ 2 685 créances déclarées en 2018 sur 12 173 déclarations au total soit 22 % des déclarations et 2 348 en 2019 sur 10 127 déclarations au total, soit 23 % (respectivement pour 20,3 M€ et 17,3 M€).

- celle du risque de fragilisation du pilotage du réseau et de l'autorité hiérarchique, par la reconnaissance de facteurs atténuant la responsabilité du comptable qui résulteraient, de fait, de choix de l'autorité hiérarchique. Avec au demeurant un risque d'appréciation différenciée selon la CRTC ou la chambre de la Cour des comptes compétente ;
- ♦ *le développement de l'utilisation de l'intelligence artificielle dans la hiérarchisation des contrôles.* Indispensable au renforcement de la performance de l'office des comptables publics, cette évolution conduirait cependant à une alternative peu souhaitable :
 - le maintien sur le modèle du CHD d'une responsabilité fondée sur l'exhaustivité des contrôles, la sélectivité n'intervenant que comme motif d'atténuation de responsabilité. Mais avec le risque que cela continue à limiter la modernisation des pratiques et à maintenir des injonctions contradictoires pour les comptables ;
 - la possibilité pour le juge de se prononcer sur la qualité des plans de contrôles et des algorithmes ce qui, outre une interrogation sur la capacité réelle du juge à porter une appréciation sur des dispositifs d'intelligence artificielle, conduirait à un nouveau conflit de légitimité potentiel entre le juge et l'autorité hiérarchique (compétente pour approuver la pertinence des plans de contrôle et concevoir les algorithmes).

L'enjeu *in fine* est donc la capacité de modernisation des processus de dépenses et de recettes, dans un contexte qui privilégie aujourd'hui les approches non sélectives et des sanctions juridictionnelles individuelles à forte probabilité. Cette capacité serait d'autant plus aléatoire si l'autorité de pilotage du réseau ne se voyait plus reconnaître une capacité d'atténuation sous forme de remise gracieuse.

2.2. Proposition : une RPP limitée à la caisse et un pilotage du réseau par la performance

2.2.1. L'existence d'un régime de responsabilité *ad hoc* pour les comptables publics ne va pas de soi

2.2.1.1. *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire est un régime exorbitant du droit commun unique au sein de la fonction publique et isolé au niveau européen*

La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est un régime exorbitant du droit commun à double titre (*cf.* annexe).

Par son contenu tout d'abord puisqu'il s'agit d'un régime de responsabilité sans faute (toute irrégularité constatée est sanctionnée) qui s'étend aux actions des collaborateurs du comptable⁸⁶, de ses régisseurs ainsi que, dans certaines conditions, ses prédécesseurs. Le comptable est ainsi, à la connaissance de la mission le seul agent public qui voit sa responsabilité personnelle et pécuniaire engagée et mise en jeu pour des faits assimilables à des fautes du service qu'il dirige dans un régime de responsabilité personnelle sans faute⁸⁷.

Par les conditions de sa mise en jeu d'autre part puisqu'un comptable peut être mis en débet par voie juridictionnelle ou administrative.

L'existence d'un régime de responsabilité personnelle et pécuniaire *ad hoc* des comptables publics est par ailleurs très minoritaire en Europe (pays membres et institutions européennes). Dans le cadre des travaux de parangonnage européen menés par M^{me} Stéphanie Damarey pour la mission (*cf.* rapport de M^{me} Damarey en annexe), il est apparu que seuls la Belgique, l'Irlande et le Luxembourg disposaient d'un tel régime de responsabilité propre aux comptables publics (et, dans ce dernier cas, celle-ci est engagée exclusivement sous forme administrative).

Au sein des institutions européennes, un régime unifié ordonnateur-comptable⁸⁸ a été instauré lors de la réforme du règlement financier de l'Union européenne en 2001 en remplacement d'un dispositif similaire à celui de la France.

2.2.1.2. *La RPP ne fonde pas à elle seule la capacité du comptable à s'opposer aux dépenses irrégulières*

Naturellement, comme l'attestent les jugements et arrêts prononcés par la Cour des comptes et les chambres régionales et territoriales des comptes, dont le nombre varie peu⁸⁹, l'existence d'une responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) n'empêche pas des dépenses d'être irrégulièrement

⁸⁶ Et ce alors que ceux-ci sont nombreux, en particulier en DDFiP où le directeur ne peut avoir une prise directe sur toutes les actions de ses agents. Pour les comptables principaux, elle s'étend également aux opérations des comptables placés sous leur autorité, dans la limite des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer, aux opérations des comptables publics et des correspondants centralisées dans leur comptabilité.

⁸⁷ Jusqu'en 2013, les conservateurs des hypothèques, chargés de la publicité foncière et de la direction des conservations des hypothèques assumaient encore une responsabilité civile personnelle. L'ordonnance de 2010 a toutefois substitué la responsabilité de l'État à celle des conservateurs des hypothèques.

⁸⁸ La responsabilité des ordonnateurs et des comptables dans les institutions de l'Union européenne se conçoit dans le cadre d'un régime unifié (*cf.* présentation détaillée en annexe) i.e. que la responsabilité des acteurs est engagée dans les mêmes conditions et suivant la même procédure,

⁸⁹ Depuis 2013, au total environ 450 arrêts et jugements sont prononcés chaque année, chiffre stable sur la période.

payées ou des recettes insuffisamment recouvrées. On rappellera par ailleurs que le comptable n'est pas garant de la légalité de la dépense (cf. 2.2.1.4) en l'état des textes.

Mais il est indéniable que la RPP assure au comptable public un positionnement particulier vis-à-vis de l'ordonnateur renforçant en particulier sa capacité à refuser de payer une dépense irrégulière. En atteste notamment le faible nombre de cas dans lesquels face à un refus les ordonnateurs franchissent le cap de la réquisition.

Ce point réaffirmé avec force à la mission à la fois par l'association des comptables publics (ACP) et par les magistrats financiers ne saurait être sérieusement contesté, même si on ne peut exclure que la fréquente méconnaissance des conséquences pécuniaires réelles de la RPP y contribue.

Mais la capacité à « dire non », qui doit être évidemment préservée, n'est cependant pas liée à la seule RPP :

- ♦ comme évoqué *supra*, les comptables sont les seuls à avoir ce type de responsabilité pécuniaire dans la fonction publique. Pourtant, personne dans le débat public ne semble considérer qu'une telle responsabilité est nécessaire pour réaliser correctement ses missions, alors que des agents publics ont à se prononcer en toute indépendance sur nombre de situations, collectives ou individuelles ;
- ♦ la majorité des comptables publics tirent également leur capacité à dire non de leur indépendance hiérarchique à l'ordonnateur : ils relèvent de la seule chaîne hiérarchique de la DGFIP, (sauf pour les agents comptables). Plus largement, l'ensemble des comptables ne dépendent pas de l'ordonnateur pour leur carrière : c'est évidemment le cas pour les comptables publics qui ne relèvent pas de l'ordonnateur pour leur gestion RH, mais également pour les agents détachés sur les postes d'agents comptables d'opérateurs, car il s'agit de postes spécialisés, pourvus dans un vivier animé par la DGFIP.

Par ailleurs, le « nouveau réseau comptable de proximité » distinguera les fonctions de conseil aux collectivités des postes de gestion comptable, ce qui renforcera l'autonomie des comptables vis-à-vis des ordonnateurs locaux même sans RPP (cf. détails en annexe). Les fonctions de conseil, qui jusqu'ici pouvaient entretenir une certaine ambiguïté quant au rôle des comptables publics, à la fois en situation d'assistance et de contrôle, seront désormais exercées par des agents distincts, ce qui marquera l'autonomie de la fonction de contrôle. En outre la mutualisation des postes comptables limitera les relations interpersonnelles et introduira une plus grande distance, y compris physique, entre les acteurs.

Enfin cette « capacité de dire non » pourrait être renforcée par des évolutions concernant le rôle des comptables et des contrôles leur incombant en matière de fondement de leur régularité (cf. *infra*).

2.2.1.3. Le maintien de la séparation ordonnateur-comptable ne nécessite pas la RPP

Pour nombre d'interlocuteurs, la RPP et la séparation entre ordonnateurs et comptables sont indissociables. Pourtant, si la RPP nécessite effectivement cette séparation, la réciproque n'est pas vraie : la dissociation des fonctions n'impose pas qu'une responsabilité particulière pèse sur l'un des deux acteurs.

Au demeurant, dans le secteur privé, cette séparation, souvent plus stricte encore que dans le secteur public, est assurée sans RPP.

2.2.1.4. La RPP crée un déséquilibre en défaveur des comptables

Alors que la RPP est un régime exorbitant du droit commun, la responsabilité des ordonnateurs est perçue en miroir de celle des comptables publics comme limitée, ces derniers se sentant dès lors tel le lampiste, tenu responsable des erreurs en amont car dernier acteur en aval.

La mission a cherché à objectiver la part des débets où l'ordonnateur avait la responsabilité initiale de l'irrégularité et a analysé un échantillon représentatif⁹⁰ de 146 arrêts et jugements prononcés en 2019 à la Cour des comptes et dans les CRTC (qui représentent 29 % des arrêts et jugements rendus par les différentes chambres de la Cour et les CRTC, cf. présentation détaillée de l'échantillon et de la méthodologie en annexe, notamment sur les motifs retenus comme étant de la responsabilité initiale de l'un ou de l'autre).

L'analyse fait apparaître que **la majorité des manquements (68 % et 56 % des manquements relevés respectivement par les CRTC et par la Cour des comptes) ont pour origine une erreur de l'ordonnateur**, par exemple en raison d'un défaut dans la transmission des pièces justificatives) qui n'a pas été identifiée lors des contrôles effectués par le comptable (cf. annexe).

Si le fondement des jugements et arrêts n'est naturellement pas remis ici en cause (le comptable est responsable de ne pas avoir détecté et bloqué l'irrégularité comme le prévoient les articles 19 et 20 du décret GBCP), cette analyse souligne le caractère inéquitable de cette situation, dès lors que les sanctions des manquements portent exclusivement sur le comptable alors que l'irrégularité a été initialement réalisée par l'ordonnateur.

Les comptables du secteur public local ont également le sentiment de porter une responsabilité incombant aux services du contrôle de légalité des préfectures.

Les actes des collectivités territoriales sont exécutoires de droit dès lors qu'ils ont été publiés et transmis au contrôle de légalité de la préfecture, contrôle qui tend toutefois de plus en plus vers la sélectivité des actes contrôlés (cf. analyse détaillée en annexe). Or, le juge des comptes exerce un contrôle de plus en plus poussé en matière de régularité des pièces justificatives et de la liquidation (cf. annexes).

Or, le contrôle de légalité préfectoral est quant à lui de plus en plus limité et concentré sur les seules priorités nationales. En 2018, le taux de contrôle de légalité par les préfectures des actes prioritaires relevant de priorités nationales s'élevait à 89,2 %, celui des actes prioritaires relevant des priorités locales à 91,3 % mais ceux ne représentent que 17 % des actes reçus. Pour le reste des actes, le taux de contrôle des actes non-prioritaires n'était que de 4,7 %, malgré les réductions des obligations de transmission (cf. annexe).

Dès lors, les comptables du secteur public local ont le sentiment de porter par défaut en aval une responsabilité qui devrait relever des services préfectoraux en amont.

Au demeurant, il est apparu utile à la mission que soit clarifié le rôle du comptable public confronté à une décision formellement incontestable mais illégale. Afin de contribuer à une plus grande sécurisation des dépenses publiques et dans l'objectif de donner un levier puissant au comptable dans sa capacité à « dire non », il est proposé que soit dans ce cadre examinée l'hypothèse d'ouvrir la possibilité au directeur départemental des finances publiques de déférer devant le juge administratif les actes dont il

⁹⁰ En 2019, 506 jugements ont été rendus par les juridictions financières, dont 167 (33 %) par la Cour des comptes et 339 par les CRTC (67 %). L'échantillon a été constitué de façon à respecter cette répartition. Ainsi, 146 arrêts ont été analysés par la mission (soit 29 % des jugements rendus en 2019), dont 46 ont été rendus par la Cour et 100 par les CRTC. Les jugements ont été sélectionnés de manière aléatoire. Cependant, la mission a veillé à ce que le nombre de jugements sélectionnés reflète l'activité respective des chambres de la Cour et des différentes CRTC (cf. annexe).

douterait de la légalité⁹¹. Instaurer un double pouvoir de saisine sur la légalité des actes n'est pas sans soulever des questions de principe concernant le positionnement du DDFiP vis-à-vis du préfet et plus largement sur la représentation de l'État sur le territoire (l'État est unique et ne doit parler que d'une seule voix), mais les alternatives (payer des dépenses manifestement illégales ou transférer la compétence du contrôle de légalité préfectoral sur les actes budgétaires aux DDFiP) ne sont pas souhaitables. En outre la philosophie de ce dispositif n'est pas de venir en concurrence ni même en subsidiarité du préfet mais de donner au directeur départemental une possibilité de déféré parallèle, qui ne sera ni sur le même périmètre (seuls les actes fondant des recettes ou des dépenses seraient susceptibles d'être déferés) ni dans la même philosophie que le déféré préfectoral (celui du DDFiP étant une forme élargie de l'obligation de tout fonctionnaire de ne pas exécuter d'ordre illégal et une institutionnalisation du devoir d'alerte déjà existant). Une solution consisterait à prévoir un déféré au préfet, afin de recueillir l'avis expresse du contrôle de légalité sur l'acte litigieux.

Au demeurant, la question d'un transfert de la compétence du contrôle de légalité des actes fondant des recettes ou des dépenses pourrait également être posée.

Si une telle proposition de référé était écartée il semblerait *a minima* nécessaire de prévoir la conclusion de conventions départementales, entre les services de contrôle de la légalité préfectoraux et les DDFiP afin de mieux dialoguer sur les actes suspects avec notamment des alertes réciproques, voire de convenir d'une répartition des contrôles.

2.2.2. Supprimer la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics au bénéfice d'un régime unifié et rééquilibré de sanction

2.2.2.1. Une réforme ne peut aboutir qu'à la création d'un régime de sanction

La soutenabilité des sommes mises à la charge des comptables ou de leur assurance est un paramètre essentiel à toute réflexion sur l'évolution de la RPP et ne permet pas d'envisager une logique réparatrice

Le régime de RPP avait été conçu de telle sorte que la soutenabilité du reste-à-charge final soit assuré par le pouvoir de remise gracieuse du ministre et le système assurantiel. Maintenir la RPP tout en supprimant le pouvoir de remise gracieuse du ministre, implique donc un strict plafonnement afin que le régime reste assurable et soutenable.

Il pourrait être envisagé que ce plafonnement soit prononcé par le juge au regard de son appréciation des circonstances de l'espèce,

Mais les simulations effectuées à la demande de la mission par l'AMF, montrent que ce plafond devrait être au maximum de l'ordre de 1 900 € (soit 3 % des montants actuels moyens et un montant similaire aux sanctions prononcées par la CDBF ces trois dernières années, cf. annexe). Ces montants sans corrélation avec ceux des opérations visées perdraient de fait leur dimension réparatrice. Et ce d'autant plus que les collectivités perdraient la possibilité de refuser la prise en charge de la remise gracieuse qui les dédommageait.

Par ailleurs le plafonnement aboutirait *de facto* à des montants comparables à ceux d'un barème de sanction.

⁹¹ Comme en matière de déféré préfectoral, le DDFiP pourrait assortir son recours d'une demande de suspension, à laquelle le juge administratif pourrait donner droit si l'un des moyens invoqués paraît, en l'état de l'instruction, propre à créer un doute sérieux quant à la légalité de l'acte.

Un débet plafonné aurait tous les autres attributs d'un régime de sanction

Outre le plafonnement du montant de débits prononcés, leur modulation en fonction des circonstances de l'espèce serait une appréciation portée à la fois sur l'agent lui-même, sur les conditions qui ont pu concourir au manquement et sur le lien établi entre ce manquement et le préjudice, autant d'éléments qui caractérisent un régime de sanction.

L'hypothèse avancée auprès de la mission de la non-assurabilité de ce débet plafonné renforcerait encore la dimension répressive de cette option.

Plutôt que de renouveler les incertitudes de 2011 en continuant l'hybridation de la RPP entre réparation et sanction, il paraît plus logique de basculer totalement vers un régime de sanction.

Mais dans ce cas, pourquoi maintenir un régime de sanction pour les comptables s'il existe déjà pour les ordonnateurs au lieu de proposer un régime unifié ?

2.2.2.2. Un régime unifié engagé devant la même instance, permettant d'établir une responsabilité individuelle ou conjointe

La responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics doit pouvoir être engagée de manière conjointe – en tant que gestionnaires publics – devant une juridiction unique. Envisager un régime juridictionnel s'appliquant à tous les acteurs de la chaîne financière se justifie d'autant plus que la dynamique actuelle tend à renforcer les imbrications entre le rôle de l'ordonnateur et du comptable et à relativiser la séparation stricte entre ces deux acteurs qui avait présidé à la définition du régime de la RPP (et plus encore si les propositions de la mission relatives à l'évolution de la séparation ordonnateur-comptable sont retenues).

En outre, si l'objectif *via* le débet plafonné ou le régime de sanction est de prendre en compte également le comportement de l'ordonnateur pour atténuer la RPP du comptable, rien ne justifie de lui permettre d'échapper à une responsabilité propre. Rappelons que la RPP sanctionne de fait une défaillance du contrôle du comptable dans la détection d'irrégularités qui, dans la majorité des cas, a pour origine une défaillance de l'ordonnateur.

Une réforme qui n'aboutirait pas à un régime unifié conduirait à conserver ce déséquilibre, déresponsabilisant pour l'ordonnateur.

Une responsabilité juridictionnelle unifiée signifie avant tout une responsabilité engagée devant la même instance. Cela autorise le parquet à engager des poursuites contre les différents acteurs de la chaîne financière pour les mêmes faits, au cours de la même procédure, afin d'appréhender les différentes étapes dans un ensemble co-dépendant, sur la base d'une jurisprudence harmonisée et cohérente pour les différents acteurs⁹².

La mise en œuvre de cette responsabilité devant une instance juridictionnelle unifiée permettrait par ailleurs d'éviter des divergences de jurisprudences entre juge des ordonnateurs et juge des comptables sur des faits pourtant identiques. À titre d'exemple, les arrêts *INPI* rendus par la Cour des comptes en 2017 et la CDBF en 2019 retiennent une appréciation différente sur des faits identiques dans l'engagement de la responsabilité de l'ordonnateur et du comptable⁹³.

⁹² En revanche, une responsabilité unifiée ne débouche pas nécessairement une responsabilité conjointe.

⁹³ Tandis que la Cour des comptes (arrêt *INPI* du 27 octobre 2017) considère que le comptable aurait dû exiger une délibération du conseil d'administration en matière d'attribution individuelle d'une part variable et non la seule décision du directeur général, la CDBF (arrêt *INPI* du 23 janvier 2020) a considéré que cette dernière suffisait, car le directeur général était compétent pour prendre cette décision.

2.2.2.3. *La suppression de la RPP suscite des craintes parfois excessives*

2.2.2.3.1. *Juge des comptes : la fin de la fonction juridictionnelle et la crainte de la perte du statut de magistrat*

La disparition du jugement des comptes remettrait nécessairement en cause la qualité de juridiction de la Cour des comptes et des CRTC.

S'agissant de la seule mission juridictionnelle de la Cour, le jugement des comptes – associé à la RPP – fonde la qualité de juridiction financière spécialisée. Les membres de la Cour des comptes et des CRTC sont attachés à cette qualité qui singularise la Cour des comptes au sein des institutions supérieures de contrôle (ISC) en Europe : seuls sept des 27 pays européens, dont la France, ont en effet fait le choix d'un ISC juridictionnel (cf. rapport de M^{me} Stéphanie Damarey).

Nul ne saurait contester que cette dimension juridictionnelle est une garantie d'indépendance comme la rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001 à l'occasion de la LOLF⁹⁴.

Mais on ne saurait non plus contester que l'existence d'une mission juridictionnelle ne soit pas une condition nécessaire pour garantir l'indépendance d'une ISC.

Par ailleurs, la Cour des comptes est légitimement attachée à des valeurs professionnelles et des méthodes de travail (en particulier, la collégialité, une culture de la preuve et de la vérification et une pratique du « contradictoire ») qui peuvent s'appliquer indépendamment de la qualité de juridiction et que la Cour et les CRTC les mobilisent d'ores et déjà dans le cadre de leurs missions non juridictionnelles (contrôle de la gestion, évaluation des politiques publiques et certification des comptes).

L'attachement au statut de juridiction est naturellement très respectable et on ne saurait sous-estimer sa forte dimension culturelle. Doit-il pour autant conduire à renoncer à la suppression de la RPP, compte tenu de ses nombreux inconvénients et alors même que, comme le souligne la Cour des comptes dans son rapport d'activité 2019, la mission de jugement des comptes ne représente pas la part prédominante de l'activité des juridictions financières ?

Lors des entretiens avec des membres de la Cour et des chambres régionales des comptes, les fonctions juridictionnelles ont ainsi été estimées entre 10 % et 20 % de l'activité de ces juridictions. Et elles ont été fréquemment décrites à la mission comme étant moins attractives que les missions d'évaluation des politiques publiques et de contrôle de gestion, ce qui justifiait d'ailleurs selon les interlocuteurs de ne pas dédier des effectifs au seul jugement des comptes.

Pour autant, la fin de la fonction juridictionnelle ne s'oppose pas à ce que le statut de magistrat des membres de la Cour et des CRTC soit maintenu, ce qui apparaît au demeurant souhaitable.

Maintenir le statut de magistrat et l'inamovibilité sans l'associer à des fonctions juridictionnelles peut surprendre.

Pourtant, s'agissant d'une institution aussi spécifique et éminente que la Cour des comptes dont l'article 47-2 de la Constitution consacre un positionnement équidistant du Parlement et du Gouvernement, une telle orientation apparaît souhaitable : respectueuse de l'histoire et de la culture de ces institutions, elle conforterait la nécessaire indépendance de la Cour et des CRTC, indépendance qui est une condition

⁹⁴ Considérant 105 « Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 64 de la Constitution en ce qui concerne l'autorité judiciaire et des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République en ce qui concerne, depuis la loi du 24 mai 1872, la juridiction administrative, que l'indépendance des juridictions est garantie ainsi que le caractère spécifique de leurs fonctions ».

consubstantielle à leur positionnement et à leurs attributions et une garantie de l'impartialité de leur fonctionnement.

Or, rien ne semble s'opposer juridiquement au maintien de ce statut. Tout comme les fonctions juridictionnelles de la Cour, il ne résulte pas de la Constitution⁹⁵, mais des articles L. 120-1 et suivants pour les membres de la Cour des comptes et L. 220-1 et suivants du code des juridictions financières pour les membres des CRTC.

Il pourrait donc être maintenu dans la loi car :

- ◆ aucune disposition constitutionnelle ne semble lier explicitement le statut de magistrat et leur inamovibilité à des fonctions juridictionnelles (à savoir la capacité de prononcer la justice ou de la requérir au nom de l'État) ;
- ◆ l'octroi du statut de magistrat relève, hors le cas des magistrats de l'ordre judiciaire, de la compétence du législateur ordinaire ;
- ◆ les dispositions affirmant le statut de magistrat existent déjà - elles seraient simplement conservées, sans avoir à modifier les articles concernés.

Les dispositions actuelles pourraient ainsi être maintenues en l'état puisqu'elles ne renvoient pas aux articles définissant l'office du juge⁹⁶, qui eux seraient supprimés s'il était mis fin à la dimension juridictionnelle de la RPP.

2.2.2.3.2. Comptables : le devenir du réseau comptable et la peur de la perte de rémunération

La RPP est perçue comme un élément structurant de l'identité des comptables publics et de leurs agents du fait de la spécificité qu'elle leur confère (avec un régime de sanction et des juridictions dédiées), du positionnement qu'elle leur assure vis-à-vis de l'ordonnateur mais également, au-delà des comptables publics eux-mêmes, de la culture du réseau autour de la « responsabilité du patron ».

Cet attachement a pu être confirmé par la majorité des entretiens menés par la mission au sein du réseau de la DGFIP et auprès de l'association des comptables publics (ACP). Les collectivités rencontrées ont également insisté sur l'importance de l'existence d'un regard extérieur, tout en insistant sur le besoin de poursuivre les échanges amont dans une logique collaborative, notamment avec une complémentarité des contrôles et non dans un positionnement unique de contrôle aval.

La disparition potentielle de la RPP peut être perçue comme une mise en danger de l'existence même d'un réseau de comptables publics, crainte fortement exprimée en particulier par l'ACP. Cette position tient notamment au ***lien qui est souvent entretenu entre RPP et réseau des comptables publics***, notamment ceux placés auprès des collectivités territoriales. Pourtant :

- ◆ l'enjeu du maintien du réseau des comptables publics dans le secteur public n'est pas lié à la RPP, qui ne couvre d'ailleurs pas toutes leurs fonctions – en particulier pas celle de conseil aux élus. C'est surtout la qualité du service qu'il rend qui constitue la meilleure garantie du réseau comptable. Tel est précisément l'enjeu du « nouveau réseau de proximité » mis en place à partir de 2020 par la DGFIP (cf. annexe) qui permettra une spécialisation des agents dans le rôle de conseil ou dans celui de contrôle et renforcera leur professionnalisation ;

⁹⁵ Seul le statut des magistrats de l'ordre judiciaire est prévu par la Constitution (art. 64) et relève d'une loi organique.

⁹⁶ À savoir pour la Cour des comptes l'article 111-1 qui définit sa compétence pour le jugement des comptes, sous réserve des compétences des CRTC, ainsi que le chapitre 1^{er} du titre III sur les « compétences juridictionnelles » du livre I du code des juridictions financières. En ce qui concerne les chambres régionales il s'agit respectivement des articles L.211-1 à L.211-2 et du chapitre 1^{er} du titre III du livre II.

- ♦ au demeurant l'échec de la mise en place des agences comptables dans le secteur public local, au-delà de la problématique du coût et dans certains cas de l'absence de gains d'effectifs attendus, semble également témoigner de l'attachement des élus à l'indépendance des comptables publics.

Au total, il semblerait que ces craintes soient le reflet d'un manque de confiance de certains comptables dans leur capacité à exister sans cette responsabilité qu'ils pensent si intimement liée à leur identité.

Au-delà de l'attachement culturel, qui n'est naturellement pas à sous-estimer, **la crainte de la suppression de la RPP est également liée à l'inquiétude d'une éventuelle perte de rémunération**. En effet, le risque financier associé à la RPP est souvent évoqué comme justifiant les règles favorables de rémunération qui prévalent pour les comptables publics. Mais force est de constater que le coût réellement associé à la RPP qui varie d'environ 600 € à 2 500 €/an selon la catégorie de comptable (coût annuel moyens des débits, prime d'assurance et cautionnement, cf. annexe) ne peut à lui seul expliquer la différence des rémunérations accessoires entre les comptables publics et les autres cadres de niveau hiérarchique équivalent. Celui-ci est en moyenne de 35 % et peut atteindre 100 % pour les inspecteurs divisionnaires hors classe (cf. annexe). Au total, le gain net, hors prime de conseil représente selon les catégories entre 1 754 € (pour les AFIPA) et 25 904 € (pour les AGFiP 1^{ère} classe) de la rémunération.

Si en soi l'existence de postes bien rémunérés dans un réseau de la taille de la DGFIP n'est pas ici remise en cause, on relèvera que cet écart de rémunération systématique peut cependant être problématique pour la mobilité interne des agents car il introduit une valorisation des fonctions de comptables qui peut susciter un attrait financier plus que fonctionnel. Il peut également constituer une rigidité dans la gestion des cadres et une difficulté à proposer des parcours de carrières qui mixent les fonctions d'animation et de comptable.

2.2.2.4. Une responsabilité liée aux opérations de « caisse », mise en jeu par débet administratif uniquement, doit en revanche être maintenue

Les limites identifiées par la mission au fonctionnement actuel du jugement des comptes et plus généralement à la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics dressent le portrait d'un régime que nombre d'acteurs s'accordent à qualifier « à bout de souffle »⁹⁷. L'ensemble de ces constats a conduit la mission à exclure les hypothèses d'une réforme paramétrique du régime, qui ne permettraient pas de rendre au dispositif sa cohérence.

La mission recommande donc la suppression de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, à l'exception de la responsabilité de caisse, qui serait mise en jeu par voie administrative.

En effet, la mission particulière que constitue le maniement des fonds publics apparaît justifier le maintien d'un régime de responsabilité *ad hoc*, qui serait toutefois recentré, dans le même esprit que celui qui avait animé la réforme du règlement financier européen de 2001 « *sur l'exécution des paiements, la gestion de la trésorerie ainsi que la production des états financiers* »⁹⁸. Il s'agirait donc de maintenir une RPP sur les opérations de caisse que sont :

- ♦ la garde et maniement des fonds et valeurs (au sens de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 et des 9° et 10° de l'article 18 et du a du 3° de l'article 19 du décret GBCP) ;
- ♦ l'encaissement des recettes : exactitude des mouvements financiers et imputation, délivrance des reçus (au sens du 6° de l'article 18 du décret GBCP) ;
- ♦ le paiement au véritable créancier (au sens du 2° de l'article 19 du décret GBCP).

⁹⁷ Discours de M^{me} Hirsch de Kersaun, Procureure générale près la Cour des comptes lors du colloque précité

⁹⁸ Cf. rapport de la Commission sur l'année 2001, établi par le contrôleur financier de la Commission.

La mise en jeu de cette responsabilité ne nécessite pas de conserver un caractère juridictionnel :

- ♦ du fait de la lourdeur de la procédure et de la faible représentativité de ces infractions dans les charges prononcées par le juge (0,56 % des charges soulevées devant les CRTC sur les 177 étudiées et aucune devant la Cour dans l'échantillon précité, cf. détails en annexe). Ainsi, la mise en jeu de la RPP passe déjà majoritairement par le débet administratif (71 % des 182,8 M€ de débets prononcés en 2019 l'ont été par voie administrative) ;
- ♦ car cette responsabilité « de caisse » est amenée à se réduire progressivement dans la mesure où les fonds et valeurs physiques sont de plus en plus rares : la monnaie fiduciaire et les valeurs inactives disparaissent progressivement, notamment depuis la suppression des timbres « papier » et la politique du « zéro cash »⁹⁹ ;
- ♦ car, à la différence de la procédure juridictionnelle, la procédure administrative de jugement des comptables, prévue à l'article 60-V de la loi n°63-156 du 23 février 1963 présente l'avantage de pouvoir être rapide, dans la mesure où un ordre de versement peut être notifié dès qu'un déficit est établi et qu'il est suivi d'après la DGFIP d'un arrêté de débet au plus tard quelques semaines après (cf. détails en annexe).

Il est donc proposé que cette RPP recentrée sur les opérations de caisse soit mise en jeu hiérarchiquement par débet administratif selon les mêmes règles qu'aujourd'hui à savoir l'émission, par le ministre chargé du budget, d'un ordre de versement sauf exceptions¹⁰⁰.

La possibilité pour les comptables d'obtenir la remise gracieuse de leur débet par le ministre serait supprimée. En revanche, pour s'assurer de la capacité des comptables publics à s'acquitter des montants mis à leur charge au titre de leur responsabilité de caisse, les débets administratifs seraient soit plafonnés (à des montants à définir selon les catégories), soit assurables et susceptibles de recours administratifs gracieux et hiérarchiques pour obtenir une réduction du montant dû, notamment pour les cas qui relèvent d'une erreur de l'ordonnateur, par exemple en cas d'affacturage raté. La mobilisation du cautionnement dans ces différentes hypothèses sera également à étudier.

Avec une RPP réduite à la responsabilité « de caisse » et engagée par voie administrative, la qualification de « comptable de fait » ne pourrait être maintenue en l'état, dans la mesure où cette procédure est mise en jeu actuellement par le juge des comptes¹⁰¹. Rien ne s'oppose cependant à maintenir la fonction répressive de la gestion de fait en **intégrant l'amende existante au champ des infractions réprimées par la CDBF¹⁰²**.

⁹⁹ M^{me} Damarey précise ainsi qu'en Norvège, qui dispose d'un régime assimilable à une RPP de caisse, « la possibilité d'engager la responsabilité [...] au titre de ces manèges est donc, de facto, tombée en désuétude ».

¹⁰⁰ Concernant les comptables publics d'établissements publics dont l'ordre est émis par le ministre de tutelle.

¹⁰¹ XI de l'article 60 de la loi de 1963. Une interprétation extensive de ces dispositions qui consisterait à conserver la gestion dans le cadre de la procédure de débet administratif se heurterait au fait que les gestionnaires de fait ne sont pas tous placés sous l'autorité hiérarchique du ministre du budget ou du ministre de tutelle (actuellement compétent pour les agents comptables ou les agents des organismes de sécurité sociale).

¹⁰² Il est proposé de déplacer l'amende prévue à l'article L. 131-11 CJF au sein du chapitre consacré aux infractions et sanctions prononcées par la CDBF et de l'adapter à la nouvelle procédure.

Le corollaire (le comptable qui s'immisce) n'est pas problématique. Aujourd'hui déjà, lorsque le comptable est mis en débet pour absence de service fait ou liquidation erronée, ce n'est pas son immixtion qui est sanctionnée, mais l'absence de contrôle efficace des irrégularités commises par l'ordonnateur.

2.2.3. Conforter la responsabilité managériale

La limitation de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables aux opérations de caisse ne doit pas conduire pour autant à une déresponsabilisation de ceux-ci. Au contraire. En dehors des infractions les plus graves, la logique juridictionnelle doit désormais laisser la place à une responsabilité managériale renforcée.

Afin de s'inscrire dans la logique de performance promue par la LOLF et dans la continuité des propositions qui ont été formulées concernant l'ensemble des gestionnaires publics la mission préconise ainsi la mise en œuvre d'un pilotage individuel de la performance des comptables par la mise en place d'un double système d'évaluations : annuelles dans le cadre de la mise en place d'une part variable et approfondies tous les 3 à 5 ans dans une perspective d'animation du vivier des cadres du réseau.

2.2.3.1. Une appréciation des performances individuelles dans le cadre des entretiens annuels d'évaluation déterminant une part variable de la rémunération

Dans la continuité de ce que la mission propose pour l'ensemble des gestionnaires, la rémunération doit constituer un levier de responsabilisation managériale pour les comptables publics. Actuellement, les comptables principaux comme secondaires ne perçoivent pas de part variable directement indexée sur la réalisation d'objectifs chiffrés.

Dans la mesure où il n'est pas corrélé au coût de la RPP, l'écart existant entre leur rémunération et celle des autres agents publics de même catégorie apparaît lié à d'autres critères de gestion du réseau, notamment à la volonté de rendre des postes attractifs en termes de rémunération. La mission préconise que tout ou partie de l'écart actuel de rémunération¹⁰³ soit transformé en part variable du traitement corrélé aux résultats.

Cette part variable pourrait être instituée dans tout le réseau¹⁰⁴ et *a minima* dans le traitement des comptables publics (les régisseurs pouvant quant à eux conserver une prime fixe du fait du caractère annexe de leurs missions de régisseurs), sur le modèle des CBCM dont une partie de la rémunération va être modulée à compter de 2021. Son montant serait déterminé sur une base annuelle à l'issue de l'évaluation de l'atteinte d'objectifs quantifiables fixés en début d'exercice, assortis de d'indicateurs chiffrés et limités en nombre. Ces objectifs pourraient notamment porter sur le taux de recouvrement (pondéré selon la difficulté estimée du recouvrement), la qualité des plans de contrôle sélectif et le degré de qualité comptable.

2.2.3.2. Des évaluations approfondies tous les trois ans dans une perspective de gestion des carrières au mérite

L'existence d'un contrôle approfondi de la gestion des postes comptables tous les trois ans est souhaitable. **Une évaluation approfondie des performances « métier » sur une base pluriannuelle gagnerait à être mise en place.** Elle porterait sur l'ensemble des missions et en particulier sur :

- ◆ l'évaluation de la qualité de la réalisation des plans de hiérarchisation des contrôles;
- ◆ les résultats de la mise en œuvre de la stratégie en matière de recouvrement (établie en lien avec l'ordonnateur dans le secteur public local) ;

¹⁰³ De 10 582,61 € annuels en moyenne, allant de 2 765,06 € soit 7 % pour les administrateurs des finances publiques adjoints à 27 844,33 €, soit 30 % pour les administrateurs généraux des finances publiques de 1^{ère} classe

¹⁰⁴ L'instauration d'une part variable au sein du réseau de la DGFIP est une problématique plus large que le seul périmètre des comptables, la tâche de comptable étant par ailleurs chez certains chefs de service relativement annexe.

- ◆ la réalisation d'objectifs assortis d'indicateurs en matière de qualité comptable ;
- ◆ l'efficacité de la gestion au regard des délais de paiement et les taux de recouvrement ;
- ◆ la qualité des plans de contrôle interne et d'audit interne.

Les évaluations seraient prises en compte dans la gestion de carrière des comptables, notamment dans le cadre des procédures d'avancement au choix. Reposant sur une logique de performance et non plus sur un contrôle exhaustif et de régularité, cette évaluation impliquerait une revue des processus actuels et identifierait des axes de progrès.

En conséquence, la mission propose que cette évaluation soit effectuée par :

- ◆ par les inspecteurs principaux auditeurs départementaux pour les comptables secondaires et les régisseurs ;
- ◆ par la direction générale en ce qui concerne les directeurs départementaux et régionaux des finances publiques et les agents comptables des établissements publics nationaux¹⁰⁵.

2.2.4. Réaliser la révolution copernicienne du contrôle hiérarchisé et automatisé

2.2.4.1. La hiérarchisation des contrôles *a priori* est généralisée au sein des directions financières des entreprises

Les entreprises rencontrées par la mission ont toutes insisté sur l'importance de la hiérarchisation pertinente et ajustée des contrôles en fonction des enjeux et des risques financiers, déterminée sur la base d'analyse et de cartographies des risques, avec la détermination de seuils significatifs et l'organisation d'audits ou de contrôles *a posteriori* ciblés ou aléatoires.

Sur ce dernier point, toutes les entreprises rencontrées utilisaient dans les contrôles *a priori* comme *a posteriori* les apports de l'intelligence artificielle, pour cibler les types de créances les plus risqués à contrôler plus finement et plus exhaustivement et pour remonter des alertes lorsqu'un faisceau d'indices identifie une dépense comme potentiellement irrégulière.

Certaines entreprises, comme le groupe La Poste, ont poussé cette logique plus loin puisqu'elles ne fondent plus leur stratégie de contrôle de la dépense sur la seule régularité opération par opération (au regard des règles internes) mais sur le contrôle de l'utilité, de l'opportunité de la dépense. Ainsi, le groupe a complètement supprimé les contrôles *a priori* de régularité pour les dépenses de petits montants mais réalise une analyse *a posteriori* de comparaison pour chaque personne des frais totaux engagés au regard des autres personnes de catégories similaires.

2.2.4.2. Rendre obligatoire la hiérarchisation, avec une implémentation de l'intelligence artificielle et du « machine learning » pour ajuster en permanence le ciblage

En raison de l'augmentation continue des dépenses publiques depuis la création de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics au XIX^{ème} siècle (de 10 % environ à 56 % du PIB en 2018) et des volumes de dépenses et de recettes publiques environ multipliés par plus de 300), les contrôles effectués par les comptables ne peuvent plus être dimensionnés pour un contrôle exhaustif, dépense par dépense.

¹⁰⁵ La MRA a compétence à l'égard des agents comptables des établissements publics nationaux en application de l'article 219 du décret GBCP.

L'article 42 du décret GBCP prévoit déjà la possibilité pour le comptable d'opérer une hiérarchisation dans ses contrôles, dont le développement est, en pratique, freiné par l'exhaustivité de la RPP. La suppression de cette dernière en dehors d'une RPP « de caisse » permettrait dès lors **de rendre obligatoire la réalisation d'un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) par les comptables** au moyen d'une modification de l'article 42 du décret GBCP. Cela n'empêcherait pas que les services comptables aient à connaître de l'exhaustivité des pièces justificatives de dépenses (notamment dans le cadre des services facturiers), mais l'étape du contrôle de régularité serait, elle, hiérarchisée dans son intensité et non exhaustive (certaines catégories de dépenses analysées comme sans risque relevant d'un contrôle *a posteriori*).

La qualité et le respect des plans de CHD feraient partie intégrante de la performance des comptables, appréciée dans le cadre des dispositifs d'évaluation décrits *supra*, et auraient par conséquent des implications managériales, notamment sur le montant de leur part variable.

Afin d'assurer la qualité de la hiérarchisation des contrôles dans le secteur public local il serait cependant nécessaire de renforcer la validation et le suivi des plans de CHD par les directions locales (DSPL) des DDFiP, qui semble encore lacunaire.

Dans la mesure du possible, les contrôles allégés en partenariat devraient quant à eux être encouragés, autant pour la simplification qu'ils peuvent représenter que pour la relation de confiance et de collaboration qu'elle engendre et qui contribuera à un rééquilibrage des relations entre comptables et ordonnateurs.

En second lieu, l'exploitation de l'intelligence artificielle (*datamining* et reconnaissance de texte par traitement de l'image¹⁰⁶) permettrait de renforcer la performance des contrôles en dépense par l'élaboration de plans de contrôle à partir d'un traitement automatisé des données sur le modèle de l'expérimentation de la méthode de « *traitement automatisé d'analyse prédictive* » (TAAP) qui adapte en continu la sélection des différents niveaux de contrôle nécessaires aux demandes de paiement en fonction des résultats des contrôles et aux caractéristiques des risques identifiés (via le *machine learning*) – cf. présentation détaillée en annexe.

Cette expérimentation est actuellement en cours à la DRFiP d'Ille-et-Vilaine¹⁰⁷ (cf. annexe). **En cas de confirmation de ses bons résultats, la mission recommande de la généraliser à la sphère État via CHORUS puis au secteur public local afin de procéder à l'implémentation de l'intelligence artificielle et de la *machine learning* au sein des systèmes d'information.**

Ces méthodes pourraient également être étendues au recouvrement, afin d'identifier à la fois les créances prioritaires et celles, les plus complexes mais avec un taux de recouvrement potentiel jugé intéressant, qui devraient être confiées aux pôles de recouvrement spécialisé.

¹⁰⁶ Par ailleurs, ces méthodes, en limitant les saisies manuelles diminuent les erreurs de traitement des différentes étapes d'exécution de la dépense.

¹⁰⁷ En application d'un arrêté du 29 janvier 2019.

3. Un régime unifié de responsabilité juridictionnelle pour les infractions les plus graves

3.1. Il est légitime de maintenir un régime de responsabilité juridictionnelle *ad hoc* tout en étant conscient de ses limites structurelles

Créée par la loi du 25 septembre 1948¹⁰⁸, la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) est une juridiction administrative spécialisée de nature répressive¹⁰⁹, rattachée à la Cour des comptes. Sa mission est de sanctionner « *les atteintes aux règles régissant les finances publiques* »¹¹⁰, commises par les ordonnateurs et les gestionnaires publics inclus dans le champ de ses justiciables dans le cadre de leurs fonctions (cf. présentation détaillée en annexe).

Son action est complémentaire de celle du juge pénal, les mêmes comportements pouvant constituer des infractions à la fois financières et pénales.

La CDBF est une juridiction mixte paritaire, composée de magistrats de la Cour des comptes et de conseillers d'État. Elle peut être saisie par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat, le Premier ministre, le ministre chargé des finances, les autres ministres, s'agissant des fonctionnaires et agents placés sous leur autorité, la Cour des comptes, les chambres régionales des comptes, et le procureur général près la Cour des comptes. Ses décisions sont insusceptibles d'appel, mais elles peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

Les travaux de parangonnage ont mis en évidence l'atypisme de l'existence d'un régime de responsabilité juridictionnelle dédiée pour les acteurs de la chaîne budgétaire et comptable. Pour autant, il est apparu légitime de maintenir un tel système. La mission préconise donc de créer un régime unifié entre ordonnateur et comptable, dont la dimension juridictionnelle serait confiée à une CDBF redynamisée.

3.1.1. Le maintien d'un régime de responsabilité dédié ne va pas de soi, ce que démontrent les comparaisons européennes

3.1.1.1. Sur le modèle du secteur privé, la responsabilité pourrait être mise en jeu par les juridictions de droit commun

Les gestionnaires privés commettant une irrégularité au regard des règles de droit ou internes à l'entreprise s'exposent à des mesures graduées prévues par le code du travail (de type disciplinaire et qui peuvent aller jusqu'au licenciement) et, pour les cas les plus graves qui en relèvent, à une mise en jeu de leur responsabilité par des juridictions judiciaires pénales et civiles.

¹⁰⁸ Loi n° 48-1484 du 25 septembre 1948 tendant à sanctionner les fautes de gestion commises à l'égard de l'État et de diverses collectivités et portant création d'une Cour de discipline budgétaire.

¹⁰⁹ Le Conseil constitutionnel a considéré, en 2005 (2005-198 L du 3 mars 2005), que si la CDBF « *constitue un ordre de juridiction au sens de l'article 34 de la Constitution* », en revanche, il ne s'agit pas d'une juridiction pénale, dont la procédure devrait être fixée, en vertu du même article 34, par la loi. Le pouvoir réglementaire est donc compétent pour définir ces règles de procédure. En 2014, le Conseil a qualifié la CDBF de « *juridiction disciplinaire spéciale* » (décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014).

¹¹⁰ Rapport de la cour de discipline budgétaire et financière au Président de la République pour 2016, p. 7.

La part juridictionnelle de la responsabilisation individuelle n'intervient en revanche que dans les cas qui relèvent du droit commun à savoir :

- ♦ du civil, en particulier avec la faute de gestion : d'après la direction des affaires civiles et du sceau (DACs), 136 affaires nouvelles pour ce motif¹¹¹ (première instance et appels) ont été décomptées sur l'année 2018, hors procédure collective ;
- ♦ du pénal, à la fois pour les crimes et délits de droit commun (notamment abus de biens sociaux, corruption...) et les infractions dédiées (insincérité ou non dépôt des comptes notamment). Dans ce cas, la sanction à visée répressive s'applique en priorité à la personne qui a commis matériellement les actes, indépendamment de ses fonctions (notion de « dirigeant de fait », même si les plus hauts niveaux hiérarchiques sont par défaut recherchés). D'autres responsables peuvent être poursuivis pour complicité, dont le comptable privé.

Les parangonnages menés dans le secteur privé¹¹² et l'entretien réalisé auprès de la direction des affaires civiles et du sceau font ressortir les mêmes traits saillants :

- ♦ les différentes responsabilités s'apprécient en fonction du préjudice subi et non au regard des moyens mis en œuvre, et notamment, ceux relevant d'une activité de contrôle. Les contrôles des différents acteurs eux-mêmes ne sont pas une fin en soi, mais un moyen parmi d'autres pour s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise ou de l'institution, du respect des obligations légales et réglementaires et de la production d'une information comptable de qualité ;
- ♦ responsable par défaut, l'entreprise pourra, dans un second temps, se retourner vers son employé pour répercuter une partie du préjudice qu'elle a subi, mais l'appréciation des juges ira rarement jusqu'à imputer l'intégralité du préjudice aux personnes incriminées ne serait-ce que parce qu'il est toujours difficile d'exonérer totalement une entreprise de sa responsabilité de surveillance et d'encadrement de ses agents.
- ♦ quoiqu'il en soit, ce type d'action n'est engagé que pour des opérations ayant des enjeux financiers significatifs, ne serait-ce qu'au regard du coût induit par un contentieux rapporté au préjudice subi.

3.1.1.2. *La majorité des pays européens et les institutions européennes ont fait le choix de ne pas le mettre en place*

Le modèle de l'institution supérieure de contrôle (ISC) juridictionnelle, à l'instar de la Cour des comptes, est minoritaire en Europe : seuls sept États l'ont adopté (cf. rapport de M^{me} Damarey de parangonnage européen).

A *fortiori*, très peu de pays européens ont fait le choix d'organiser un régime de responsabilité juridictionnel dédié aux comptables publics, ceux-ci relevant dans la majorité des cas d'un régime de responsabilité de droit commun (ou tout du moins d'une responsabilité professionnelle ne faisant pas l'objet d'une distinction selon les différents acteurs de l'exécution budgétaire). Les travaux menés par M^{me} Damarey n'ont en effet relevé que trois pays disposant d'un régime de responsabilité *ad hoc* se rapprochant du modèle français : la Belgique, l'Irlande et le Luxembourg.

En dehors de la Belgique et de la France, les cinq autres États européens dotés d'une ISC juridictionnelle (Espagne, Italie, Portugal, Grèce et Lettonie) connaissent un régime de responsabilité spécifique pour le maniement des fonds publics, mais la responsabilité des ordonnateurs et des comptables y est engagée

¹¹¹ Prévu à l'article 1850 du code civil pour les sociétés civiles et aux articles L. 222-23 pour les SARL et L. 225-251 du code de commerce pour les administrateurs et le directeur général des SA.

¹¹² Entretiens menés par la mission afin de confirmer l'analyse réalisée par l'académie des sciences techniques comptables financières intitulée « quel avenir pour le comptable public ? ».

au terme de la même procédure. C'est également le cas en Roumanie et en Pologne, bien que ces pays ne soient pas dotés d'une ISC juridictionnelle.

Dans les autres États européens non dotés d'une ISC juridictionnelle, la responsabilité des acteurs de l'exécution budgétaire (gestionnaires comme comptables) ne relève pas de procédures *ad hoc*, mais d'un régime de droit commun :

- ◆ de responsabilité disciplinaire (notamment en Allemagne et en Estonie) pour les cas les moins graves ;
- ◆ de responsabilité de droit commun de tout agent public de réparer les dommages causés à son employeur par son comportement fautif (notamment en Allemagne, en Autriche, en Finlande, en Hongrie ou en République tchèque) ;
- ◆ de responsabilité pénale, qui existe dans tous les États et peut, le cas échéant, compléter les autres régimes de responsabilité pour les cas les plus graves. On rappellera par ailleurs que les détenteurs de l'autorité publique français ont une responsabilité pénale *ad hoc* en matière de concussion¹¹³, de prise illégale d'intérêts, de délit de favoritisme ;
- ◆ de responsabilité politique pour les ordonnateurs élus, notamment les élus locaux.

À mi-chemin entre ces hypothèses, rappelons qu'il a été instauré au sein des institutions de l'Union européenne un régime unifié ordonnateur-comptable¹¹⁴ lors de la réforme du règlement financier de l'Union européenne, qui est toutefois uniquement disciplinaire et non juridictionnel.

Les travaux de parangonnage menés par M^{me} Damarey et par la mission conduisent donc à la conclusion que le modèle d'organisation dominant en Europe est fondé sur une responsabilité des acteurs de l'exécution budgétaire en cas de manquement causant un préjudice financier pour l'organisme public auquel ils appartiennent, le plus souvent dans le cadre d'un régime de responsabilité unifié. Mais que pour autant, ce principe n'implique nullement l'existence d'un régime juridictionnel *ad hoc*.

3.1.2. Même s'il présente une limite structurelle, un régime de responsabilité juridictionnelle propre à la gestion des fonds publics est souhaitable

Les agents publics doivent pouvoir être tenus responsables

L'article 15 de la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 consacre le principe selon lequel « *La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ». Supprimer à la fois la RPP et toute responsabilité juridictionnelle *ad hoc* au profit d'une responsabilité managériale et éventuellement pénale pourrait choquer et serait à rebours des attentes d'une opinion publique qui accroît ses exigences de responsabilité¹¹⁵.

Cependant, ces attentes doivent être interprétées, outre la demande d'exemplarité en matière de régularité de la gestion publique, plus encore comme une « *exigence de résultat de l'action publique* » comme l'a rappelé M. Jean Gaeremynck¹¹⁶.

¹¹³ La concussion est le fait, par une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public, de recevoir, exiger ou ordonner de percevoir à titre de droits ou contributions, impôts ou taxes publics, une somme qu'elle sait ne pas être due, ou d'accorder une exonération ou une franchise des droits, contributions, impôts ou taxes publics en violation des textes légaux ou réglementaires.

¹¹⁴ La responsabilité des ordonnateurs et des comptables dans les institutions de l'Union européenne fait l'objet d'un régime unifié (*cf. annexe*) i.e. qu'elle est engagée dans les mêmes conditions et suivant la même procédure.

¹¹⁵ Comme le rappelait M^{me} Hélène Gisserot, citée par la revue française des finances publiques de novembre 2005, « *L'exigence de responsabilité est d'abord le fait de l'opinion publique qui supporte d'autant moins qu'irrégularités et mauvaise gestion restent sans suite qu'il s'agit de l'argent public* ».

¹¹⁶ Intervention de M. Jean Gaeremynck lors du colloque d'octobre 2019 précité.

Il apparaît donc nécessaire de définir une réforme qui trouve l'équilibre entre le besoin de sanctions juridictionnelles pour les cas où le bien public est en jeu du fait d'une action d'un agent public, dans un objectif d'efficacité de l'action publique et non de recherche systématique de coupables individuels. C'est pourquoi toute réforme d'une responsabilité juridictionnelle ne saurait fonder sa pertinence autrement qu'en se concentrant sur les fautes les plus graves.

Cette responsabilité ne peut pas relever exclusivement du pénal

La sanction des manquements au droit public financier et celle des défauts de probité des gestionnaires relèvent de logiques intrinsèquement différentes et il est légitime qu'elles fassent l'objet de procédures juridictionnelles distinctes. Les infractions réprimées devant la CDBF et les infractions pénales susceptibles de concerner les gestionnaires publics relèvent d'ailleurs d'éléments constitutifs distincts et ne sont donc pas substituables. Seul l'octroi d'un avantage injustifié (article L. 313-6 du CJF) connaît une proximité avec, d'une part, le délit de favoritisme (article 432-14 du code pénal), qui nécessite toutefois un élément d'intentionnalité et n'est constitué qu'en cas d'avantage à autrui et, d'autre part, la prise illégale d'intérêts.

Dès lors, une responsabilité juridictionnelle, avec un panel d'infractions dédié, est nécessaire. Elle suppose cependant une bonne articulation avec les juridictions pénales.

Elle présente une limite structurelle : la difficulté d'imputabilité

L'engagement de la responsabilité juridictionnelle implique de déterminer d'une part une défaillance constitutive d'un manquement au droit public financier et, d'autre part, d'imputer ce manquement à un responsable, ce qui ne va pas de soi dans le secteur public, où, comme le soulignait lors du colloque d'octobre 2019 M. Thomas Cazenave, ancien délégué interministériel à la transformation publique, il est « *très difficile de savoir qui est responsable, parce que les responsabilités sont très diluées* »¹¹⁷.

Il est à ce titre éclairant de voir le faible nombre d'arrêts de la CDBF concernant l'État (quatre pour les services de l'État *stricto sensu* et deux pour les cabinets ministériels depuis 2010) et les collectivités territoriales (huit arrêts y compris établissements publics locaux et associés)¹¹⁸. Par contraposée, les établissements publics sont surreprésentés au sein des arrêts de la CDBF (25 arrêts sur les 63 arrêts prononcés depuis 2010), probablement du fait d'une ligne hiérarchique définie et relativement individualisée autour du directeur de l'établissement, même si la mission n'a pas pu confirmer ce point par une comparaison des secteurs concernés par les classements par le parquet au deuxième stade pour impossibilité d'imputer la faute à une personne précise.

¹¹⁷ On notera que les établissements publics, au sein desquels les chaînes de responsabilité sont probablement plus identifiées, sont surreprésentés avec 25 arrêts sur les 63 arrêts prononcés depuis 2010, soit 40 % des arrêts.

¹¹⁸ Cet argument devra probablement être relativisé dans le secteur public local, au regard de la récente jurisprudence *Opéra national de Bordeaux* (explicitée en 3.2.2.3), qui a engagé la responsabilité des services ayant exercé une mission de conseil à l'égard de l'ordonnateur alors qu'ils n'étaient ni signataires ni ordonnateurs de la dépense irrégulière.

3.1.3. La mise en jeu de la responsabilité juridictionnelle des ordonnateurs et des comptables devant une juridiction *ad hoc* doit être réservée aux fautes graves afin de ne pas risquer une paralysie de l'action publique

Toute procédure juridictionnelle doit satisfaire aux exigences procédurales découlant du droit au procès équitable (article 6 de la CEDH), renforcées en matière répressive : association effective de la défense à la procédure, droit de contester les preuves produites, possibilité d'être confronté aux témoins, droit de préparer sa défense ou encore droit d'interroger en retour les témoins. Une procédure juridictionnelle, pour être sécurisante pour les différentes parties, est donc nécessairement lourde et contraignante en termes de délais. C'est pourquoi elle gagne à se limiter aux infractions les plus graves.

À l'inverse, en ce qui concerne les manquements moins significatifs, la réponse la plus adéquate à leur apporter ne peut se fonder sur une recherche systématique de boucs émissaires ni sur la multiplication des sanctions juridictionnelles prononcées plusieurs années après les faits, qui relèveraient d'une forme de démagogie.

Ainsi, la mission partage le point de vue exprimé par M. Jean-Denis Combrexelle, président de la section du contentieux du Conseil d'État lors du colloque d'octobre 2019, lorsqu'il affirmait que « *non seulement l'action publique exige de la part de ses responsables du courage et de la prise de risque mais [...] il en faudra de plus en plus* » et cela, notamment car « *dans la réalité de l'action administrative, le décideur n'est quasiment jamais dans une situation optimale que ce soit au niveau des informations dont il dispose, des équipes avec qui il travaille, du temps dont il dispose ou des experts qui l'entourent.* ». La crise actuelle liée au Covid-19, dans un contexte d'incertitudes maximales et de connaissances évolutives éclaire sous un nouveau jour cette problématique. C'est précisément quand les incertitudes sont les plus fortes que l'action publique a besoin de responsables qui ont le courage de la prise de décision, sans craindre de voir leur responsabilité engagée sur le plan juridictionnel pour le moindre manquement et la moindre irrégularité.

De même, un régime de responsabilité unifié ne doit pas aboutir au renvoi massif des comptables devant la nouvelle instance comme c'est le cas avec la RPP.

C'est pourquoi, afin de ne pas paralyser l'action publique, la mise en jeu de la responsabilité juridictionnelle gagne à être réservée aux faits les plus graves. Il faut en particulier éviter de remplacer la RPP en la déportant simplement à un autre juge, mais au contraire recentrer l'action juridictionnelle sur les manquements les plus significatifs.

D'une part, elle doit se restreindre à la sanction de faits positifs, constitutifs d'infractions préalablement définies et non à de simples défaillances dans la gestion publique, « *au risque [sinon] de faire du juge un contrôleur de gestion, ce qu'il ne peut pas être* » comme le rappelait à la même occasion M. Bruno Lasserre, vice-président du Conseil d'État. **La sanction d'une mauvaise gestion doit relever, sauf pour les faits les plus graves, de la responsabilité managériale ou de la responsabilité politique et non de la responsabilité juridictionnelle.**

L'extension de la responsabilité des agents publics à la faute de gestion, parfois caractérisée par des « *omissions, abstentions ou négligences dans l'organisation ou la surveillance des affaires de la structure* » est à ce titre problématique, en particulier lorsqu'elle ne repose sur aucune irrégularité au droit public financier et nécessite par conséquent d'être encadrée (cf. 3.3.3).

Ce constat trouve une acuité particulière lorsque les agents mis en cause occupent des postes avec de nombreux agents sous leurs ordres indirects : on ne peut exiger de lui qu'il ait connaissance de l'intégralité de leurs agissements et productions de ses équipes.

Déjà, comme le précise l'étude du Conseil d'État sur la prise en compte du risque dans la décision publique « le statut général des fonctionnaires, qui n'a jamais été modifié sur ce point, prévoit que le fonctionnaire, quel que soit son rang dans la hiérarchie, n'est dégagé d'aucune responsabilité par celle

de ses subordonnés. Laisser des marges de manœuvre à ses collaborateurs, leur permettre de conduire de manière autonome leur action, constitue donc pour le décideur public un risque. La tentation d'un management très directif, laissant peu de place à la créativité au sein d'un service, peut alors s'avérer forte »¹¹⁹. Si cette responsabilité devait aller jusqu'à l'inaction, la tentation extrêmement néfaste du management directif ne ferait que se renforcer.

D'autre part, une distinction doit être effectuée entre les manquements justifiant l'engagement de la responsabilité juridictionnelle de l'agent et ceux relevant de la sanction managériale. Il s'agit en effet de ne pas retomber dans les travers de l'actuel jugement des comptes en recherchant l'exhaustivité des éventuels manquements mais en se concentrant sur ceux qui ont valeur d'exemple ou sont à fort enjeu pour les finances et la gestion publiques (cf. 3.3.3).

3.2. Il faut se méfier des approches globalisantes ou excessives

3.2.1. Les élus et les Ministres ne sont pas des ordonnateurs comme les autres

Attirer les ministres et les élus locaux devant une juridiction *ad hoc*, compétente pour appliquer le nouveau régime de responsabilité unifiée, relève d'une décision éminemment politique. La mission tend cependant à rappeler que les élus et ministres ne sont pas des ordonnateurs comme les autres et qu'il ne lui semble pas pertinent de prévoir leur mise en cause dans le nouveau droit commun. La situation des ministres demeure également particulière notamment en raison de la nature et des conditions d'exercice de leurs fonctions.

3.2.1.1. Les élus et ministres jouissent d'une légitimité politique et sont contraints par la collégialité

La Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), dans son rapport 2020 au Président de la République mettait en avant la fin de la tutelle des collectivités territoriales qui a accompagné les différentes étapes de la décentralisation et a fait des élus locaux de véritables gestionnaires comme argument à leur volonté de pouvoir attirer ces derniers devant elle.

Pour autant, l'extension du périmètre juridictionnel aux élus locaux doit être envisagée avec une extrême prudence.

Les échéances électorales régulières conduisent déjà les élus locaux, et dans une moindre mesure les ministres, à rendre compte de leur gestion. Entre temps, ils bénéficient de la légitimité démocratique, directe en ce qui concerne les élus locaux. Certes la qualité de la gestion n'est pas systématiquement le facteur-clé d'une réélection, mais en conclure à la nécessité d'un contrôle juridictionnel (*a fortiori* si étendu à la « faute de gestion ») revient, si l'on force le trait, à établir un lien entre ces deux aspects qui devraient rester bien distincts et à considérer que le juge est plus compétent pour apprécier la gestion d'un élu que ses électeurs.

Par ailleurs, l'engagement de la responsabilité des élus locaux nécessiterait d'être aménagée afin de prendre en compte la dimension collégiale de la majorité des décisions prises au titre de leur qualité d'ordonnateur et de distinguer la décision individuelle de la décision collective. D'ailleurs, dans la mesure où ils « *agissent sous le contrôle de l'organe délibérant de la collectivité ou du groupement au sein duquel ils ont été élus ou sur délégation de cet organe* » le Conseil constitutionnel a rappelé dans une décision de décembre 2019 portant sur la constitutionnalité du principe de non-justiciabilité devant la CDBF des ministres et élus locaux, que les exécutifs locaux sont placés, « *eu égard à la nature du*

¹¹⁹ « La prise en compte du risque dans la décision publique. Pour une action publique plus audacieuse », 2018.

contrôle auquel elles sont soumises, dans une situation différente de celle des justiciables de la cour de discipline budgétaire et financière »¹²⁰.

3.2.1.2. L'inclusion dans le périmètre des justiciables d'une juridiction *ad hoc* des élus n'est pas souhaitable

Elle ne permettrait pas de limiter la pénalisation de l'action publique locale

Un argument en faveur de cette mise en cause serait qu'elle permettrait d'éviter une pénalisation excessive de la vie publique : « Pour le dire plus clairement, le risque, pour les ordonnateurs locaux, si le juge financier ne peut remplir son office et sanctionner des infractions qui peuvent relever de lui, c'est que toutes les irrégularités de gestion relèvent in fine du seul juge pénal. Les élus feraient alors les frais d'une pénalisation à outrance de la vie publique, qui n'est pas l'assurance d'une République sereine. »¹²¹

Cependant, cet argument doit être relativisé.

D'une part, les infractions pénales et celles réprimées par le code des juridictions financières sont dans leur majorité distinctes, si bien que la compétence de la juridiction *ad hoc* à l'égard des ministres et élus locaux n'aurait qu'un impact très limité sur la pénalisation de la vie publique.

En outre, l'argument précité repose sur l'idée que, faute de pouvoir mettre en jeu la responsabilité des élus devant la CDBF, les juridictions financières transmettent au parquet judiciaire ce qui ne serait plus le cas si la responsabilité des élus pouvait être directement engagée devant la juridiction *ad hoc*. Cela ne garantirait pourtant pas aux élus une moindre pénalisation de leur action car :

- ◆ si les juridictions financières considèrent que les dossiers relèvent d'infractions pouvant être réprimées pénalement, le fait que la responsabilité des élus puisse être également engagée devant la CDBF ne les exonère pas d'une obligation de signalement au parquet judiciaire dans le cadre de l'article 40 du code de procédure pénale : ces signalements n'ont donc pas vocation à diminuer en volume en cas d'élargissement du périmètre des justiciables. Seule une dépenalisation de certaines infractions permettrait un tel effet de bascule, à la suite de la loi Fauchon¹²² ;
- ◆ les signalements par les juridictions financières ne sont à l'origine que d'une part – non objectivable – des poursuites pénales d'élus locaux. L'observatoire SMACL des risques de la vie territoriale et associative¹²³ estime qu'entre 2014 et 2020, 1 634 élus locaux et 817 fonctionnaires territoriaux ont fait l'objet de poursuites pénales. Or, les chiffres communiqués par la DACG à la mission font état de 111 signalements issus des juridictions financières de 2014 à 2019, dont 61 ont fait l'objet de poursuites ;
- ◆ les signalements par les juridictions financières ne font l'objet de poursuites que dans 55 % des cas, ces poursuites n'aboutissant ensuite à une condamnation que dans 59 % des cas. Il ne semble pas que ce soit les signalements actuels qui menacent le plus l'action publique locale d'une pénalisation ;
- ◆ 65 % des poursuites intentées contre les élus locaux recensées par l'observatoire SMACL des risques de la vie territoriale et associative sont motivées par des faits n'ayant aucun lien avec la compétence des juridictions financières (cf. annexe).

¹²⁰ Conseil constitutionnel, décision n°2016-599 QPC du 2 décembre 2019, *M^{me} Sandrine A.*

¹²¹ Discours d'ouverture de M. Didier Migaud, premier président de la Cour des comptes lors du colloque précité.

¹²² Loi n°2000-647 du 10 juillet 2000 tendant à préciser la définition des délits non-intentionnels (dite « loi Fauchon »).

¹²³ Rapport de l'Observatoire SMACL des risques de la vie territoriale et associative sur « le risque pénal des élus locaux et des fonctionnaires territoriaux », 2019

Il existe d'ores et déjà des dispositifs de responsabilisation en cours de mandat

Le rôle des CRTC en matière de contrôle de la gestion a notamment été renforcé ces dernières années : l'article L. 243-6 du code des juridictions financières impose que le rapport d'observations définitives soit communiqué par l'exécutif de la collectivité territoriale ou de l'établissement public à son assemblée délibérante, dès sa plus proche réunion. Il fait l'objet d'une inscription obligatoire à l'ordre du jour de l'assemblée délibérante.

Par ailleurs, la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (loi NOTRe) a créé l'article L. 243-9 qui impose, dans un délai d'un an à compter de la présentation du rapport d'observations définitives à l'assemblée délibérante, que l'ordonnateur présente dans un rapport devant cette assemblée, les actions qu'il a entreprises à la suite des observations de la CRTC.

Par ailleurs, le rapport devient publiable et communicable dès cette réunion à toute personne qui en ferait la demande (article R. 241-18 du code des juridictions financières).

Cette évolution, vertueuse, pourrait encore être renforcée :

- ◆ comme le propose le syndicat des juridictions financières unifié (SJF)¹²⁴, en étendant l'article L. 243-9 aux irrégularités juridiques : seraient distinguées les « recommandations » et les « rappels d'obligations juridiques » pour lesquels les CRTC auraient la possibilité de mettre en demeure les collectivités concernées de les régulariser. Les mises en demeure ne constitueraient pas une voie nouvelle d'annulation d'un acte administratif mais seraient une obligation de mise en conformité pour l'avenir, la chambre agissant en tant qu'autorité administrative investie de ce pouvoir de mise en demeure et non en tant que juridiction administrative¹²⁵. En cas d'inexécution, le tribunal administratif statuant en référé suspension, sur demande motivée du président de la CRTC, pourrait enjoindre la collectivité mise en cause à se mettre en conformité ;
- ◆ par la présence de la CRC (du magistrat rapporteur ou, au nom de la collégialité, du président de chambre ou de son représentant) au moment des débats de l'assemblée délibérante afin d'assurer la présentation du rapport la plus objective et informative.

Enfin, la juridictionnalisation de leur action en matière de gestion publique existe d'ores et déjà :

- ◆ en cas de réquisition, qui exonère de responsabilité le comptable et engage « *la responsabilité propre* » du requérant (L. 1617-3 du CGCT)¹²⁶, dont le principe serait maintenu ;
- ◆ lorsqu'un élu est désigné comptable de fait par la Cour des comptes ou une CRTC sans avoir la qualité de comptable public, soit parce qu'il « *s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public* », soit car il « *manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public* » ou « *procède à des opérations [...] que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter* » (article 60-XI de la loi de finances du 23 février 1963). L'amende prononcée en raison de cette infraction serait maintenue¹²⁷ (cf. présentation détaillée en annexe) ;

¹²⁴ Proposition n° 3 : Contribuer au respect du principe de légalité sur le territoire de leur livre beige d'avril 2018.

¹²⁵ La CRTC pourra demander au juge de l'exécution de procéder une injonction à la commune de se conformer à la mise en demeure, éventuellement assortie d'une astreinte.

¹²⁶ Dans les faits, aucune condamnation de ce chef n'a été prononcée à ce jour par la CDBF.

¹²⁷ Article 131-11 du CJF pour la Cour des comptes : « *Les comptables de fait peuvent, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet pour les mêmes opérations des poursuites prévues à l'article 433-12 du code pénal, être condamnés à l'amende par la Cour des comptes en raison de leur immixtion dans les fonctions de comptable public.*

Le montant de l'amende tient compte de l'importance et de la durée de la détention ou du maniement des deniers, des circonstances dans lesquelles l'immixtion dans les fonctions de comptable public s'est produite, ainsi que du comportement et de la situation matérielle du comptable de fait. Son montant ne pourra dépasser le total des sommes indûment détenues ou maniées. »

- ♦ la CDBF est par ailleurs déjà compétente à l'égard des élus locaux concernant les actes qui ne constituent pas l'accessoire obligé de leur fonction principale, en cas d'inexécution d'une décision de justice, en cas de réquisition ou lorsqu'ils ont procuré un avantage injustifié à autrui (cf. annexe). Dès lors la protection est fonctionnelle et non personnelle ;
- ♦ surtout, dans les cas les plus graves et lorsque ceux-ci sont constitutifs d'infractions, les élus locaux engagent leur responsabilité pénale au titre de dispositions visant à réprimer les manquements à leur devoir de probité (cf. annexe).

3.2.1.3. *Seuls trois pays européens ont prévu une responsabilité juridictionnelle ad hoc des ministres et des élus locaux en matière de gestion publique*

Les travaux de parangonnage effectués par M^{me} Damarey dans le cadre de la mission ne mettent en évidence la possibilité d'attirer les élus locaux – ainsi que les ministres – devant les institutions supérieures de contrôle pour des fautes commises dans la gestion budgétaire et comptable qu'en Espagne, en Italie et au Portugal, soit dans trois pays seulement sur les 36 étudiés.

En revanche, dans l'ensemble des pays européens, la responsabilité politique des ministres et élus locaux peut être engagée – le cas échéant en complément de la responsabilité juridictionnelle de droit commun. Le rapport de M^{me} Damarey fournit plusieurs exemples de cette responsabilité politique, dont la mise en œuvre est plus ou moins formalisée selon les pays (cf. annexe).

Cette responsabilité politique est complétée, dans les cas les plus graves, par l'engagement de la responsabilité pénale (y compris en France pour les ministres devant la Cour de justice de la République).

3.2.1.4. *Attirer les ministres devant une juridiction de droit commun représenterait un risque de paralysie de l'action publique*

Les arguments plaçant pour le maintien du principe de non-justiciabilité des élus locaux valent à plus forte raison pour les ministres (sauf concernant la légitimité démocratique qui est indirecte).

Les ministres sont placés dans une situation particulière en leur qualité de chef d'administration, du fait de l'étendue des services placés sous leur autorité hiérarchique. M. Bruno Lasserre considérait ainsi lors du colloque : « *Je suis convaincu que les ministres occupent une position très singulière : ils sont à la tête de très vastes administrations, si vastes d'ailleurs que les informations ont régulièrement du mal à leur parvenir* ». Or sa jurisprudence conduit la CDBF à engager la responsabilité des ordonnateurs y compris pour des abstentions et négligences, même encadrée par la notion de « *méconnaissance délibérée* » (cf. 3.2.2.2). Ils sont en outre passibles de la Cour de justice de la République.

En outre, l'action d'un ministre relève d'une nature différente de celle des autres responsables d'administration. D'abord, elle ***ne peut se concevoir et, a fortiori, être jugée sans prendre en compte la solidarité gouvernementale et sa légitimité collective***. Attirer un membre du Gouvernement devant la CDBF reviendrait à le rendre responsable à titre personnel de mesures s'inscrivant dans le cadre de décisions collégiales et ce alors que la Constitution consacre la collégialité gouvernementale¹²⁸ et la responsabilité collégiale devant le Parlement, comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision QPC relative à la constitutionnalité du principe de non-justiciabilité devant la CDBF des ministres et élus locaux¹²⁹.

L'article devrait cependant être modifié afin de permettre un cumul possible de l'amende avec une éventuelle sanction pénale si le cas venait à se présenter.

¹²⁸ Article 20 : « Le Gouvernement détermine et conduit la politique de la Nation », il ne fait donc qu'un.

¹²⁹ Conseil constitutionnel, décision n°2016-599 QPC du 2 décembre 2019, M^{me} Sandrine A.

De même, le Conseil d'État a souligné dans son avis sur le projet de loi constitutionnelle pour un renouveau de la vie démocratique, prévoyant d'inscrire à l'article 68-1 que la responsabilité des membres du Gouvernement « *ne peut être mise en cause à raison de leur inaction que si le choix de ne pas agir leur est directement et personnellement imputable* », que « *les actes accomplis dans l'exercice de fonctions gouvernementales s'inscrivent parfois dans des processus complexes de choix de politiques publiques, susceptibles d'être constitutifs d'infractions involontaires* »¹³⁰.

Même encadrée, la « faute de gestion » appliquée aux membres du Gouvernement pourrait aboutir à l'appréciation par le juge de la gestion d'un ministre ce qui, en pratique, se distingue difficilement des choix opérés en matière de politique publique. Contrôle qui relève, par essence, de la compétence du Parlement, devant qui le Gouvernement est collégalement responsable.

Cette responsabilité politique doit primer, en raison de la prise de risque inhérente à leurs fonctions car, comme l'a souligné M. Combrexelle : « *quels que soient les précautions, les expertises et les rapports, il y a une part incompressible d'incertitude et d'insuffisance qui doit être surmontée pour prendre la décision. C'est précisément là que réside la prise de risque.* ».

Enfin, la légitimité politique dont est investi collégalement le Gouvernement par le Parlement permet à ses membres de prendre des décisions qui peuvent conduire à faire primer l'intérêt général, voire, dans certaines hypothèses, la raison d'État sur les règles du droit public financier, notamment dans des situations d'urgence. Toute personne ayant déjà exercé des fonctions en administration sait qu'il y a un besoin de « soupapes » pour traiter dans l'urgence des cas dérogatoires pour lesquels les procédures classiques ne seraient pas assez rapides ou adaptées.

Il est souhaitable que cette possibilité perdure et fasse l'objet d'une responsabilité politique et non juridictionnelle en raison des intérêts en jeu, même si la pratique des « lettres ministres » dérogatoires pourrait faire l'objet de plus de transparence (cf. 3.2.2).

3.2.2. La CDBF fait l'objet de critiques excessives

3.2.2.1. La CDBF a une activité contrainte par le manque de moyens consacrés à son activité et sa capacité d'instruction limitée

Les arrêts rendus par la CDBF en 2019 et 2020 sont intervenus en moyenne 7,5 ans¹³¹ après le déroulé des faits i.e. des exercices visés par le réquisitoire. Ce délai s'explique par une instruction moyenne de 19 mois (cf. détails en annexe), atteignant au maximum une durée de plus de 3 ans¹³². Celle-ci porte sur des faits datant en moyenne de plus de 3 ans au moment de la suspension de la prescription. La procédure est lourde et éprouvante pour les mis en cause, qui doivent comme les comptables dans les cas de jugements des comptes, retrouver plusieurs années après les preuves à apporter à leurs témoignage alors qu'ils ont changé de poste et que les membres de leurs équipes ont eux-mêmes quitté leurs fonctions.

Dans certains cas, ce délai s'explique par la nécessité d'attendre que l'éventuelle action pénale s'achève, afin de respecter le principe du *non bis in idem*. En effet, au mois de décembre 2019, sur 39 dossiers en cours à la CDBF, 19 faisaient l'objet d'une procédure pénale en parallèle.

Par ailleurs, l'article L. 314-2 du CJF entretient une ambiguïté entre son premier et son deuxième alinéa (cf. analyse détaillée en annexe) et fait l'objet d'une jurisprudence basée systématiquement sur le

¹³⁰ Avis du 20 juin 2019 sur le projet de loi constitutionnelle pour un renouveau de la vie démocratique.

¹³¹ Ces chiffres sont issus d'une analyse exhaustive des arrêts rendus par la Cour entre les années 2019 et 2020.

¹³² Rapport de la cour de discipline budgétaire et financière au Président de la République pour 2020, p. 17.

deuxième alinéa, le plus défavorable au justiciable, qui permet de suspendre la prescription dès le déféré au parquet général, alors que la Cour n'a pas été saisie à cette date.

Mais la longueur des délais semble toutefois être principalement le fait d'un défaut de moyens. Les rapporteurs (magistrats financiers ou administratifs) n'exercent cette activité qu'en addition à leurs autres missions. Dès lors, les rapporteurs disposent ainsi, en général, d'un délai d'un an pour réaliser leur instruction, même si, au regard de l'échantillon étudié, le délai d'instruction effectif se situe plutôt autour de 19 mois.

Des saisines et des jugements peu nombreux (12 en 2019) du fait notamment de l'insuffisance des déférés et instructions

À titre liminaire, on rappellera, à la suite de M^{me} Damarey que, « *dans le cas de l'inexécution des décisions de justice, la simple menace de saisir la CDBF, conduit à ce que la décision soit exécutée, rendant inutile la poursuite de la procédure. L'efficacité de cette juridiction ne saurait donc être mesurée en fonction des seuls arrêts rendus* ».

Il doit en revanche être mis en perspective avec celui des affaires classées. En 2019, tandis que la Cour a rendu douze arrêts, quatorze déférés ont été classés. Le rapport annuel de la CDBF établit ainsi un taux de classement moyen sur les dix dernières années de 29 % au premier stade et de 21 % au second¹³³.

Dès lors, le nombre de décisions de classement au premier stade interroge quant à la pertinence et l'efficacité des déférés. Le manque de moyens consacrés à l'activité de la CDBF semble être à l'origine d'un déficit d'expertise des membres de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes (qui sont à l'origine de 95 % des déférés¹³⁴) en matière d'engagement de la responsabilité des ordonnateurs et d'une insuffisante professionnalisation de l'instruction. M^{me} Hirsch de Kersauson, expliquait ainsi lors du colloque d'octobre dernier qu'« *il conviendrait donc de mettre l'accent sur la sensibilisation et la formation des rapporteurs de la Cour et des chambres régionales des comptes au stade du déféré. Il faudrait sans doute aussi y consacrer quelques moyens et développer les outils d'aide au contrôle*. »

Pour ce faire, le parquet de la CDBF a proposé dans un rapport interne :

- ♦ d'inscrire dans les plans de contrôle organique la recherche d'infractions susceptibles d'engager la responsabilité de l'ordonnateur devant la CDBF, tout en mettant en œuvre une sensibilisation des chambres régionales et territoriales des comptes aux jugements de la Cour par le secrétaire général de la CDBF et un membre du parquet¹³⁵ ;
- ♦ de renforcer la qualité des instructions des magistrats rapporteurs de la CDBF.

¹³³ Les deux stades au cours desquels les affaires déferées au ministère public de la Cour peuvent être classées sont pour le premier, avant la saisine de la Cour par le ministère public, à la suite de l'enregistrement d'un déféré (L. 314-1-1 CJF) et pour le deuxième (L.341-6 CJF) à l'issue de la clôture de l'instruction.

¹³⁴ Cour de discipline budgétaire et financière, rapport 2020 au Président de la République.

¹³⁵ Document interne à la Cour des comptes, relatif au renforcement de la Cour de discipline budgétaire et financière.

3.2.2.2. Contrairement à l'acception commune, le champ de compétence de la CDBF couvre déjà les principaux acteurs et infractions financières et a même été étendu par la jurisprudence au-delà des textes

Le périmètre potentiel des justiciables est plus large que l'acception commune, le statut d' élu local ne faisant pas écran à une mise en cause des fonctionnaires ayant préparé et exécuté la décision litigieuse

Le faible nombre d'arrêts rendus par la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) est attribué, entre autres, par M^{me} Hirsch de Kersauson au fait que « *le champ des justiciables de la CDBF est limité* », dans la mesure où « *les élus locaux en sont [...] toujours exclus, sauf dans trois cas* »¹³⁶. En effet, aux termes du II de l'article L. 312-1 du code des juridictions financières, ne sont pas justiciables de la Cour à raison des actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions :

- ◆ les membres du Gouvernement ;
- ◆ les présidents d'exécutifs locaux et, lorsqu'ils agissent par délégation du président, les vice-présidents et autres membres de l'organe délibérant ;
- ◆ les présidents, les administrateurs élus d'organismes de protection sociale et les administrateurs et agents d'associations de bienfaisance relevant du contrôle de la Cour des comptes, s'ils ne sont pas rémunérés et s'ils n'exercent pas, directement ou par délégation.

En revanche, la Cour a eu à connaître de décisions d'élus locaux au travers des agents publics sous leurs ordres. Si le statut d' élu local fait obstacle à une condamnation directe, les faits incriminés peuvent être examinés au regard de la responsabilité de l'administration. Ainsi, dans un récent arrêt *Opéra national de Bordeaux*¹³⁷, qui n'a pas fait l'objet d'un recours en cassation, la CDBF a engagé la responsabilité d'agents d'un établissement public local qui, bien que n'ayant pas la qualité d'ordonnateur, avaient une « *mission d'information et de conseil de l'ordonnateur* » et qui, sans être personnellement signataires des actes d'engagement litigieux, dirigeaient les services les ayant préparés afin de les soumettre à l'ordonnateur. En l'espèce, le président du conseil d'administration de la régie n'était pas justiciable de la Cour en raison de sa qualité d' élu local. L'incompétence de la Cour à son égard n'a pas fait obstacle à la sanction des irrégularités commises par ses services, par l'intermédiaire de la responsabilité du directeur général de la régie de conseil de l'ordonnateur¹³⁸.

3.2.2.3. La jurisprudence de la CDBF ne se limite pas à la sanction des irrégularités mais s'étend à la faute de gestion sur le modèle du secteur privé

Bien que la loi du 25 septembre 1948 lui conférait la mission de « *sanctionner les fautes de gestion commises à l'égard de l'État et de diverses collectivités* », aucune disposition du code des juridictions financières (CJF) ne lui donnait compétence explicitement pour la sanction des fautes de gestion des justiciables relevant de sa compétence (cf. analyse détaillée en annexe). Pour pallier cette carence, la loi du 28 novembre 1995 a créé une infraction inspirée de la faute de la gestion à l'article L. 313-7-1 du CJF¹³⁹, mais pour les seules entreprises publiques, dont la Cour ne s'est jamais saisie car la définition de l'infraction exige que soit établi le lien de causalité entre, d'une part, des agissements manifestement

¹³⁶ Colloque précité d'octobre 2019.

¹³⁷ CDBF, arrêt n°216-784 du 13 octobre 2017, « Opéra national de Bordeaux »

¹³⁸ Cf. analyse détaillée en annexe.

¹³⁹ Article L. 313-7-1 du CJF : « *Toute personne visée à l'article L. 312-1 chargée de responsabilités au sein de l'un des organismes mentionnés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 qui, dans l'exercice de ses fonctions, aura causé un préjudice grave à cet organisme, par des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts de celui-ci, par des carences graves dans les contrôles qui lui incombent ou par des omissions ou négligences répétées dans son rôle de direction sera passible de l'amende prévue à l'article L. 313-1.* ».

incompatibles avec l'intérêt de l'organisme, des carences graves ou omissions et négligences répétées et, d'autre part, un préjudice grave à l'organisme.

En revanche, la Cour a créé par jurisprudence une faute de gestion i.e. la sanction de manquements sans irrégularité, sur la base de l'article L. 313-4 du code alors même que celui-ci ne vise que les infractions aux règles du droit public financier. Ainsi la Cour sanctionne :

- ◆ **les agissements du dirigeant contraires aux intérêts de l'organisme** et ce, malgré le respect, le cas échéant, des procédures formelles prescrites par le code¹⁴⁰ ;
- ◆ les omissions, abstentions ou négligences du dirigeant dans l'organisation ou dans la surveillance des affaires de la structure en cause ayant permis la commission d'infractions aux règles prescrites¹⁴¹ ;
- ◆ **la méconnaissance de règles ou principes généraux non-écrits**. Il s'agit notamment des « principes traditionnels et constants qui sont la base même d'une saine gestion industrielle et commerciale »¹⁴², des « principes généraux qui auraient permis une compétition équitable entre les différents concurrents et le recueil des offres les plus avantageuses pour l'établissement »¹⁴³ ou encore des « principes de bonne gestion »¹⁴⁴. Le Conseil d'État a jugé que cette interprétation de l'article L. 313-4 du code ne méconnaissait pas le principe de légalité des délits et des peines, dans la mesure où « lorsqu'il est appliqué à des sanctions qui n'ont pas le caractère de sanctions pénales, [ce principe] ne fait pas obstacle à ce que les infractions soient définies par référence aux obligations auxquelles est soumise une personne en raison de l'activité qu'elle exerce, de la profession à laquelle elle appartient ou de l'institution dont elle relève »¹⁴⁵.

Cette jurisprudence, lui permettant, dans les faits, de sanctionner des fautes de gestion sans les contraintes exigées par l'article L. 313-7-1, est inspirée de l'infraction prévue à l'article L. 223-22 du code du commerce pour les dirigeants d'entreprise, dans le cadre d'actions le plus souvent récursoires (cf. analyse détaillée en annexe). Aux termes du premier alinéa, « *les gérants sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion* ».

Cette jurisprudence semble d'autant plus problématique que, comme explicité, la faute de gestion est actuellement d'acception large, jusqu'à sanctionner la carence d'action et la négligence.

Cependant, il semble légitime de sanctionner ces agissements lorsqu'il s'agit de manquements caractérisés et graves, en cohérence avec la responsabilité nécessaire des agents publics définie à l'article 15 de la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen.

¹⁴⁰ L'obligation du représentant d'une société de « *veiller à la sauvegarde des intérêts matériels de l'organisme dont ils assurent la gestion* » est ainsi un « *principe constituant une règle d'exécution des recettes et des dépenses* » (CDBF, arrêt n°83-238 du 22 novembre 1989, *Société anonyme La Signalisation*).

¹⁴¹ La responsabilité du directeur d'un service administratif est ainsi engagée lorsque « *les infractions commises n'ont été rendues possibles qu'en raison [d'une] organisation défectueuse* ». Cette appréciation a été confirmée en cassation par le Conseil d'État dans un arrêt aux termes duquel « *il appartenait [à M. X], tant en sa qualité de directeur de l'organisme que comme fonctionnaire responsable des marchés passés par celui-ci, de prendre les mesures propres à assurer le bon fonctionnement du service placé sous son autorité et de veiller à l'exercice régulier des attributions déléguées par lui à ses collaborateurs* » Conseil d'État, arrêt n°94837 du 7 juillet 1978, *Massip*.

¹⁴² CDBF, arrêt n°5-22 du 22 mai 1957, *Société nationale de constructions aéronautiques du Nord (SNCAN)*.

¹⁴³ CDBF, arrêt n°98-275 du 6 mai 1993, *Établissement public central Charbonnage de France (CdF)*.

¹⁴⁴ CDBF, arrêt n°26-70 du 19 juillet 1974, *SEMVI*.

¹⁴⁵ Conseil d'État, arrêt n° 292806 du 16 janvier 2008, *Altus Finance, Hénin*

Il apparaît donc nécessaire de régulariser l'infraction de la faute de gestion tout en l'encadrant afin de ne pas risquer de paralyser l'action publique. En effet, comme en matière de droit du commerce, le rôle du juge ne peut être étendu à l'appréciation de la l'opportunité de la gestion d'un ordonnateur, mais doit rester celui de la sanction d'infractions au droit public financier ou de fautes lourdes et caractérisées dans la gestion des finances publiques.

Sur ce dernier point, des exemples récents démontrent que la juste prise de risque dans l'action publique ne pourrait s'accommoder d'un jugement à court terme sur la pertinence de décisions qui ne dévoilent parfois leur plein potentiel que des années plus tard. On illustrera ce point à titre d'exemple par les récents débats sur la politique de précaution sanitaire qui s'est développée au début des années 2000, avec un paroxysme lors de la crise du virus H1N1, où le ministère de la Santé a été accusé de dépenses inconsidérées et inutiles, avant que les pénuries en particulier de masques et d'antiviraux lors de la crise du Covid-19 ne jette un regard rétrospectif transformé sur la nécessaire préparation de l'État à la survenance d'une pandémie.

Un système répressif proportionné tout en étant dissuasif

Reposant sur une logique répressive, le montant des amendes infligées par la CDBF à ses justiciables est encadré : il ne peut être inférieur à 150 € et ne peut excéder le montant du traitement ou salaire brut annuel alloué au justiciable à la date à laquelle le fait a été commis (article L. 313-1 du code des juridictions financières).

En pratique les amendes, non assurables, varient entre 150 € et 5 000 € (*cf.* analyse détaillée en annexe) et étaient en moyenne de 1 080 € entre 2013 et 2019 et de 1 829 € ces deux dernières années. Aucune corrélation ne paraît pouvoir être établie entre le montant du préjudice résultant du manquement et le montant de la sanction, qui varie de 0,001 % à 16 % de celui-ci (*cf.* annexe).

Ces sanctions, permettent une responsabilisation de tous les acteurs : de certains agents qui, bien que n'ayant pas la qualité d'ordonnateur ont une mission « *d'information et de conseil* » de ce dernier (arrêt *Opéra national de Bordeaux* précité), mais aussi plus généralement de l'ensemble de la chaîne hiérarchique en raison du développement de la jurisprudence de la Cour relative aux négligences dans l'organisation et la surveillance du service.

Le caractère dissuasif de la CDBF tient également au ressenti des agents attirés devant elle. Il a en effet été indiqué à plusieurs occasions à la mission que la poursuite d'un agent par la CDBF est perçue – bien plus que pour le jugement des comptes – comme une mise en cause personnelle¹⁴⁶ éprouvante voire « *infâmante* », pour reprendre un terme utilisé par plusieurs d'entre eux.

¹⁴⁶ Les agents concernés bénéficient cependant la protection juridique prévue à l'article 11 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires

3.3. Proposition : un régime unifié de responsabilité juridictionnelle pour les cas les plus graves sanctionné par la CDBF

3.3.1. Créer un régime de responsabilité unifié des gestionnaires publics sanctionné devant la CDBF

Les différents constats concernant tant les frustrations générées par les régimes actuels de responsabilité des ordonnateurs et des comptables pesant de manière déséquilibrée sur les comptables, que les obstacles qu'ils constituent en termes de performance de la gestion budgétaire et comptable ont convaincu la mission de la nécessité de refonder un régime unifié de responsabilité des gestionnaires publics. Les comparaisons européennes ont conforté cette position, la majorité des États voisins concevant la responsabilité des gestionnaires publics – qu'il s'agisse d'un régime *ad hoc* ou relevant du droit commun – sans distinction entre ordonnateur et comptable (*cf.* 3.1.1.2).

Un régime de responsabilité sanctionné juridictionnellement par la CDBF

Il est apparu à la mission durant ses travaux que la CDBF remplissait tous les critères recherchés pour remplir l'office de cette Cour unique :

- ♦ elle est d'ores et déjà compétente à la fois pour les ordonnateurs et pour les comptables¹⁴⁷, même si la responsabilité de ces derniers est très peu engagée du fait de la RPP ;
- ♦ elle est pleinement compétente pour apprécier les circonstances de l'espèce, que les différents acteurs s'accordent pour dire manquer dans le régime de la RPP (bien que ce soit ni pour les mêmes raisons ni pour les mêmes fins) ;
- ♦ sa composition mixte (que la mission souhaiterait élargir, *cf. infra*), actuellement à parité entre membres du Conseil d'État et de la Cour des comptes lui confère une richesse de points de vue et d'expertises (à la fois juridiques et financières).

M^{me} Damarey a marqué sa préférence pour la dissolution de la CDBF au profit de la création d'une nouvelle chambre, au sein de la Cour, compétente à la fois pour les comptables et les ordonnateurs. M^{me} Damarey rappelle ainsi la France est le seul État européen à disposer d'une Cour *ad hoc* compétente pour les ordonnateurs (et qui leur est actuellement dans les faits dédiée), mais c'est en réalité le modèle même de l'ISC juridictionnelle qui est minoritaire et l'intégration de cette chambre à la Cour des comptes ne changerait pas cet isolement.

En outre, cette option ne permettrait pas l'élargissement du collège souhaité par la mission, puisqu'au contraire elle aurait pour conséquence d'instaurer un collège issu des seuls rangs de la Cour des comptes, au détriment des membres du Conseil d'État, et ce alors que la variété des points de vue contribue certainement à la richesse des débats et de la jurisprudence.

Certains interlocuteurs de la mission – notamment le syndicat des juridictions financières – ont évoqué la possibilité de déclinaison régionale de la CDBF, option qui pourrait revêtir différentes modalités. La mission ne se place pas dans cette perspective : d'une part il paraît d'abord nécessaire d'installer opérationnellement et jurisprudentiellement le nouveau régime de responsabilité unifié et d'autre part la mise en œuvre d'une politique répressive centrée sur les cas les plus graves accompagnée par un renforcement des moyens de la CDBF devrait permettre de faire face à l'augmentation attendue de l'activité de la CDBF.

¹⁴⁷ L'engagement de la responsabilité des comptables devant la CDBF ne nécessite pas, en soi, la création de nouvelles infractions, dans la mesure où « le non-respect des règles d'exécution des recettes ou des dépenses » est visé par l'article L. 313-4 du CJF et permet déjà de couvrir tout manquement aux règles énoncées par la LOLF et le décret GBCP.

Une réforme de la composition de la CDBF, élargie à des personnalités qualifiées

Il est proposé d'élargir le périmètre du collège de la CDBF à des personnalités qualifiées ayant une forte expérience personnelle de la gestion publique en s'inspirant de certaines autorités administratives indépendantes comme l'autorité de la concurrence ou l'autorité de contrôle prudentiel et de résolution (cf. annexe). La maîtrise des enjeux et la connaissance de la pratique quotidienne de la gestion publique de ces administrateurs permettra d'enrichir encore l'approche déjà pluridisciplinaire de l'actuelle CDBF et de prendre compte la dimension de prise de décision en environnement complexe.

Un montant de sanction plafonné

Le régime étant basé sur un modèle répressif, les sanctions prononcées seront décorréliées des montants des opérations en jeu. Pour autant, un barème de sanction défini réglementairement ne semble pas opportun, du fait de la variété des situations jugées.

Actuellement les sanctions sont plafonnées à un an de salaire, sans pour autant être assurables. Si cela renforce le caractère dissuasif et si dans les faits la Cour n'a jamais prononcé des montants plafonds (les sanctions moyennes étant de 1823 € en moyenne, cf. supra), le niveau de ce plafond risque d'entretenir des craintes quant à la soutenabilité des sanctions.

La mission considère que la mise en œuvre du nouveau régime de responsabilité unifiée pourrait s'accompagner de la définition d'une nouvelle échelle de sanctions. Un plafonnement par exemple à trois mois de traitement indiciaire pourrait constituer, s'agissant d'une sanction non assurable¹⁴⁸, d'un point d'équilibre.

Une réduction des délais de prescription

Afin de contemporanéiser les condamnations, le délai de prescription du régime unifié – aujourd'hui devant la CDBF de « *cinq années révolues à compter du jour où a été commis le fait de nature à donner lieu à l'application des sanctions* »¹⁴⁹ – pourrait être réduit à trois ans.

La disposition fixant le délai devrait par ailleurs être modifiée avec la suppression du deuxième alinéa, qui introduit une interprétation de suspension de la prescription dès la saisie du Parquet et non au moment de la saisie de l'instance collégiale par le Parquet comme l'alinéa premier en pose pourtant le principe.

3.3.2. Renforcer les moyens de la CDBF et élargir ses voies de saisine

Un renforcement des moyens de la CDBF et une dynamisation de sa saisine

Comme précisé supra, les lacunes de la CDBF tiennent principalement au manque de moyens qui lui sont consacrés en termes d'effectifs et de temps, qui conduisent à des délais d'instruction trop importants et à une qualité insuffisante des saisines.

La priorité serait que les rapporteurs n'exercent pas leur fonction en sus de leur activité normale et qu'un temps dédié soit consacré à leur fonction auprès de la CDBF. Leur professionnalisation par l'acquisition de réflexes et d'automatismes, aujourd'hui freinée par le faible nombre de dossiers traités et l'impossibilité d'y consacrer le temps nécessaire, gagnerait à être également renforcée.

¹⁴⁹ Article L. 314-2 du code des juridictions financières

Par ailleurs, il semble nécessaire de poursuivre les efforts déjà engagés pour renforcer la sensibilisation des CRTC – et les éventuelles nouvelles autorités de saisine – au nouveau régime de responsabilité unifié.

Outre une plus grande qualité des affaires portées à la connaissance de la CDBF, cela permettrait de réduire les délais d’instruction – et donc *in fine* de la procédure – et de sécuriser la jurisprudence en matière de responsabilité des gestionnaires publics en l’inscrivant dans le cadre d’une politique répressive unifiée limitée aux irrégularités les plus graves (*cf. infra*).

Un élargissement des conditions de saisine

Le faible nombre de jugements rendus par la CDBF tient pour partie au faible nombre de saisines issues de à 95 % des déférés des juridictions financières.

Afin de faire émerger des cas plus significatifs et variés il est proposé d’élargir la saisine aux inspections générales et aux corps de contrôle. Outre l’autosaisine des inspections, cela permettrait aux ministres de saisir ces dernières d’une mission de courte durée (« mission flash »), afin d’instruire des dossiers où sont soupçonnées des atteintes au droit public financier (sur le modèle des missions en vue de constituer un dossier de transmission au parquet judiciaire de faits potentiellement répréhensibles pénalement). À l’issue de la mission et en fonction de ses conclusions, l’inspection générale pourrait décider de saisir le parquet de la CDBF ou de recommander des sanctions disciplinaires.

Un aiguillage avec le parquet pénal

La collaboration entre le parquet de la CDBF et le parquet pénal semble actuellement perfectible malgré la récente politique du parquet de la Cour visant à éviter le risque de *non bis in idem* (*cf. supra*). D’après la Cour des comptes, 19 dossiers sur les 39 en cours au mois de décembre 2019 faisaient l’objet d’une enquête pénale concomitante à l’instruction de la CDBF.

Afin de permettre une répartition des mises en cause, il pourrait être envisagé qu’à l’issue de l’instruction¹⁵⁰ le parquet de la CDBF évalue l’opportunité d’une saisie du parquet pénal. S’il juge que le dossier comporte potentiellement des infractions pénales, il transmettrait au parquet pénal et ne requerrait pas les charges concernées devant la CDBF. En cas de classement par le pénal, la CDBF ne pourrait pas se saisir des faits ayant fait l’objet du classement

3.3.3. Une évolution du périmètre des infractions sanctionnées dans le régime unifié, centrée sur les cas les plus significatifs

Les textes actuels doivent être modifiés, afin de s’assurer que seuls les faits significatifs soient déférés.

Les infractions actuelles seraient inchangées, à l’exception des modifications induites par les propositions déjà citées¹⁵¹ et celle présentée *infra* de création d’une amende pour les collectivités dont les administrateurs exciperaient d’un ordre d’écrit.

En revanche, une évolution des textes semble nécessaire afin de réserver la sanction juridictionnelle aux faits les plus graves. Deux options sont envisageables :

¹⁵⁰ Une autre option consisterait à réaliser cette étape lors du premier stade, mais cela serait préjuger de la phase d’instruction (même s’il y a toujours possibilité de saisie par le biais de l’article 40 du code de procédure pénale).

¹⁵¹ Élargissement du collège, abaissement éventuel du plafond de sanction, clarification des dispositions relatives à la prescription, élargissement des options de saisine, aiguillage avec le parquet pénal.

- ◆ *conditionner la sanction à l'existence d'un préjudice financier* : fixer un seuil de préjudice est, intuitivement, la solution la plus évidente et la plus lisible. Mais les hésitations jurisprudentielles quant à la définition du préjudice financier pour la RPP, qui n'a été stabilisée que tardivement (cf. 2.1.4.2) illustrent la complexité de la définition de critères¹⁵², alors même qu'il ne s'agissait que de déterminer la nature préjudicielle du manquement. Cependant, le Conseil d'État a défini, en tant que juge de cassation, un cadre méthodologique d'appréciation des manquements avec préjudice dont une future rédaction pourrait s'inspirer afin d'éviter que de nouveaux débats jurisprudentiels et doctrinaux créent de l'insécurité pour les justiciables et contribuent à fragiliser l'action publique ;
- ◆ *introduire la notion de gravité* : l'article 313-4 du CJF serait complété (par exemple en ajoutant « gravement » au sein de la formule « *aura enfreint les règles* ») afin de donner une indication sur l'intention du législateur de réserver les sanctions aux cas les plus significatifs. Il appartiendrait dès lors aux juges de préciser la portée de cette modification. Cette option ferait également reposer sur le parquet de la CDBF la décision de l'opportunité des poursuites. Il lui reviendrait ainsi de ne retenir que les charges lui paraissant justifier une réponse juridictionnelle, sur le modèle des juridictions pénales¹⁵³ avec la possibilité de transmettre les faits à l'autorité hiérarchique s'il considère que les faits ne sont pas suffisamment graves et qu'ils relèvent du disciplinaire.

Il semble également ***nécessaire d'encadrer au niveau législatif la jurisprudence extensive développée par la CDBF en matière de faute de gestion***. Il est proposé d'étendre la faute de gestion actuellement prévue à l'article L. 313-7-1 pour les seuls agents des établissements publics industriels et commerciaux, entreprises publiques ou tout autre organisme public exerçant une activité commerciale¹⁵⁴ à l'ensemble des agents soumis à la juridiction de la CDBF, mentionnés à l'article L. 312-1. Pour cela, le segment de phrase « chargée de responsabilités au sein de l'un des organismes mentionnés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 » qui limite actuellement le périmètre de l'article L. 313-7-1 devra être supprimé.

En première analyse, il semble que la création d'un article *ad hoc* sur la faute de gestion devrait suffire à confirmer l'intention du législateur de distinguer la sanction des manquements avec irrégularités sur la base de l'article 313-4 du CJF et celle des fautes de gestion prévue à l'article 313-7-1 modifié. Cependant, l'opportunité d'une disposition l'affirmant plus explicitement sera à étudier de manière plus approfondie.

La limitation du pouvoir immunitaire des lettres de couverture dans le secteur public local permettrait de réduire les affaires échappant à la Cour.

Comme le souligne le rapport du Conseil d'État dans son étude de 2018 consacré au risque dans la décision publique, la pratique des lettres de couverture, qui exonèrent de poursuites l'agent pouvant exciper d'un ordre écrit de son supérieur hiérarchique conformément à l'article L. 313-9 du CJF, peut conduire à exclure la compétence de la Cour dans certaines affaires aux enjeux potentiellement élevés. Ce dispositif se justifie parfois « *afin de répondre à la nécessité, dans des circonstances très particulières, de s'écarter des règles de la gestion budgétaire et financière en présence d'un intérêt général* ».

¹⁵² On notera que la CDBF peut, dans certaines circonstances, apprécier le préjudice. Ainsi, dans son dernier arrêt du 20 mai 2020 (arrêt « *Chambre nationale de la batellerie artisanale* »), la CDBF prend la peine dans son 15^e considérant d'apprécier le préjudice réel et non l'intégralité de l'opération. L'absence de préjudice financier ne conditionne pas en revanche l'existence d'une irrégularité (cf. considérant 23 de l'arrêt du 2 décembre 2019 « *Direccte d'Alsace* »).

¹⁵³ D'après la DACG, 69 % des affaires portées à la connaissance des ministères publics en matière d'atteinte à la probité n'ont pas été poursuivies en 2018.

¹⁵⁴ Organismes mentionnés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 du code des juridictions financières.

caractérisé », mais « a pu aussi servir à laisser impunie une mauvaise gestion caractérisée des deniers publics comme l'a fréquemment rappelé la Cour des comptes »¹⁵⁵.

En 2017, une proposition de loi sénatoriale portant sur l'extension de la compétence de la CDBF aux élus locaux proposait ainsi de supprimer cette disposition¹⁵⁶. Cette mesure entendait rendre « justiciables le responsable exécutif comme le responsable administratif, ceci afin de limiter les risques de dérive »¹⁵⁷.

Cependant, même si les agents publics doivent s'opposer à l'exécution d'un ordre « *manifestement illégal et de nature à compromettre gravement un intérêt public* »¹⁵⁸, il est légitime qu'un agent ne puisse voir sa responsabilité engagée s'il a reçu un ordre écrit de son élu qui représente une forme de réquisition, bien que celle-ci n'entraîne pas à proprement parler de transfert de responsabilité.

Afin d'écarter pour autant toute impunité, il serait possible de maintenir la responsabilité non pas de l'agent, mais de l'organisme local. Ainsi, l'agent incriminé devant la CDBF qui exciperait d'un ordre écrit serait bien dégagé de sa responsabilité personnelle, mais l'organisme dont il relève et qui a exécuté l'ordre litigieux pourrait voir sa responsabilité engagée et serait condamné à une amende forfaitaire s'il y a irrégularité. Par ailleurs, l'inscription au budget de l'amende éventuelle devrait figurer obligatoirement au prochain ordre du jour de l'assemblée délibérante.

En ce qui concerne l'État, la signature des lettres de couverture par le ministre pourrait être encadrée et être conditionnée à la production d'une note présentant le dispositif juridique auquel il est demandé de déroger ainsi que les motivations précisément identifiées au regard de l'intérêt général justifiant cette demande de dérogation. En outre, ces lettres pourraient être transmises pour information au secrétariat général du Gouvernement et au ministre du Budget, afin de limiter les recours de pure opportunité. Le SGG pourra ainsi repérer les projets problématiques ou pour lesquels des voies de droit classiques sont ouvertes pour régulariser la lettre de couverture.

¹⁵⁵ Conseil d'État, étude précitée.

¹⁵⁶ Rapport n°411 de M^{me} Catherine di Folco fait au nom de la commission des lois sur la proposition de loi n°131 de M. Vincent Delahaye visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales.

¹⁵⁷ Exposé des motifs de la proposition de loi précitée.

¹⁵⁸ Article 28 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires : « *Tout fonctionnaire, quel que soit son rang dans la hiérarchie, est responsable de l'exécution des tâches qui lui sont confiées. Il doit se conformer aux instructions de son supérieur hiérarchique, sauf dans le cas où l'ordre donné est manifestement illégal et de nature à compromettre gravement un intérêt public.* »

ANNEXES

ANNEXE 1 : SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS

ANNEXE 2 : SÉPARATION ORDONNATEUR-COMPTABLE ET SES ÉVOLUTIONS

ANNEXE 3 : COMPTABLES PUBLICS ET RESPONSABILITÉ PERSONNELLE ET PÉCUNIAIRE

ANNEXE 4 : ANALYSES JURISPRUDENTIELLES ET PAR QUESTIONNAIRE DU JUGEMENT DES COMPTES

ANNEXE 5 : PRÉSENTATION ET ANALYSE DE LA JURISPRUDENCE DE LA COUR DE DISCIPLINE BUDGÉTAIRE ET FINANCIÈRE

ANNEXE 6 : LA HIÉRARCHISATION DES CONTRÔLES

ANNEXE 7 : PRÉSENTATION DU RÈGLEMENT FINANCIER DES INSTITUTIONS EUROPÉENNES

ANNEXE 8 : LA SÉCURISATION DES FONCTIONS FINANCIÈRES DANS LE SECTEUR PRIVÉ

ANNEXE 9 : LA RESPONSABILISATION DES GESTIONNAIRES PUBLICS

ANNEXE 10 : LETTRE DE MISSION

ANNEXE 11 : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

Annexe 1 : synthèse des propositions

Créer un environnement favorable à une mise en responsabilité de chaque acteur

Proposition 1 : recentrer la séparation ordonnateur – comptable autour de la distinction nécessaire entre celui qui engage une dépense et celui qui la paye

Cf. 1.2.1. du rapport principal : « Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement »

Les textes réglementaires pourraient définir les étapes et leurs prérequis mais n'attribuer que les tâches d'engagement et de paiement respectivement à l'ordonnateur et au comptable, en maintenant l'incompatibilité fonctionnelle. En revanche, les étapes intermédiaires (liquidation et service fait) doivent pouvoir être assurées aussi bien par l'ordonnateur que le comptable, à condition que la répartition des tâches soit précisément définie pour que les responsabilités de chacun puissent être établies en cas de défaillance.

Dans le secteur public local, toute répartition des rôles dérogatoire aux définitions du décret GBCP ne pourrait être mise en œuvre que sur la base de la contractualisation.

Proposition 2 : supprimer la redondance des contrôles

Cf. 1.2.1. du rapport principal : « Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement »

La performance des contrôles comptables implique de :

- ◆ généraliser les services facturiers (SFACT) ;
- ◆ déterminer au cas par cas l'organisation la plus performante pour la structure (centres de services partagés, centres de gestion financière).

Proposition 3 : inscrire dans le CGCT l'autorisation générale des poursuites en recouvrement forcé en droit commun pour le secteur public local, sur le modèle de l'État

Cf. 1.2.1. du rapport principal : « Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement »

Le code général des collectivités territoriales pourrait être modifié pour prévoir par défaut l'autorisation générale des poursuites en recouvrement forcé, comme dans l'État, ou *a minima* les conditions dans lesquelles celle-ci serait par défaut tacitement accordée.

Proposition 4 : intégrer la séparation fonctionnelle et le contrôle interne dans les systèmes d'information et mieux exploiter les opportunités offertes par l'intelligence artificielle

Cf. 1.2.1. du rapport principal : « Fluidifier la relation entre ordonnateurs et comptables tout en maintenant une séparation entre l'acte d'engagement et celui de mise en paiement »

La séparation fonctionnelle, et plus largement le contrôle interne, peuvent être intégrés directement aux systèmes d'information, sur le modèle de ce qui se pratique dans le secteur privé. Les SI prévoient notamment des profils incompatibles entre eux et des processus de validation obligatoire avant de passer à l'étape suivante. Dans la sphère publique, seul CHORUS pour l'État le prévoit actuellement pour l'intégralité de la chaîne d'exécution. Certains SI financiers prévoient ce type d'incompatibilité (ainsi que des droits d'engagement en fonction notamment des délégations de signature) mais, n'étant pas intégrés sur l'ensemble de la chaîne d'exécution, leur efficacité est plus limitée.

De cette manière, il serait possible de tirer pleinement parti de l'intelligence artificielle et du *data mining* afin d'élaborer des plans de contrôles hiérarchisés à partir d'un traitement automatisé des données (cf. proposition 10.2.). Cette proposition implique toutefois l'intégration progressive des systèmes d'information des ordonnateurs et des comptables. La mission recommande en conséquence que soit approfondie l'hypothèse d'une intégration de toutes les missions financières des différents acteurs au sein d'un progiciel intégré, au sein des opérateurs à court terme et à plus long terme dans le secteur public local.

Au sein de l'État, aller jusqu'au bout de la logique de la LOLF pour donner tous les leviers aux gestionnaires, aussi bien en termes de marges de manœuvre que de sécurisation financière

Proposition 4 : sécuriser la chaîne financière

Cf. 1.2.2.1. du rapport principal : « Les prérequis à la responsabilisation des gestionnaires : une sécurisation financière » et annexe 9

Proposition 4.1. : Professionnaliser la fonction financière : essentielle à la sécurisation de la fonction financière, la mise en œuvre d'un plan interministériel en vue d'une montée en compétence des équipes constitue une priorité, afin de renforcer la valorisation de ces métiers et éviter toute déperdition de compétences. Ce plan devra favoriser la mobilité des agents au sein de la fonction financière, avec notamment des « parcours métiers » interministériels où les ministères s'engageraient à fluidifier les échanges entre directions financières et entre celles-ci et leurs directions métier. En outre, il serait utile de mieux former les gestionnaires aux infractions sanctionnées par la CDBF afin de les sensibiliser en amont et de renforcer sa dimension dissuasive. Un module de formation pourrait ainsi être intégré aux parcours « nouveaux cadres dirigeants ».

Proposition 4.2. : Sécuriser les engagements budgétaires significatifs :

- ◆ en amont par l'obligation de recueillir la validation d'un comité d'engagement pour tout projet d'investissement ou d'engagement de crédits excédant un seuil en termes de montants ou de nombre d'années d'engagement. Par ailleurs, il serait possible d'envisager une double signature du RFFIM et du responsable de programme pour les engagements ne justifiant pas le passage en comité d'engagement mais excédant un certain seuil, qui pourrait varier selon les ministères ;
- ◆ en cours d'exécution par la systématisation du pilotage de projet, avec la désignation d'un chef de projet, le choix d'une « démarche modulaire » et l'organisation d'un suivi resserré de la réalisation des différentes étapes du projet ;

Proposition 4.3. : Repenser les relations entre acteurs de la dépense publique : afin de jouer pleinement le rôle de conseiller stratégique du ministre sur les questions financières, les directeurs des affaires financières (DAF) doivent avoir une fonction de consolidation et de synthèse, grâce à un dialogue renforcé et institutionnalisé avec les responsables de programme (qui ont le plus souvent leurs propres équipes financières, simplement plus spécialisées « métier » que celles de la DAF), dans le cadre d'équipes mixtes métier / finances et être les interlocuteurs privilégiés de la direction du budget (DB)), ou *a minima* devraient être systématiquement associés aux échanges entre la DB et les responsables de programme.

Les responsables de programme doivent en échange être des relais des DAF, avec des équipes mixtes métier / finances en capacité d'explicitier les déterminants de la dépense de manière transparente et partagée avec les équipes de la DAF *via* des instances de dialogue à institutionnaliser.

Proposition 4.4. : Renforcer la contractualisation pluriannuelle

Afin de poursuivre l'effort de contractualisation pluriannuelle, la mission recommande :

- ◆ de promouvoir la nouvelle stratégie de la direction du budget d'élargir le périmètre de la contractualisation avec une nouvelle génération de contrats qui ne sont pas limités aux opérateurs ;
- ◆ de réaliser un diagnostic complet des freins limitant la conclusion de contrats pluriannuels au sein de l'État et d'établir une cartographie et un calendrier volontariste des opérateurs prioritaires à intégrer à la démarche ;
- ◆ une réflexion sur le calendrier de la procédure budgétaire de la première année du quinquennat ainsi que sur les moyens de sécuriser sa dernière année, sans pour autant interférer dans la campagne présidentielle, afin d'assurer le respect du cadre pluriannuel.

Proposition 5 : tenter le pari de la confiance

Cf. 1.2.2.2. du rapport principal « Tenter le pari de la confiance » et annexe 9

Proposition 5.1. : Faire du contrôle interne un outil de responsabilisation du gestionnaire en définissant des indicateurs de bonne gestion et d'évaluation de la performance intégrant une dimension pluriannuelle. Dans le secteur public local, une incitation financière au renforcement du contrôle interne pourrait intégrer le dispositif des contrats dits « *de Cahors* », mais avec une incitation positive sur la dotation globale de fonctionnement ;

Proposition 5.2. : Poursuivre la dynamique de réduction des contrôles externes initiée par les expérimentations en cours

Réaliser d'ici la fin 2021 un bilan de l'expérimentation conduite avec cinq ministères, qui vise à assouplir le contrôle de soutenabilité dans le cadre d'un dialogue de gestion approfondi, en s'assurant qu'une attention particulière soit portée à la suppression du caractère opposable du schéma d'emploi au profit du seul suivi du plafond d'emploi et de l'exécution de la masse salariale, et que soit examinée la possibilité d'aller au bout de la logique de responsabilisation en définissant des mécanismes de sanction budgétaire en cas de dépassement caractérisé.

Une fois ce cadre défini, les ministères pourraient basculer dans le nouveau régime.

Cette bascule tiendrait compte de la différence de situation des ministères et devrait être préalablement validée par un audit de la maturité de la fonction financière du ministère notamment pour éviter le désarmement unilatéral craint par la DB²⁰¹. Elle intégrerait la suppression du volet budgétaire des CBCM.

La mission propose que soit défini un calendrier volontariste marquant clairement la volonté de dépasser la traditionnelle logique expérimentale. Par exemple :

- ◆ bascule à l’horizon 2022/2023 pour les ministères dont la fonction financière est la plus mature,
- ◆ bascule à l’horizon 2025 au plus tard pour les autres.

Proposition 5.3 : Expérimenter un double rattachement des DAF à la direction du budget et au secrétariat général auquel ils appartiennent dans le cadre de la suppression des contrôles budgétaires *a posteriori* et intégrer cette expérimentation et ses suites dans le calendrier de suppression des CBCM et de la bascule dans le nouveau régime de contrôle (cf. 5.1).

Proposition 5.4. : Étudier l’opportunité à l’issue de l’expérimentation de généraliser la certification des comptes dans les collectivités locales (cf. 2.3.3. de l’annexe 2) ;

Proposition 5.5. : Utiliser les différents leviers de gestion des carrières et des rémunérations :

- ◆ par l’instauration de véritables parts variables dans la rémunération des gestionnaires publics ;
- ◆ par une meilleure mobilisation des sanctions disciplinaires en cas de faute personnelle. Notamment le ministre des comptes publics pourrait saisir ses homologues de faits dans l’exercice des fonctions de gestionnaires pouvant constituer selon lui des fautes passibles de sanctions disciplinaires. En outre, la juridiction *ad hoc* pourrait transmettre le même type de saisine des ministères lorsque l’instruction conclurait que les faits ne relèvent pas du juridictionnel mais du disciplinaire.

Proposition 5.6. : Réaffirmer le principe selon lequel les redéploiements au sein des programmes sont de la seule responsabilité des responsables de programme, dans le cadre d’un dialogue de gestion transparent.

Proposition 6 : encourager l’audition des gestionnaires publics par le Parlement

Cf. 1.2.3. du rapport principal « Encourager l’audition des gestionnaires publics par le Parlement »

Proposition 6.1. : Permettre au Parlement de mieux se saisir de son rôle d’évaluateur *a posteriori* de l’action de l’État : par la fixation d’un programme d’audition des responsables de programme dans le cadre du printemps de l’évaluation.

Cf. 3.2.1.2. du rapport principal « L’inclusion dans le périmètre des justiciables d’une juridiction ad hoc des élus n’est pas souhaitable »

²⁰¹ Les ministères disposeraient d’une grille d’auto-analyse et pourraient demander le lancement de l’audit, déclenchant l’éventuelle bascule, lorsqu’ils considèrent remplir les différents prérequis.

Proposition 6.2. : Renforcer le rôle des chambres régionales et territoriales des comptes dans l'éclairage des assemblées délibérantes des collectivités territoriales en :

- ♦ permettant aux CRTC de mettre en demeure les collectivités de régulariser les manquements faisant l'objet de « rappels d'obligations juridiques » ;
- ♦ prévoyant la présence d'un membre de la CRTC lors des débats de l'assemblée délibérante pour renforcer l'information de ses membres.

Une RPP limitée à la caisse et un pilotage du réseau par la performance

Proposition 7 : supprimer la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, à l'exception de la responsabilité de caisse, mise en jeu par voie administrative.

Cf. 2.2.2.4. du rapport principal « Une responsabilité liée aux opérations de « caisse », mise en jeu par débet administratif uniquement, doit en revanche être maintenue » et annexe 3

Proposition 7.1. Limiter la responsabilité des comptables publics à une RPP « de caisse » : La RPP serait maintenue sur les opérations propres à la conservation et au maniement des fonds et valeurs, à l'encaissement des recettes (exactitude des mouvements financiers et imputation, délivrance des reçus) et au paiement au véritable créancier (obtention d'un acquit libératoire).

Proposition 7.2. Mettre en jeu la RPP de caisse par voie administrative dans les modalités actuelles.

Il serait alors souhaitable de supprimer le système actuel de remise gracieuse, à condition de s'assurer de la soutenabilité financière du dispositif.

Proposition 7.3. Supprimer la remise gracieuse mais s'assurer du caractère soutenable des débits dans le cadre de la responsabilité de caisse (plafonnement et assurabilité) : La possibilité pour les comptables d'obtenir la remise gracieuse de leur débet par le ministre serait supprimée. En revanche, pour s'assurer de la capacité des comptables publics à s'acquitter des montants mis à leur charge, les débits seraient soit plafonnés (à des montants à définir selon les catégories), soit assurables et susceptibles de recours administratifs gracieux et hiérarchiques, notamment pour les cas qui relèvent d'une erreur de l'ordonnateur, par exemple en cas d'affacturage raté. La mobilisation du cautionnement dans ces différentes hypothèses sera également à étudier.

Proposition 7.4. Création d'un déferé au tribunal par le comptable en cas de doute sur la légalité des actes : Afin de répondre à l'évolution jurisprudentielle en matière de contrôle de légalité, de contribuer à une plus grande sécurisation des dépenses publiques et dans l'objectif de donner un levier puissant au comptable dans sa capacité à « dire non » en l'absence de RPP, il est proposé que soit dans ce cadre examinée l'hypothèse d'ouvrir la possibilité au comptable de déférer au préfet pour avis express voire devant le juge administratif les actes dont il douterait de la légalité.

Plusieurs solutions graduées sont cependant envisageables :

- ◆ *a minima*, la conclusion de conventions départementales, entre les services de contrôle de la légalité préfectoraux et les DDFiP afin de mieux dialoguer sur les actes suspects avec notamment des alertes réciproques, voire de convenir d'une répartition des contrôles ;
- ◆ un pouvoir de déferé du DDFiP au préfet, voire au tribunal administratif ;
- ◆ à terme, la question d'un transfert de la compétence du contrôle de légalité des actes fondant des recettes ou des dépenses pourra également être posée.

Proposition 8 : renforcer la responsabilité managériale des comptables publics

Cf. 2.5.3. du rapport principal « Une responsabilité managériale à conforter »

Proposition 8.1. Instaurer une part variable dans la rémunération des cadres du réseau et *a minima* des comptables principaux et secondaires : son montant serait déterminé sur une base annuelle à l'issue de l'évaluation professionnelle du comptable, en fonction de l'atteinte d'objectifs quantifiables fixés en début d'exercice assortis d'indicateurs précis.

Proposition 8.2. Organiser une évaluation annuelle des performances à partir d'objectifs quantifiables tels que taux de recouvrement des restes-à-recouvrer et l'estimation des erreurs d'exécution des dépenses par le contrôle interne.

Proposition 8.3. Mettre en œuvre des évaluations pluriannuelles approfondies dans une perspective de gestion des carrières au mérite : une évaluation des performances tous les 3 ans environ permettrait d'évaluer la qualité de la réalisation des plans de CHD, les résultats de la mise en œuvre de la stratégie en matière de recouvrement, l'efficacité de la gestion comptable et de la qualité comptable, la qualité des plans de contrôle interne et d'audit interne. Elle donnerait lieu à un rapport communiqué à la DGFIP dont les conclusions seraient prises en compte dans la gestion de carrière des comptables, sur le modèle de ce qui existait par le passé avec les évaluations sur la manière de servir jointe aux audits et vérifications (mais étendu aux numéros contrairement à précédemment).

Proposition 9 : réaliser la révolution copernicienne du contrôle hiérarchisé et automatisé

Cf. 2.2.4. du rapport principal « Réaliser la révolution copernicienne du contrôle hiérarchisé et automatisé » et annexe 6

Proposition 9.1. Rendre obligatoire la réalisation d'un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) par les comptables au moyen d'une modification de l'article 42 du décret GBCP. La qualité et le respect des plans de CHD seraient évalués dans le cadre des dispositifs d'évaluation comptable (cf. proposition 8).

Proposition 9.2. Mieux exploiter l'intelligence artificielle pour renforcer la performance des contrôles en dépenses grâce au traitement automatisé des données. Il s'agirait ainsi de généraliser à la sphère État via CHORUS, puis au secteur public local, l'expérimentation en cours dans la DRFiP d'Ille-et-Vilaine consistant à implémenter de l'intelligence artificielle et du *machine learning* au sein des systèmes d'information.

Un régime unifié de responsabilité juridictionnelle pour les cas les plus graves

Proposition 10 : créer un régime unifié de responsabilité des gestionnaires publics, devant une instance ad hoc unique

Cf. 2.2.2., 3.3.1. et 3.3.3 du rapport principal et l'annexe 9

Proposition 10.1. Unifier le régime de responsabilité des ordonnateurs et des comptables.

Un régime juridictionnel unique aura vocation à s'appliquer à l'ensemble des acteurs de la chaîne budgétaire et comptable afin de prendre acte de l'imbrication croissante du rôle de l'ordonnateur et du comptable. Le ministère public pourra ainsi engager des poursuites contre différents acteurs pour les mêmes faits, afin d'appréhender les différentes étapes de la chaîne financière et, par suite, le partage des responsabilités.

Cette responsabilité serait engagée devant la CDBF, d'ores et déjà compétente, dans les textes, à l'égard des ordonnateurs comme des comptables ou confiée à une chambre dédiée de la Cour des comptes avec création d'un appel devant la CDBF.

Proposition 10.2. Affirmer la nature répressive de ce régime de responsabilité unifié en réservant les sanctions aux faits les plus graves.

Il s'agit de procéder au basculement vers un véritable régime de sanction, réservé aux manquements les plus graves. Cette qualification dépendrait de l'introduction dans l'article 313-4 du CJF de la condition d'existence d'un préjudice financier ou de la notion de « gravité » (« aura enfreint gravement les règles » par exemple).

Actuellement les sanctions sont plafonnées à un an de salaire, sans pour autant être assurables. Si cela renforce le caractère dissuasif et si dans les faits la Cour n'a jamais prononcé des montants plafonds (les sanctions moyennes étant de 1823 € en moyenne, *cf. supra*), le niveau de ce plafond risque d'entretenir des craintes quant à la soutenabilité des sanctions. La mission considère donc que la mise en œuvre du nouveau régime de responsabilité unifiée pourrait s'accompagner de la définition d'une nouvelle échelle de sanctions. Un plafonnement par exemple à trois mois de traitement indiciaire pourrait constituer, s'agissant d'une sanction non assurable²⁰², d'un point d'équilibre.

Proposition 11 : donner à la juridiction ad hoc les moyens d'une redynamisation des modalités actuelles de mise en cause

Cf. 3.3.2. du rapport principal « Une redynamisation nécessaire de la CDBF comme juge unique des comptes et des ordonnateurs, concentré sur les cas les plus graves » et annexe 9

Proposition 11.1. Renforcer les moyens d'instruction en :

- ♦ prévoyant que les rapporteurs n'exercent pas leur fonction en sus de leur activité normale et qu'un temps dédié soit consacré à leur fonction auprès de la CDBF ;
- ♦ assurant la professionnalisation des instructeurs par l'acquisition de réflexes et d'automatismes, aujourd'hui freinée par le faible nombre de dossiers traités et l'impossibilité d'y consacrer le temps nécessaire.

Proposition 11.2. Élargir les conditions de saisine de la CDBF aux inspections générales et corps de contrôle et permettre aux ministres de les saisir d'une demande de mission de courte durée des inspections générales afin d'instruire les dossiers où sont soupçonnées des atteintes au droit public financier.

Proposition 11.3. Faire évoluer le périmètre des infractions sanctionnées par la CDBF :

- ♦ faire de la gestion de fait, une infraction sanctionnée par la CDBF : avec une RPP réduite à la responsabilité « de caisse » et engagée par voie administrative, la qualification de « comptable de fait » ne pourrait être maintenue en l'état, dans la mesure où cette procédure est mise en jeu par le juge des comptes. Rien ne s'oppose cependant à maintenir la fonction répressive de la gestion de fait en intégrant l'amende existante au champ des infractions réprimées par la CDBF (*cf. 2.2.2 du rapport*) ;
- ♦ créer une « faute de gestion » encadrée au niveau législatif : il est proposé d'étendre la faute de gestion actuellement prévue à l'article L. 313-7-1 pour les seuls agents des établissements publics industriels et commerciaux, entreprises publiques ou tout autre organisme public exerçant une activité commerciale²⁰³ à l'ensemble des agents soumis à la juridiction de la CDBF, mentionnés à l'article L. 312-1. Pour cela, le segment de phrase « chargée de responsabilités au sein de l'un des organismes mentionnés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 » qui limite actuellement le périmètre de l'article L. 313-7-1 devra être supprimé. ;

²⁰² Dans la mesure où elles viseraient à réprimer des infractions à l'ordre public financier, il est en effet raisonnable de considérer qu'elles entreraient dans le champ de l'article 6 du code civil, dont découle le principe de non-assurabilité des sanctions pénales et para-pénales (*cf. détails en annexe*).

²⁰³ Organismes mentionnés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 du code des juridictions financières.

- ♦ création d'une amende pour les collectivités dont les administrateurs exciperaient d'un ordre d'écrit (cf. 11.4).

Proposition 11.4. Limiter le pouvoir immunitaire des lettres de couverture :

- ♦ dans le secteur public local, s'il est légitime qu'un agent ne puisse voir sa responsabilité engagée s'il a reçu un ordre issu de son supérieur hiérarchique, il serait possible de maintenir la responsabilité de l'organisme dont il relève, qui pourrait être condamné à une amende forfaitaire en cas d'irrégularité. L'inscription au budget de l'amende éventuelle devrait figurer obligatoirement au prochain ordre du jour de l'assemblée délibérante ;
- ♦ au sein de l'État, la signature des lettres de couverture pourrait être conditionnée à la production d'une note présentant le dispositif juridique auquel il est demandé de déroger ainsi que les motivations justifiant cette demande de dérogation. Les lettres de couverture seraient par ailleurs transmises pour information au secrétariat général du Gouvernement et/ou au ministère du budget.

Proposition 11.5. Réformer la composition de la CDBF en élargissant le périmètre de son collège à des personnalités qualifiées ayant une expérience personnelle de la gestion publique.

Proposition 11.6. Réduire les délais de prescription : afin de contemporanéiser les condamnations, le délai de prescription du régime unifié – aujourd'hui devant la CDBF de « *cinq années révolues à compter du jour où a été commis le fait de nature à donner lieu à l'application des sanctions* »²⁰⁴ – pourrait être réduit à trois ans.

La disposition fixant le délai devrait par ailleurs être modifiée avec la suppression du deuxième alinéa, qui introduit une interprétation de suspension de la prescription dès la saisie du Parquet et non au moment de la saisie de l'instance collégiale par le Parquet comme l'alinéa premier en pose pourtant le principe.

Proposition 12.7. Un aiguillage avec le parquet pénal : Afin de permettre une répartition des mises en cause, il pourrait être envisagé qu'à l'issue de l'instruction le parquet de la CDBF évalue l'opportunité d'une saisie du parquet pénal. S'il juge que le dossier comporte potentiellement des infractions pénales, il transmettrait au parquet pénal et ne requerrait pas les charges concernées devant la CDBF. En cas de classement par le pénal, la CDBF ne pourrait pas se saisir des faits ayant fait l'objet du classement.

²⁰⁴ Article L. 314-2 du code des juridictions financières.

Annexe 2 : Séparation ordonnateur-comptable et ses évolutions

1. Les étapes attribuées par le décret GBCP à l'ordonnateur et au comptable

L'article 9 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) a réaffirmé le principe de la séparation organique entre ordonnateur et comptable : « les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles. Les conjoints des ordonnateurs, ou les partenaires avec lesquels ils sont liés par un pacte civil de solidarité, ne peuvent être comptables des personnes morales auprès desquelles ces ordonnateurs exercent leurs fonctions », principe qui prévalait déjà dans l'ordonnance royale de 1822 et le règlement de 1962.

Le principe est celui d'une dualité des acteurs : celui qui décide des recettes et des dépenses n'est pas celui qui les encaisse et les décaisse. Seul le comptable public est habilité à manier des fonds publics, afin de garantir la probité et la sécurité de la gestion des deniers publics.

Le comptable public est sous l'autorité hiérarchique de la direction générale des finances publiques (DGFIP) qui le nomme, l'évalue, prononce les sanctions disciplinaires éventuelles afin d'assurer son autonomie vis-à-vis de l'ordonnateur²⁰⁵.

Le décret GBCP définit précisément le processus habituel d'exécution des recettes et des dépenses, ainsi que l'acteur auquel elle est attribuée (cf. tableau 1) :

Tableau 1 : Étapes réalisées par les deux acteurs au regard du GBCP²⁰⁶

Recettes		Dépenses	
Action	Acteur	Action	Acteur
Constatation des droits de l'organisme (article 11 du GBCP) : - constatation d'un service fait - résultat d'une décision	Ordonnateur	Engagement (article 30 du GBCP) : acte juridique par lequel l'ordonnateur constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense	Ordonnateur
		Service fait (article 31 du GBCP) : attestation de la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation	Ordonnateur
Liquidation (article 24 du GBCP) : détermination du montant de la dette des redevables	Ordonnateur	Liquidation (article 31 du GBCP) : - certification du service fait - détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers	Ordonnateur

²⁰⁵ À l'exception des comptables des établissements publics, qui sont agents comptables et qui sont sous l'autorité non pas de la DGFIP mais de l'ordonnateur.

²⁰⁶ Cf. annexe sur la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics sur les contrôles et actions réalisés.

Recettes		Dépenses	
Action	Acteur	Action	Acteur
Mise en recouvrement : ▪ dans les conditions prévues par le code général des impôts, le livre des procédures fiscales, le code des douanes ou les autres lois et règlements applicables (article 23 du GBCP) ▪ émission d'une déclaration ou d'un ordre de recouvrement indiquant les bases de la liquidation (article 24 du GBCP) ▪	▪ Ordonnateur	Mandatement et ordre de payer (article 32 du GBCP) <i>NB : Par dérogation à l'article 11 du GBCP, certaines dépenses peuvent être payées sans ordonnancement (article 32 du GBCP)</i> ▪	▪ Ordonnateur
Contrôles à partir des pièces justificatives (article 19 du GBCP) : ▪ de la régularité de l'autorisation de percevoir la recette, ▪ de la régularité de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et annulations de recouvrer	Comptable	Contrôles à partir des pièces justificatives (article 19 du GBCP) : ▪ de la qualité de l'ordonnateur ▪ de l'exacte imputation de la dépense ▪ de la disponibilité des crédits ▪ de la validité de la dette (article 20 du GBCP) : justification du service fait, exactitude de la liquidation, intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire, la production des pièces justificatives, l'application des règles de prescription de la créance ▪ du caractère libératoire du paiement	Comptable
▪ Recouvrement : ▪ diligences de recouvrement amiable et forcé (article 28 du GBCP)²⁰⁷ ; ▪ encaissement (articles 25 à 27 du GBCP)	Comptable	▪ Paiement (article 33 du GBCP)	Comptable

Source : Décret GBCP.

La répartition des compétences entre ordonnateur et comptable fait intervenir ce dernier en aval de la chaîne financière, qu'il s'agisse des opérations de recette ou de dépense.

²⁰⁷ Dans le secteur public local, seuls les ordonnateurs peuvent autoriser le recouvrement offensif (hors autorisation de recouvrement générale et permanente), cf. article R. 1617-24 du Code général des collectivités territoriales.

Pour autant, en raison des contrôles qu'il doit effectuer (conformément à l'article 19 du décret GBCP), le comptable porte la responsabilité personnelle et pécuniaire de la régularité des opérations de l'intégralité des étapes d'exécution et doit donc détecter toute irrégularité, y compris celles dont il n'est pas à l'origine (cf. 3.8).

La procédure de gestion de fait permet, malgré son utilisation exceptionnelle, de garantir la séparation entre ordonnateur et comptable

Encadré 1 : La procédure de gestion de fait

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

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

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

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

Source : article 60 –XI de la loi n°63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963.

En pratique, la gestion de fait est toutefois une procédure peu utilisée. Le Conseil d'État en a réduit le champ en précisant la définition des « recettes publiques » lors de ses décisions *Prest'action* de 2009²⁰⁸ et *Ruche* du 4 de 2019²⁰⁹ : « Pour déterminer si les recettes perçues par un cocontractant de l'administration sont susceptibles de caractériser une gestion de fait, il appartient au juge des comptes de rechercher si, au regard de l'objet du contrat et de l'action du cocontractant, les recettes que ce dernier perçoit peuvent recevoir la qualification de recettes publiques. Tel est le cas lorsque l'administration a entendu confier à un organisme public ou privé l'encaissement de produits ou de revenus correspondant à la fourniture d'un bien ou d'un service par l'administration elle-même, un tel encaissement ne pouvant alors être organisé que dans les conditions prévues par la loi. En revanche, ne peuvent être qualifiées de recettes publiques les sommes correspondant au produit que le cocontractant tire de son activité propre d'exploitation d'un bien ou d'une prestation de services. »²¹⁰.

La procédure de gestion de fait est ainsi très rarement engagée (cf. tableau 3).

²⁰⁸ Conseil d'État, décision n°297877 du 6 novembre 2009, *Prest'action*

²⁰⁹ Conseil d'État, décision n°417386 du 26 juin 2019, *Ruche* du 4

²¹⁰ *Idem*.

Tableau 3 : Présomptions et condamnations pour gestion de fait de 2018 à 2020

	Cour des comptes			Condamnations par les CRTC
	Condamnations en 1 ^{ère} instance	Présomptions en 1 ^{ère} instance	Condamnations en appel	
2018	1	0	2	2
2019	2	0	1	0
2020	0	1	1	0

Source : Mission à partir de Légifrance

2. Les évolutions récentes, notamment introduites par le GBCP et Chorus, remettent en partie en question la stricte séparation organique entre ordonnateur et comptable avec l'objectif de supprimer les actes redondants et favoriser les échanges d'information

3.4. Les exceptions aux strictes séparations organiques et répartition des tâches entre ordonnateur et comptable se multiplient en dépense

Au-delà des régies (de recettes et d'avances), qui ont constitué des dérogations historiques au principe de séparation, le décret GBCP a régularisé des pratiques antérieures et introduit de nombreuses nouvelles exceptions à la séparation organique, en particulier en dépenses.

3.4.1. L'évolution de l'organisation de la chaîne de dépense de l'État conduit à une plus grande coopération entre ordonnateur et comptable

L'organisation actuelle de la chaîne de la dépense de l'État fait de plus en plus intervenir trois acteurs : les services prescripteurs, les centres de services partagés (CSP) sous la responsabilité de l'ordonnateur et les services facturiers placés sous l'autorité d'un comptable.

3.4.1.1. Les centres de services partagés

L'article 76 du décret GBCP prévoit que « un ordonnateur peut confier au responsable d'un centre de services partagés tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant et relatives :

1° À la saisie de la programmation des crédits et le cas échéant des emplois dans le système d'information et à leur mise à disposition ;

2° Aux recettes et aux dépenses.

Le responsable de centre de services partagés agit pour le compte et sous la responsabilité de l'ordonnateur, dans le cadre d'une délégation de signature ou d'une délégation de gestion. »

La circulaire du 30 octobre 2014 relative à la modernisation de la chaîne de la dépense de l'État prévoit que « *la répartition des tâches entre les services prescripteurs et les centres de services partagés doit donc faire l'objet de contrats de services, précisant les modalités pratiques du fonctionnement de la chaîne de la dépense et les niveaux de prestation auxquels ils s'engagent, en termes de délai et de contenu des informations transmises.* ». Ainsi, le centre de services partagés des ministères financiers a défini cette répartition dans l'arrêté du 3 novembre 2017 relatif au centre de prestations financières du secrétariat général des ministères économiques et financiers (*cf. infra*).

Encadré 2 : Le centre de services partagés des ministères économiques et financiers

Le centre de services partagés mis en place au sein des ministères économiques et financiers (dénommé « centre de prestations financières »), sous l'autorité de l'ordonnateur, assure pour le compte et sous la responsabilité de services des services prescripteurs des activités budgétaires et comptables, en matière de pilotage et de programmation budgétaires, d'exercice de la fonction d'ordonnateur de dépenses et de recettes non fiscales, ainsi que de gestion des immobilisations (article 2).

En pratique, les opérations confiées au centre sont les suivantes (annexe de l'arrêté) :

« 1° Il saisit et valide les engagements juridiques. Il transmet aux fournisseurs les bons de commande validés dans l'outil Chorus ; il saisit la date de notification des actes ;

2° Il réalise, lorsqu'il y a lieu, la saisine du contrôle budgétaire selon les seuils fixés à l'article 17 de l'arrêté du 26 décembre 2013 susvisé ;

3° Il enregistre la certification du service fait ;

4° Il instruit, saisit et valide les demandes de paiement qui ne relèvent pas du mode facturier ;

5° Il saisit et valide les engagements de tiers et titres de perception ;

6° Il réalise, en liaison avec le service prescripteur, les travaux de fin de gestion et saisit notamment, dans l'outil Chorus, les opérations d'inventaire validées au sein des services par le responsable d'inventaire ;

7° Il tient la comptabilité auxiliaire des immobilisations ;

8° Il participe au dispositif de contrôle interne budgétaire et comptable du service prescripteur ;

9° Il réalise l'archivage des pièces qui lui incombent. Chaque service prescripteur reste chargé des décisions de dépense ou de recette, du pilotage de ses crédits et de l'archivage des pièces qui lui incombent. »

- ◆ De plus, l'arrêté relatif au centre de prestations financières prévoit, que « la régie d'avance et de recettes du secrétariat général des ministères économiques et financiers est placée auprès du centre de prestations financières. » (article 2).
- ◆ Les contrats de services détaillent ainsi :
- ◆ les missions du CSP ;
- ◆ le périmètre du CSP ;
- ◆ les responsabilités juridiques et financières du CSP ;
- ◆ les procédures de gestion qui doivent être couvertes par le CSP ;
- ◆ les exigences en matière de service et de délai ;
- ◆ les restitutions qui sont prises en charge par le CSP ;
- ◆ les engagements du service opérationnel.

Source : Arrêté du 3 novembre 2017 relatif au centre de prestations financières du secrétariat général des ministères économiques et financiers

En matière de liquidation, le contrôle du comptable est alors un contrôle de second niveau : la liquidation a été déjà contrôlée par le CSP.

3.4.1.2. *Les services facturiers permettent au comptable de positionner ses contrôles en amont de la chaîne de la dépense, sur le modèle du secteur privé*

Le décret GBCP a conféré une base légale à l'organisation de ces services facturiers (SFACT). Aux termes de l'article 41 du décret : « *Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers.* »

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

La mise en place d'un service facturier, avec un positionnement du comptable plus en amont de la chaîne d'exécution de la dépense, présente le double avantage de supprimer les contrôles redondants sur la liquidation de la dépense, effectués aujourd'hui à la fois au sein des services de l'ordonnateur et des services du comptable public²¹¹ et d'identifier les erreurs plus rapidement.

Le contrôle de la facture n'est ainsi effectué qu'une seule fois, au sein du SFACT. Les contrôles des articles 19 et 20 du décret GBCP sont effectués par les agents du SFACT en amont de la prise en charge de la dépense.

Les mandats étant réalisés après les contrôles incombant au comptable public, les rejets de mandats n'ont plus lieu d'être, une fois le bordereau de mandats signé par l'ordonnateur. Par ailleurs, le circuit de transmission des factures est simplifié, évitant notamment leur dispersion.

Le Comité interministériel pour la modernisation de l'action publique du 18 décembre 2013 avait prévu la généralisation des services facturiers à l'ensemble des administrations de l'État d'ici 2017. Cette exigence avait été rappelée par la circulaire du 30 octobre 2014 relative à la modernisation de la chaîne de dépense de l'État, insistant sur le fait que « *cette généralisation est une contribution essentielle à la diminution des délais de paiement et à la réduction des coûts de la chaîne de la dépense, et permettra sur l'ensemble du périmètre de la commande publique de faciliter la mise en œuvre de l'obligation de dématérialiser les factures.* »

À date, force est de constater qu'ils ne sont pas encore généralisés²¹², mais ils continuent de se développer avec des retours d'expériences positifs, pour autant que la mission en ait eu connaissance.

De fait, rassemblant des agents des services de l'ordonnateur et du comptable, les services facturiers sont source de gains de productivité, en particulier du fait de la suppression de contrôles redondants. En effet, « *le SFACT, sous la responsabilité de l'agent comptable, reçoit directement les factures des fournisseurs, constitue les dossiers de liquidation (demandes de paiement) et procède au paiement après avoir exercé ses contrôles de payeur et de caissier. Le service facturier constitue un centre unique de traitement et de paiement des factures.* »²¹³.

La suppression des doublons des contrôles permet par ailleurs des gains de productivité, en théorie aussi bien côté ordonnateur que côté comptable.

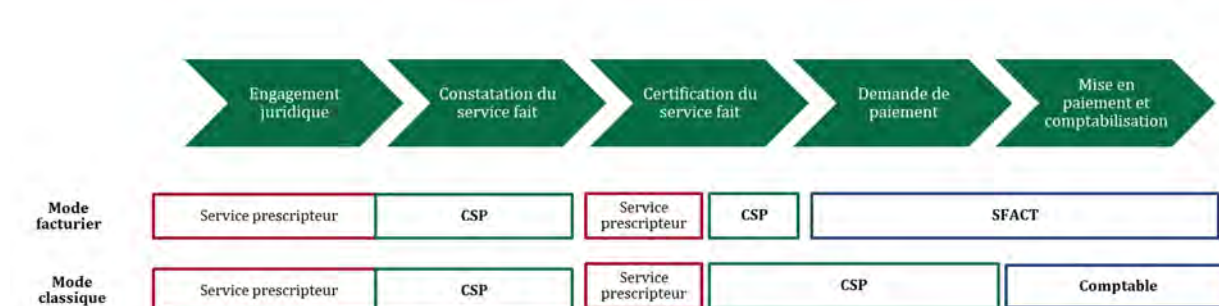
²¹¹ En matière de liquidation, le CSP ou l'ordonnateur n'intervient plus dans la liquidation qui est du seul ressort du comptable, ce qui élimine une des redondances du mode classique.

²¹² L'administration centrale compte quatorze SFACT (et un CGF), tandis que le réseau déconcentré n'en compte que 27.

²¹³ Guide méthodologique des procédures d'exécution de la dépense en mode service facturier (SFACT), Direction générale des finances publiques, septembre 2016.

Sur le modèle des entreprises privées où le DAF intervient très en amont du cycle de dépense (voire de recettes) pour assurer le traitement en « back-office » des dépenses et sécuriser les procédures via les systèmes d'information et le contrôle interne, la sphère publique adopte peu à peu le même schéma organisationnel (cf. rapport).

Graphique 1 : Les différents modèles d'organisation de l'exécution des dépenses



Source : Direction du budget.

La généralisation des SFACT dans la sphère locale se heurte toutefois à des obstacles. En effet, « l'architecture de l'application Hélios ne permet [...] pas de véhiculer une certification du service fait isolée valant ordre de payer, comme prévu dans l'article 41 cité supra. En outre, l'ordonnateur d'une collectivité locale et son comptable assignataire ne disposent pas d'un système d'information (SI) commun. Ainsi, les modalités de constitution d'un SFACT dans le secteur public local ne peuvent être calquées sur celles mises en place au sein de l'État et de ses établissements publics ».²¹⁴

La mise en place d'un service facturier au sein d'une collectivité locale requiert donc certains aménagements techniques et opérationnels. Pour autant, certaines d'entre elles ont signé des accords pour la constitution de services facturiers à la suite d'une expérimentation, en particulier Paris et Lons-le-Saunier²¹⁵.

La mise en place des services facturiers (SFACT) dans le secteur public local se poursuit et intéresse des organismes publics locaux de tous types et de toutes tailles.

Outre le SFACT de l'AP-HP, dix services facturiers adaptés au secteur public local et opérationnels ont été déployés au sein de collectivités de tailles différentes associant un (ou plusieurs) ordonnateur(s) et son comptable public :

- ◆ Paris (75),
- ◆ Lons-le-Saunier (39),
- ◆ Langres (52),
- ◆ Ham (80),
- ◆ Montbéliard (25),
- ◆ Poitiers (86),
- ◆ Dole (39),
- ◆ la communauté de communes du Bassée-Montois (77),
- ◆ la Ville d'Annecy et CA du Grand Annecy (74)
- ◆ la communauté de communes de Vic-en-Bigorre (65).

²¹⁴ Les services facturiers dans le secteur public local, guide méthodologique, Ministère de l'économie et des finances

²¹⁵ Un accord a été conclu le 6 juillet 2016 à Paris et le 6 février 2017 à Lons-le-Saunier

Treize projets devraient se concrétiser en 2020 et 2021 : plusieurs collectivités conduisent actuellement leurs études de faisabilité préalables : Communauté d'Agglomération de Grand Paris Sud, Centre hospitalier des Vallées de l'Ariège, Centre hospitalier de Périgueux, ou encore la Ville de Landerneau et Communauté de communes.

D'autres ont acté le principe et les modalités générales de constitution d'un tel service avec les partenaires extérieurs : la Ville d'Agen (47), d'Amiens (80), de Lagarde (83). Ces dernières se sont notamment accordées sur les conditions et contours des projets et se proposent d'amorcer à présent la phase de construction et de conduite des études de faisabilité.

3.4.1.3. L'expérimentation des centres de gestion financière, au sein desquels le comptable remonte dans la chaîne d'exécution de la dépense jusqu'à la génération de l'engagement juridique

La DGFIP expérimente actuellement une nouvelle forme de collaboration qui va plus loin encore avec le « centre de gestion financière » (CGF), qui a pour objet de mutualiser les fonctions d'ordonnateur (par délégation) et de comptable public sur toute la chaîne d'exécution de la dépense. Ces expérimentations sont autorisées, pour une durée maximale de quatre ans, soit jusqu'au 31 décembre 2022, par l'article 37 du décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018 modifiant le décret GBCP et autorisant diverses expérimentations. Deux arrêtés du 21 décembre 2018 ont ainsi institué un CGF auprès de la DRFiP de Bretagne et du département d'Ille-et-Vilaine et du contrôle budgétaire et comptable ministériel (CBCM) des ministères financiers. Le projet de loi de finances pour 2020 prévoit la mise en place de neuf CGF en 2020.

Actuellement, un centre de gestion financière est actif au sein des ministères économiques et financiers, tandis que le réseau déconcentré en compte sept.

Les avantages du CGF mis en avant par la DGFIP sont l'amélioration de la chaîne de la dépense au travers de :

- ◆ la mise en place d'un interlocuteur unique, de l'engagement juridique au décaissement, pour les services prescripteurs (SP) et les fournisseurs et, par conséquent, une capitalisation accrue des échanges avec les SP et une légitimité de conseil liée au cumul des compétences d'ordonnateur - par délégation - et de comptable ;
- ◆ l'optimisation des contrôles sur les actes (suppression des contrôles redondants entre ordonnateur et comptable, et remontée de certains contrôles en amont du traitement de la facture) ;
- ◆ une polyvalence renforcée des agents au sein de la structure (souplesse de l'organisation, attractivité des postes).

Les services prescripteurs conservent leurs prérogatives, notamment d'engagement et de certification du service fait. Ils :

- ◆ programment leurs crédits et pilotent leur gestion budgétaire en exécution ;
- ◆ passent les marchés publics et choisissent les fournisseurs, décident de l'engagement des dépenses ;
- ◆ attestent de la conformité des commandes passées ;
- ◆ priorisent les demandes de paiement, en particulier en fin de gestion.

En revanche, l'engagement juridique et la liquidation sont réalisés par le centre de gestion financière. La seule contrainte est qu'un seul agent ne peut créer l'engagement juridique et réaliser le décaissement.

Tableau 2 : Rôles et habilitations juridiques en dépenses selon le modèle d'organisation retenu

Rôle	Description	Habilitation juridique nécessaire	Modèles d'organisation		
			Modèle classique	Modèle facturier	Modèle CGF
Prescripteur	Il prescrit l'exécution des dépenses, soit en qualité de RUO soit dans le cadre d'une délégation d'un ou de plusieurs RUO, et communique aux GEJ/REJ les informations nécessaires à l'enregistrement des actes dans Chorus. Il peut déléguer l'exécution des dépenses à un CSP mais conserve la responsabilité des actes pris.	Il doit bénéficier de la qualité d'ordonnateur prévue aux articles 74 ou 75 du décret GBCP ou d'une délégation. Il doit être désigné par le responsable du programme.	Service prescripteur	Service prescripteur	Service prescripteur
Représentant du pouvoir adjudicateur (RPA)	Il organise les procédures de passation des marchés et des accords-cadres, et procède à leur signature et leur notification. Il peut déléguer la notification de certains actes au CSP. Il communique aux GEJ/REJ les informations nécessaires à l'enregistrement des actes dans Chorus, en lien avec le RUO.	Il doit bénéficier d'une délégation du pouvoir adjudicateur.	Service prescripteur	Service prescripteur	Service prescripteur
Gestionnaire des engagements juridiques	Il est chargé de la saisie de l'ensemble des informations relatives à la création d'un engagement juridique (par collecte auprès des prescripteurs).	Aucune	Centre de service partagé	Centre de service partagé	Centre de gestion financière
Responsable des engagements juridiques	Il contrôle les engagements juridiques transmis par le gestionnaire des engagements juridiques et les valide.	Il doit être RUO ou bénéficier d'une délégation du RUO.	Centre de service partagé	Centre de service partagé	Centre de gestion financière
Contrôleur budgétaire	Il contrôle les engagements juridiques en rendant un avis préalable ou un visa conformément aux dispositions des arrêtés de contrôle ministériels.	Il est nommé sur l'un des emplois cités à l'art. 88 du décret GBCP ou bénéficie d'une délégation prévue à l'art. 89 de ce même décret.	Contrôleur budgétaire	Contrôleur budgétaire	Contrôleur budgétaire
Responsable du constat du service fait	Il constate le service fait dans Chorus ou par le biais d'une interface.	Il doit bénéficier d'une délégation du RPA, éventuellement par désignation dans les clauses contractuelles du marché	Service prescripteur	Service prescripteur	Service prescripteur

Rôle	Description	Habilitation juridique nécessaire	Modèles d'organisation		
			Modèle classique	Modèle facturier	Modèle CGF
Certificateur du service fait	Il certifie le service fait dans Chorus (flux 1 et 2).	Il doit être RUO ou bénéficiaire d'une délégation du RUO.	Centre de service partagé	Centre de service partagé	Centre de gestion financière
Gestionnaire des demandes de paiement	Il est en charge de la saisie ou de l'enrichissement des demandes de paiement.	Aucune	Centre de service partagé	Service facturier	Centre de gestion financière
Responsable des demandes de paiement	Il valide les demandes de paiement.	En mode facturier : il agit sur ordre de payer. En mode classique : il doit être RUO ou bénéficiaire d'une délégation du RUO.	Centre de service partagé	Service facturier	Centre de gestion financière
Contrôleur du règlement	Il prend en charge les ordres de payer (ou le service fait valant ordre de payer en mode facturier) et les dépenses sans ordonnancement. Il exerce les contrôles prévus aux articles 19 et 20 du décret GBCP et comptabilise les demandes de paiement correspondantes.	Il est nommé à l'emploi cité à l'article 13 du décret GBCP ou bénéficie d'une délégation. Il est assignataire des dépenses concernées.	Comptable	Service facturier	Centre de gestion financière
Pilote des crédits de paiement	Il priorise certaines demandes de paiement (notamment en cas d'insuffisance de CP).	Il doit être RUO ou bénéficiaire d'une délégation du RUO.	Service prescripteur	Service prescripteur	Service prescripteur

Source : Direction du budget et mission.

3.4.2. Certaines procédures dérogent au processus habituel d'exécution, notamment les dépenses sans ordonnancement préalable ou avant service fait (article 32 GBCP)

Les dépenses payées sans ordonnancement préalable constituent une dérogation au droit commun de la chaîne de la dépense défini dans l'article 29 du décret GBCP, qui dispose que « *[l]es opérations de dépenses sont successivement l'engagement, la liquidation, le cas échéant l'ordonnancement, ainsi que le paiement.* »

L'article 32 du décret GBCP précise cependant que : « *[l]'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense. Par dérogation à l'article 11, 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.* » (cf. encadré 3).

Certaines dépenses (cf. encadré 3) peuvent en effet, en raison de leur caractère obligatoire et/ou potentiellement urgent, être payées sans ordonnancement préalable après constatation du service fait, voire avant la constatation du service fait.

Encadré 3 : Dépenses sans ordonnancement

L'arrêté du 16 février 2015 fixant les dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait tire les conséquences de l'article 32 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)²¹⁶ pour préciser les aménagements possibles à la procédure normale de paiement d'une dépense publique.

En effet, le paiement d'une dépense publique intervient ordinairement après l'émission de l'ordre de payer donné par l'ordonnateur et après que le service objet de dette de l'organisme a été réalisé par le prestataire et constaté par les services ordonnateurs (article 29 GBCP).

Cette procédure peut cependant, pour des raisons pratiques ou de délai, se dérouler selon un mode simplifié grâce à deux aménagements qui sont les objets de l'arrêté précité :

- les dépenses peuvent être payées sans ordonnancement ou sans ordonnancement préalable ;
- les dépenses peuvent être payées avant service fait.

Les dépenses qui peuvent être payées sans ordonnancement préalable sont :

- 1° Les dépenses payées par l'intermédiaire d'une régie d'avances ;
- 2° Le remboursement d'emprunts ;
- 3° Le remboursement de lignes de trésorerie ;
- 4° Les abonnements et consommations de carburant ainsi que les péages autoroutiers ;
- 5° Les abonnements et consommations d'eau ;
- 6° Les abonnements et consommations d'électricité ;
- 7° Les abonnements et consommations de gaz ;
- 8° Les abonnements et consommations de téléphone fixe, de téléphone mobile, de télévision et d'internet ;
- 9° Les abonnements et consommations de chauffage urbain ;
- 10° Les frais d'affranchissement postal et autres prestations de services relatives au courrier ;
- 11° Les prestations d'action sociale ;
- 12° Les prestations au bénéfice des enfants scolarisés, des étudiants et apprentis ;
- 13° Les prestations d'aide sociale et de secours ;
- 14° Les aides au développement économique ;
- 15° Les dépenses qui sont réglées par prélèvement bancaire en application de l'arrêté du 24 décembre 2012 susvisé.

L'ordonnateur arrête la liste des dépenses qui sont payées sans ordonnancement préalable. Cette décision est communiquée au comptable public pour exécution (article 4). L'ordonnancement de régularisation intervient dans un délai maximal de trente jours après paiement de la dépense considérée et, en tout état de cause, avant la fin de l'exercice comptable auquel elle se rapporte (article 6).

Les dépenses qui peuvent être payées avant service fait sont :

- 1° Les locations immobilières ;

²¹⁶ L'article 32 du décret GBCP dispose que : « [l']ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense. Par dérogation à l'article 11, 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. »

- 2° Les fournitures d'eau, de gaz et d'électricité ;
- 3° Les abonnements à des revues et périodiques ;
- 4° Les achats d'ouvrages et de publications ;
- 5° Les fournitures d'accès à internet et abonnements téléphoniques ;
- 6° Les droits d'inscription à des colloques, formations et événements assimilés ;
- 7° Les contrats de maintenance de matériel ;
- 8° Les acquisitions de logiciels ;
- 9° Les acquisitions de chèques-vacances, chèque déjeuner et autres titres spéciaux de paiement ;
- 10° Les prestations de voyage ;
- 11° Les fournitures auprès de prestataires étrangers lorsque le contrat le prévoit ;
- 12° Les achats réalisés sur internet par l'intermédiaire d'une régie d'avances ;
- 13° L'acquisition d'un bien par voie de préemption ou dans les conditions définies à l'article L. 211-5 du code de l'urbanisme.

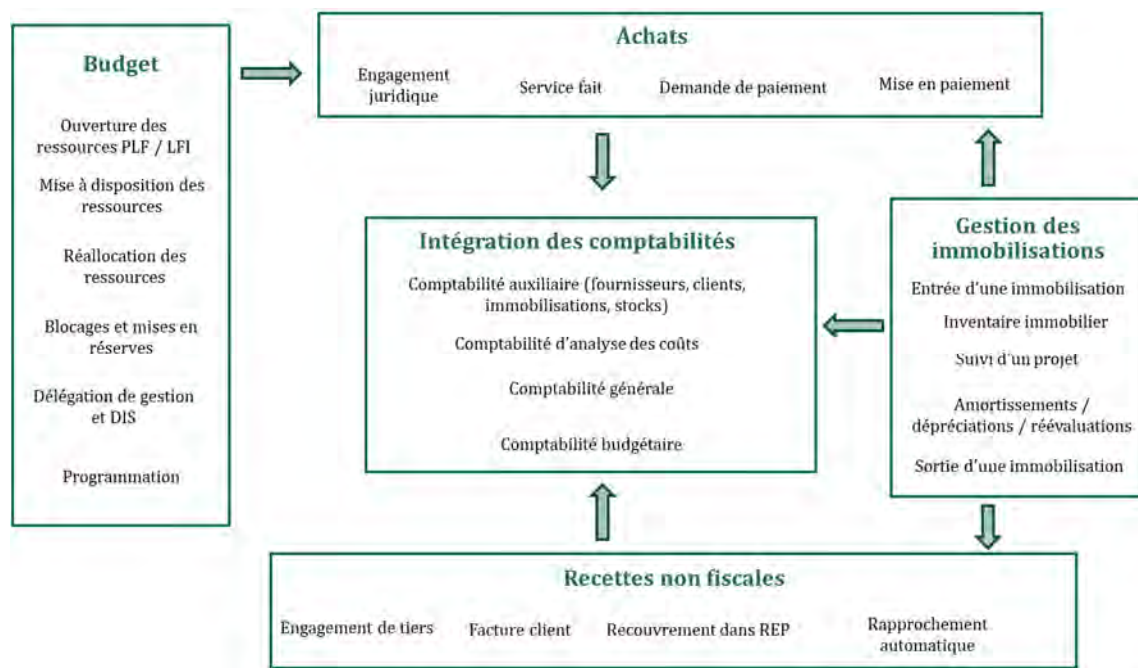
Source : Arrêté du 16 février 2015 fixant les dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait.

3.5. La mise en place d'un « *workflow* » unique par l'application Chorus au sein de la sphère État constitue une évolution dans la séparation technique entre l'ordonnateur et le comptable et sera susceptible de permettre, à terme, l'exploitation de l'intelligence artificielle pour le ciblage des contrôles

3.5.1. Chorus a permis la mise en place d'un workflow intégré dans la sphère État

Chorus, développé progressivement depuis 2008 est un progiciel de gestion intégré (PGI) permettant d'exécuter de façon intégrée l'ensemble fonctions budgétaires et comptables de l'État. Les opérations en dépenses comme en recettes ainsi que la comptabilité sont ainsi effectuées via Chorus. Le progiciel permet également de centraliser la gestion des immobilisations et événements budgétaires. (cf. graphique 2).

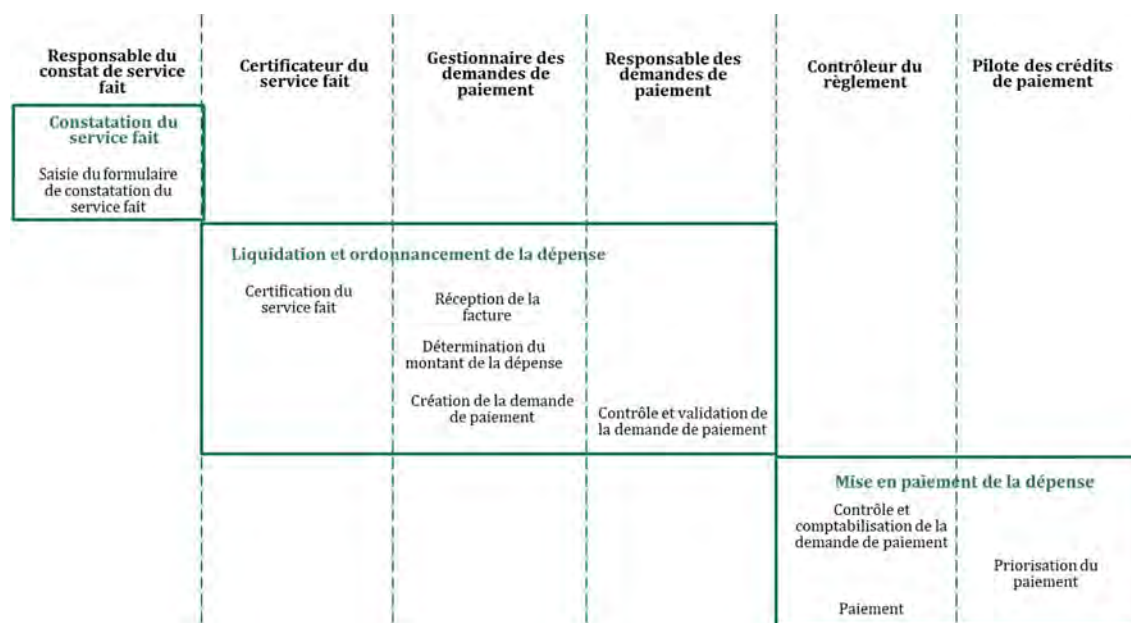
Graphique 2 : Services intégrés à Chorus



Source : Mission à partir de la direction du budget

Chorus est utilisé dans la sphère État, tant par les services de l'ordonnateur que du comptable et a permis la mise en place d'un *workflow* totalement intégré pour les opérations en dépenses. L'ensemble des opérations du macro-processus de dépense (MP3) intervenant lors de la constatation du service fait, de la liquidation et l'ordonnancement de la dépense ainsi que de sa mise en paiement peuvent ainsi être effectuées au sein de Chorus par les différents acteurs compétents. (cf. graphique 3).

Graphique 3 : Macro-processus de la dépense



Source : Mission à partir de la direction du budget

3.5.2. L'utilisation de l'intelligence artificielle pour cibler les contrôles effectués par le comptable suppose une intégration des systèmes d'information et de gestion de l'ordonnateur et du comptable

L'intelligence artificielle et le *data mining* pourraient être sources d'importants progrès et gains d'efficacité dans le ciblage des contrôles effectués par les comptables publics. Il s'agirait en effet, à partir de faisceaux d'indices d'élaborer des plans de contrôles hiérarchisés s'appuyant sur les résultats d'un traitement automatisé des données. Cependant, le recours à ces technologies nécessite l'intégration – ou *a minima* une interopérabilité – des systèmes d'informations des services de l'ordonnateur, d'une part, et du comptable, d'autre part.

Plus généralement, l'intégration des systèmes d'information, afin de permettre leur exploitation par l'intelligence artificielle, suppose la dissolution de l'un des aspects techniques de la séparation entre ordonnateur et comptable et, par conséquent, de la frontière étanche existant entre les informations à la disposition de l'ordonnateur et celles à la disposition du comptable.

3.5.3. Contrairement à la sphère État, les systèmes d'information et de gestion des ordonnateurs et comptables ne sont pas intégrés dans le secteur public local

En interne de l'État, la répartition des rôles de l'ordonnateur et du comptable a été redéfinie à l'occasion du déploiement progressif des différentes briques de CHORUS.

Les règles spécifiques de la comptabilité publique ont dû s'adapter aux processus préprogrammés des progiciels de gestion intégrée (PGI), peu modulables et basés sur une approche horizontale des processus, de saisie unique et de partage d'informations, les « *workflows* ». Ces flux, un par opération, sont entièrement intégrés dans CHORUS de l'initialisation de la dépense au paiement.

En revanche en secteur public local la mise en place par les ordonnateurs de progiciels de gestion intégrés, a introduit des solutions peu efficaces avec le déploiement, pour un même organisme, de deux logiciels distincts, l'un chez l'ordonnateur, l'autre chez le comptable, nécessitant d'être interfacés, quand ils peuvent l'être, pour pouvoir communiquer.

Ainsi, les mandats sont obligatoirement transmis à Hélios, mais aucune interface directe n'existe à l'heure actuelle. Plus, l'interfaçage même indirect avec tous les logiciels de gestion différents des ordonnateurs locaux étant impossible (les progiciels de gestion représentent une trentaine d'éditeurs même si quelques acteurs sont très présents), Hélios est alimenté seulement en partie par télétransmission (via un EDI avec concentrateurs de flux et non au fil de l'eau), le reste des mandats étant reçus via des portails privés qui ont été interfacés à Hélios via des API (*application programming interface* ou interface de programmation applicative).

La généralisation finalisée en 2020 de CHORUS pro, portail entièrement dématérialisé de tous les fournisseurs de toutes les administrations publiques (État, opérateurs, collectivités territoriales) qui va traiter en 2020 environ 1 million de fournisseurs et 47 millions de factures pour le compte de 170 000 entités publiques, ouvre de nouvelles perspectives. Actuellement, dans le secteur public local, CHORUS pro gère l'interface avec les fournisseurs des collectivités et transmet au gestionnaire la facture dématérialisée ainsi que ses « données pivot » (données essentielles au traitement directement intégrées ensuite dans le logiciel de gestion). L'ordonnateur la traite, l'archive et la transfère à Hélios avec le mandat de paiement. Hélios repart alors en partie de zéro puisque le SI réintègre les informations et pièces justificatives pour les contrôler et payer. Une possibilité pour limiter les ressaisies pourrait être une transmission directe de CHORUS pro vers Hélios de ces informations pivots (aujourd'hui l'interface existe, mais uniquement en remontée d'informations sur la mise en paiement pour informer les fournisseurs) et par ailleurs une consultation par tous du même dossier afin de supprimer les contrôles du comptables destinés uniquement à s'assurer qu'il s'agit bien de la même facture que celle qui a été émise, sans altération et de limiter les archivages multiples.

3.6. Dans le secteur public local, des expérimentations en cours démontrent toutefois la volonté de mieux articuler les fonctions d'ordonnateur et de comptable

3.6.1. L'expérimentation de la création d'agences comptables dans le secteur public local

Dans le cadre du programme « Action publique 2022 », il avait été envisagé d'expérimenter, sur le modèle des établissements publics nationaux et des caisses nationales de la sécurité sociale, la création d'agences comptables au sein des collectivités territoriales, de leurs groupements et des établissements publics de santé (EPS). La Cour des comptes avait encouragé cette démarche dans son rapport thématique « La DGFIP, 10 ans après la fusion » (rendu public le 20 juin 2018) dans « les conditions d'une transformation nécessaire » : « *il est recommandé que le modèle de l'agence comptable soit expérimenté auprès des collectivités territoriales volontaires.* »

Cette expérimentation a été instaurée par l'article 243 de la loi de finances 2019, lequel disposait : « L'État peut, pour une durée de trois ans reconductible, déléguer par convention la réalisation des opérations relevant de la compétence exclusive du comptable public aux établissements publics de santé, aux collectivités territoriales et à leurs groupements ainsi qu'aux établissements publics locaux qui s'y rattachent. Les compétences ainsi déléguées sont exercées au nom et pour le compte de l'État, sous son contrôle et sous l'autorité d'un agent comptable soumis au régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics organisé par l'article 60 de la loi de finances pour 1963 et aux dispositions relatives à la gestion budgétaire et comptable publique.

Cependant, l'article 237 de la loi de finances pour 2020 a abrogé l'article 243 précité, mettant ainsi fin à l'expérimentation car « *le nombre trop réduit d'organismes volontaires ne permettait pas au dispositif d'atteindre la taille critique nécessaire à son évaluation.* »²¹⁷

²¹⁷ Réponse du Ministère de l'action et des comptes publics à la question écrite n°09970 de M. Daniel Laurent, publiée dans le JO du Sénat du 5 mars 2020

3.6.2. L'expérimentation en cours d'un compte financier unique

Les collectivités locales disposent de deux comptes financiers distincts, le compte administratif et le compte de gestion, établis respectivement par l'ordonnateur et le comptable. Or, une récente mission de l'Inspection générale des finances relative à la mise en place d'un compte financier unique dans les collectivités locales²¹⁸ soulignait les lacunes de ce dispositif : une perte de temps liée aux « *redondances de saisies, pointages des comptes et traitement des divergences* », retardant la reddition des comptes et affectant la lisibilité de la situation financière des collectivités locales. En effet, selon la Cour des comptes, « *la dualité des comptes ne favorise pas le contrôle de la sincérité des restes à réaliser et de la régularité des amortissements et provisions comptabilisés dont seul l'ordonnateur a la maîtrise et dont l'information fait généralement défaut au comptable.* »²¹⁹

Ainsi, « la mise en place d'un compte financier unique, déjà recommandée par la Cour, permettrait en outre aux ordonnateurs et aux comptables de se rapprocher et de mieux partager l'information. »²²⁰ Pour ce faire, la mission de l'Inspection générale des finances préconisait en 2017 l'expérimentation d'une forme de compte financier unique au sein de collectivités locales volontaires, suivant un schéma opérationnel se caractérisant « d'une part, par un référentiel unique sur lequel reposent la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, et, d'autre part, par la règle de l'équilibre réel des budgets énoncée à l'article L. 1612-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT), dont le respect est contrôlé par le préfet. »²²¹

L'article 242 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 prévoit qu'« un compte financier unique peut être mis en œuvre, à titre expérimental, par les collectivités territoriales et leurs groupements volontaires, à compter de l'exercice budgétaire 2020 et pour une durée maximale de trois exercices budgétaires. » Un arrêté du 13 décembre 2019 a précisé les collectivités prenant part à cette expérimentation, tant dans la « vague 1 », concernant les exercices 2020, 2021 et 2022 que dans la « vague 2 », qui portera uniquement les exercices 2021 et 2022. Pour ce faire, elles doivent adopter le référentiel budgétaire et comptable « M57 ».

3.6.3. L'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales

La certification des comptes constitue une occasion de renforcer la coopération entre l'ordonnateur et le comptable, en particulier dans le cadre de la généralisation du compte financier unique qui constitue, selon la Cour, l'un des prérequis à la certification des comptes des collectivités locales et précisément une opportunité de la collaboration renforcée²²².

En effet, les collectivités locales ne font pas encore l'objet d'une certification de leurs comptes. Cependant, l'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République prévoit l'expérimentation par la Cour des comptes, en liaison avec les CRTC d'une certification des comptes de collectivités locales volontaires de 2018 à 2023.

²¹⁸ Inspection générale des finances, « Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités, territoriales », août 2017

²¹⁹ Cour des comptes, « note du 14 mai 2014 sur le référentiel comptable des collectivités et établissements publics locaux adressée au Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) », citée par le rapport de l'Inspection générale des finances précité.

²²⁰ Cour des comptes, « La DGFIP, dix ans après la fusion », 20 juin 2018.

²²¹ Inspection générale des finances, 2017, *op. cit.*

²²² Cour des comptes, « Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux », juin 2019.

Cette expérimentation doit se dérouler en trois étapes successives :

- ♦ en 2017, a été effectué un « *diagnostic global d'entrée* » auprès de 25 collectivités prenant part à l'expérimentation ;
- ♦ de 2018 à 2020 sont organisés des audits ciblés visant à identifier les conditions préalables à la certification des comptes ;
- ♦ de 2020 à 2022, la certification expérimentale des comptes est mise en œuvre.

En juin 2019, la Cour des comptes a présenté un bilan intermédiaire de l'expérimentation²²³. Le diagnostic global d'entrée a souligné plusieurs points d'attention :

- ♦ l'importance du périmètre comptable, qui doit coïncider avec l'ensemble du périmètre des états financiers et tirer les conséquences des transferts de compétences ;
- ♦ la nécessité de renforcer les dispositifs de contrôle interne comptable ;
- ♦ les progrès à accomplir en matière de fiabilisation des comptes, notamment dans la comptabilisation de l'actif immobilisé ;
- ♦ le besoin d'un renforcement de systèmes d'information financière.

Ainsi, plusieurs préalables ont été identifiés à la certification des comptes des administrations publiques locales, en particulier :

- ♦ l'achèvement du « recueil des normes comptables pour les entités publiques locales » (RNCEPL) par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) afin de disposer d'un référentiel unique pour l'ensemble des administrations publiques locales, indispensable à la fiabilisation de leurs états financiers ;
- ♦ la convergence vers un référentiel budgétaire et comptable commun à l'ensemble du secteur public local, à partir de l'instruction M 57.

La Cour a également souligné que l'instauration d'un compte financier unique – visant à remplacer les deux comptes existants, le compte administratif établi par l'ordonnateur et le compte de gestion établi par le comptable – faciliterait le développement de la certification des comptes des administrations publiques locales. Un rapport de l'inspection générale des finances d'août 2017 y est consacré et se prononce en faveur d'une expérimentation de ce dispositif, en soulignant que « *cette réforme revêt une acuité particulière aujourd'hui avec les récentes évolutions du secteur public local, notamment les démarches d'expérimentation de la certification des comptes publics, la dématérialisation des échanges entre les ordonnateurs et les comptables et les outils de rationalisation de la chaîne comptable et financière.* »²²⁴

3.6.4. Le « nouveau réseau comptable de proximité » distinguera les fonctions de conseil aux collectivités des postes de gestion comptable, ce qui renforcera l'autonomie des comptables vis-à-vis des ordonnateurs locaux

Le Ministre de l'Action et des Comptes Publics a annoncé, en juin 2019, la mise en place du « nouveau réseau comptable de proximité ». Un des objectifs de cette réforme est de « *répondre de façon plus satisfaisante aux besoins de conseil des élus locaux* » avec la création de 1 200 postes de conseil financier, fiscal, budgétaire et comptable dits de « *conseillers aux décideurs locaux* », recentrant le comptable placé auprès de l'ordonnateur sur sa fonction de conseil.

²²³ Ibid.

²²⁴ Inspection générale des finances, « *Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales* », août 2017

Dans chaque département une phase de consultation a été lancée, notamment autour de la réorganisation du secteur public local (SPL) avec une distinction entre les activités de conseil et de gestion, avec la mise en place des « conseillers aux décideurs locaux » dans les territoires (par établissement public de coopération intercommunale – EPCI) et celles des services de gestion comptables pour la gestion, mutualisés afin de permettre le redéploiement en postes de conseil et placés en *back office*.

Cette nouvelle organisation sera mise en place progressivement à partir de 2020 en ce qui concerne les conseillers, les mutualisations étant programmées sur trois ans (de 2023 à 2026, les chartes d'engagement signées par les DDFIP avec les élus et les préfets prévoient ensuite une stabilisation des emprises).

À terme, cette réforme renforcera l'autonomie des comptables vis-à-vis des ordonnateurs locaux du fait de l'effet combiné de deux évolutions :

- ◆ le réseau des postes comptables sera réorganisé et mutualisé avec des comptables infra départementaux moins nombreux. Cela signera probablement la fin des postes comptables à périmètre restreint, au profit de regroupements en postes de comptables secondaires comportant plus de comptes, voire vers des transferts à des comptables principaux. Cette évolution induira une distance renforcée (à commencer par une distance physique) entre les ordonnateurs locaux et leur comptable. La relation sera moins interpersonnelle, la gestion comptable étant assurée en *back office*, potentiellement sur un autre lieu que le chef-lieu de l'EPCI par ailleurs dans le cadre de la déconcentration des implantations de la DGFIP ;
- ◆ les fonctions de conseil, qui jusqu'ici pouvaient entretenir une certaine ambiguïté quant au rôle des comptables publics, à la fois en situation d'assistance et de contrôle, seront désormais exercées par des agents distincts. Cette mesure va clarifier les différentes fonctions et renforcer là aussi la séparation entre services de l'ordonnateur et ceux de la gestion comptable, le « conseiller des décideurs locaux » réalisant l'interface.

Annexe 3 : Comptables publics et RPP

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics vise à assurer le respect par ces derniers du droit public financier, lorsqu'ils détiennent et manient des fonds publics, dans le cadre d'opérations de dépenses ou de recettes.

Pour ce faire, tous les comptes des comptables publics doivent être communiqués au juge des comptes (Cour des comptes ou Chambre régionale et territoriale des comptes), à l'exception des comptes des communes de moins de 5 000 habitants, qui font l'objet d'un apurement administratif (article L. 211-2 du code des juridictions financières) et ne sont transmis au juge des comptes qu'en cas de constatation d'un manquement.

La responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable public peut ainsi être engagée dans trois hypothèses :

- ◆ par le juge des comptes dans le cadre de la procédure juridictionnelle de jugement des comptes
- ◆ par le juge des comptes après transmission par le Pôle national d'apurement administratif (PNAA)
- ◆ par le ministre du budget ou le ministre de tutelle dans le cadre de la procédure administrative de jugement des comptables

Cependant, l'analyse de l'impact de ces procédures sur les comptables publics, en termes de reste-à-charge final (après remise gracieuse et prise en charge d'une partie du reste-à-charge par l'assurance) est finalement assez limitée (cf. 3.9.4.1).

1. Les comptables publics

Les comptables publics sont « des agents de droit public ayant [...] la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} » du décret GBCP.²²⁵ Cette définition étant essentiellement fonctionnelle, les comptables relèvent de statuts divers :

- ◆ les comptables de l'État (cf. tableau 3) relèvent de sept catégories différentes :
- ◆ les agents comptables relèvent majoritairement de la DGFIP, mais également d'autres corps interministériels (attachés) ou ministériels (ingénieurs d'étude ou de recherche) et peuvent parfois être contractuels ;
- ◆ certains comptables ne s'inscrivent dans aucune de ces catégories, notamment :
 - les comptables ayant un régime de RPP particulier : les trésoriers militaires, dont la RPP est mise en jeu par le ministre dont ils relèvent²²⁶ et les comptables des organismes de sécurité sociale (hors caisses nationales), dont la RPP est mise en jeu par la mission nationale d'audit et de contrôle des organismes de sécurité sociale²²⁷ ;
 - les agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement, nommés par le ministre chargé de l'éducation parmi les personnels de l'administration scolaire et universitaire²²⁸

²²⁵ Article 13 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

²²⁶ Décret n° 2010-1689 du 30 décembre 2010 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des trésoriers militaires

²²⁷ Article D122-13 du CSS

²²⁸ Article R. 421-65 du code de l'éducation

Tableau 3 : Effectifs des comptables

Catégorie	Nombre de comptables en poste
Comptables de l'État	
CBCM	11
Comptables des services déconcentrés	3 326
dont AGFiP	98
dont AFiP	112
dont AFiPA	337
dont IPFiP	335
dont IDIV	2 287
dont INFiP	145
dont divers	10
Directeurs régionaux des douanes	42
Comptables des budgets annexes	2
Comptables des comptes spéciaux	27
dont CAS	9
dont CCF	5
dont CC	10
dont COM	3
Comptables spéciaux	N.A.
Comptable centralisateur des comptes de l'État	1
Agents comptables	
Agents comptables à temps plein	529
Agents comptable en adjonction de service	923

Source : Mission

Les comptables publics ne constituent pas un corps mais des positions d'emploi : les comptables sont majoritairement issus des corps des inspecteurs et administrateurs des finances publiques, mais ils peuvent être agents contractuels et fonctionnaires détachés de d'autres corps. À l'inverse, seuls certains inspecteurs et administrateurs des finances publiques sont affectés à des postes de comptables et parmi eux certains sont détachés sur des postes d'agents comptables d'établissements publics, donc hors réseau DGFIP.

En outre, on notera que le comptable public ne peut pas être mis en cause au titre de sa RPP pour les missions qu'il exerce au nom de l'ordonnateur et non en tant que comptable. Ainsi, dans le cadre d'un service facturier, le comptable ne peut voir sa responsabilité engagée devant le juge des comptes qu'en ce qui concerne les étapes dévolues par le décret GBCP au comptable. La RPP n'est donc pas tant liée au corps des comptables publics qu'aux contrôles avant mise en paiement.

2. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

3.7. Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes accomplis dans le cadre de leurs fonctions

Le comptable public²²⁹, en sus de la responsabilité pénale, civile et disciplinaire de tout agent public, est personnellement et pécuniairement responsable des actes et contrôles qui lui incombent en application des articles 17 à 20 du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963.

La responsabilité des comptables publics est « *personnelle et pécuniaire* » au sens où ils répondent de leur gestion sur leur patrimoine personnel. Leur responsabilité est illimitée dans son montant et n'exige pas la preuve d'une faute²³⁰. C'est la raison pour laquelle, afin de faire face à leur responsabilité, ils sont tenus par la loi, de constituer, avant d'être installés dans leur poste, des garanties pouvant prendre la forme d'un cautionnement bancaire ou d'une affiliation à l'association française de cautionnement mutuel, qui substitue son cautionnement collectif à celui individuel du comptable. En sus du cautionnement obligatoire, il est également conseillé aux comptables publics, sans que cela soit obligatoire, de s'assurer. C'est dans ce cas, l'assurance qui couvre *in fine* - sous réserve du règlement de la franchise et du plafond de garantie - le comptable lorsque sa responsabilité est engagée.

Cette responsabilité s'étend à toutes les opérations du poste comptable qu'il dirige depuis la date de son installation jusqu'à la date de cessation de ses fonctions²³¹. Cela signifie que la RPP s'applique au comptable public lui-même, mais également à ses collaborateurs, ses régisseurs ainsi que, dans certaines conditions, aux gestionnaires de fait²³² et à ses prédécesseurs²³³. Pour les comptables principaux, elle s'étend également aux opérations des comptables publics placés sous leur autorité, dans la limite des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer, aux opérations et des correspondants centralisées dans leur comptabilité.

²²⁹ Les comptables publics exercent leurs fonctions au sein de l'État, des collectivités territoriales ou d'établissements publics nationaux ou locaux

²³⁰ Le constat de force majeure est le seul cas d'exonération de responsabilité du comptable. Il suppose le cumul de trois critères : irrésistibilité, imprévisibilité et extériorité.

²³¹ Inscrit dans l'article 60 de la loi du 23 février 1963, ce délai, initialement de 30 ans comme la prescription de droit civil, a été ramené à 10 ans par la loi de finances rectificative pour 2001 du 28 décembre 2001 (art. 86), puis à 6 ans par la loi de finances rectificative pour 2004 du 30 décembre 2004 (art. 125), puis enfin à 5 ans par la loi du 28 octobre 2008 réformant la procédure juridictionnelle (art. 33).

²³² Si les comptables ont eu connaissance des actes des comptables de fait et ne les ont pas signalés à leurs supérieurs hiérarchiques (2ème alinéa du III de l'article 60).

²³³ La RPP des comptables ne peut être mise en jeu à raison de la gestion de leurs prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant (3ème alinéa du III de l'article 60).

La responsabilité du comptable peut être engagée au titre de trois de ses activités :

- ◆ **la détention et le maniement des fonds et valeurs** pour lequel le comptable engage de plein droit sa responsabilité sur constatation d'un manquant en deniers ou valeurs ou d'un faux paiement ;
- ◆ en matière de **recettes**, le comptable public a l'exclusivité de leur encaissement et est également « *personnellement et pécuniairement responsable [...] du recouvrement des recettes* ». Engagée de plein droit en l'absence de recouvrement, conformément à l'article 60 de la loi de 1963, cette responsabilité est mise en jeu, selon une jurisprudence constante²³⁴, dès lors que le comptable n'a pas effectué « *les diligences nécessaires qui doivent être adéquates, complètes et rapides* »²³⁵.
- ◆ en matière de **dépenses**, la RPP repose sur la définition des contrôles que le comptable est tenu d'effectuer sous peine de voir sa responsabilité mise en cause. Les contrôles prévus par le 2° de l'article 19 du décret GBCP « *s'agissant des ordres de payer* » participent de trois logiques distinctes :
 - les contrôles incombant au comptable agissant en tant que caissier, visent à payer au véritable créancier et à en obtenir un acquit libératoire²³⁶. Ils participent de la responsabilité de manieur de fonds et valeurs ;
 - les contrôles relatifs au respect du cadrage budgétaire : le comptable public doit s'assurer « *de la qualité de l'ordonnateur* » (a) du 2° de l'article 19), « *de l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits* » (b) du 2° de l'article 19) et « *de la disponibilité des crédits* » (c) du 2° de l'article 19) ;
 - les contrôles du comptable concernant la validité de la dette du d) du 2° de l'article 19, sont précisés à l'article 20 : « Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur : 1° La certification du service fait / 2° L'exactitude de la liquidation / 3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation²³⁷ / 4° Dans la mesure où les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1^{er} le prévoient, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements / 5° La production des pièces justificatives / 6° L'application des règles de prescription ou de déchéances ».

Elle peut être mise en jeu soit par le juge des comptes dans le cadre d'une procédure contentieuse (Cour des comptes et chambres régionales des comptes²³⁸) soit par une autorité administrative (le ministre de tutelle ou le ministre du budget en tant que supérieur hiérarchique du comptable).

²³⁴ Cf. arrêt Cour des comptes, 25 juin 1936 « *David-Chaussé, receveur spécial de la commune de Bordeaux* ».

²³⁵ Arrêté des Consuls du 19 Vendémiaire an XII.

²³⁶ Cf. article 19-2°-e du décret GBCP.

²³⁷ Le décret 2018-803 du 24 septembre 2018 a introduit une simplification en prévoyant comme condition de la validité de la dette l'existence d'un visa ou d'un contrôle préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements uniquement dans les cas où les règles propres à l'entité le prévoient. La rédaction précédente était celle d'un 3° et 4° regroupés dans un 3° en ne distinguant pas les cas où les entités ne sont entièrement pas soumises au contrôle budgétaire (« 3° *L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation, notamment l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements lorsqu'il est prévu.* »).

²³⁸ En 2018, le nombre d'organismes soumis au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes s'établit à 1 030 (128 comptables principaux du Trésor et receveurs des douanes) et 902 établissements publics et autres organismes.

3.8. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics peut être mise en jeu par voie juridictionnelle ou administrative

3.8.1. La procédure administrative de mise en débet des comptables

Le ministre du budget ou le ministre de tutelle (pour certains agents comptables) peuvent mettre en jeu par la voie administrative la responsabilité des comptables (V de l'article 60 de la loi de 1963), mais uniquement pour des manquements ayant causé un préjudice financier²³⁹. Contrairement au juge financier, l'autorité administrative peut constituer en débet tous les comptables publics (et non les seuls comptables principaux) ainsi que les régisseurs (cf. tableau 4).

Le débet administratif est prononcé lorsqu'un manquement dans la caisse est constaté, sans qu'il ne soit besoin d'attendre un jugement des comptes²⁴⁰. La responsabilité du comptable pour assumer le débet est examinée par le ministre qui le lui « remet » lorsqu'il estime que des circonstances le justifient²⁴¹.

Cette procédure présente l'avantage d'être rapide. Dès lors qu'un déficit comptable est identifié, il peut être fait application des dispositions des articles 2 à 4 du décret n°2008-228²⁴² :

- ◆ « l'ordre de versement est notifié immédiatement au comptable public intéressé » (article 2) ;
- ◆ « Le comptable public peut, dans un délai de quinze jours à compter de la notification de l'ordre de versement, solliciter un sursis de versement » (article 3) ;
- ◆ « Si le comptable public n'a pas acquitté la somme réclamée et s'il n'a pas sollicité ou n'a pas obtenu le sursis ou si le sursis est venu à expiration, un arrêté de débet est immédiatement pris à son encontre » (article 4).

En principe, l'existence d'un débet administratif n'interdit pas au juge des comptes de prononcer à son tour un débet contre le même comptable.²⁴³ Cependant, il doit dans cette hypothèse déduire du montant du débet prononcé, d'une part, la somme dont le ministre lui a déjà accordé la remise gracieuse et, d'autre part les sommes que le comptable aura déjà versé en conséquence de son débet administratif.

Par ailleurs, l'existence d'un débet administratif à l'encontre du comptable secondaire interdit au juge de constituer en débet le comptable principal. En revanche, si le comptable principal s'est abstenu de mettre en débet le comptable secondaire alors qu'il aurait dû le faire, le juge considère qu'il a commis un manquement à ses contrôles et peut mettre en jeu sa responsabilité.²⁴⁴

²³⁹ CE, 19 mai 2017, TPG de Mayotte.

²⁴⁰ Hors cas de force majeure, les déficits peuvent être liés au non recouvrement de l'impôt. Ils peuvent également être administratifs : vol, erreur de caisse, manquants en valeur, paiement sur pièce falsifiée, perte d'effets bancaires, pièces étrangères et fausse monnaie. (cf. arrêté du 5 mars 2008 portant application des articles 15 et 16 du décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débet des comptables publics et assimilés).

²⁴¹ Depuis la réforme de 2004, en cas de force majeure le débet n'est pas constaté. Une décision précise que « la responsabilité du comptable n'est pas mise en jeu » du fait de la force majeure.

²⁴² Les articles 9 à 11 du décret n°228-227 prévoient des dispositions identiques pour les régisseurs.

²⁴³ Conseil d'État, 19 mai 2017, TPG de Mayotte.

²⁴⁴ Par exemple, dans 3 décisions de la Cour des comptes du 24 mai 2019 : DDFiP de la Manche, DDFiP du Tarn-et-Garonne et DDFiP des Hautes-Alpes.

De la même manière que pour les comptables secondaires, le Conseil d'État a considéré « *qu'en omettant de procéder à une vérification exhaustive des justifications apportées par la régisseuse aux mandats de reconstitution de l'avance [...], [le comptable] avait commis une négligence caractérisée dans l'exercice des contrôles élémentaires qui lui incombait sur les comptes du régisseur.* »²⁴⁵

Tableau 4 : Débits administratifs prononcés en 2018 et 2019

	Débets	Rectifications	Remises	Laissés à charge	Dont rejet total	Nombre de décisions
Année 2018						
Débets administratifs prononcés	106 183 463 €	162 782 €	105 490 831 €	529 850 €	469 792 €	928
<i>Dont débits concernant des créances fiscales</i>	81 378 531 €	61 789 €	81 278 363 €	38 378 €	0,00 €	446
Année 2019						
Débets administratifs prononcés	129 852 506 €	47 470 €	129 157 486 €	647 550 €	549 290 €	821
<i>Dont débits concernant des créances fiscales</i>	116 860 384 €	0,00 €	116 794 630 €	65 754 €	0,00 €	293

Source : DGFIP.

3.8.2. La procédure juridictionnelle de jugement des comptables

La procédure juridictionnelle de jugement des comptables fait se succéder une phase précontentieuse et une phase contentieuse. Cette-dernière a été réformée en 2011, afin d'introduire une distinction plus nette entre l'hypothèse où le manquement du comptable a causé un préjudice financier à l'organisme public dont il dépend et celle où ce n'est pas le cas afin d'éviter que la procédure de RPP ne donne lieu à un enrichissement sans cause de la structure publique dont dépend le comptable.

3.8.2.1. La phase précontentieuse

À l'occasion de l'examen des comptes, un magistrat instructeur (assisté par un ou deux assistants de justice vérificateurs) relève les irrégularités constatées et en fait part au sein d'un rapport d'examen des comptes à fin de jugement, qu'il transmet au parquet de la Cour ou de la chambre régionale des comptes.

²⁴⁵ Conseil d'État, 9 octobre 2019, *Opéra national de Bordeaux*.

Comme l’a réaffirmé le Conseil constitutionnel dans une décision QPC du 5 juillet 2019²⁴⁶ au sujet des cours régionales des comptes, les dispositions de la loi du 23 février 1963 « *confient au ministère public le monopole des poursuites des comptables publics* ». Par conséquent, le procureur financier n’est pas tenu de suivre les conclusions du rapport d’examen des comptes rédigé par le magistrat instructeur.

Si le parquet ne relève aucune charge, il transmet au Président de la formation de jugement une proposition de décharge. Ce dernier (ou son délégué) peut exiger un examen complémentaire, ou prendre une ordonnance de décharge.

En revanche, si le procureur financier décide de proposer des charges, il adresse un réquisitoire en ce sens aux comptables concernés et saisit la formation de jugement.

3.8.2.2. La phase contentieuse

La phase d’instruction contentieuse

L’instruction contentieuse débute avec la désignation d’un magistrat chargé de l’instruction (qui ne peut être celui qui a conduit l’instruction précontentieuse), assisté d’un ou plusieurs assistants de vérification. Une procédure contradictoire écrite est mise en œuvre au moyen, notamment, de questionnaires écrits du magistrat adressés au comptable public.

À l’issue de l’instruction contentieuse, le magistrat établit un rapport à fin de jugement (devant les CRTC) ou un rapport à fin d’arrêt (devant la Cour des Comptes) et le procureur général rend ses conclusions.

La phase de jugement

Lors de l’audience, interviennent le magistrat rapporteur de la phase contentieuse, un membre du parquet et au moins trois magistrats constituant la formation de jugement. La Cour des comptes a jugé récemment que le magistrat instructeur de la phase précontentieuse ne pouvait être membre de la formation de jugement, sous peine d’atteinte à l’impartialité de la juridiction²⁴⁷.

Aux termes de l’article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, « lorsque (...) le juge des comptes constate l’existence de circonstances constitutives de la force majeure, il ne met pas en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. ». La loi donne aux comptables plusieurs garanties procédurales telles que :

- ◆ le caractère public de l’audience dès lors qu’une charge est soulevée à l’encontre d’un comptable ;
- ◆ le caractère contradictoire de la procédure, ce qui suppose à la fois que les personnes mises en cause sachent ce qui est leur est reproché et qu’elles puissent y répondre ;
- ◆ enfin, l’interdiction faite au représentant du ministère public et au rapporteur, d’être présents au délibéré de la formation de jugement.

À l’issue de la délibération des magistrats de la formation de jugement, est prononcé un arrêt.

Depuis la réforme de 2011²⁴⁸, une distinction a été établie entre les manquements avec et sans préjudice financier. Lorsque les manquements du comptable ont causé un préjudice financier à l’organisme, l’arrêt met à sa charge une somme non-rémisissable, plafonnée à 1,5 millième du montant du cautionnement du comptable, dont le montant varie selon les circonstances de l’espèce.

²⁴⁶ Conseil constitutionnel, décision n°2019-795 QPC du 5 juillet 2019, Commune de Sainte-Rose et autres

²⁴⁷ Cour des comptes, arrêt n°S2018-0381 du 22 février 2018, Communauté de communes de Balbigny

²⁴⁸ Article 90 de la loi de finances rectificatives du 28 décembre 2011

À l'inverse, lorsque les manquements ont causé un préjudice financier à l'organisme, la responsabilité du comptable est engagée pour la totalité de la somme payée irrégulièrement ou de la créance non-recouvrée²⁴⁹.

Après le jugement : l'éventuelle demande de remise gracieuse

L'article 8 du décret n°2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et l'apurement des débits des comptables publics et assimilés dispose : « *le comptable public peut demander au ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à sa charge, intérêts compris.* »

Depuis la réforme de 2011, la remise gracieuse accordée par le ministre doit laisser à la charge du comptable une somme d'un montant minimal de 3 millièmes de son cautionnement, sauf dans l'hypothèse où le comptable serait décédé ou dans celle où il aurait respecté le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)²⁵⁰. En outre, aucune remise gracieuse ne peut être accordée concernant les sommes non-rémissibles mises à la charge du comptable lorsque ses manquements n'ont pas causé de préjudice financier à l'organisme.

Tableau 5 : Comptables ayant déposé une demande de remise gracieuse à la MRDCIC en 2019

Comptables	Nombre de postes comptables	Nombre de comptables ayant déposé une demande de remise gracieuse à la MRDCIC en 2019	
		En valeur	En %
Comptables principaux (DRDFiP et CBCM)	119	105	88 %
Comptables principaux SPL	1 958	359	18 %
Comptables secondaires de l'État chargés du recouvrement de l'impôt	2 473	251 ²⁵¹	10 %
Comptables chargés de l'enregistrement et de la publicité foncière	297	0	0 %
Comptables des EPLE	1 500	13	1 %
Comptables des EPN	97	1 200	8 %

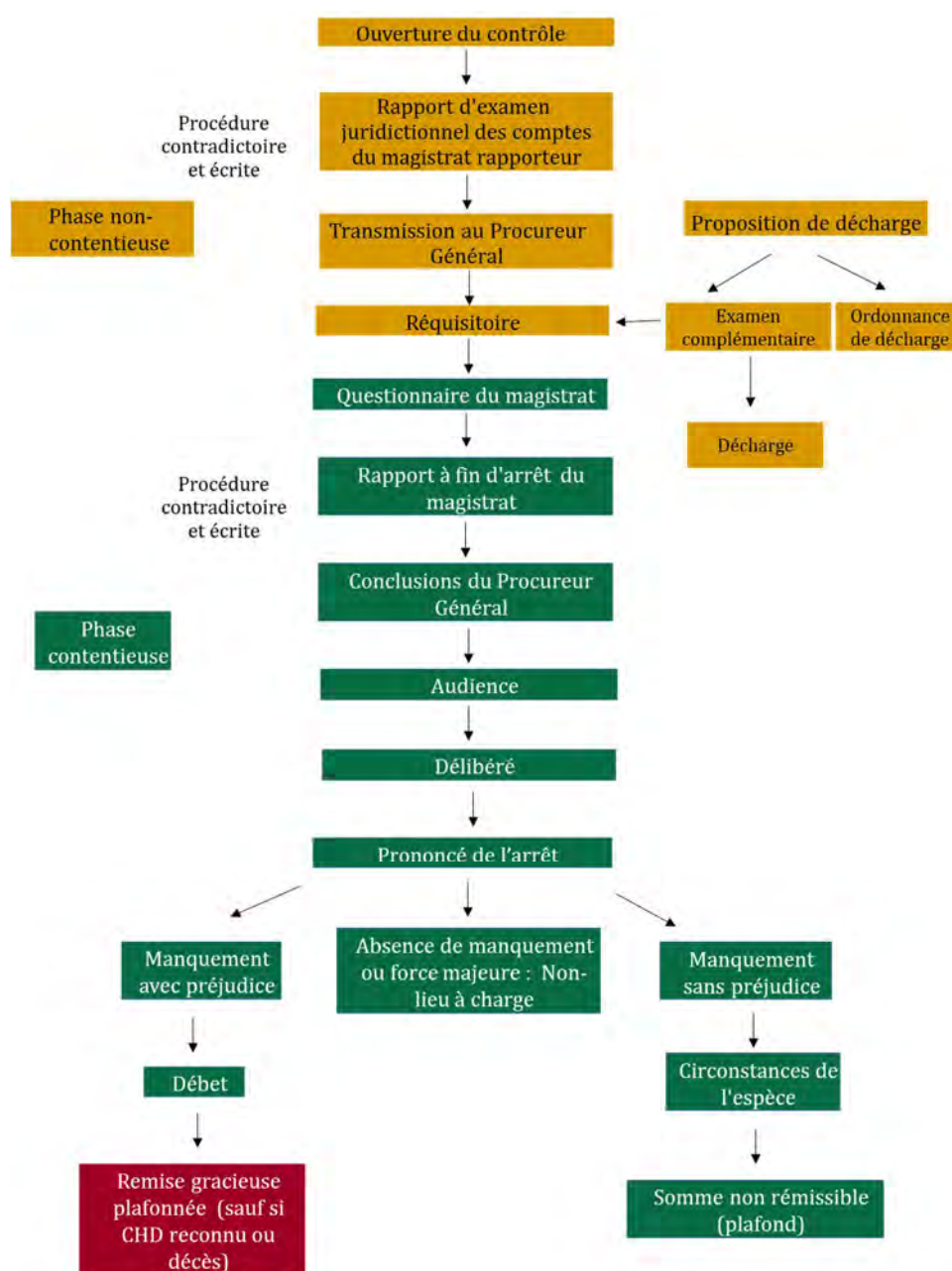
Source : DGFIP / MRDCIC

²⁴⁹ Le contrôle juridictionnel des comptes comprend trois phases : la production des comptes à juger, l'examen des comptes en vue de leur jugement et le jugement après examen des comptes.

²⁵⁰ Décret 2008-228 du 5 mars 2008

²⁵¹ Ce chiffre ne concerne que les débits administratifs supérieurs à 200 000 €

Graphique 4 : Procédure juridictionnelle de jugement des comptes



Source : Mission, à partir des données DGFIP.

3.8.2.3. Statistiques relatives au nombre de jugements par la Cour des comptes et les CRTC

Le nombre d'organismes soumis au contrôle juridictionnel au 31 décembre 2018 est de 17 473 dont 1 030 pour la Cour des comptes et 16 443 pour les chambres régionales et territoriales des comptes (cf. tableau 6). Parmi eux, tous ne sont pas jugés :

- ♦ les comptes des communes de moins de 5 000 habitants ou dont les recettes ordinaires sont inférieures à 3 M€ (en euros constants) font l'objet depuis l'exercice 2013 d'un apurement administratif de leurs comptes²⁵², ce qui représente 107 592 comptes en 2018 ;
- ♦ la Cour des comptes estime que 10 à 15 % des organismes relevant du jugement des comptes font l'objet d'un contrôle chaque année, pour les exercices non prescrits. Avant leur prescription, on peut donc estimer qu'environ 50 à 75 % des comptes d'un exercice donné sont jugés.

Tableau 6 : Nombre d'organismes soumis au contrôle juridictionnel (dotés d'un comptable public) au 31 décembre 2018

Catégorie	Sous-catégorie	Nombre
Cour des comptes		
État : comptables principaux du Trésor, receveurs des douanes		128
Établissements publics et autres organismes	Établissements publics administratifs	469
	Établissements publics industriels et commerciaux avec comptable public	61
	Groupements d'intérêt public et assimilés	197
	Organismes consulaires	113
	Autres établissements	62
Total Cour des comptes		1 030
Chambres régionales et territoriales des comptes		
Collectivités territoriales	Régions et collectivités d'outre-mer	25
	Départements	100
	Communes ⁷	2 304
Établissements publics locaux	Établissements publics de coopération intercommunale et syndicats mixtes	6 377
	Offices publics de l'habitat et groupements d'intérêt public	369
	Établissements publics locaux d'enseignement et assimilés	607
	Établissements publics de coopération culturelle	104

²⁵² Loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011

Catégorie	Sous-catégorie	Nombre
	Autres	5 159
Organismes délégués	CCI et CMA	222
	Établissements publics de santé	893
	Autres	283
Total chambres régionales et territoriales des comptes		16 443

Source : Rapport d'activité 2019 de la Cour des comptes, février 2020.

Tableau 7 : Activité juridictionnelle de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Cour des comptes							
Réquisitoires (hors appels)	65	66	86	79	80	86	58
Arrêts	99	140	122	125	152	151	168
<i>Dont arrêts d'appel</i>	48	41	63	38	44	61	73
Nombre de débets	238	199	137	214	328	341	380
Montant des débets (en M€)	135,5	45,4	18,8	64	38,2	36,1	9,7
Nombre de sommes irrémisibles	26	87	52	59	109	113	117
Montant des sommes irrémisibles (en €)	5 901	22 479	10 139	23 640	26 630	18 834	25 794
Ordonnances	111	79	117	91	134	225	117
Chambres régionales et territoriales des comptes							
Réquisitoires	273	356	441	319	290	289	357
Jugements	338	345	418	459	355	300	339
Nombre de débets	435	428	501	655	589	528	542
Montant des débets (en M€)	24,6	30,8	18,6	21,7	17,0	17,7	9,75
Nombre de sommes irrémisibles	144	137	192	209	165	93	108

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des sommes irrémisibles (en €)	19 141	23 956	38 272	48 702	23 602	17 782	19 353
Ordonnances	2 014	2 418	1 685	2 143	1 475	1 302	1 253

Source : Rapport d'activité 2019 de la Cour des comptes, février 2019.

La mission a effectué un examen détaillé de ces jugements à partir d'un échantillon représentatif de 50 jugements de la Cour des comptes et de 100 jugements rendus par des CRTC (*cf.* annexe 3).

3.8.3. Par exception, les comptes des communes de moins de 5 000 habitants font l'objet d'un apurement administratif et ne sont pas transmis au juge des comptes qu'en cas de constatation d'un manquement au droit public financier

Le Pôle national d'apurement administratif (PNAA), est autorité compétente en matière d'apurement administratif pour l'ensemble des comptes des organismes publics visés à l'article L211-2 du code des juridictions financières (CJF). En 2018, les 7 691 comptes des établissements publics locaux d'enseignement (EPL) et 99 901 comptes de collectivités de métropole et des départements et régions d'outre-mer (DROM)²⁵³ relevaient du PNAA.

La sélection des comptes : Le Pôle national d'apurement administratif (PNAA) contrôle en moyenne chaque année 20 % des comptes relevant de l'apurement administratif (comptes dits « apurés »). Les autres comptes sont archivés chez un prestataire extérieur (la société Archiveco). Le PNAA a contrôlé 24 633 comptes sur les 104 015 comptes du périmètre de l'exercice 2017, soit 24 % des comptes.

La dématérialisation des pièces comptables et justificatives des comptes des collectivités a entraîné une forte baisse du nombre de cartons et de liasses entre les comptes des collectivités des exercices 2013 et 2017 : -83 % de cartons et -69 % de liasses. Les comptes des EPL ne sont pas dématérialisés.

Le contrôle des comptes : Les thèmes de contrôle sont fixés annuellement par les bureaux métiers de la DGFIP sur proposition du chef du PNAA et sont confidentiels. En l'absence de manquement du comptable, le chef du PNAA prend un arrêté de décharge définitive (ADD). Sinon, il notifie au comptable un arrêté de charge provisoire. L'arrêté de charge provisoire est transmis à la Chambre régionale des comptes (CRC). En effet, la CRC est seule compétente pour engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

²⁵³ L'antenne de Rennes a en charge le contrôle des comptes de tous les EPL et des collectivités de Bretagne, Centre-Val de Loire, Grand-Est, Hauts-de-France, de Normandie, Pays de la Loire et des DROM. L'antenne de Toulouse contrôle les comptes des collectivités d'Auvergne-Rhône-Alpes, Bourgogne, Corse, Franche-Comté, Île-de-France, Nouvelle Aquitaine, Occitanie et Provence-Alpes-Côte d'Azur.

3.9. Le cadre législatif et réglementaire de la RPP a peu évolué, à l'exception de la réforme de 2011, qui a obscurci sa philosophie

3.9.1. Les contrôles incombant aux comptables publics n'ont pas évolué avec le décret GBCP

Les contrôles incombant aux comptables publics ainsi que les conditions de mise en jeu de leur responsabilité n'ont pas évolué entre le décret RGCP du 29 décembre 1962 et le décret GBCP du 7 novembre 2012. Les rédactions sont presque identiques (cf. articles 11 à 19 du RGCP et articles 17 à 20 du GBCP).

3.9.2. La réforme de 2008 a essentiellement introduit une stricte séparation entre les fonctions d'instruction, de poursuites et de jugement des comptes

Jusqu'à la loi n°2008-191 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes, un même magistrat rapporteur examinait les comptes et instruisait l'affaire. Il proposait ensuite à la formation de jugement, soit de décharger le comptable de sa gestion ou de le mettre en débet. Ces trois fonctions sont désormais strictement séparées :

- ◆ un magistrat rapporteur examine les comptes et rend un rapport ;
- ◆ le ministère public décide de l'opportunité des poursuites sur la base de ce rapport ;
- ◆ la formation de jugement se prononce après l'ouverture de l'instance contentieuse et au terme d'une procédure contradictoire.

L'affirmation du monopole du ministère public quant à l'opportunité de la poursuite des comptables publics a conduit à l'abandon la *règle du double arrêt* : ne subsiste désormais qu'un unique arrêt (Cour des comptes) ou jugement (Chambres régionales ou territoriales des comptes) statuant sur les suites à donner au réquisitoire. Lorsqu'aucune charge n'est retenue à l'encontre du comptable par le parquet, la décharge est prononcée par ordonnance du Président de la chambre ou d'un magistrat délégué.

En outre, la loi a offert aux comptables plusieurs garanties procédurales :

- ◆ le caractère public de l'audience dès lors qu'une charge est soulevée à l'encontre d'un comptable ;
- ◆ le caractère contradictoire de la procédure, ce qui suppose à la fois que les comptables mis en cause aient connaissance des charges soulevées à leur encontre et puissent y répondre par écrit ou par oral ;
- ◆ l'interdiction faite au représentant du ministère public et au rapporteur d'être présents au délibéré de la formation de jugement.

3.9.3. La réforme de 2011 : une occasion manquée ?

3.9.3.1. Une philosophie obscurcie

L'introduction de la notion de « préjudice financier »

Les débats autour de l'adage selon lequel « *le juge des comptes juge les comptes et non les comptables* » et concernant la nature de la sanction sont anciens²⁵⁴.

En ce qui concerne le premier point, M. Florent Gaullier-Camus rappelle dans sa thèse doctorale²⁵⁵ les principaux arguments des différentes parties prenantes. Il considère pour sa part que le juge des comptes était, y compris avant 2011, déjà en partie juge des comptables au regard notamment de la mention explicite des « comptables » à la fois dans les articles 13 et 17²⁵⁶ de la loi du 16 septembre 1807 relative à l'organisation de la Cour des comptes et de l'arrêt *Desvigne* du Conseil d'État du 27 octobre 2000²⁵⁷ qui a introduit la possibilité pour le juge des comptes « *de se prononcer sur le point de savoir si un comptable public s'est livré aux différents contrôles qu'il lui appartient d'assurer et notamment, s'agissant du recouvrement d'une créance qu'il avait prise en charge, s'il a exercé dans des délais appropriés toutes diligences requises pour ce recouvrement, lesquelles diligences ne peuvent être dissociées du jugement du compte* ».

La nature de la sanction faisait en revanche peu débat. Jusqu'en 2011, seuls pouvaient être prononcés des débits qui ordonnaient la restitution par le comptable du manquant, i.e. des sommes correspondant au montant des opérations irrégulières, afin de rétablir les comptes. La sanction était automatique, sans prise en compte des circonstances de l'espèce (existence d'une faute et d'un préjudice financier) à l'exception de l'appréciation du cas de force majeure prévu par la loi de 1963²⁵⁸. Tout manquant faisait l'objet d'une mise en débit de l'intégralité du manquant.

Le débit ne se voulait donc pas sanction personnelle du comptable. À ce titre et à celui de l'importance des montants mis en jeu pouvant atteindre des dizaines voire centaines de millions d'euros, le débit pouvait faire l'objet d'une remise gracieuse totale du ministre du budget. Le premier président, M. Didier Migaud, a ainsi évoqué la logique « *restitutive* »²⁵⁹ du débit avant 2011²⁶⁰.

²⁵⁴ La description détaillée du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est présentée en annexe.

²⁵⁵ Florent Gaullier-Camus, « *La responsabilité financière des gestionnaires publics* », thèse soutenue le 6 décembre 2018.

²⁵⁶ L'article 13 dispose que « *la Cour réglera et apurera les comptes qui lui seront présentés ; elle établira par ses arrêts définitifs si les comptables sont quittes, ou en avance, ou en débit* », et l'article 17 indique que « *les arrêts de la Cour contre les comptables seront exécutoires* »

²⁵⁷ CE, 27 octobre 2000, *M^{me} Desvigne*

²⁵⁸ V de l'article 60 modifié par la loi n° 2015-957 du 3 août 2015 « *Lorsque le ministre dont relève le comptable public, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes constate l'existence de circonstances constitutives de la force majeure, il ne met pas en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.* »

²⁵⁹ Colloque d'octobre 2019 sur la responsabilité des gestionnaires publics

²⁶⁰ M. Kernéis-Cardinet, « *La nature juridique du régime de responsabilité du comptable public* », RFFP, mai/juin 2015 : Restitution mais pas totalement réparation au sens de la responsabilité civile selon Mme Mathilde Kernéis Cardinet, selon qui on ne pouvait pas qualifier les débits de « réparation » car la réparation dans le cadre d'une responsabilité civile suppose le cumul d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité alors que le régime de responsabilité était fondé sur un régime sans faute, sans lien de causalité à établir et sans préjudice.

Le dispositif a été modifié par l'article 90 de la loi de finances rectificatives du 28 décembre 2011. L'objectif de la réforme était de mettre fin aux débet sans préjudice financier qui aboutissaient à la fois à un enrichissement sans cause des collectivités territoriales (lorsque l'État devait compenser le montant aux collectivités qui refusaient de le prendre à leur charge alors qu'elles n'avaient subi aucun préjudice financier) et à des mises en cause non compatibles avec l'esprit de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) de responsabilité des gestionnaires publics construite autour de la notion de performance et avec le souhait de dépasser la seule logique de régularité formelle.

Désormais, la sanction diffère selon deux situations :

- ◆ si le manquement n'a pas causé de préjudice à l'organisme public, le juge a la possibilité de laisser à la charge du comptable une somme, déterminée, par manquement et par exercice, dans la limite d'un plafond correspondant à 1,5/1000 du cautionnement du comptable. Cette somme n'est pas rémissible ;
- ◆ si le manquement a causé un préjudice à l'organisme public, le juge des comptes prononce un débet du montant de la dépense irrégulière.

Dans cette dernière hypothèse, le second alinéa du paragraphe IX de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 précitée prévoit toutefois la possibilité pour le ministre chargé du budget d'accorder une remise gracieuse qui, en cas du décès du comptable ou respect des règles du contrôle sélectif de la dépense, pourra être totale. Hors ces deux exceptions, le ministre est tenu de laisser à la charge du comptable, une somme correspondant au moins à 3‰ du montant du cautionnement, par manquement et par exercice.

Cette réforme a donc mis fin à l'automaticité de la sanction et introduit la prise en compte des circonstances de l'espèce dans le prononcé des sanctions : de manière générale puisque le juge des comptes apprécie s'il y a ou non préjudice et lien de causalité au regard d'un faisceau d'indices (cf. *infra*) et particulièrement pour les manquements sans préjudice, ouvrant la voie à une évolution de l'office du juge des comptes vers un jugement des comptables.

Pour M^{me} Mathilde Kernéis-Cardinet²⁶¹, cela a modifié la nature juridique du régime de responsabilité du comptable public, y compris celle du débet. En effet, la dimension de réparation du débet est désormais beaucoup plus nette. La loi indique désormais « *lorsque le manquement [...] a causé un préjudice financier* » et introduit donc à la fois le lien de causalité et le préjudice, tandis que la réparation est toujours intégrale comme en droit civil commun. Pour autant, les procédures juridictionnelles n'en ont pas été modifiées (notamment le règle selon laquelle les juridictions financières ne sont pas saisies par un tiers, personne morale ou physique, d'un cas litigieux mais s'autosaisissent dans l'intégralité du champ de son contrôle qui est lui-même constitué de l'intégralité des comptes publics), ni le champ de la responsabilité (notamment les caractéristiques d'un régime de responsabilité sans faute et pour faute d'autrui et la prescription qui n'intervient que la sixième année), ce qui peut interroger au regard de leur conformité à l'article 6§1 de la convention européenne des droits de l'Homme qui définit les règles d'un procès équitable en matière de droit pénal et civil dont on sait depuis l'arrêt *Martinie* du 12 avril 2006 qu'il s'applique aux juridictions administratives et financières.

²⁶¹ Article précité.

Par ailleurs, l'introduction d'une somme mise à la charge du comptable, prenant en compte les circonstances de l'espèce (absence de préjudice financier ou absence de lien de causalité) et non rémissible, est quant à elle assimilable selon M^{me} Mathilde Kernéis-Cardinet à une sanction para-pénale au sens d'une « *sanction punitive dans l'intérêt de la société* ». En l'absence de préjudice elle ne peut en effet pas avoir une logique de réparation. On pourrait ajouter que les sanctions disciplinaires ne peuvent concerner que des faits commis par l'agent lui-même et ne peut être une responsabilité du fait d'une faute des collaborateurs.

Le régime de RPP est donc passé d'une logique restitutive automatique avec un juge des comptes qui n'appréciait que de manière très limitée et encadrée les circonstances de l'espèce et le comportement personnel du comptable à un système mixte para-civil et para-pénal qui n'a pas tout à fait abandonné la logique précédente (de « *restitution* », par le maintien de débits qui redeviennent automatiques dès lors qu'il y a préjudice imputable au comptable public et en conséquence du maintien des remises gracieuses) ni tout à fait basculé dans un véritable régime de responsabilité civile et pénale.

Le premier président de la Cour des comptes, M. Didier Migaud, déclarait ainsi lors du colloque organisé avec le Conseil d'État en octobre 2019, « *Notre pratique quotidienne nous conduit en effet à constater que cette réforme n'est sans doute pas allée jusqu'au bout de la logique qui avait présidé à sa mise en œuvre. Le maintien du pouvoir de remise gracieuse du ministre, la définition encore incertaine et parfois extensive du préjudice financier, l'insuffisante prise en compte des circonstances entourant le manquement reproché au comptable dessinent un régime qui hésite encore entre sanction et réparation, entre une logique restitutive et une logique punitive* ».

Des conséquences sur l'exercice du pouvoir de remise gracieuse

Autre critique majeure et partagée du nouveau système, la réforme a eu, d'après la Cour des comptes, pour conséquence paradoxale d'impacter financièrement plus durement les comptables publics sanctionnés pour des manquements sans préjudice que ceux contre lequel est prononcé un débet pour préjudice, du fait du caractère non rémissible de la sanction et inversement à 99 % rémissible du débet, même si le montant en décroissance des sommes non-rémissibles tend à réduire cette impression (220,5 € en moyenne en 2019 pour 258,4 € en 2014). La DGFIP considère pour sa part que cette appréciation est infondée puisqu'il est plus avantageux pour le comptable que le juge retienne le manquement sans préjudice (plafonné à 1,5 ‰ du cautionnement) qu'avec préjudice (plafonné à 3 ‰ du cautionnement), ce qui ne prend cependant pas en compte la remise gracieuse.

Si la réforme a atteint l'objectif de diminuer les cas de remise gracieuse totales (qui concernent désormais moins de 7 % des dossiers en 2018 dont plus des deux tiers ont profité aux ayant-droit de comptables décédés) et de limiter la possibilité de remise aux débet établis pour préjudice financier, cette inadéquation entre la gravité de la faute et la lourdeur de la sanction a renforcé la contestation de la remise gracieuse ministérielle. Ainsi, le premier président de la Cour des comptes, M. Didier Migaud, déclarait lors du colloque organisé avec le Conseil d'État en octobre 2019, « *Disons-le sans détour : cette immixtion du ministre-juge est d'un autre temps. Cette justice retenue est même parfaitement incompréhensible, tant elle porte atteinte à la séparation des pouvoirs. Je crois même que nous sommes d'ailleurs le seul pays à disposer de ce type de dispositif. Surtout, le système actuel envoie aux gestionnaires un signal qui me semble incohérent : d'un côté, dans le cas de manquements sans préjudice, le juge des comptes laisse à la charge du comptable une somme non rémissible, qui peut s'apparenter à une forme de sanction ; et de l'autre, dans le cas de préjudices – donc pour des affaires plus graves ! – le débet peut être remis grâce au pouvoir du ministre. Certes, un laisser à charge demeure, mais son montant est sans rapport avec le préjudice constaté.* »

3.9.3.2. Des incertitudes longtemps persistantes

La caractérisation de l'existence d'un préjudice a été définie seulement huit ans après la réforme de 2011

Alors que l'existence ou non d'un préjudice financier causé par l'irrégularité sanctionnée est désormais le critère central de détermination du régime de responsabilité applicable au comptable public (réparation ou sanction), la caractérisation jurisprudentielle d'un préjudice financier ne s'est pas limitée aux manquants dans la caisse publique et aux manques à gagner d'une recette non recouvrée et ne fait pas l'objet de principes exhaustivement établis.

Si le juge s'appuie depuis la jurisprudence du Conseil d'État de décembre 2019 sur trois éléments pour conclure à l'existence ou non d'un préjudice : la réalité du service fait, le caractère dû ou indu de la dépense et la volonté de l'ordonnateur²⁶², M^{me} Stéphanie Damarey²⁶³ considère qu'il y a « *une certaine incertitude entoure la notion de préjudice financier. Si un cadre juridique a déjà pu être établi avec de véritables théorèmes financiers permettant d'identifier clairement les situations causant un préjudice financier à la caisse publique, la jurisprudence se fait également hésitante, voire contradictoire sur d'autres aspects pour lesquels le juge tarde à dégager une position de principe* ».

Ainsi, dans un article paru en avril 2017²⁶⁴ et cité par le rapporteur public de l'arrêt *ONIAM* du Conseil d'État du 6 décembre dernier, M. Jean-Luc Girardi, magistrat financier, admettait « *qu'il est pour l'instant difficile de préciser quels critères devraient être appliqués à chaque cas particulier* » et que « *face à des décisions contradictoires, les praticiens mais surtout les justiciables demeurent dans l'incertitude sur les arguments à faire valoir pour influencer l'appréciation du juge des comptes* ».

Les principales incertitudes identifiées par M^{me} Damarey concernent :

- ◆ le service fait pour lequel la Cour des comptes a jugé que « *L'exécution du service fait ne permet pas d'écarter l'existence d'un préjudice financier* »²⁶⁵ quand bien même aucun manquant n'est à constater dans la caisse publique car « *le caractère indu d'un paiement ne résulte ni de la réalité du service fait ni de l'intention supposée de l'administration ou de l'établissement, encore moins de la disponibilité des crédits, mais du constat que les justifications, manquantes ou insuffisantes, ne confèrent pas au paiement le caractère d'une dette certaine* »²⁶⁶. Cette appréciation n'est pas consensuelle et nourrit les oppositions entre le juge des comptes et son parquet, voire entre les différentes chambres de la Cour des comptes. Elle fait par ailleurs écrire à M^{me} Damarey que « *sans remettre en cause les argumentations développées par le parquet et les magistrats du siège qui les ont conduits à retenir un préjudice financier, il faut bien concevoir que la possibilité de mettre en débet un agent comptable alors que, manifestement, une contrepartie doit être constatée, laisse l'impression, non négligeable, que le régime de responsabilité des comptables publics n'est pas tout à fait celui qu'il devrait être* » ;
- ◆ la date d'appréciation du préjudice et la prise en compte ou non des décisions rétroactives, qui ont suscité des positions divergentes selon les cas d'espèces, même si le Conseil d'État, juge de cassation, a réaffirmé à plusieurs reprises, et à nouveau dernièrement (6 décembre 2019, *ONIAM*) que les pièces du dossier permettant d'établir le caractère ou non de préjudice financier incluait les éléments postérieurs aux manquements en cause.

²⁶² Cour des comptes, chambres réunies, 26 mai 2016, *Direction régionale des finances publiques de Rhône-Alpes* »

²⁶³ M^{me} Stéphanie Damarey, *Le préjudice financier, nouveau critère de la responsabilité du comptable public*, AJDA 2017

²⁶⁴ J-L-Girardi, Les incertitudes nées de l'application de la réforme du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, GFP, n° 2-2017, p. 89

²⁶⁵ Cour des comptes, 16 avril 2015, *Régie départementale des transports des Bouches-du-Rhône*.

²⁶⁶ Cour des comptes, 9 février 2017, n° S 2017-0234, Office public de l'habitat Dordogne Habitat

M^{me} Damarey regrette dans cet article la résurgence en conséquence des débets sans préjudice financier que la réforme souhaitait justement supprimer (en citant notamment le règlement d'heures supplémentaires réalisées sur le fondement d'un texte qui n'était pas celui applicable) et l'impression donnée « *d'une notion - celle du préjudice financier - peu opérante et qui conduit à se demander si le nouveau régime de responsabilité des comptables publics est adapté* ».

Cette absence de jurisprudence stable questionne enfin quant au principe de légalité des délits et des peines selon lequel il ne saurait y avoir de crimes, de délits et de contraventions sans une définition préalable de ces infractions, contenue dans un texte fixant leurs éléments constitutifs et la peine applicable. Autrement dit, il implique qu'un individu ne peut être poursuivi et condamné que par l'application d'une loi préexistant à l'acte qui lui est reproché afin d'établir qu'il a agi en connaissance de cause.

Dans deux décisions en date du 6 décembre 2019 (*DRFiP d'Ille-et-Vilaine* et *ONIAM*), le Conseil d'État a distingué trois hypothèses dans afin de mieux cadrer les arrêts de la Cour des comptes et les jugements des chambres régionales et territoriales des comptes, même si la mention systématique « *sauf circonstances particulières* » atténue un peu la portée de cette jurisprudence :

- ◆ lorsque le manquement cause par lui-même sauf circonstances particulières un préjudice financier à savoir lorsqu'il « porte sur l'exactitude de la liquidation de la dépense et qu'il en est résulté un trop-payé, ou conduit à payer une dépense en l'absence de tout ordre de payer ou une dette prescrite ou non échue, ou à priver le paiement d'effet libératoire » ;
- ◆ lorsque le manquement ne cause pas par lui-même sauf circonstances particulières un préjudice financier à savoir lorsqu'il « porte seulement sur le respect de règles formelles que sont l'exacte imputation budgétaire de la dépense ou l'existence du visa du contrôleur budgétaire » ;
- ◆ lorsque le manquement ne cause pas « en principe » de préjudice à savoir « lorsqu'il ressort des pièces du dossier, y compris d'éléments postérieurs aux manquements en cause, que la dépense repose sur les fondements juridiques dont il appartenait au comptable de vérifier l'existence au regard de la nomenclature, que l'ordonnateur a voulu l'exposer et, le cas échéant, que le service a été fait. » Cette hypothèse se rencontre chaque fois que le manquement porte sur « le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, de la disponibilité des crédits, de la production des pièces justificatives requises ou de la certification du service fait ».

Les jurisprudences du Conseil d'État de décembre 2019 devraient stabiliser le point d'incertitude juridictionnel le plus anxiogène pour le réseau comptable, même si le recul temporel n'est pas suffisant pour en apprécier à l'heure actuelle la portée.

Cumul des manquements

La rédaction maladroite des dispositions modifiées a entraîné la possibilité de cumul des manquements par exercice (Cour des comptes, 21 juillet 2013, *Agence de la biomédecine*), contesté par le ministère du budget mais confirmé par le Conseil d'État en cassation dans son arrêt du 21 mai 2014, *Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustre*. Pour autant, seule est établie la possibilité, laissée à l'appréciation variable du juge. Suivant une jurisprudence établie, le juge peut en effet également considérer que plusieurs irrégularités sont de même nature et prononcer une seule somme non rémissible. Ainsi, le regroupement ou la séparation des manquements ne semble pas répondre dans la jurisprudence à une logique identifiable et constante.

Dans le même ordre d'idées, quand le manquement a causé préjudice, le juge peut (ou pas) considérer que plusieurs irrégularités doivent être regroupées dans un seul débet qui ne donnera lieu qu'à un seul laisser à charge susceptible donc d'être plus vite plafonné et qui ne donnera lieu qu'à une seule franchise d'assurance²⁶⁷. En ce qui concerne les SNR, la séparation des charges peut conduire à prononcer un montant total de sanction donc nettement supérieur au plafond qui aurait limité le montant prononcé en cas de regroupement des charges. Ainsi, suite à l'arrêt du 9 décembre sur la DRFiP 35, le Conseil d'État a renvoyé l'affaire au fond à la Cour des comptes afin qu'elle apprécie les circonstances du manquement déclaré par le Conseil comme étant sans préjudice. Le rapport à fin d'arrêt considère que la charge portait sur trois dépenses et propose en conséquence le prononcé de trois SNR, au plafond, soit un total de 3 748,50 € avant assurance. Soit une somme supérieure au laissé-à-charge avant assurance dont M. Mariel aurait dû s'acquitter s'il s'était agi d'un débet (2 499 €) comme la Cour des comptes le souhaitait initialement;

D'autres incertitudes résiduelles persistent.

Il reste des incertitudes, qui, bien que de moindre ampleur par rapport à la définition du préjudice, n'en sont pas moins autant de points susceptibles de générer des freins à la modernisation du côté des comptables et de la frustration des deux côtés. Il s'agit notamment de la prise en compte du contrôle hiérarchisé de la dépense sur deux points :

- ◆ lorsque le plan prévoit de ne pas contrôler une dépense mais que celle-ci révèle une irrégularité lors du contrôle des comptes, le manquement doit-il être considéré comme portant préjudice (pour la CRC de Nouvelle Aquitaine la réponse est non, contrairement au reste du réseau des CRC et à la Cour des comptes) ;
- ◆ lorsque le plan prévoit qu'une dépense doit être contrôlée, qu'elle est effectivement contrôlée mais que le comptable paye quand même alors qu'il aurait dû suspendre, l'appréciation sur le respect ou non du plan diverge au sein même de la Cour des comptes (pour la 1^{ère} chambre il n'est pas respecté, alors que pour la 4^{ème} chambre oui) avec un enjeu pour le compte en termes de remise gracieuse totale ou avec laissé-à-charge.

Des points de désaccord entre Bercy et les magistrats financiers subsistent.

Le principal désaccord concerne le contrôle de légalité : Les articles 19 et 20 ne prévoient formellement aucun contrôle de légalité des actes des ordonnateurs fondant la dépense. Cependant, la jurisprudence aussi bien de la Cour des comptes que du Conseil d'État a admis que le comptable public devait s'assurer du « *fondement juridique* »²⁶⁸ de la dépense sur la base de l'article 19, 2°, e) et de l'article 20²⁶⁹ qui fonde le contrôle du comptable de la validité de la dette, notamment par un contrôle basé sur une nomenclature de pièces justificatives. Le raisonnement est le même pour l'État, les établissements publics nationaux.

²⁶⁷ C'est le cas par exemple des décisions *DDFiP du Finistère*, 23 juillet 2019 (deux charges relatives au paiement de frais de déménagement) ; *DDFiP de Seine-Saint-Denis*, 19 avril 2019 (deux charges relatives à des comptes de prêts et avances non régularisés). Mais il arrive qu'il ne le fasse pas, sans que l'on puisse en établir la cause. C'est le cas par exemple des jugements *Université Paris V*, 28 septembre 2018 (l'absence de recouvrement des frais d'inscription de quatre étudiants a donné lieu à quatre debets distincts et donc à quatre laissés à charge).

Hors paye, le secteur public local bénéficie encore de la théorie de la « délibération écran » (la régularité « externe » de la délibération étant considérée comme un contrôle suffisant) mais cette protection est de plus en plus susceptible d'un retournement de jurisprudence. Ainsi, si le juge des comptes n'a jamais explicitement fondé la condamnation d'un comptable sur l'illégalité d'une pièce justificative, le contrôle qu'il opère sur le respect par cette dernière des prescriptions de la nomenclature s'en rapproche²⁷⁰.

Cette difficulté concerne à titre principal le contrôle des éléments de rémunération (qui est le thème de 58 % des charges relevées par le ministère public des CRTC et 30 % de celles relevées par celui de la Cour des comptes dans l'échantillon étudié par la mission). À titre d'exemples :

- ◆ si le montant versé est supérieur au montant prévu dans le texte réglementaire fondant la prime, il y aura incohérence des pièces justificatives et/ou erreur de liquidation. Ainsi, la charge n°4 de l'arrêt du 19 décembre 2019, *ACSIA* est fondée sur le fait que les textes réglementaires prévoient un certain barème de frais de déménagement non respecté par le BO des armées qui fonde la dépense liquidée, ce qui constitue pour la Cour des comptes un manquement au contrôle de la liquidation puisque le comptable, au regard de la nomenclature des pièces justificatives, aurait dû se référer directement au décret pour réaliser le contrôle de la liquidation et non pas au BO des armées ;
- ◆ si les conditions formelles de versement ne sont pas remplies, il y a manquement au contrôle de la production des pièces justificatives. Par exemple pour le SPL, l'indemnité horaire de travaux supplémentaires doit être instituée par une délibération ayant un certain formalisme, rappelé dans la nomenclature des pièces justificatives. Donc si la délibération manque ou ne remplit pas le formalisme requis, et notamment si cela remet en cause sa légalité, il y a manquement ;
- ◆ enfin le paiement peut être considéré comme indu. L'arrêt de principe du Conseil d'État du 27 mai 2015 *TPG des Bouches-du-Rhône* précise ainsi que « *le comptable public qui procède au paiement d'une indemnité non instituée par un texte législatif ou réglementaire commet un manquement à ses obligations causant, eu égard au caractère indu de ce paiement, un préjudice financier à l'organisme public concerné* ». Par extension, si l'indemnité est bien prévue par un texte mais qu'elle est versée à des agents qui ne sont pas concernés par le texte, elle est également indue (exemple : CE, 13 novembre 2019, *ONEMA*).

Hors rémunération, la question du contrôle de la légalité de la dépense se pose dans les hypothèses suivantes :

- ◆ s'agissant **de la commande publique** :
 - il n'y a en principe pas lieu d'effectuer un contrôle de légalité, car le manquement s'apprécie au regard de la liste des pièces justificatives, elle-même issue des obligations du code de la commande publique. Le contrôle est donc réellement formel.
 - cependant, lorsque les pièces justificatives sont manquantes, le contrôle exigé du comptable peut s'apparenter à une forme de contrôle de légalité interne : comme l'a précisé le Conseil d'État dans son arrêt de principe du 22 février 2017 *Grand port maritime de Rouen*, puis dans ses arrêts *ONIAM* et *DRFiP Ille-et-Vilaine*, le juge doit, afin d'apprécier l'existence d'un préjudice financier, rechercher si la dépense dispose d'un "*fondement juridique*". Au regard du droit des contrats, ce fondement peut être prouvé par d'autres

²⁷⁰ Par exemple, dans un récent arrêt « *Commune de Commentry* », la Cour des comptes a confirmé en appel le débet prononcé par la CRTC pour le paiement d'indemnités en l'absence de délibération conforme aux exigences de la nomenclature. En l'espèce, la comptable disposait bien d'une délibération, mais la Cour a considéré que la nomenclature des pièces justificatives exigeait « *une délibération fixant la liste des emplois dont les missions impliquent la réalisation effective d'heures supplémentaires ; qu'il est établi et non contesté que la délibération produite par la comptable ne comporte pas une telle liste (...) qu'il s'ensuit que la pièce n'est, dès lors, ni complète ni précise* ».

moyens que le contrat écrit au sens strict et il peut notamment être implicite. Pour déterminer s'il y a préjudice ou pas, le juge s'extrait donc de la seule légalité externe (existence d'un contrat écrit) et effectue un contrôle de la légalité interne (existence d'un contrat implicite). C'est une hypothèse où l'examen de la légalité interne est au final bénéfique au comptable.

- ◆ s'agissant des **interventions**, il n'y a pas de contrôle de légalité interne, mais uniquement le contrôle formel des pièces justificatives ;
- ◆ en matière de **frais de changement de résidence**, des diligences s'apparentant à un contrôle de légalité interne sont exigées du comptable. Par exemple :
 - réglementairement, les déménagements Métropole – Mayotte ne peuvent être réglés que sur la base de la distance orthodromique Métropole-Mayotte. En pratique, dans la mesure où il n'y a pas de ligne Métropole-Mayotte, l'interprétation du texte retenue par l'administration consiste à payer sur la base des distances Métropole-Réunion puis Réunion-Mayotte, ce qui a toutefois motivé la mise en débet du comptable (DRFiP des Bouches-du-Rhône, 23 juillet 2019) ;
 - en pratique, les frais de déménagement des militaires sont remboursés sur la base du barème publié au BO des Armées, plus favorable que le barème réglementaire, ce qui a justifié l'engagement de la RPP des comptables publics (Cour des comptes, 23 juillet 2019, DDFiP du Finistère et Cour des comptes, 19 décembre 2019, ACSIA).
 - dans une affaire récente (Cour des comptes, 13 janvier 2020, Office français de l'immigration et de l'intégration), concernant le paiement par l'OFII des frais de transports de travailleurs saisonniers marocains et tunisiens (payés en pratique par une régie), la Cour a relevé que le fondement juridique de ces dépenses était contenu dans l'acte de création de la régie, qui renvoie à des conventions conclues en 1963 par la France avec chacun de ces deux pays, ces dernières ne mentionnant cependant que le transport "*entre le point de débarquement en France et le lieu de travail*". Depuis 2018, un avenant à l'acte de création de la régie mentionne le transport du pays d'origine vers la France, mais il n'y a donc eu aucun fondement légal aux dépenses réalisées jusqu'en 2017. En conséquence, la Cour a considéré que « *les régisseurs ont procédé à un paiement irrégulier* » et « *qu'en intégrant ces paiements irréguliers dans la comptabilité de l'OFII, les comptables ont manqué à leurs obligations de contrôle des opérations enregistrées dans les régies* ». Dès lors qu'« *aucun texte n'autorisait* » ces dépenses, les paiements sont indus. Concrètement, la Cour reproche ainsi aux comptables d'avoir effectué une lecture erronée des conventions internationales de 1963.

Un second désaccord concerne les soldes comptables débiteurs injustifiés, cause de nombreux débets : la Cour considère qu'en l'absence de justification, il y a manquement causant préjudice, même si le solde est antérieur à l'arrivée du comptable, ce dernier ne pouvant être déchargé que s'il a émis des réserves. *A contrario* la DGFIP estime que si le solde est injustifié depuis plusieurs années (par exemple parce qu'il n'y a aucune pièce justificative) le comptable entrant n'y peut rien et ne peut pas inventer des justifications qui n'existent pas : il n'y a aucun lien de causalité entre son action et le déficit. Les positions évoluent cependant : ainsi, dans un jugement récent (du 2 mars 2020, *Communauté de communes du pays de Lapalisse*), la CRC Auvergne-Rhône-Alpes a prononcé un non-lieu à charge car il était établi que le solde injustifié datait de 2008 alors que la comptable avait pris ses fonctions en 2010. La CRC en conclut que la comptable ne saurait être responsable, même en l'absence de réserves, « *dès lors que le fait générateur de ces écarts se situe à une date antérieure à sa prise de fonctions* ».

3.9.4. L'impact individuel de la RPP est limité

3.9.4.1. L'impact de la RPP pour les comptables en termes de reste-à-charge final (après remise gracieuse éventuelle et assurance) est limité

Tableau 8 : Étapes successives de prise en charge du débet

Étape	Manquement avec préjudice	Manquement sans préjudice
Prononcé du débet	Débet non plafonné	Somme non rémissible plafonnée à 1,5 % du montant du cautionnement ¹ , soit 1 401 € pour un AGFiP
Remise gracieuse	La remise gracieuse peut être totale et ne peut pas être inférieure à 3 % du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré soit 2 802 € pour un AGFiP	Pas de remise gracieuse possible (sommes non rémissibles).
Assurance	La franchise d'assurance est de 10 % du laissé à charge définitif avec un minimum et un maximum qui varie suivant la nature du poste comptable (soit 1 261 € au moins et 2 522 € au plus pour un AGFiP).	La franchise d'assurance est de 10 % du laissé à charge définitif avec un minimum et un maximum qui varie suivant la nature du poste comptable (soit 1 261 € au moins et 2 522 € au plus pour un AGFiP).
Cautionnement	Le cautionnement joue dans la limite du montant du dépôt au Trésor ou du plafond de cautionnement de la catégorie dont relève le comptable public.	Le cautionnement joue dans la limite du montant du dépôt au Trésor ou du plafond de cautionnement de la catégorie dont relève le comptable public.

Source : Mission.

3.9.4.1.1. Concernant les comptables publics de l'État hors EPN

Le tableau ci-dessous récapitule les sommes laissées à la charge des comptables au titre des arrêts de la Cour des comptes notifiés en 2011, 2015, 2016 et 2017.

Tableau 9 : Laissés à charge des comptables de l'État

	2011	2015	2016	2017
Nombre d'arrêts	14	7	9	15
Nombre de comptables concernés	16	13	14	25
Montant total des débits	2 346 636,88 €	860 674,52 €	53 875 982 €	12 580 569,24 €
Montant total des laissés à charge, après remise gracieuse et assurance	3 075 €	4 398 €	2 929 €	3 835 €
Moyenne des laissés à charge, après remise gracieuse et assurance	192 €	338 €	209 €	153 €
Fourchette des laissés à charge, après remise gracieuse et assurance	De 0 à 800 €	De 0 à 1 363 €	De 0 à 1 305 €	De 0 à 1 180 €

Source : DGFIP, MRDCIC.

Les montants sont restés après la réforme de 2011 extrêmement fluctuants d'une année sur l'autre, même lorsque le nombre de comptables concernés est comparable (par exemple entre 2015 et 2016 où respectivement 13 et 14 comptables ont été mis en débet pour respectivement 0,9 M€ et 53,9 M€).

L'assurance a cependant permis de neutraliser ces variations ainsi que la mise en place des mécanismes légaux du laissé à charge minimum et de sommes non rémissibles.

3.9.4.1.2. Concernant les comptables des collectivités territoriales

Tableau 10 : Laissés à charge des comptables principaux des collectivités

	2011	2015	2016	2017
Nombre de décisions de remise gracieuse notifiées	186	278	290	382
Moyenne des sommes laissées à charge <u>avant</u> intervention de l'assurance	584 €	696 €	847 €	821 €
Montants restant à la charge définitive des comptables <u>après</u> mise en jeu de l'assurance	Entre 0 et 500 €	Entre 0 et 776 €	Entre 0 et 285 € ²⁷¹	Entre 0 et 830 €

Source : DGFIP, MRDCIC.

Pour les comptables des collectivités locales, la réforme de 2011 a abouti à une hausse tendancielle des laissés à charge avant assurance, cette évolution étant neutralisée après assurance. En revanche, l'augmentation de l'activité juridictionnelle des CRTC sur la période aboutit à celle du nombre de comptables mis en débet.

3.9.4.1.3. Concernant les comptables chargés du recouvrement de l'impôt

Tableau 11 : Laissés à charge des comptables secondaires chargés du recouvrement fiscal

	2011	2015	2016	2017
Nombre de décisions de remise gracieuse notifiées	90	381	411	469
Moyenne des sommes laissées à charge <u>avant</u> intervention de l'assurance	588 €	86€	93 €	87 €

²⁷¹ Concernant les comptables des collectivités locales, le montant des laissés à charge après mise en jeu de l'assurance s'est situé entre 0 (en cas de décès du comptable ou de respect d'un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense) et 285 € (en cas de pluralité d'exercices contrôlés ou de charges retenues). En outre, certains contrats d'assurance prévoient une exonération de franchise au bénéfice des comptables qui sont retraités au moment du prononcé du débet. Le coût supporté personnellement par la grande majorité des comptables de collectivités locales après mise en jeu de l'assurance est de 155 €, soit le montant plancher de la franchise.

	2011	2015	2016	2017
Montants restant à la charge définitive des comptables <u>après</u> mise en jeu de l'assurance	Entre 0 et 1500€	Entre 0 et 155 €	Entre 0 et 500 € ²⁷²	Entre 0 et 300 €

Source : DGFIP, MRDCIC.

Pour les comptables chargés du recouvrement fiscal, l'évolution est due avant tout à la fin du contrôle juridictionnel exercé par la Cour sur les SIE et PRS. Tous les comptables secondaires relèvent maintenant de l'examen effectué annuellement par les directions. Les débits sont donc nettement plus fréquents. En revanche, la procédure étant maintenant entièrement gérée par l'administration, les montants des laissés à charge sont en forte baisse car ils peuvent bénéficier de la remise gracieuse totale.

Par ailleurs, seuls sont recensées ici les décisions de remise gracieuse supérieures à 15 000 €, seuil de compétence de la DGFIP, apprécié par an et par comptable. Or, le regroupement des postes comptables et leur spécialisation aboutissent mécaniquement à une hausse du nombre dossiers dépassant ce seuil.

3.9.4.2. Les jugements prononcés à l'encontre des comptables publics sont sans impact individuel dans l'évaluation qui est faite de leur performance et dans leur pratique professionnelle puisque 94 % d'entre eux ont quitté leur poste à la date du jugement pour les comptables principaux (80 % pour le SPL)

Le décalage temporel entre les faits reprochés et la date jugement (*cf. infra*) limite fortement l'apport en termes d'amélioration des pratiques individuelles. Quelle que soit la catégorie de poste comptable, il apparaît que dans la très grande majorité des cas, les comptables ont quitté leur fonction lors du prononcé du jugement ou de l'arrêt statuant sur leur gestion.

Ainsi, les arrêts de la Cour des comptes²⁷³ jugeant les comptables principaux de l'État, ont concerné en 2018 et 2019 pour les deux tiers des personnes n'étant plus en activité, qui ne modifieront par définition pas leurs pratiques professionnelles. Au total, 94 % des personnes condamnées par la Cour des comptes ont quitté leur poste au moment du prononcé de l'arrêt (seuls deux comptables en 2018 et un en 2019 étaient encore en poste), ce qui limite l'apport de l'appréciation *a posteriori* des faits par le juge, les problématiques et enjeux des différents postes comptables étant variables. Certains comptables sont même décédés au moment des faits : les cas sont plus rares, mais trois cas récents ont été recensés par la DGFIP²⁷⁴.

En ce qui concerne le secteur public local, l'analyse menée par la mission sur 256 demandes de remises gracieuses de jugements rendus en 2018 et 2019²⁷⁵, plus de **80 % des comptables condamnés par une CRTC ont quitté leur poste lors du prononcé du jugement, et près de la moitié sont retraités.**

²⁷² Concernant les comptables chargés du recouvrement fiscal, sur 411 dossiers traités en 2016, 75 % ont fait l'objet de décisions de remise gracieuse totale. Le montant du laissé à charge le plus élevé s'est élevé à 500 € après mise en jeu de l'assurance, niveau qui reste très rare.

²⁷³ DD/DRFiP, CBCM, hors EPN, à savoir les comptes les plus importants en montant.

²⁷⁴ Cas de M^{me} Nadine Chauvière (DRFiP Hérault, 31 juillet 2017) et de M. Paul Szczepanek (OPH de Nanterre, 13 avril 2018). De même, le 18 octobre 2019, un réquisitoire a été notifié dans le cadre du jugement des comptes de la DRFiP de Martinique, et propose plusieurs millions d'euros de débits à l'encontre de M. Claude Vauchot, décédé au printemps 2019.

²⁷⁵ Dans l'impossibilité d'accéder à tous les jugements (le site de la Cour des comptes ne présente pas tous les jugements et ne mentionne pas les noms des comptables), l'étude a porté sur la totalité des demandes de remise gracieuse reçues par la mission de responsabilité des comptables de la DGFIP entre le 1^{er} janvier 2019 et le 1^{er} mars 2020, en retenant uniquement les cas dans lesquels l'information relative à la situation du comptable (toujours en fonction, muté, retraité ou décédé) était disponible, soit 256 demandes au total. Les dossiers concernent en quasi-totalité des jugements rendus en 2018 et 2019.

Tableau 12 : Arrêts de la Cour des comptes concernant les comptables principaux de la DGFIP en 2018 et 2019

	Comptables condamnés à un débet ou une SNR	dont décédés	En %	dont retraités	En %	dont ayant changé de fonction	En %	dont toujours en poste	En %
Cour des comptes									
2018	16	N.A.	N.A.	8	50 %	6	38 %	2	13 %
2019	31	N.A.	N.A.	23	74 %	7	23 %	1	3 %
Total	47	N.A.	N.A.	31	66 %	13	28 %	3	6 %
Chambres régionales et territoriales des comptes									
SPL	256	2	1 %	115	45 %	90	35 %	49	19 %

Source : DGFIP, MRDCIC.

Deux différences peuvent donc être relevées entre les comptables de l'État et ceux du secteur public local :

- ♦ la proportion de comptables toujours en fonction sur le même poste est nettement plus importante pour le secteur local (19 %) que pour l'État (6 %). Ce constat peut être rapproché des remontées des questionnaires et des entretiens, établissant que les procédures juridictionnelles devant les CRTC sont plus courtes que devant la Cour, ce qui mécaniquement augmente la probabilité qu'un comptable soit contrôlé avant d'avoir changé de fonctions.
- ♦ la proportion de retraités est légèrement plus faible pour les comptables du secteur local (45 %) que pour ceux de l'État (66 %). Ceci s'explique notamment par le fait que les âges d'accès aux postes de DR/DDFiP ou CBCM sont sensiblement plus élevés que pour les postes comptables du secteur public local.

3.10. La RPP, en raison du cautionnement et de l'assurance qu'elle implique justifie un écart de rémunération entre les comptables publics et les autres agents publics de grade équivalent

3.10.1. La RPP a justifié la constitution d'un cautionnement obligatoire et implique, dans les faits, la souscription d'une assurance

3.10.1.1. Les comptables sont tenus de constituer un cautionnement obligatoire

En raison des montants des débits pouvant être mis à la charge des comptables publics, ces derniers sont tenus de constituer un cautionnement auprès d'un organisme agréé par le ministre chargé des finances.²⁷⁶ Le montant de ce cautionnement est déterminé pour chaque structure comptable « *par application d'un coefficient au montant du traitement annuel attaché à l'indice le plus élevé afférent à la catégorie de comptables* »²⁷⁷. Ce cautionnement équivaut par exemple pour un CBCM à onze fois le montant de l'indice brut le plus élevé pour cette catégorie d'agents, tandis qu'il ne s'élèvera qu'à 30 % de celui-ci pour un inspecteur des finances publiques chargé des fonctions d'huissier.²⁷⁸

Il existe deux types de cautionnement :

- ♦ le cautionnement réel, réalisé par un dépôt en numéraire, de rentes sur l'État ou d'autres valeurs du Trésor à la Caisse des Dépôts et Consignations ;
- ♦ le cautionnement solidaire, qui consiste en une adhésion à l'Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM), créée en 1908 et agréée par le ministère chargé du budget, qui se porte caution solidaire. L'adhérent est tenu d'y verser lors de sa première adhésion un « fonds de réserve » d'un montant égal à 2/1000 du montant du cautionnement garanti, puis une cotisation annuelle égale à 1/1000 du montant de ce cautionnement garanti.

Le cautionnement est mobilisé à la demande du ministre chargé des finances lorsqu'un comptable mis en débet, à qui la remise gracieuse du ministre a été refusée, ne s'est pas acquitté de la somme laissée à sa charge. Dans cette hypothèse, l'organisme de cautionnement dispose toutefois d'une action récursoire à l'encontre du comptable défaillant aux fins de restitution de la somme versée à l'organisme lésé.

²⁷⁶ Article 60 paragraphe II de la loi de finances n°63-156 du 23 février 1963 modifiée

²⁷⁷ Article 1^{er} de l'arrêté du 2 février 2018 portant fixation des cautionnements à constituer par les comptables de la direction générale des finances publiques

²⁷⁸ Annexe de l'arrêté du 2 février 2018 précité

3.10.1.2. Les comptables peuvent compléter le cautionnement obligatoire par la souscription d'une assurance

Si aucun texte ne prévoit la souscription d'une assurance par les comptables publics, cette précaution leur est fortement recommandée. En effet, outre l'hypothèse d'un rejet de leur demande de remise gracieuse par le ministre, les comptables peuvent, d'une part, être condamnés à une somme non-rémisissable, lorsque le manquement constaté n'a pas causé de préjudice à leur organisme (d'un montant moyen en 2019 de 220 € à la Cour des comptes et de 179 € dans les CRTC)²⁷⁹. D'autre part, la réforme de 2011 a encadré le pouvoir de remise gracieuse du ministre, qui doit laisser à la charge du comptable une somme d'un montant minimal de 3 millièmes de son cautionnement, sauf dans l'hypothèse où le comptable serait décédé ou dans celle où il aurait respecté le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD).

La fréquence moyenne des jugements des comptables publics ainsi que la probabilité d'être mis en débet en cas de jugement (cf. tableau 13) expliquent l'important recours à l'assurance. D'après l'AMF, principal assureur des comptables publics, plus de 99 % des comptables publics sont assurés.

Tableau 13 : Occurrences des jugements et débet

Catégorie	Fréquence moyenne	Taux de probabilité de mise en débet
DRFIP – DDFIP 1° & 2° Catégorie	5 à 7 ans	90 %
DDFIP 3° & 4° Catégorie		
C1 (AFIP – AFIPA)	7 à 10 ans	
C2 (IP – IDIV HC)		
C3 (IDIV CN)		

Source : AMF.

Les comptables ont le choix entre plusieurs assureurs et entre plusieurs types de garantie : couverture minimale des « risques généraux », garantie « recettes et restes à recouvrer », « gestion de la comptabilité ». L'AMF leur recommande de garantir leur responsabilité pécuniaire à hauteur du double du cautionnement. Certains risques ne sont toutefois pas assurables, notamment les fautes personnelles et intentionnelles, ainsi que les dommages résultant d'un fait dont le sociétaire avait connaissance lors de la souscription.

Les garanties apportées par l'assurance sont assorties d'une franchise de 10 % du montant laissé à charge et sont plafonnées à un montant qui varie selon la nature du poste comptable.

²⁷⁹ Rapport annuel 2019 de la Cour des comptes

3.10.1.3. *Un risque de non-assurabilité à court terme, déjà avéré pour les comptables principaux de la DGFIP et les comptables d'universités*

Sont présentés ci-dessous les détails des évolutions listées dans le rapport comme présentant un risque pour l'assurabilité.

En ce qui concerne l'argument démographique : L'AMF constate une réduction de 25 % du nombre de comptables cotisants en dix ans (de 8 000 à 6 000) et anticipe une nouvelle baisse de 50 % de ce nombre d'ici cinq ans avec des fusions importantes des SPF, SIE, SIP et des trésoreries du secteur public local (SPL) et des restructurations du réseau de l'éducation nationale et des affaires sociales. Les cotisations acquittées par les comptables des affaires sociales et de l'éducation nationale étant faibles (un quart environ des cotisations totales), le financement additionnel nécessaire du risque reposera *in fine* sur les comptables de la DGFIP restants et les agents comptables d'établissements publics, touchés par une sinistralité importante (*cf. infra et supra*).

Le cas particulier des EPN et des EPIC locaux : le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics et assimilés, comme les textes précédents, prévoit que la remise gracieuse ne peut être accordée qu'après avis favorable de l'assemblée délibérante²⁸⁰. Or la fréquence des refus a augmenté, conséquence indirecte de la réforme de 2011 et de l'appréciation par le juge de l'existence d'un « *préjudice financier* ». La prise en charge par l'établissement de la remise gracieuse apparaît désormais davantage comme un manque à gagner pour ce dernier. Comme l'indique une note interne de la DGFIP « *si les « laissés-à-charge » au demeurant faibles sont relativement soutenables pour l'assurance, il n'en est pas de même des demandes d'indemnisation provenant d'EPN qui, se fondant sur la déclaration de « débet avec préjudice » du juge, sollicitent une prise en charge du montant du débet, suite à leur refus d'accorder la remise gracieuse. Les sommes importantes en cause sont de nature, si la pratique prospérait, à rendre le système non assurable* ». Par ailleurs, il existe un risque qu'un débet faisant l'objet d'un refus de prise en charge dépasse un jour le plafond de couverture de l'assurance.

Ainsi, neuf demandes de remise ont été rejetées du fait de cette règle entre 2009 et 2018, pour un total de 661 165 €, ce qui illustre le risque pour l'assurance d'un sinistre ponctuel mais important (dans les cas de rejet), ce risque devenant plus important que celui lié à l'évolution de la sinistralité générale. Ainsi, en 2012, le montant total des laissés-à charge (hors détournements de fonds) a été de 275 651 € dont un rejet de 253 225 € (qui représente 92 % du total final) et de 259 885 € en 2014 dont un rejet de 222 163 € (85,4 % du total), et ce alors que le montant annuel moyen des laissés-à-charge était sur la période de 93 160 €.

En conséquence le principal opérateur du marché, qui assure près de 90 % des comptables publics²⁸¹, a dû augmenter le montant total des cotisations de 30 % entre 2011 et 2018, acquitté par des cotisants en baisse de 15 % sur la période et même réaliser un doublement des cotisations acquittées par certains comptables depuis 2011²⁸².

²⁸⁰ Dans les établissements publics nationaux et les EPIC locaux, l'agent comptable n'est pas soumis à l'autorité hiérarchique de la DGFIP. Il est sous l'autorité du directeur de l'établissement et la DGFIP n'est donc pas fondée à assumer la charge des éventuels manquements.

²⁸¹ 99 % des comptables publics sont assurés. Les 9 % restants étant couverts par la GMF et la MAAF.

²⁸² Les cotisations des agents comptables d'établissements publics sont ainsi passées de 262 € en 2010 à 543 € en 2019.

Selon leurs chiffres 2017, les comptables principaux de la DGFIP et les comptables d'université n'étaient plus assurables hors mutualisation des risques puisqu'ils ont apporté 110 000 € de cotisations pour environ 170 000 € de règlements pour les comptables principaux et 50 000 € de cotisations pour 75 000 € de règlements pour les comptables d'université.

3.10.2. Le coût de la RPP n'explique pas l'écart de rémunération entre les comptables publics et les autres agents publics de grade équivalent

Le risque lié à l'engagement de la RPP est souvent évoqué comme justifiant les règles favorables de rémunération qui prévalent pour les comptables publics. Ce coût, pour une catégorie de comptable donnée est présenté en tableau 14 et est constitué par la somme des charges liées au cautionnement et à l'assurance et la moyenne des laisser-à-charge annuels :

- ◆ le coût de l'assurance, non obligatoire mais conseillée à hauteur de deux fois le cautionnement, peut être souscrite auprès de l'AMF, de la GMF ou de la MAAF (cf. tableau 14 pour les montants par catégorie);
- ◆ les cautionnements à constituer par les comptables de la DGFIP sont fixés par l'arrêté du 2 février 2018. Ils sont déterminés par application d'un coefficient au montant du traitement annuel attaché à l'indice le plus élevé afférent à la catégorie de comptables. Ce coefficient varie de 11 pour les CBCM à 0,3 pour les inspecteurs des finances publiques chargés des fonctions d'huissier. Pour un AGFiP (hors échelle G), cela correspond à 934 000 € (arrondi de onze fois la solde brute fixée à 84 919 €). Au titre du cautionnement, le comptable verse :
 - une cotisation annuelle égale à 1 ‰ du montant du cautionnement garanti soit 934 € pour un AGFiP ;
 - lors de la première adhésion, l'adhérent est tenu au versement d'un dépôt appelé « fonds de réserve » égal à 2 ‰ du montant du cautionnement garanti soit 1 868 € pour un AGFiP ;
- ◆ le laissé-à-charge : le coût moyen du laissé-à-charge final doit être distingué par catégorie de comptable. Afin d'estimer le coût annuel, la mission a pris l'hypothèse haute d'une mise en débet en moyenne tous les 5 ans, soit un laissé-à-charge annuel divisé par 5.

Tableau 14 : Coût moyen de la RPP par catégorie de comptables relevant de la DGFIP

Catégorie	Assurance ²⁸³	Cautionnement	Reste-à-charge final (franchise) annualisé ²⁸⁴	Total annuel
DRFiP – DDFiP 1° & 2° Catégorie	1 200 €	Entre 556 € et 785 €	De 920 € à 1 840 € soit 184 € à 368 € annuels	De 1 940 € à 2 353 €
DDFiP 3° & 4° Catégorie	1 000 €	Entre 298 € et 417 €	De 920 € à 1 840 € soit 184 € à 368 € annuels	De 1 482 € à 1 785 €

²⁸³ Montant estimé à partir des opérateurs du marché.

²⁸⁴ Franchise moyenne en 2019 pour les comptables publics qui ont fait l'objet d'un jugement des comptes. Il ne s'agit pas du montant moyen de reste à charge après remise gracieuse et assurance, dont la mission n'a pas pu disposer pour toutes les catégories, rendant la comparaison impossible, mais des montants de franchise pratiqués en moyenne par les assurances.

Catégorie	Assurance ²⁸³	Cautionnement	Reste-à-charge final (franchise) annualisé ²⁸⁴	Total annuel
C1 (AFIP – AFIPA)	652 €	Entre 146 € et 196 €	De 492 € à 816 € soit 98,4 € à 163,2 € annuels	De 896,4 € à 1 011,2 €
C2 (IP – IDIV HC)	500 €	144 €	De 492 € à 816 € soit 98,4 € à 163,2 € annuels	De 742,4 € à 807,2 €
C3 (IDIV CN)	380 €	124 €	De 325 € à 489 € soit 65 € à 98 € annuels	De 569 € à 602 €

Source : Mission, à partir des données fournies par la DGFIP et de simulations d'assurance.

Or, la différence des rémunérations accessoires entre les comptables publics les autres cadres de niveau hiérarchique équivalent est en moyenne de 35 % et peut atteindre 100 % pour les inspecteurs divisionnaires hors classe (cf. tableau 15).

Au total, le gain net représente selon les catégories entre 1 754 € (pour les AFIPA) et 25 904 € (pour les AGFiP 1^{ère} classe) de la rémunération.

Tableau 15 : Écart entre la rémunération attachée à la fonction de comptable public et le coût de la RPP (toute sphère d'exercice confondue)

Catégorie ²⁸⁵	Rémunération accessoire des CP (en €) A	Rémunération accessoire hors CP (en €) B	Écart entre CP et hors CP C = B-A	Coût de la RPP D	Gain net E = C - D
AGFiP 1 ^{ère} classe	119 372	91 527	27 844	De 1 940 € à 2 353 €	De 25 491 € à 25 904 €
AGFiP classe normale	91 413	84 854	6 559	De 1 482 € à 1 785 €	De 4 774 € à 5 077 €
AFIP	61 190	51 748	9 442	De 896,4 € à 1 011,2 €	De 8 431 € à 8 546 €
AFIPA	41 509	38 744	2 765	De 896,4 € à 1 011,2 €	De 1 754 € à 1 869 €
IP	36 280	30 269	6 011	De 742,4 € à 807,2 €	De 5 204 € à 5 268 €
IDIV HC	36 280	18 114	18 166	De 742,4 € à 807,2 €	De 17 358 € à 17 423 €
IDIV CN	26 119	16 936	9 183	De 569 € à 602 €	De 8 581 € à 8 614 €

²⁸⁵ Par convention, il a été considéré dans ce tableau que les DRFiP et DDFiP de 1^{ère} et 2^e catégories étaient des administrateurs généraux des finances publiques (AGFiP) de première classe, tandis que les DDFiP de 3^e et 4^e catégories étaient des AGFiP de classe normale.

Catégorie ²⁸⁵	Rémunération accessoire des CP (en €) A	Rémunération accessoire hors CP (en €) B	Écart entre CP et hors CP C = B-A	Coût de la RPP D	Gain net E = C - D
Inspecteur	16 444	11 754	4 690	N.C.	N.C.

Source : Mission, à partir des éléments fournis par la DGFIP.

À noter, les montants de rémunération accessoire n'intègrent pas les indemnités de conseil dès lors que celles-ci ne sont pas versées par la DGFIP. Elles sont à la discrétion des organisations versantes. En outre, seuls les comptables publics gérant un poste relevant du secteur public local et gérant des collectivités et établissements publics locaux, pouvaient, le cas échéant, en bénéficier. Ces indemnités n'ont plus vocation à être versées au titre de l'année 2020.

Tableau 16 : Primes versées aux différentes catégories

Catégorie	Liste des primes spécifiques des CP	Liste des primes en tronc commun
AGFIP 1 ^{ère} classe	ACF responsabilité	IFTS, prime de rendement, ACF encadrement, ACF animation
AGFIP classe normale	ACF responsabilité	IFTS, prime de rendement, ACF encadrement, ACF animation
AFIP	ACF responsabilité	IFTS, prime de rendement, ACF encadrement, ACF animation
AFIPA	ACF responsabilité	Prime de rendement, ACF encadrement
IP	ACF responsabilité	Prime de rendement, ACF encadrement
IDIV HC	ACF responsabilité	Prime de rendement, ACF encadrement
IDIV CN	ACF responsabilité	Prime de rendement, ACF encadrement
Inspecteur	ACF responsabilité	Prime de rendement, ACF encadrement

3. Synthèse des réponses des comptables aux questionnaires de la mission

La mission a sondé 16 comptables publics (8 DRDFiP, 1 CBCM, 5 trésoreries du secteur public local, 1 receveur des douanes et 1 agent comptable d'établissement public national²⁸⁶) représentant au total 10,3 % des dépenses publiques couvertes (82,6 Md€ sur un total de 798,6 Md€ de dépenses État et collectivités territoriales en 2018)²⁸⁷.

Il leur a été demandé :

- ◆ d'évaluer la charge cumulée en ETP des réponses au contrôle ;
- ◆ de renseigner le nombre de questionnaires successifs et les questions auxquels ils ont répondu ainsi que le délai accordé pour y répondre ;
- ◆ la durée de la procédure.

3.11. Les questionnaires adressés au réseau dans la sphère État sont en moyenne dix fois plus fournis que dans le secteur public local pour des temps accordés de réponse identiques, d'où une mobilisation dix fois plus importante

Les comptables locaux reçoivent en moyenne 2,8 questionnaires pour 15,5 questions (tableau 17) tandis que les comptables de l'État reçoivent en moyenne douze questionnaires (tableau 18) comprenant au total 154 questions en moyenne, soit 10 fois plus.

Le nombre de questionnaires (et de questions dans chaque questionnaire) croît logiquement avec la taille et les enjeux de la structure. Le cas plus « extrême » est celui de l'ACSIA, où les services ont eu à répondre à 865 questions adressées tout au long des 5 années qu'ont duré la procédure. Les questionnaires sont plus ciblés sur les dépenses dans le service public local, où ces dernières font l'objet de 82 % des questions en moyenne (contre 51,6 % dans l'État).

En revanche, les structures disposent en moyenne d'un délai, identique, de 3 semaines pour répondre (23,5 jours dans la sphère État et de 22,5 jours dans le service public local).

Tableau 17 : Délais de réponse, nombre et contenu des questionnaires adressés aux structures sondées dans la sphère État

	Nombre de questionnaires	Délai moyen de réponse	Nombre de questions				
			Total	dont relatives à la comptabilité	dont relatives aux dépenses	dont relatives aux recettes	dont relatives aux documents généraux
DRFiP 35	4	30 jours	77	38%	61%	1%	0%
DRFiP 13	7	26 jours	66	31%	55%	0%	0%
DDFiP 91	13	14 jours	40	50%	50%	0%	0%

²⁸⁶ Cf. en annexe la liste des sondés.

²⁸⁷ Ont répondu aux questionnaires adressés l'ACSIA, les DR/DDFiP des Bouches-du-Rhône, de Dordogne, d'Ille-et-Vilaine, de Paris, du Var, de l'Essonne, du Finistère et des Hauts-de-Seine, ainsi qu'à la recette régionale des douanes d'Île-de-France, les trésoreries du Pays Yonnais et Essartais, du Val d'Oise, de Migennes, de Commentry, de Drusenheim.

	Nombre de questionnaires	Délai moyen de réponse	Nombre de questions				
			Total	dont relatives à la comptabilité	dont relatives aux dépenses	dont relatives aux recettes	dont relatives aux documents généraux
DDFiP 83	6	30 jours	103	44%	36%	20%	0%
DDFiP 24	5	31,5 jours	42	64%	36%	0%	0%
ACSIA	54	17 jours	875	7%	66%	9%	18%
DDFiP 92	6	39 jours	131	70%	30%	0%	0%
CBCM Justice	8	4,5 jours	19	58%	42%	0%	0%
DDFiP 29	6	20 jours	33	21%	79%	0%	0%

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires.

Tableau 18 : Délais de réponse, nombre et contenu des questionnaires adressés aux structures sondées dans le secteur public local

	Nombre de questionnaires	Délai moyen de réponse	Nombre de questions				
			Total	dont comptabilité	dont dépenses	dont recettes	dont documents généraux
Commune de Drusenheim (Bas-Rhin)	2	20 j	12	58%	42%	0%	0%
SDIS du Val d'Oise (95)	1	21 j	7	0%	100%	0%	0%
Commune de Commentry	1	31 j	1	0%	100%	0%	0%
Communauté de communes de l'agglomération migennoise (89)	1	15 j	5	0%	100%	0%	0%
Communauté d'Agglomération de La Roche sur Yon (85)	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.	0%	0%
Ville de Paris	7	17 j	22	36%	64%	0%	0%
SSIAP	4	22,5 j	30	10%	90%	0%	0%
Région Île-de-France	2	25,5 j	17	29%	71%	0%	0%
Département de Paris	4	27,5 j	30	10%	90%	0%	0%
Moyenne	2,75	22,4 j	15,5	18%	82%	0%	0%

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires.

Par conséquent, la procédure mobilise dix fois plus dans la sphère État (en moyenne 12,1 mois soit 1,05 ETP annuel) que dans le secteur public local (cf. tableau 19 et tableau 20) et la procédure étant par ailleurs plus longue dans la sphère État (cf. infra). Ainsi, tandis que les comptables des collectivités locales ne font pas état de difficultés particulières dans le déroulement du contrôle, les comptables de l'État interrogés regrettent principalement le côté fastidieux et chronophage du contrôle.

Le temps consacré par les services à la réponse aux questionnaires apparaît varier selon la nature des questions posées et des charges proposées. Par exemple, les DRFiP au sein desquelles les charges sont relatives aux rémunérations consacrent moins d'ETP au contrôle (cas des DRFiP de Paris et des Bouches-du-Rhône). À l'inverse, les questions concernant le recouvrement ou les soldes comptables anciens peuvent exiger des recherches et une construction d'argumentaire plus complexe et sont donc plus chronophages (cas de la DDFiP de l'Essonne) même si les enjeux sont plus faibles.

Tableau 19 : Effectifs dédiés à la procédure dans l'État

	Temps consacré aux réponses aux questionnaires (en ETP)				
	<i>Total</i>	<i>En dépenses</i>	<i>En recettes</i>	<i>En comptabilité</i>	<i>Autres</i>
DRFiP 35	0,58	0,34	N.C.	0,06	0,18
DRFiP 13	0,31	0,09	0,06	0,04	0,12
DDFiP 91	2,35	0,5	1,3	0,5	0,05
DDFiP 83	1,02	0,07	0,7	0,13	0,12
DDFiP 24	0,91	0,06	0,82	0,03	N.C.
ACSIA	1,34	0,62	0,05	0,07	0,6
DRFiP 75	1,5	0,73	0,4	0,17	0,2
DDFiP 92	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.
RRDIDF	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.
CBCM Justice	0,34	0,03	0,07	0,07	0,17
DDFiP 29	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.	N.C.
Moyenne	1,04	0,31	0,49	0,13	0,21

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires.

Tableau 20 : Effectifs dédiés à la procédure dans le secteur public local

	Temps consacré aux réponses aux questionnaires (en ETP)
Commune de Drusenheim (Bas-Rhin)	0,08
SDIS du Val d'Oise (95)	0,05
Commune de Commentry	0,13
Communauté de communes de l'agglomération migennoise (89)	0,01
Communauté d'Agglomération de La Roche sur Yon (85)	0,03
Ville de Paris	0,22
SSIAP	0,15

	Temps consacré aux réponses aux questionnaires (en ETP)
Région Île-de-France	0,10
Département de Paris	0,14
Moyenne	0,10

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires

On notera que les questionnaires et demandes de pièces, dans le principe réservés à la phase d'instruction précontentieuse, continuent généralement pendant la phase contentieuse.

3.12. La procédure est plus de 2,5 fois plus longue dans l'État (jusqu'à 4,5 ans) que dans le SPL.

La procédure est régulièrement dénoncée par le réseau comme étant longue.

Ce constat se vérifie dans la sphère État, où l'instruction varie au regard des réponses reçues de 12 à 53 mois (en moyenne 26,1 mois). Au total, la procédure s'étale sur une période allant de 18 mois (Dordogne) à 55,5 mois (ACSIA) et en moyenne 32,7 mois (cf. tableau 21).

La procédure est cependant moins longue dans le secteur local (cf. tableau 22), où l'instruction dure en moyenne de 15,5 mois et la procédure de 20 mois.

Tableau 21 : Durée de la procédure dans l'État

	Durée de la procédure (en mois)	
	<i>Durée totale</i>	<i>Dont instruction</i>
DRFiP 35	30,5	18
DRFiP 13	27,5	12,5
DDFiP 91	30	23
DDFiP 83	24	N.C.
DDFiP 24	18	N.C.
ACSIA	55,5	53
DRFiP 75	47	39
DDFiP 92	N.C.	N.C.
RRDIDF	N.C.	N.C.
CBCM Justice	34	22

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires

Tableau 22 : Durée de la procédure dans le secteur public local

	Durée de la procédure (en mois)	
	<i>Durée totale</i>	<i>Dont instruction</i>
Commune de Drusenheim (Bas-Rhin)	27	13
SDIS du Val d'Oise (95)	23,5	12,5
Commune de Commentry	N.C.	N.C.
Communauté de communes de l'agglomération migennoise (89)	N.C.	N.C.
Communauté d'Agglomération de La-Roche-sur-Yon (85)	N.C.	N.C.
Ville de Paris	18	10
SSIAP	11	24
Région Île-de-France	5	18
Département de Paris	36	N.C.
Moyenne	20,08	15,5

Source : Mission, à partir des réponses aux questionnaires

4. RPP et qualité comptable

L'un des objectifs de la loi organique relative aux finances publiques (LOLF) était de mettre fin à la stricte régularité formelle de la comptabilité publique, en complétant celle-ci d'exigences renforcées en matière de sincérité comptable, reposant sur les comptes publics. Cette démarche s'inscrit dans le cadre de la recherche d'une meilleure transparence et performance de la gestion publique.

Cependant, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics apparaît en décalage avec ces nouveaux principes. En effet, elle reste centrée sur un contrôle de régularité formel et ne permet pas d'appréhender les exigences nouvelles de la LOLF et du décret GBCP en matière de sincérité des enregistrements comptables et de respect des procédures.

3.13. La LOLF est le décret GBCP font du comptable public le garant de la qualité de l'information comptable, sans pour en autant lui en faire supporter la responsabilité

La loi organique relative aux finances publiques (LOLF), puis le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable, en réformant les règles de la comptabilité publique ont entendu compléter le contrôle de sa régularité formelle par des dispositifs permettant d'en assurer la qualité.

L'article 27 de la LOLF affirme ainsi que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». Cette exigence a été inscrite par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 au second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution : « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. »

L'article 31 de la LOLF rend le comptable garant de cette qualité de l'information comptable. Ainsi, « les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures ».

Pour ce faire, la LOLF et le décret GBCP ont instauré une comptabilité générale, dont les règles « *ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales* »²⁸⁸. Le comptable public est chargé d'établir cette comptabilité, qui « *retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat* »²⁸⁹ dont la qualité est assurée par le respect de principes comptables fixés par arrêté du ministre chargé du budget.²⁹⁰

Pour autant, s'ils sont responsables de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures (article 31 de la LOLF), leur responsabilité personnelle et pécuniaire ne peut être engagée sur le fondement²⁹¹. En effet, l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 prévoit qu'ils ne sont personnellement et pécuniairement responsables que « *du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.* »

Or, dans le secteur privé, l'article L. 242-6 du code de commerce institue divers délits en lien avec la qualité comptable et en particulier le fait pour le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme « *de publier ou présenter aux actionnaires, même en l'absence de toute distribution de dividendes, des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société* ». Le comptable peut être jugé complice de ce délit en application de l'article L. 121-7 du code pénal, s'il a « *sciemment, par aide ou assistance, [...] facilité la préparation ou la consommation* » d'une telle infraction.

3.14. Plusieurs éléments comptables échappent à la responsabilité personnelle et pécuniaire alors même qu'ils influent sur la sincérité comptable

Afin d'illustrer les éléments comptables qui ne relèvent pas de la responsabilité personnelle et pécuniaire alors qu'ils ont un impact significatif sur la qualité et la sincérité des comptes, la mission a recensé les éléments principaux suivants :

²⁸⁸ Article 56 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

²⁸⁹ Article 57 du décret précité.

²⁹⁰ En application de l'arrêté du 26 juillet 2019 relatif aux règles de la comptabilité budgétaire de l'État pris en application de l'article 54 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'État (RRCBE) d'août 2019 recense les règles en vigueur en la matière.

²⁹¹ En dehors des erreurs d'imputations qui donnent lieu au prononcé de sommes non-rémissibles et des soldes injustifiés (cf. *supra*).

- ◆ Actif non fiable :
 - discordances entre le patrimoine réel, le patrimoine enregistré chez l'ordonnateur et le patrimoine enregistré chez le comptable : amortissement non fiable, plus ou moins-value de cession non enregistrée ;
 - immobilisations perpétuellement au statut en cours : tant que non définitivement imputées, elles ne donnent pas lieu à amortissements
 - opérations de cessions ou autres sorties de l'actif non enregistrées : plus ou moins-values non enregistrées ; pour les services publics industriels et commerciaux, impact sur le prix des prestations ; transfert entre collectivités locales (mise à disposition ou autres) non traduit en comptabilité
 - amortissement non exhaustif de par les textes (immobilisations exclues d'office, immobilisations exclues sur option : situation patrimoniale non fidèle, minoration dépenses budgétaires de fonctionnement, autofinancement faussé
 - actif circulant (créances) non dépréciées : absence de provisionnement des créances irrécouvrables, absence de sortie de l'actif des créances prescrites, créances litigieuses sur autres collectivités

- ◆ Passif non exhaustif :
 - discordances relatives aux emprunts : vie comptable du contrat qui n'est pas en phase avec la vie juridique (chevauchement intérêts-capital, non enregistrement des intérêts courus non échus, mélange emprunts/lignes de trésorerie, opérations de renégociation non prises en compte) ;
 - provisions pour risques et charges soumis à la libre appréciation de l'ordonnateur, avec le risque de sous-provisionner pour minorer les dépenses budgétaires de fonctionnement (qui doivent obligatoirement être équilibrées par des recettes budgétaires : fiscalité, autres). Exemples : litiges et contentieux, garantie d'emprunt, risques sur emprunts structurés, pertes de change, compte épargne temps, diverses opérations immobilières ;
 - subventions d'investissement non amorties : maintien artificiel de quasi fonds propres et absence de rattachement des produits de fonctionnement annuels.

- ◆ Imputations provisoires non dénouées :
 - opérations de recettes ou de dépenses enregistrées en comptes d'attente et qui n'impactent donc pas le résultat de fonctionnement tant qu'elles ne sont pas régularisées ;
 - encaissements avant émission de titres, paiements avant émission de mandats, opérations recettes/dépenses réalisées par les régisseurs.

- ◆ Opérations non révélées en comptabilité :
 - dépenses engagées par un service ordonnateur mais non prise en compte dans les engagements, absence de comptabilité des engagements juridiques ;
 - conventions ou autres actes juridiques non traduits en comptabilité ;
 - problématique de l'absence de consolidation des comptes et de la prise en compte des risques des entités satellites.

3.15. L'appréciation de la Cour des comptes sur la qualité comptable dans le cadre de sa mission de certification des comptes

Notamment pour pallier ces paradoxes et ces insuffisances, la certification des états financiers par des auditeurs extérieurs, issue des pratiques de l'entreprise pour répondre aux exigences de ses financeurs, est devenue obligatoire pour les comptes de l'État, des organismes de sécurité sociale et de nombreux organismes publics.

Appliquée pour la première fois en 2007 sur les comptes de l'exercice 2006, la Cour des comptes avait prononcé à l'occasion de la première certification treize réserves. Ce nombre élevé de réserves témoignait avant tout des difficultés des administrations de l'État à appliquer les nouvelles règles et procédures compte tenu de l'ampleur de la réforme et des délais contraignants imposés.

En 2013, pour la certification des comptes de 2012, soit cinq ans plus tard, le nombre de réserves avaient presque diminué de moitié avec sept réserves. En 2020, sur les comptes 2019 (dernier exercice certifié), ces réserves n'étant plus qu'au nombre de quatre (chiffre stable depuis les comptes 2016).

La Cour des comptes louait ainsi dans le communiqué de presse associé au rapport de certification des comptes 2018 les « progrès significatifs [...] réalisés [depuis 2006] dans la tenue d'une comptabilité en droits constatés des opérations de l'État, de son patrimoine et de ses obligations, et dans la mise à disposition de comptes plus facilement auditables. Le treizième acte de certification met en évidence la poursuite de cette dynamique: plusieurs points de réserve importants sont ainsi levés, dont certains avaient été formulés de manière réitérée ».

Si des améliorations substantielles ont pu être apportées dès les premiers exercices de certification, les réserves restantes sont plus longues à lever. Cependant, chaque année, les progrès réalisés permettent de lever des « parties de réserves ». Ainsi, dans le cadre de la certification de l'exercice 2019, quatre parties de réserve formulées l'année précédente sur les comptes de l'État, même si les quatre réserves substantielles énoncées depuis l'exercice 2016 demeurent. Celles-ci portent sur les limites générales dans l'étendue des vérifications, sur les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles, sur les anomalies relatives aux immobilisations financières et sur les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens.

En ce qui concerne le secteur public local, l'expérimentation en cours de certification des collectivités territoriales²⁹² vise à déterminer le bilan coûts / avantages de l'extension de l'obligation de certification. Au premier rang des avantages figure la fiabilisation des informations comptables disponibles, qui, comme le note la Cour des comptes « *renforce le contrôle démocratique de la gestion publique locale en mettant en avant, lors des assemblées délibérantes, des sujets peu évoqués actuellement.* »

La généralisation de la certification tend cependant à interroger la pertinence du maintien d'un jugement des comptes basé sur leur régularité mais qui n'est pas à même de garantir la qualité et la sincérité comptables.

²⁹² La loi du 7 août 2015 relative à la nouvelle organisation territoriale de la République a confié à la Cour, en liaison avec les chambres régionales des comptes, la responsabilité de conduire une expérimentation des dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités locales, et d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification de ces comptes.

On notera cependant que la mission de certification ne pourra pas être confiée aux chambres régionales des comptes en évolution de leurs missions de jugement des comptes puisque, comme le rappelle la Cour des comptes dans son rapport de bilan intermédiaire « *à la différence de l'activité de contrôle des comptes des administrations publiques, qui représente une prérogative de puissance publique, l'activité de certification des comptes publics locaux constitue « une activité marchande, qui doit respecter les règles de la commande publique et de la libre prestation de services », comme l'a à plusieurs reprises rappelé le Conseil d'État lorsqu'il a été saisi de projets de loi successifs²⁹³. Il n'est donc juridiquement pas possible d'octroyer aux juridictions financières le droit exclusif de certifier les comptes publics locaux.* »

5. Éléments complémentaires à la proposition n°7 du rapport : « supprimer la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics à l'exception de la responsabilité de caisse, mise en jeu par voie administrative »

Le système actuel de remise gracieuse serait supprimé, mais cela implique de s'assurer de la soutenabilité financière du dispositif. Des analyses complémentaires devront donc être réalisées :

- ◆ sur le montant des débits de caisse susceptibles d'être prononcés dans ce cadre, notamment en cas d'affacturage ;
- ◆ sur l'opportunité, soit de les plafonner à des montants à définir, susceptibles de varier selon les catégories de comptables, soit de rendre ces débits assurables – et le cas échéant, sur l'assurabilité du dispositif au regard des montants en jeu.

²⁹³ Avis n° 393324 du 12 juin 2017 sur le projet de loi pour la confiance dans l'action publique : « 26. Le Conseil d'État rappelle, en premier lieu, ainsi qu'il a déjà indiqué « qu'à la différence de l'activité de contrôle des comptes des administrations publiques, qui constitue une prérogative de puissance publique, l'activité de certification des comptes des administrations autres que l'État constitue une activité marchande, qui doit respecter les règles de la commande publique et de la libre prestation de services. » (Avis n° 383186 du 22 octobre 2009, Projet de loi portant réforme des juridictions financières ; et n° 387459 du 4 avril 2013, Projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique). Il estime que le droit exclusif conféré à la Cour des comptes ne paraît pas pouvoir être justifié par un motif impérieux d'intérêt général permettant de restreindre la libre prestation de services et la liberté d'entreprendre. Il relève que l'objectif poursuivi par le législateur de certification des comptes des partis peut être regardé comme atteint en l'état actuel du droit par le recours aux commissaires aux comptes » ; Avis n° 387459 du 4 avril 2013 sur le projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique ; Avis n° 383186 du 22 octobre 2009 sur le projet de loi portant réforme des juridictions financières.

Annexe 4 : Analyses jurisprudentielles et par questionnaire du jugement des comptes

1. Description de l'échantillon et de la méthodologie adoptée

La mission a effectué une analyse de la jurisprudence de la Cour des comptes et des CRTC à partir d'un échantillon comportant 29 % des arrêts et jugements rendus par les différentes chambres de la Cour et les CRTC (*cf. infra*). Pour mémoire, la Cour des comptes est compétente à l'égard des comptables principaux de la DGFIP, des receveurs des douanes ainsi que des agents comptables des établissements publics nationaux. Les CRTC jugent les comptes des comptables publics des collectivités locales, ainsi que des agents comptables des établissements publics locaux et des organismes délégués.

Au terme de l'analyse, il apparaît ainsi que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est principalement engagée pour des défauts de pièces justificatives (dans 61 % des cas à la Cour des comptes et 67 % des cas dans les CRTC) ainsi que pour des manquements concernant des opérations de dépense (dans 62 % des cas à la Cour des comptes et 69 % des cas dans les CRTC).

Une très forte disparité a été observée entre les jurisprudences de la Cour et des CRTC. En particulier, les réquisitions du ministère public sont plus suivies dans les CRTC qu'à la Cour des comptes, où seules 70 % des charges soulevées sont retenues (*cf.* 3.21).

Par ailleurs, à la Cour des comptes, seuls 48 % des propositions de charges donnent lieu à la mise en débet du comptable public, contre 79 % dans les CRTC. Cela signifie que dans plus de la moitié des cas à la Cour, la charge soulevée par le ministère public est jugée soit infondée soit n'ayant pas causé de manquement financier à l'organisme (*cf.* 3.20).

3.16. Description de l'échantillon

En 2019, 506 jugements ont été rendus par les juridictions financières, dont 167 (33 %) par la Cour des comptes et 339 par les CRTC (67 %). L'échantillon a été constitué de façon à respecter ces proportions. Ainsi, 146 arrêts ont été analysés par la mission (soit 29 % des jugements rendus en 2019), dont 46 ont été rendus par la Cour des comptes et 100 l'ont été par les CRTC.

Les jugements ont été sélectionnés de manière aléatoire. Cependant, la mission a veillé à ce que le nombre de jugements sélectionnés reflète l'activité respective des chambres de la Cour et des différentes CRTC (*cf.* tableau 23).

Tableau 23 : Constitution de l'échantillon

	Nb de jugements publiés sur le site de la Cour des comptes	Activité de la chambre au regard de l'ensemble des jugements rendus	Nb de jugements sélectionnés pour l'échantillon	Part dans l'échantillon
Cour des comptes				
1 ^{ère} chambre	24	26 %	12	26 %
2 ^{ème} chambre	25	27 %	12	26 %
3 ^{ème} chambre	20	22 %	10	22 %
4 ^{ème} chambre	14	15 %	7	15 %

	Nb de jugements publiés sur le site de la Cour des comptes	Activité de la chambre au regard de l'ensemble des jugements rendus	Nb de jugements sélectionnés pour l'échantillon	Part dans l'échantillon
5 ^{ème} chambre	3	3 %	2	4 %
6 ^{ème} chambre	4	4 %	2	4 %
Chambres réunies	1	1 %	1	1 %
Chambres régionales et territoriales des comptes				
CRC Auvergne-Rhône-Alpes	35	12 %	12	12 %
CRC Bourgogne-Franche-Comté	18	6 %	6	6 %
CRC Bretagne	10	3,5 %	4	4 %
CRC Centre Val-de-Loire	15	5 %	6	6 %
CRC Corse	4	1 %	3	3 %
CRC Grand-Est	26	9 %	9	9 %
CRC Guadeloupe, CRC Guyane et CRC Martinique	22	8 %	8	8 %
CRC Hauts-de-France	21	7 %	8	8 %
CRC Ile-de-France	17	6 %	5	5 %
CRC Réunion et CRC Mayotte	8	3 %	4	4 %
CRC Normandie	24	8 %	8	8 %
CRC Nouvelle-Aquitaine	21	7 %	7	7 %
CRC Occitanie	27	9 %	5	5 %
CRC Pays-de-la-Loire	21	7 %	9	9 %
CRC Provence-Alpes-Côte-D'azur	18	6 %	6	6 %

Source : Mission.

Il est à noter que l'échantillon a été constitué à partir des arrêts rendus publics sur le site internet de la Cour des comptes pour l'année 2019 (hors arrêts d'appel). Or, un décalage a été constaté entre le nombre de jugements de CRTC mentionnés dans le rapport public de la Cour des comptes (*cf. supra*) et le nombre de jugements publiés au titre de l'année 2019 sur le site internet de la Cour.

L'analyse de ces 146 jugements (*cf.* tableau 24) a permis à la mission d'étudier 182 charges soulevées à l'encontre de comptables publics par le ministère public devant la Cour des comptes et 197 devant les CRTC.

Tableau 24 : Détail des arrêts sélectionnés dans l'échantillon

Chambre	Nom de l'arrêt	Référence de l'arrêt	Chambre	Nom de l'arrêt	Référence de l'arrêt
Cour des comptes					
1ère chambre	DDFiP du Gers	S2019-0584	3ème chambre	Université de Strasbourg	S2019-0944
	DDFiP des Hauts-de-Seine	S2019-1031		Université Lille III	S2019-1033
	DDFiP des Pyrénées Atlantiques	S2019-1270		Université Paris III	S2019-1181
	DDFiP du Tarn-et-Garonne	S2019-1423		ENS Maritime	S2019-0066
	DDFiP de l'Ain	S2019-1483		Université de Toulon	S2019-1876
	DDFiP du Finistère	S2019-1908		ENISE	S2019-1915
	DDFiP de Seine-Saint-Denis	S2019-1937		CEZ de Rambouillet	S2019-2275
	DRFiP des Bouches-du-Rhône	S2019-1948		Université Aix-Marseille I	S2019-2642
	DDFiP de Maine-et-Loire	S2019-2071		Université Lille II	S2019-2862
	DDFiP de Saône-et-Loire	S2019-2434		Aix-Marseille université	S2019-2955
	DDFiP de la Charente	S2019-2536	4ème chambre	Institut français d'Amérique latine	S2019-0775
	DDFiP de la Creuse	S2019-2635		CDAD Nord	S2019-1036
2ème chambre	Parc national des Écrins	S2019-0112		CDAD Val-de-Marne	S2019-1199

Chambre	Nom de l'arrêt	Référence de l'arrêt	Chambre	Nom de l'arrêt	Référence de l'arrêt
	CRA de Bourgogne	S2019-0134		ECPAD	S2019-1580
	CDA Pyrénées Atlantiques	S2019-0562		Institut français du Congo	S2019-1679
	CDA Côtes d'Armor	S2019-0886		ACSIA	S2019-3069
	CDA Pyrénées Orientales	S2019-0973		ANTAI	S2019-1777
	CDA Mayenne	S2019-1310	5ème chambre	EPADESA	S2019-2200
	CDA Gard	S2019-1532		GIP formation cadres avenir	S2019-0066
	CRA PACA	S2019-1559	6ème chambre	ARS Aquitaine	S2019-0472
	GIP ATEN	S2019-1989		ARS Picardie	S2019-1501
	CDA Sarthe	S2019-2231			
	CDA de Charente-Maritime	S2019-2628	Chambres réunies	CBCM Justice	S2019-2353
	CDA du Jura	S2019-2712			

Chambres régionales et territoriales des comptes					
CRC Auvergne- Rhône-Alpes	CC du Genevois	2019-0031	CRC Hauts-de- France	EPI de santé Sud-Ouest-Somme	2019-0023
	CH de Mauriac	2019-0029		CC du Val-de-l'Aisne	2019-0022
	SI d'aménagement du Chablais	2019-0028		CH d'Hautmont	2019-0017
	CC de Faucigny-Glières	2019-0026		CCAS de Fache-Tumesnil	2019-0016
	Commune d'Ugine	2019-0022		SM du parc naturel régional de l'Avesnois	2019-0015
	Commune de Saint-Priest-en-Jarez	2019-0020		Commune de Boulogne-sur-Mer	2019-0014
	CH de Moulins-Yzeure	2019-0017		Commune de Lens	2019-0012
	Commune de Grenoble	2019-0011		CC du pays Solesmois	2019-0005
	Département de l'Ardèche	2019-0008	CRC Ile-de- France	Caisse des écoles du 12ème	2018-0017
	Commune d'Aurillac	2019-0007		Commune de Rueil-Malmaison	2019-0015
	CHS d'Ainay-le-Château	2019-0004		Commune des Pavillons-sous-bois	2019-0012
	SIVOM de Flaine	2019-0003		Commune de Chelles	2019-0009
	CC de l'agglomération migennoise	2019-0013		SDIS du Val-d'Oise	2019-0005
CRC Bourgogne Franche- Comté	SM pour la gestion de parcs automobiles publics	2019-0007	CRC Mayotte	Commune de Koungou	2019-0008
	CC du Haut-Morvan	2019-0006	CRC Normandie	CGFPT du Calvados	2019-22
	CH Louis Pasteur de Dole	2019-0005		Région Basse-Normandie	2019-17
	CHRU de Besançon	2019-0004		Commune d'Hermanville-sur-mer	2019-15
	Commune de Saulx	2019-0003		Commune de Carentan-les-Marais	2019-14
CRC Bretagne	CCAS de Bannalec – BA de l'EHPAD « Les genêts »	2019-12		CC du pays de Conches	2019-12

	Commune de Sainte-Marie	2019-11		Commune de Mortagne-au-Perche	2019-08
	Commune de La Chapelle-Caro	2019-006		CCAS de Val-de-Reuil	2019-07
	CH de Guingamp	2019-0002		Commune de Val-de-Reuil	2019-04
CRC Centre Val-de-Loire	CH de Luynes	2019-0014	CRC Nouvelle-Aquitaine	CH Esquirol de Limoges	2019-0018
	SDIS du Loiret	2019-0010		Région Aquitaine	2019-0016
	Commune de Chinon	2019-0006		Commune de Bordeaux	2019-0010
	EHPAD « Les Mésanges » à Saint-Laurent-Nouan	2019-0005		Commune de Sainte-Xandre	2019-0009
	Commune de Chissay-en-Touraine	2019-0002		Commune d'Oloron-Sainte-Marie	2019-0007
CRC Corse	Commune de Taglio-Isolaccio	2019-0041		EHPAD « Le jardin des provinces » de Pessac	2019-0005
	Commune de Sartène	2019-0039		Région Poitou-Charentes	2019-0002
	SDIS de Corse-du-Sud	2019-0018	CRC Occitanie	EPLEFPA de Perpignan	2019-0006
CRC Grand-Est	SDIS de la Moselle	2019-0031		CC côte Albares, Côte Vermeille, Illiberis	2019-0005
	CH de Remiremont	2019-0026		Commune de Mèze	2019-0003
	Lycée Henri Loritz de Nancy	2019-0022		CHU de Montpellier	2019-0002
	CU de Strasbourg	2019-0020		Commune de Cahors	2019-0001
	Commune de Châlons-en-Champagne	2019-0015	CRC Pays-de-la-Loire	Région Pays-de-la-Loire	2019-020
	Régie intercommunale d'électricité et de téléseuices de Neiderbronn-Reichschoffen	2019-0010		CREPS Pays-de-la-Loire	2019-019
	CC de l'Alsace Bossue	2019-0008		EHPAD « Le clos fleuri » à Donges	2019-018
	CA Mulhouse Métropole Agglomération	2019-0005		Commune de Vallet	2019-017
	Commune d'Avenay-Val d'Or	2019-0004		CH La Roche sur Yon	2019-016

CRC Guadeloupe	Commune du Gosier	2019-0007		SM de restauration de Sablé-sur-Sarthe	2019-014
	CH gérontologique du Raizet	2019-0004		Département de la Vendée	2019-012
CRC Guyane	CC de l'Ouest Guyanais	2019-0011		Foyer « La Madeleine » � Pontchâteau	2019-009
	Commune de Matoury	2019-0008		CC Anjou Bleu	2019-001
CRC Martinique	Lycée Bellevue de Fort- de-France	2019-0016	CRC PACA	EHPAD « Les cl�matites » de	2019-0032
	CHR de Martinique	2019-0015		Régie des thermes de Digne-les-Bains	2019-0023
	CH Mangot-Vulcin du Lamentin	2019-0012		CH de Salon-de-Provence	2019-0019
	Lycée professionnel Petit Manoir	2019-0010			
CRC Réunion	CHU La Réunion	2019-0006		Commune de Sarrians	2019-0012
	Commune de Saint-Denis	2019-0005		Commune de Noves	2019-0005
	SIDELEC	2019-0003		Commune de Cavaillon	2019-0002

Source : Mission.

3.17. Description de la méthode d'analyse adoptée

L'analyse des 146 arrêts a consisté à identifier chacune des 328 charges soulevées par les ministères publics devant la Cour des comptes et les CRTC et, pour chacune d'entre elle, à relever les éléments suivants :

- ◆ la nature du manquement soulevé : absence de service fait, défaut de contrôle de la qualité de l'ordonnateur, défaut de pièce justificative (manquante ou inadéquate), défaut de recouvrement, défaut de visa du contrôleur financier, mauvaise imputation, mauvaise liquidation, non-production des comptes ou paiement non-libératoire ;
- ◆ le type d'opération concernée : dépense de rémunération, dépense hors rémunération, recette, comptabilité, caisse ;
- ◆ l'appréciation portée par la formation de jugement sur la charge soulevée : débet, somme non-rémissible, non-lieu, amende ;
- ◆ le montant requis, le montant mis à la charge du comptable par la formation de jugement et, le cas échéant, le détail par comptable ;
- ◆ le responsable de l'erreur initiale : cet élément d'analyse visait à objectiver qui, de l'ordonnateur ou du comptable avait commis l'erreur à l'origine du manquement (sans que cela ne remette en cause l'engagement de la responsabilité du comptable en raison de la carence dans ses contrôles). La mission a donc pris le parti de considérer :

- qu'un défaut de pièce justificative relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur (sauf dans quelques exceptions, par exemple lorsque le comptable engage une dépense en l'absence de toute pièce justificative) ;
- Qu'un défaut de recouvrement relevait d'une faute initiale du comptable (sauf dans l'hypothèse où l'ordonnateur ne lui avait pas donné le droit d'engager des poursuites en recouvrement) ;
- qu'un défaut de vérification du service fait relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur ;
- que le versement d'une indemnité d'un montant supérieur au plafond autorisé relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur ;
- qu'un paiement effectué malgré l'indisponibilité des crédits relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur ;
- qu'un défaut de liquidation relevait selon les hypothèses, d'une faute initiale de l'ordonnateur ou du comptable ;
- qu'une mauvaise imputation des dépenses relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur ;
- qu'un défaut de contrôle de la qualité de l'ordonnateur relevait d'une faute initiale de l'ordonnateur ;
- qu'un défaut de visa du contrôleur financier pouvait relever d'une faute initiale de l'ordonnateur ou du comptable, selon les circonstances ;
- qu'un paiement non-libératoire relevait d'une faute initiale du comptable ;
- qu'un retard dans la production des comptes relevait d'une faute initiale du comptable.

Tableau 25 : Exemple d'analyse d'un arrêt

Réf	Nom	Manquement	Type d'opération	Responsable de l'erreur initiale	Conclusion	Montant requis	Montant prononcé
2019-0031	CC du Genevois	défaut de recouvrement	recette	comptable	débet	18 129,09 €	14 768,09 €

Source : Mission.

2. Principales conclusions à l'issue de l'analyse

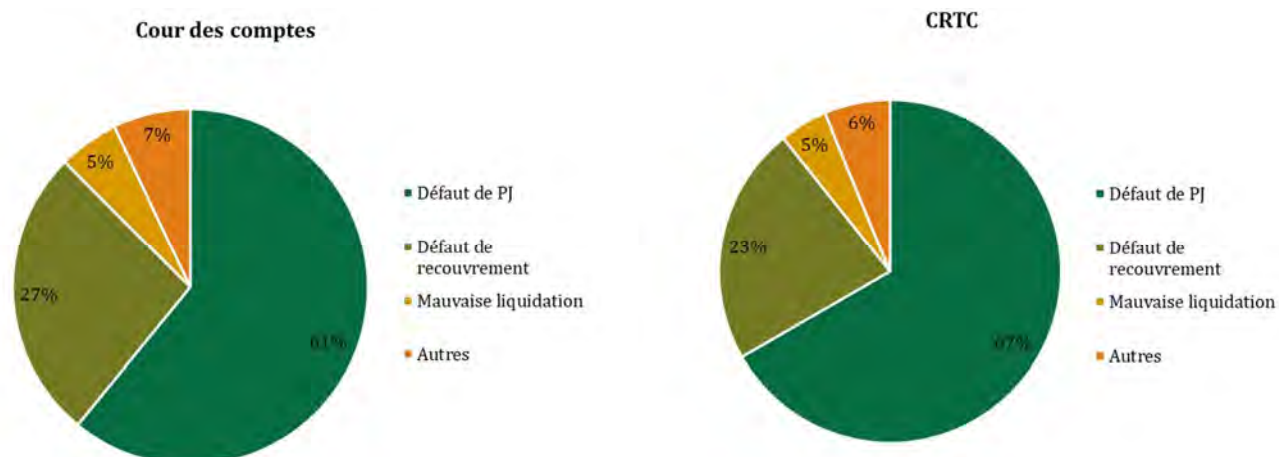
3.18. La responsabilité des comptables publics est engagée en premier lieu pour des défauts de pièces justificatives

Les deux tiers des charges retenues concernent un défaut de pièces justificatives.

61 % des charges retenues par la Cour des comptes et 65 % des celles retenues dans les CRTC relèvent d'un défaut de pièces justificatives (*cf.* graphique 5). La prévalence de cette catégorie s'explique par son caractère transverse. En effet, une analyse plus précise des différentes décisions permet d'établir que dans plusieurs cas, d'autres manquements auraient pu être retenus, notamment le défaut de contrôle de la liquidation. Cependant, d'une manière générale tous les contrôles du comptable s'effectuent nécessairement au regard de pièces justificatives.

Un quart des charges retenues tiennent à des défauts de recouvrement : 27 % des manquements retenus par la Cour et 23 % de ceux retenus par les CRTC (cf. graphique 5). Ces cas regroupent plusieurs hypothèses : la prescription d'une créance, mais aussi l'admission en non-valeur ou l'annulation de créances injustifiées. En effet, si ces deux dernières procédures sont formalisées par l'ordonnateur, elles sont en pratique initiées par le comptable souhaitant solder les créances non recouvrées.

Graphique 5 : Répartition des cinq principaux manquements retenus par la Cour des comptes et les CRTC

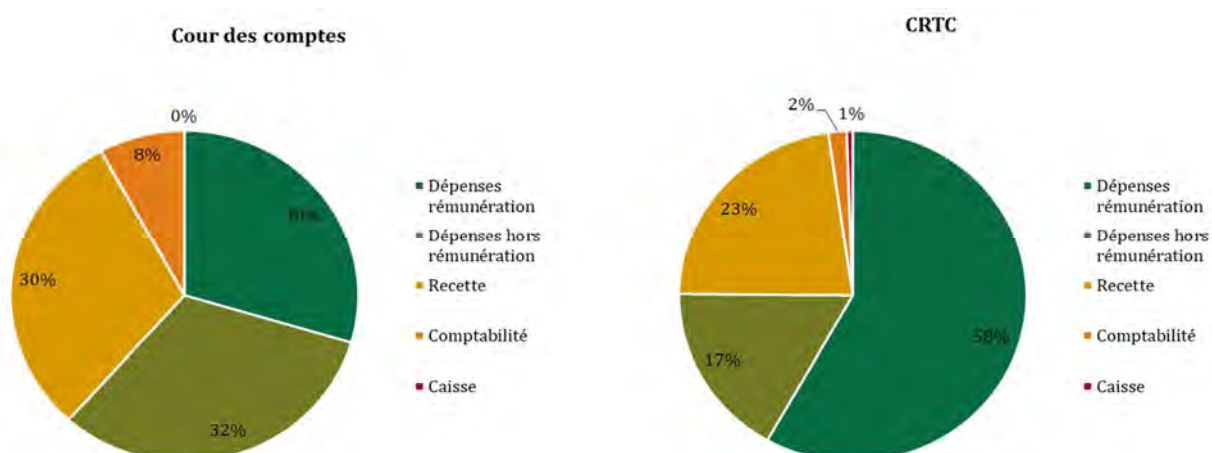


Source : Mission, à partir de l'analyse d'un échantillon représentatif de 146 arrêts.

Deux tiers des charges retenues concernent des opérations de dépense.

Les opérations de dépenses donnent lieu à 62 % des débits, amendes et SNR à la Cour des comptes et à 69 % d'entre eux dans les CRTC (cf. graphique 6). En revanche, tandis que qu'à la Cour des comptes, les types d'opérations donnant lieu à l'engagement de la responsabilité du comptable sont équitablement répartis entre les dépenses de rémunération (30 %), les dépenses hors rémunérations (32 %) et les opérations de recette (30 %), les manquements concernant des opérations de dépense de rémunération sont surreprésentés dans les CRTC (58 %).

Graphique 6 : Type d'opérations donnant lieu à l'engagement de la responsabilité des comptables

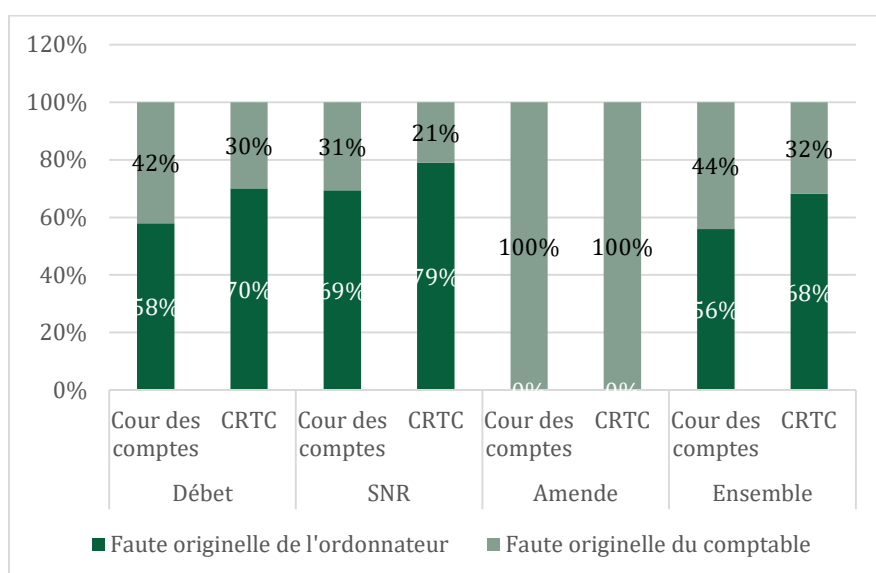


Source : Mission, à partir de l'analyse d'un échantillon représentatif de 146 arrêts.

3.19. Dans plus de la moitié des cas, la responsabilité des comptables publics est engagée pour des manquements issus d'une erreur initiale de l'ordonnateur

La majorité des manquements ont pour origine une faute de l'ordonnateur : 56 % des manquements constatés par la Cour des comptes et 68 % de ceux relevés par les CRTC ont pour origine une faute de l'ordonnateur (par exemple, en raison d'un défaut dans la transmission des pièces justificatives) qui n'a pas été identifiée lors des contrôles effectués par le comptable (cf. graphique 7).

Graphique 7 : Origine des manquements retenus par la Cour des comptes et les CRTC²⁹⁴



Source : Mission, à partir de l'analyse d'un échantillon représentatif de 146 arrêts.

Il est à noter que le nombre de manquements ayant pour origine une faute de l'ordonnateur peut être minoré par le fait que :

- ♦ certaines DDFiP n'ont plus d'activité en dépenses. Par conséquent, n'y sont relevés que des manquements relevant de la comptabilité ou du recouvrement et donc nécessairement très largement d'origine comptable ;
- ♦ la mission a pris le parti de classer parmi les manquements ayant pour origine une faute du comptable ceux relatifs aux soldes comptables inexpliqués. Ce choix pourrait être discuté, dans la mesure où il s'agit notamment d'hypothèses de prêts accordés longtemps auparavant et non remboursés, pour lesquels personne ne dispose des pièces justificatives d'origine.

3.20. 79 % des charges soulevées par le ministère public devant les CRTC aboutissent à une mise en débet du comptable, pour seulement 48 % devant la Cour des comptes

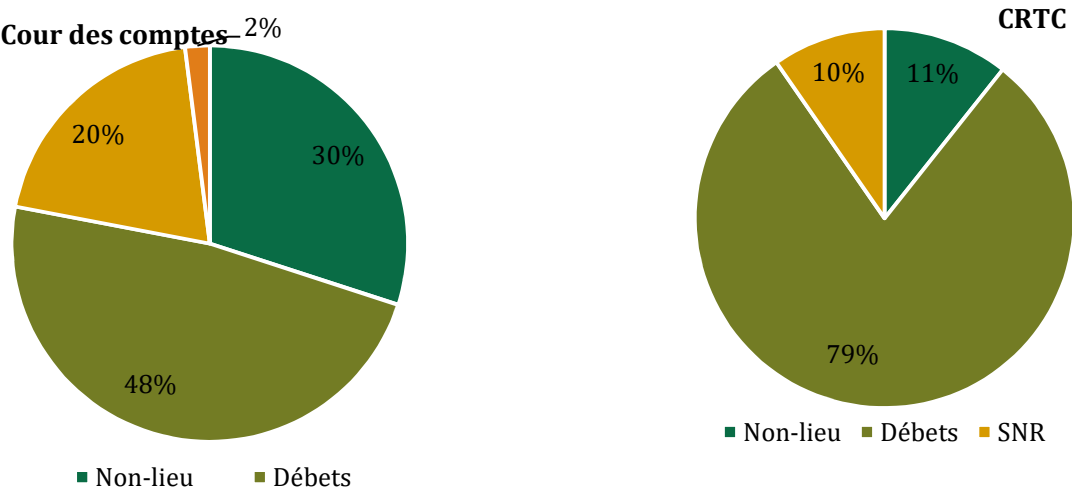
À la Cour des comptes, seuls 48 % des charges donnent lieu à un débet.

Une forte disparité a été relevée entre la Cour des comptes et les CRTC concernant les conclusions des jugements. Tandis que 79 % des charges donnent lieu à un débet dans les CRTC, ce n'est le cas que de 48 % d'entre elles à la Cour des comptes. Cela signifie que dans 52 % des cas, le manquement soulevé

²⁹⁴ Un cas d'amende pour non-dépôt des comptes a également été recensé et a donné lieu à une amende, mais n'a pas été reporté dans le graphique par souci de lisibilité

par le ministère public à la Cour se révèle infondé ou n’a pas causé de manquement financier à l’organisme (cf. graphique 8).

Graphique 8 : Conclusions des jugements à la Cour des comptes et dans les CRTC

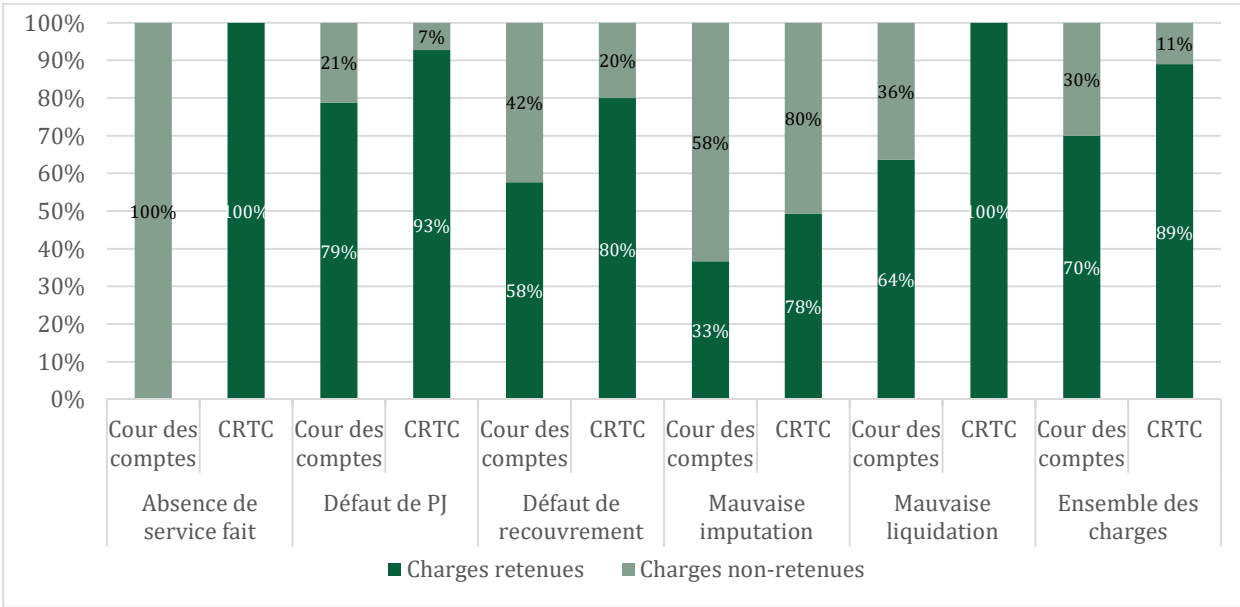


Source : Mission.

3.21. La Cour retient 70 % des charges soulevées par le ministère public et les CRTC 89 %.

Dans les CRTC, les formations de jugements suivent les réquisitoires plus souvent qu'à la Cour. Ainsi, 89 % des manquements requis sont retenus. Ce chiffre est moins élevé à la Cour des comptes, où ce sont 70 % des charges soulevées à l’encontre du comptable par le ministère public qui sont retenues. Certaines d’entre elles aboutissent plus souvent à un non-lieu que d’autres : ainsi, seuls 58 % des défauts de recouvrement soulevés par le ministère public sont retenus par la Cour des comptes (cf. graphique 9).

Graphique 9 : Part des charges retenues



Source : Mission, à partir de l’analyse d’un échantillon représentatif de 146 arrêts.

Annexe 5 : Présentation et analyse de la jurisprudence de la Cour de discipline budgétaire et financière

1. La responsabilité des ordonnateurs ne peut être recherchée, devant la CDBF, que dans le cadre d'infractions financières strictement définies et d'un champ de compétence limité

Créée par la loi du 25 septembre 1948²⁹⁵, la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) est une juridiction administrative spécialisée de nature répressive²⁹⁶, rattachée à la Cour des comptes. Sa mission est de sanctionner « les atteintes aux règles régissant les finances publiques »²⁹⁷, commises par les ordonnateurs et les gestionnaires publics inclus dans le champ de ses justiciables dans le cadre de leurs fonctions.

Son action est complémentaire de celle du juge pénal, les mêmes comportements pouvant constituer des infractions à la fois financières et pénales. Les deux procédures ne sont en effet pas exclusives, le cumul des sanctions étant conforme au principe *non bis in idem* dès lors que les sanctions prononcées *in fine* ne dépassent pas le quantum maximum de l'une des deux infractions poursuivies.

La CDBF est une juridiction mixte paritaire, composée de dix membres : cinq magistrats de la Cour des comptes et de cinq conseillers d'État. Elle est présidée par le premier président de la Cour des comptes et vice-présidée par le président de la section des finances du Conseil d'État. Les fonctions du ministère public sont remplies par le procureur général près la Cour des comptes

La Cour peut être saisie par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat, le Premier ministre, le ministre chargé des finances, les autres ministres, s'agissant des fonctionnaires et agents placés sous leur autorité, la Cour des comptes, les chambres régionales des comptes (CRC), et le procureur général près la Cour des comptes. Ses décisions sont insusceptibles d'appel, mais elles peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

3.22. Les justiciables de la Cour de discipline budgétaire et financière²⁹⁸

Si la Cour de discipline budgétaire et financière est principalement connue pour sa compétence à l'égard des ordonnateurs, l'étendue de ses justiciables est en réalité bien plus large (cf. encadré 4).

Encadré 4 : Justiciables de la CDBF

Relèvent de la compétence de la CDBF (article L 312-1 du CJF) :

- ◆ les membres des cabinets ministériels ;
- ◆ les fonctionnaires et agents civils ou militaires de l'État (dont les comptables publics) ;

²⁹⁵ Loi n° 48-1484 du 25 septembre 1948 tendant à sanctionner les fautes de gestion commises à l'égard de l'État et de diverses collectivités et portant création d'une Cour de discipline budgétaire.

²⁹⁶ Le Conseil constitutionnel a considéré, en 2005 (2005-198 L du 3 mars 2005), que si la CDBF « constitue un ordre de juridiction au sens de l'article 34 de la Constitution », en revanche, il ne s'agit pas d'une juridiction pénale, dont la procédure devrait être fixée, en vertu du même article 34, par la loi. Le pouvoir réglementaire est donc compétent pour définir ces règles de procédure. En 2014, le Conseil a qualifié la CDBF de « juridiction disciplinaire spéciale » (décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014).

²⁹⁷ Rapport de la cour de discipline budgétaire et financière au Président de la République pour 2016, p. 7.

²⁹⁸ Cf. développements en partie 3.2.2.2.1. du rapport principal.

- ◆ les agents des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des groupements de collectivités territoriales ;
- ◆ les représentants, administrateurs ou agents des autres organismes soumis au contrôle du juge des comptes (établissements publics, entreprises publiques, organismes de sécurité sociale, organismes faisant appel à la générosité publique, organismes bénéficiaires de concours financiers publics...) ;
- ◆ les exécutifs et les gestionnaires élus des collectivités locales, uniquement dans trois cas :
 - lorsqu'ils ont engagé leur responsabilité propre à l'occasion d'un ordre de réquisition du comptable public et procuré de ce fait un avantage injustifié à autrui au préjudice de leur collectivité ;
 - lorsque leurs agissements ont entraîné la condamnation de l'organisme au paiement d'une astreinte en raison de l'inexécution d'une décision de justice ;
 - lorsqu'ils n'ont pas procédé dans les délais impartis à l'ordonnancement des dépenses résultant d'une décision de justice ayant condamné leur collectivité au paiement d'une somme d'argent.

La responsabilité du justiciable est dégagée s'il peut justifier d'un ordre écrit de son supérieur hiérarchique, de la personne légalement habilitée à donner un tel ordre ou, le cas échéant, du ministre ou de l'élu compétent, à la condition que ceux-ci aient été dûment informés sur l'affaire (article L. 313-9 et L. 313-10 du CJF).

En revanche, la loi du 13 juillet 1971²⁹⁹ qui a réformé le dispositif, a expressément exclu de ce champ les membres du gouvernement et la plupart des élus locaux : les présidents de conseil départemental, les maires, leurs adjoints, les conseillers municipaux ayant reçu délégation ainsi que les présidents élus de groupements ou de syndicats de collectivités territoriales. La loi a aussi prévu que cette exemption s'étendait aux fonctions constituant l'accessoire de leur fonction principale. Le champ de l'exemption a depuis été étendu aux présidents de conseil régional ainsi qu'aux vice-présidents et élus ayant reçu délégation du président des conseils régionaux, conseils généraux et groupements de collectivités territoriales³⁰⁰.

Enfin, l'exemption s'étend aux administrateurs élus des organismes de protection sociale ou des administrateurs et agents des associations de bienfaisance, à la condition qu'ils ne soient pas rémunérés et n'exercent pas les fonctions de président³⁰¹.

Le rapporteur du texte à l'Assemblée nationale justifiait alors le maintien de cette exemption de poursuites devant la CDBF : « *En ce qui concerne les ministres, il est certain que la responsabilité politique qui est la leur devant les assemblées parlementaires et le jeu de la solidarité gouvernementale conduisent tout naturellement à les exclure du champ d'intervention de la Cour. En ce qui concerne les maires, cette responsabilité politique assumée à l'égard de leurs électeurs apparaît certes moins clairement en raison même des aspects de plus en plus techniques de la gestion municipale. Elle est néanmoins certaine, et il n'est pas douteux que la tutelle de fait qui pèse encore sur les autorités municipales malgré les mesures récentes de déconcentration administrative reste lourde et contraignante : il ne serait possible d'envisager une extension réelle de leurs responsabilité que parallèlement à celle de la liberté d'action dont ils jouissent.* »³⁰².

²⁹⁹ Loi n° 71-564 du 13 juillet 1971 modifiant et complétant la loi n° 48-1484 du 25 septembre 1948 relative à la Cour de discipline budgétaire et financière.

³⁰⁰ Loi n° 88-13 du 5 janvier 1988 d'amélioration de la décentralisation et loi n° 95-851 du 24 juillet 1995 relative à la partie Législative du livre III du code des juridictions financières.

³⁰¹ Loi n° 71-564 précitée.

³⁰² Rapport n° 1641 (AN – IVe législature) de M. Sabatier au nom de la commission des finances, annexe au procès-verbal de la séance du 7 avril 1971, p. 5.

Lors de la discussion en séance publique, le ministre de l'économie et des finances, M. Valéry Giscard d'Estaing, avait pour sa part estimé que « *le système particulier de contrôle de la dépense publique* » comportait « *trois aspects. D'abord, un aspect politique. Il s'agit du contrôle qui s'exerce sur les ministres et sur les élus locaux, tels les maires : dans ce dernier cas, il est assuré, comme disait M. Sabatier, par la voie de la réélection.* »

Ensuite un aspect juridictionnel : les payeurs sont, comme vous le savez, responsables pécuniairement devant la Cour des comptes.

Enfin, un aspect administratif et hiérarchique qui concerne l'ensemble des agents de l'administration pour lesquels la sanction résulte normalement de l'exercice du pouvoir disciplinaire.

La Cour de discipline budgétaire concerne cette catégorie d'agents. ».

Saisi d'une QPC³⁰³, le Conseil constitutionnel a estimé que si les responsables politiques ne pouvaient se prévaloir d'une situation particulière au regard des règles de finances publiques, il existait pour autant une différence de situation entre ceux-ci et les fonctionnaires ou agents publics de nature à justifier la différence de traitement. Cette différence de situation est caractérisée par la responsabilité d'ordre politique ainsi que le fait que les membres du Gouvernement et les élus locaux ne sont pas soumis, à la différence des fonctionnaires et agents publics, au pouvoir hiérarchique. Cette différence rend sans objet, en ce qui les concerne, la faculté, conférée aux fonctionnaires et agents publics par les articles L. 313-9 et L. 313-10 du CJF d'être exemptés de poursuites devant la CDBF, s'ils excipent d'un ordre écrit de leur supérieur hiérarchique. Le Conseil constitutionnel a par ailleurs estimé que cela ne contrevenait pas à l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

3.23. Les infractions réprimées par la CDBF

Les infractions réprimées par la Cour sont énoncées aux articles L. 313-1 et suivants du CJF. Il s'agit d'infractions à la légalité financière ou de certains dysfonctionnements administratifs, à savoir :

- ◆ les infractions aux règles d'exécution des dépenses, des recettes et à la gestion des biens des collectivités publiques ou des organismes publics ou privés soumis au contrôle des juridictions financières. Il s'agit :
 - du non-respect de la procédure de contrôle financier (art. L. 313-1) ;
 - de l'imputation irrégulière d'une dépense pour dissimuler un dépassement de crédit (art. L. 313-2) ;
 - de l'engagement d'une dépense sans en avoir le pouvoir (art. L. 313-3) ;
 - du non-respect des règles d'exécution des recettes ou des dépenses (art. L. 313-4) ;
 - de l'omission volontaire de souscrire les déclarations requises auprès de l'administration fiscale ou de la transmission de déclarations inexactes ou incomplètes (art. L. 313-5) ;
- ◆ l'octroi d'avantages injustifiés entraînant un préjudice pour la collectivité ou pour le Trésor public (L. 313-6), par méconnaissance de ses obligations : par exemple, paiement d'une dépense en l'absence de service fait ;
- ◆ les infractions au respect de la chose jugée (L. 313-7 et L. 313-12) : par exemple, agissements relatifs à l'inexécution des décisions de justice ayant entraîné une astreinte ;

³⁰³ Décision n° 2016-599 QPC du 2 décembre 2016, *Sandrine A.*.

- ◆ les agissements ayant causé un préjudice grave à une entreprise publique, en raison de carences graves dans les contrôles, d'actes manifestement contraires aux intérêts de l'organisme, et d'omissions ou de négligences répétées dans l'accomplissement de fonctions de direction (art. L. 313-7-1).

Les amendes encourues en cas de condamnation sont comprises entre un plancher de 150 € et un plafond correspondant au montant du traitement ou salaire brut annuel de la personne condamnée, au moment où les faits ont été commis. Ce plancher et ce plafond sont doublés en cas d'attribution à autrui d'un avantage injustifié. Les peines peuvent se cumuler dans la limite du montant maximum encouru (art. L. 313-11 du CJF). Leur montant moyen s'élevait en 2019 à 2 014,29 € (cf. 3.25).

2. Analyse des arrêts

La mission a effectué une analyse de la jurisprudence de la Cour des comptes de discipline budgétaire et financière (CDBF) à partir des 51 arrêts rendus par la Cour entre 2013 et 2019 (cf. tableau 26).

3.24. Une activité croissante mais des délais de jugement encore trop longs

De 2013 à 2019, la CDBF a prononcé 78 amendes à l'occasion de 51 arrêts, se prononçant sur 119 charges. Le nombre de charges non-retenues apparaît faible au regard du nombre d'amendes prononcées (7 % en 2019, 21 % en 2018). Sur la période considérée, le nombre d'arrêts rendus chaque année a triplé : de quatre arrêts en 2013 à douze en 2019.

En revanche, le grief de la longueur des procédures, régulièrement soulevé à l'encontre de la CDBF est confirmé par l'analyse. La durée moyenne entre le début des faits et le jugement rendu par la Cour est de 7,45 années. Elle est en moyenne de 4,85 années entre le début des faits et le premier réquisitoire du procureur. Aucune évolution à la baisse ne se dégage entre le début et la fin de la période observée.

3.25. Un renforcement du montant des amendes, avec un reste-à-charge final plus élevé que celui des comptables de l'État après remise gracieuse et assurance

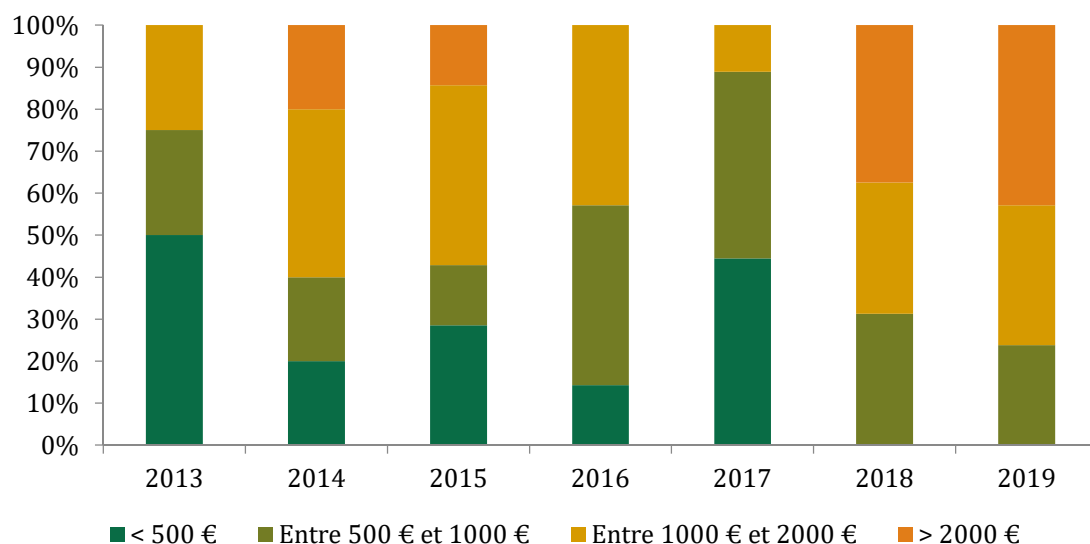
Une tendance à la hausse se dégage dans le montant des amendes prononcées par la Cour. Le montant moyen par amende a évolué de 550 € en 2013 à 2 014,29 € en 2019.³⁰⁴

Plus précisément, la répartition des amendes prononcées par la CDBF montre qu'il n'est plus rare que la CDBF prononce des amendes d'un montant supérieur à 1 000 €. Ainsi, tandis que les amendes de moins de 1 000 € représentaient 57 % des amendes prononcées en 2016 et 88 % en 2017, elles n'en représentent plus en 2018 et 2019 que, respectivement, 31 % et 24 %, sachant qu'aucune amende d'un montant inférieur à 500 € n'a été prononcée au cours de ces deux années.

³⁰⁴ La mission a fait le choix d'exclure deux amendes, l'une en 2013 et l'autre en 2014 car elles excédaient largement le montant moyen des autres amendes prononcées. En 2013, la CDBF a infligé une amende de 20 000 € au président du conseil d'administration de l'office des postes et télécommunications de la Polynésie française (arrêt n°190-661), ce qui excède le montant moyen des autres amendes prononcées cette année-là (550 €). En 2014, la CDBF a condamné le directeur général du centre hospitalier universitaire de Caen (arrêt n°195-686) à une amende de 6 000 €, excédant également le montant moyen des autres amendes prononcées cette année-là (1 060 €).

Par ailleurs, la Cour inflige un nombre croissant d'amendes d'un montant supérieur à 2 000 € : elles représentaient 38 % des amendes en 2018 et 43 % en 2019, alors que seules deux amendes de ce montant avaient été prononcées en 2015 et aucune en 2016 et 2017 (cf. graphique 10).

Graphique 10 : Répartition du montant des amendes prononcées par la CDBF



Source : Mission, à partir des arrêts rendus par la CDBF entre 2013 et 2019.

Le montant des amendes prononcées par la Cour semble dissuasif tout en étant suffisamment limité pour être soutenable sans la souscription d'une assurance (les sanctions para-pénales étant non assurables).

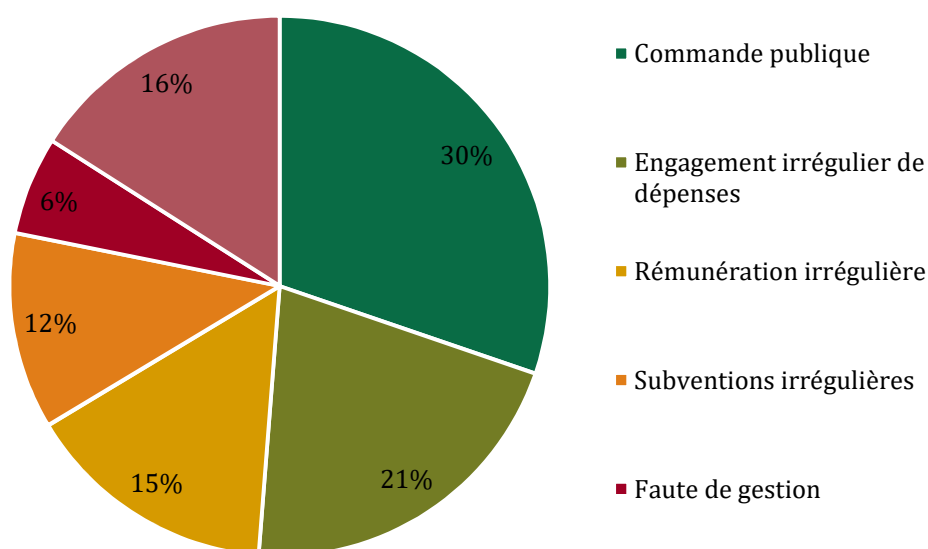
Il est ainsi bien plus faible que la moyenne des débets prononcés à l'encontre des comptables publics par la Cour des comptes et les chambres régionales et territoriales des comptes, mais plus élevé que le reste-à-charge final des comptables de l'État après remise gracieuse et assurance, qui variait de 0 à 1 180 € et s'établissait en moyenne 153 € en 2017.

Confirmant la logique répressive et non restitutive de la Cour de discipline budgétaire et financière, le montant des amendes est très peu corrélé aux sommes en jeu. Il peut varier de 0,001 % à 16 % du préjudice, sans qu'il soit possible de dégager une tendance en la matière. En revanche, la Cour prend systématiquement en compte les circonstances aggravantes (généralement la répétition des faits, la non-prise en compte des alertes sur les irrégularités commises ou la compétence particulière pouvant être attendue du justiciable en raison de ses responsabilités professionnelles antérieures) et atténuantes (souvent le contexte d'urgence ou de conflictualité sociale dans lequel les irrégularités ont été commises, ou l'absence d'alerte émise par l'autorité de tutelle) pouvant être soulevées.

3.26. Les charges concernent en premier lieu un non-respect de la réglementation en matière de commande publique

Les irrégularités dans le cadre de procédures de commande publique représentent 30 % des charges soulevées à l'encontre des justiciables de la CDBF. Il s'agit la plupart du temps d'un non-respect des règles de publicité et de mise en concurrence. Le second type de charge le plus souvent retenu concerne des irrégularités dans l'engagement de la dépense. Il peut s'agir de dépenses irrégulières en elles-mêmes³⁰⁵, mais il s'agit la plupart du temps d'un non-respect des règles de compétence ou de consultation et autorisation préalable (cf. graphique 11).

Graphique 11 : Charges soulevées devant la CDBF



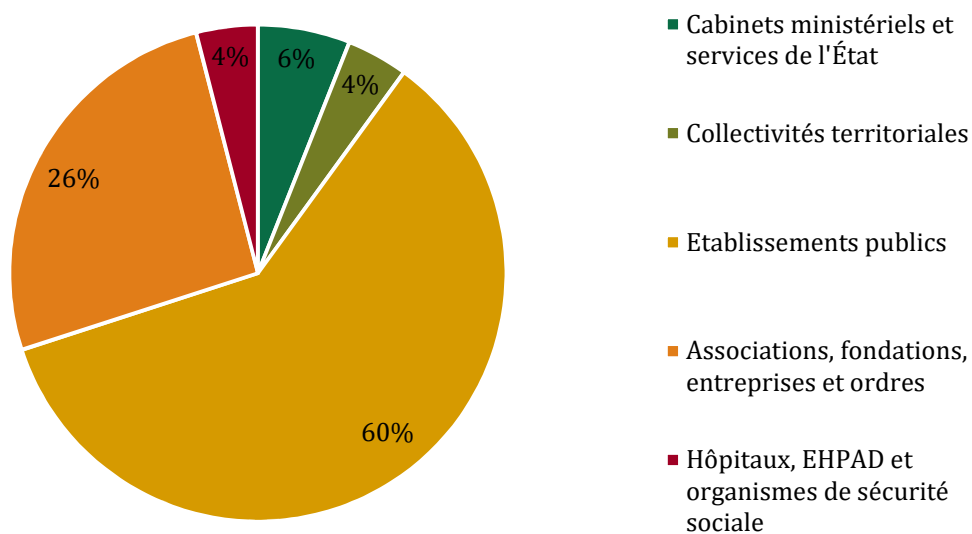
Source : Mission, à partir des arrêts rendus par la CDBF entre 2013 et 2019.

3.27. 60 % des condamnations concernent des établissements publics

60 % des condamnations prononcées par la CDBF entre 2012 et 2014 ont visé des ordonnateurs d'établissements publics (nationaux ou locaux). La faible part des collectivités territoriales s'explique par le fait que les ordonnateurs y sont souvent élus locaux.

³⁰⁵ Par exemple, la prise en charge de dépenses liées au financement d'une action étrangère aux missions légales et réglementaires de l'organisme (cf. par exemple l'arrêt Ordre national des chirurgiens-dentistes du 29 novembre 2018)

Graphique 12 : Appartenance professionnelle des condamnés par les jugements CDBF



Source : Mission, à partir des arrêts rendus par la CDBF entre 2013 et 2019.

Cette surreprésentation des établissements publics dans la jurisprudence de la CDBF semble être la conséquence de l'inévitable dilution des responsabilités au sein de l'État (cf. paragraphe 3.2.2.1.3. du rapport principal).

Tableau 26 : Analyse des arrêts rendus par la CDBF

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Moyenne
Nombre d'arrêts rendus	4	5	8	8	5	9	12	7
Nombre d'amendes prononcées	5	6	14	7	9	16	21	11
Nombre de charges non-retenues	0	1	7	1	9	4	2	3
Montant moyen de l'amende	4 440,00 €	1 883,33 €	942,86 €	807,14 €	544,44 €	1 643,75 €	2 014,29 €	1 753,69 €
Montant moyen des opérations en jeu	1 975 969,58 €	1 206 050,87 €	5 979 767,49 €	4 735 464,74 €	2 289 612,29 €	1 252 917,37 €	629 670,92 €	2 581 350,47 €
Durée moyenne entre le début des faits et le jugement (en années)	7	8,75	6,9	6,8	6,6	7,9	8,2	7,45
Nombre d'arrêts mettant en jeu la responsabilité de comptables publics	1	1	2	0	0	0	0	

3. Compléments à la proposition n°12 : « donner à la juridiction *ad hoc* les moyens d'une redynamisation des modalités actuelles de mise en cause »

3.28. Une réforme de la composition du collège, élargi à des personnalités qualifiées

Il est proposé d'élargir le périmètre du collège de la CDBF à des personnalités qualifiées de la gestion publique, en s'inspirant des conseils des prud'hommes mais également de certaines autorités administratives indépendantes comme l'autorité de la concurrence ou l'autorité de contrôle prudentiel et de résolution (cf. encadré 5). La maîtrise des enjeux et la connaissance de la pratique quotidienne de la gestion publique de ces administrateurs permettra qu'enrichir l'approche juridique et comptable de l'actuelle CDBF.

Encadré 5 : La composition des collèges de l'ACPR et de l'AMF

Le collège de résolution de l'autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) est présidé par le gouverneur de la Banque de France et composé :

- ◆ des présidents de l'autorité des normes comptables et de l'autorité des marchés financiers
- ◆ de personnalités désignées par le président de l'Assemblée nationale, le président du Sénat ainsi que des personnalités désignées sur proposition du vice-président du Conseil d'État, du premier président de la Cour de cassation et du premier président de la Cour des comptes ;
- ◆ de personnalités désignées en raison de leurs compétences en matière de protection des clientèles ou de techniques quantitatives et actuarielles ou dans d'autres matières utiles à l'exercice des missions de l'autorité ;
- ◆ de personnalités qualifiées désignées en raison de leurs compétences en matière d'assurance, de mutualité, de prévoyant ou de réassurance ;
- ◆ de personnalités qualifiées en raison de leurs compétences en matière d'assurance, de banque, d'émission et de gestion de monnaie électronique de services de paiement ou de services d'investissements.

Le collège de l'autorité des marchés financiers est présidé par le président de l'autorité des marchés financiers (AMF) et composé :

- ◆ de membres issus du Conseil d'État, de la Cour de cassation, de la Cour des comptes, de la Banque de France, de l'Autorité des normes comptables
- ◆ de professionnels désignés par le ministre de l'Économie après consultation des organisations représentatives pour leurs compétences financières et juridiques, ainsi que pour leur expérience.

Source : Mission à partir des sites internet de l'ACPR et de l'AMF.

3.29. La question de l'assurabilité des sanctions administratives pécuniaires

Une partie de la doctrine considère que l'assurabilité des sanctions administratives dépend de l'intentionnalité de la faute. Ce raisonnement s'appuie sur l'article L. 113-1 du code des assurances qui dispose que « *l'assureur ne répond pas des pertes et dommages provenant d'une faute intentionnelle ou dolosive de l'assuré* ». Il a été repris par la Cour de Cassation le 14 juin 2012 (cf. encadré *infra*).

La Cour de Cassation a rendu ainsi une décision, le 13 juin 2019 où elle considère sans autre précision que l'assurance des sanctions administratives relève de « *l'assurance des choses* » tout en rappelant qu'elle ne peut couvrir les conséquences d'un sinistre si l'assuré avait connaissance du fait dommageable à la date de la souscription de la garantie (conformément à l'article L. 124-5 du code des assurances).

Encadré 6 : Décision de la deuxième chambre de la Cour de Cassation du 14 juin 2012

La décision du 14 juin 2012 rendue par la Cour de Cassation rejette le caractère assurable des sanctions pécuniaires infligées par l'AMF. La Cour fonde sa décision sur le caractère intentionnel de la faute, faisant référence à l'article L. 113-1 du code des assurances, qui traite de la faute intentionnelle. La Cour considère que le dirigeant a bien eu la volonté « *non pas de se voir sanctionner, mais de parvenir à tromper le public sur la situation de la société, [qu'il s'agit] de l'expression consciente d'une volonté délibérée de fournir au public des informations propres à modifier l'appréhension de la situation financière de la société [et] qu'une telle attitude est au surplus exclusive du caractère aléatoire du contrat d'assurance* ».

Source : Cass, 2^e civ, 14 juin 2012, n° 11-17367

Cependant, cette accroche ne s'applique pas à la CDBF où le critère de l'intentionnalité n'est pas jugé.

Le TGI de Paris a par ailleurs précisé en mars 2018 que « *si certains manquements pouvant donner lieu à des sanctions de [l'AMF] ne sont pas sanctionnés pénalement, tel le manquement aux obligations d'information du public [...], il ne peut pour autant s'en déduire [...] que ces sanctions seraient assurables. [...] L'amende, pénale ou civile, n'a pas pour finalité de réparer un préjudice, mais de sanctionner un comportement ayant troublé l'ordre public* », se réappropriant ainsi le raisonnement de la cour d'appel de Paris (cf. encadré *infra*).

Encadré 7 : Décision de la deuxième chambre de la Cour d'appel de Paris du 14 février 2012

La décision du 14 février 2012 rendue par la Cour d'appel de Paris, rejette l'assurabilité des sanctions pécuniaires infligée par l'AMF en se fondant à la fois sur la contrariété à l'ordre public et aux bonnes mœurs (article 6 du code civil), considérant que l'AMF a pour mission d'assurer l'ordre public boursier, et sur le fait que ces sanctions disposent d'un caractère para-pénal³⁰⁶. La Cour d'appel considère, d'une part, que « *ces sanctions poursuivent le même objectif que les sanctions pénales* », et d'autre part que « *le que le caractère para-pénal de ces sanctions est renforcé par les dispositions de l'article L.621-16 du code monétaire et financier, qui offre la possibilité au juge pénal d'imputer le montant de ce type de sanction sur l'amende qu'il prononce lorsqu'il statue sur les faits dont l'Autorité des Marchés Financiers a eu à connaître, ce qui démontre que ces deux sanctions sont de même nature* ».

Source : CA Paris, pôle 2 - ch. 5, 14 févr. 2012, n° 09/06711.

Par ailleurs, de l'article 6 du code civil découle le principe de non assurabilité des sanctions pénales et para-pénales (« *On ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs.* ») dont relèvent la plupart des sanctions administratives.

Le Conseil constitutionnel a rappelé dans sa décision QPC de 2016 M^{me} Sandrine A³⁰⁷ que « *l'objet de la loi [de 1948], qui est d'instaurer des sanctions de nature disciplinaire pour les manquements aux règles des finances publiques.* » Aux termes de cette même décision, les sanctions prononcées par la CDBF relèvent donc de « *la répression autre que pénale des manquements aux règles des finances publiques* ».

Pour autant, les sanctions prononcées par la CDBF visent à réprimer les infractions à l'ordre public financier et peuvent à ce titre être considérées comme entrant dans le champ de l'article 6 du code civil.

³⁰⁶ Les sanctions administratives de l'AMF revêtent un caractère « para-pénal » en raison de caractéristiques propres comme la personnalité de la peine, l'interdiction pour un tiers de s'acquitter d'une sanction, le principe de *non bis in idem* ou encore le fait que le code monétaire et financier permette au juge pénal d'imputer sur l'amende qu'il prononce le montant de la sanction administrative déjà infligée (article L. 621-16 du code du code monétaire et financier).

³⁰⁷ Décision n° 2016-599 QPC du 2 décembre 2016, M^{me} Sandrine A. [*Personnes justiciables de la cour de discipline budgétaire et financière*]

Ces différents éléments ont conduit la mission à conclure que les sanctions prononcées par la CDBF dans le cadre de responsabilité unifiée proposée dans le rapport relèveraient de l'article 6 du code civil et ne seraient par conséquent pas assurable.

3.30. Le maintien d'une procédure de gestion de fait

Rien ne s'oppose à maintenir la fonction répressive de la gestion de fait. En effet, aux termes de l'article L. 131-11 du code des juridictions financières, « *les comptables de fait peuvent, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet pour les mêmes opérations des poursuites prévues à l'article 433-12 du code pénal, être condamnés à l'amende par la Cour des comptes en raison de leur immixtion dans les fonctions de comptable public* ». **La mission préconise donc d'intégrer cette infraction existante au champ des infractions réprimées par la CDBF** (prévues aux articles L. 313-1 et suivants du code des juridictions financières).

Par ailleurs, le maintien des ordres de réquisition est possible et permettrait de conserver le transfert de responsabilité de l'ordonnateur au comptable car, même avec une RPP réduite à la responsabilité de caisse, chaque acteur sera responsable des actions qui lui sont attribuées.

Annexe 6 : La hiérarchisation des contrôles

1. La hiérarchisation des contrôles en dépenses effectués par les comptables publics est indispensable, mais reste freinée par la culture de la RPP

1.1. La concentration des enjeux financiers dans une faible proportion des mandats incite au contrôle hiérarchisé (en 2019, 85,4 % du montant total des mandats payés dans le secteur public a été concentré dans 5,9 % des mandats supérieurs à 10 000 €, ce rapport atteignant pour l'État respectivement 97,4 % et 16,7 %)

La responsabilité personnelle et pécuniaire a été pensée dans ses modalités actuelles au XIX^e siècle, à un moment où les dépenses publiques représentaient 10 % du PIB. En 2018, ce taux a atteint 56 %, alors que le niveau du PIB est sans comparaison possible avec celui de la France du XIX^e. Le niveau attendu de contrôle exercé sur la dépense ne peut donc pas être identique.

En 2019, 85,4 % du montant total des mandats payés dans le secteur public a été concentré dans 5,9 % des mandats (ceux supérieurs à 10 000 €), ce rapport atteignant pour l'État 97,4 % du montant total des demandes de paiement (DP) et correspondant à 16,7 % des demandes de paiement (également supérieures à 10 000 €). En revanche, plus de 70 % des DP sont inférieures à 1 000 € (*cf.* tableau 27 et tableau 28).

Tableau 27 : Analyse par tranches de montant des demandes de paiement (DP) payées en 2019 par les comptables de l'État³⁰⁸

Tranche de montant de DP	Toutes natures de dépenses				Commande publique			
	Nombre de DP	Montant des DP payées (€)	% du nombre total de DP payées	% du montant total de DP payées	Nombre de DP	Montant des DP payées (€)	% du nombre total de DP payées	% du montant total de DP payées
> 5 à 10 €	326 029	2 376 203	3,15 %	0,00 %	50 532	356 622	1,35 %	0,00 %
0 à 5 €	328 908	942 303	3,18 %	0,00 %	35 957	121 310	0,96 %	0,00 %
> 10 000 €	1 726 664	204 699 277 208	16,71 %	97,38 %	260 786	40 686 745 156	6,97 %	91,92 %
> 5 000 à 10 000 €	245 875	1 757 805 811	2,38 %	0,84 %	164 392	1 164 450 934	4,40 %	2,63 %
> 1 000 à 5 000 €	1 097 356	2 470 429 267	10,62 %	1,18 %	746 654	1 664 641 807	19,96 %	3,76 %
> 300 à 1 000 €	1 451 890	820 179 845	14,05 %	0,39 %	935 352	545 057 013	25,01 %	1,23 %
> 50 à 300 €	2 758 308	386 034 212	26,69 %	0,18 %	1 222 758	192 997 314	32,69 %	0,44 %
> 30 à 50 €	881 821	34 459 770	8,53 %	0,02 %	162 503	6 633 753	4,34 %	0,01 %
> 20 à 30 €	552 759	13 748 053	5,35 %	0,01 %	70 842	1 786 659	1,89 %	0,00 %
> 10 à 20 €	965 491	14 773 552	9,34 %	0,01 %	90 333	1 372 229	2,42 %	0,00 %
Total	10 335 101	210 200 026 224	100,00 %	100,00 %	3 740 109	44 264 162 797	100,00 %	100,00 %

Source : DGFIP, à partir de Chorus

³⁰⁸ Budget général et comptes spéciaux. L'écart entre les 336 Md€ hors titre 2 payés sous Chorus et les 210 Md€ restitués sur les volumétries de demandes de paiement (DP) relève de deux facteurs :

- ◆ d'une part, les avances aux collectivités territoriales (106,75 Md€ en 2019) ne sont pas incluses dans les volumétries de DP ;
- ◆ d'autre part, les restitutions utilisées pour analyser les DP payées ne tiennent pas compte d'écritures de paiement particulières qui, pour les raisons techniques et/ou réglementaires, ne sont pas éligibles au calcul d'un délai de paiement. C'est le cas notamment des avances, des libérations de retenues de garanties, des cessions/oppositions ou encore des facturations internes entre services de l'État.

Tableau 28 : Analyse par tranches de montant des mandats donnant lieu à paiement et à l'état "pris en charge" en 2019³⁰⁹

Strate	Montant cumulé (en €)	% du montant total	Nombre de mandats	% des mandats totaux
> 10 000 €	357 462 063 173,2	85,4%	4 289 698,0	5,9%
De 5 000 à 10 000 €	19 053 856 109,8	4,6%	2 704 688,0	3,7%
De 1 000 à 5 000 €	28 724 640 134,9	6,9%	13 294 975,0	18,4%
De 300 à 1 000 €	9 237 368 394,0	2,2%	16 384 161,0	22,7%
De 50 à 300 €	3 597 515 078,0	0,9%	24 699 391,0	34,2%
De 30 à 50 €	173 555 929,2	0,0%	4 375 274,0	6,1%
De 20 à 30 €	58 392 658,1	0,0%	2 346 947,0	3,3%
De 10 à 20 €	33 022 247,4	0,0%	2 201 807,0	3,1%
De 5 à 10 €	7 302 209,8	0,0%	976 346,0	1,4%
De 0 à 5 €	1 963 690,2	0,0%	858 131,0	1,2%
Total	418 349 679 624,54	100,0 %	72 131 418	100,0 %

Source : DGFIP, à partir d'Hélios.

³⁰⁹ Les critères de la requête ont été les suivants : paiements de mandats sur millésime 2019 sans tenir compte des décaissements d'ordre de paiement (par ex : remboursement des excédents de versement). Il n'a pas été tenu compte des éventuelles annulations de mandats.

La gestion publique moderne, inspirée en cela par le secteur privé mais également les travaux prudentiels sur les probabilités d'occurrences du risque, cherche donc à se concentrer sur les dépenses à fort risque budgétaire et financier (le contrôle budgétaire, sur ce diagnostic, a d'ailleurs été fortement allégé, encore récemment³¹⁰).

1.2. La hiérarchisation des contrôles en dépenses se développe à partir des contrôles allégés de partenariat et les contrôles hiérarchisés de dépenses

1.2.1. Un cadre unifié entre État et secteur public local

Aux termes de l'article 42 du décret GBCP : « *Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. À cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget et « 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.* »

On distinguera sur ce dernier point deux types de contrôle non exhaustif :

- ◆ le contrôle allégé en partenariat (CAP), auquel l'ordonnateur est associé sur la base d'un audit des risques mené par le comptable public ;
- ◆ le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), dont le plan de contrôle n'est pas connu de l'ordonnateur même s'il peut être basé sur une analyse des risques commune. Le CHD désigne la méthode consistant pour un comptable public à proportionner les contrôles exercés sur la dépense aux risques et aux enjeux. Sa mise en œuvre se traduit par une modulation du moment (contrôle *a priori* ou *a posteriori*), du champ (contrôle exhaustif ou par sondage) et de l'intensité des contrôles.

Le CAP est élaboré conjointement entre comptable et ordonnateur, sur la base d'une analyse des risques partagée. Le CAP relève d'une forme de convention, dont les tenants et les aboutissants sont connus des deux parties.

En revanche, l'élaboration du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) est de la seule responsabilité du comptable, dans le cadre de la méthodologie définie par le DGFIP en application de l'arrêté du 25 juillet 2013 portant application du premier alinéa de l'article 42 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. L'ordonnateur n'est pas informé des modalités, afin de ne pas introduire de biais dans ses propres contrôles.

Une hiérarchisation est opérée entre les natures de dépenses, en fonction des enjeux financiers et du résultat des contrôles antérieurs. Le plan est, par conséquent, nécessairement évolutif.

L'application du CHD se concrétise par la mise en œuvre de contrôles différenciés suivant trois paramètres, pouvant se combiner :

³¹⁰ Cf. travaux d'allègements des contrôles a priori dans le cadre d'AP 2022 : Allègements généraux pour initier la démarche pour tous les ministères, en centrale (2019) puis en déconcentré (2020) et dans les opérateurs (2020). Allègements complémentaires dans des cadres expérimentaux : contrats (3 entités dès la gestion 2019) ou sur un périmètre ministériel complet (4 ministères – Intérieur, Armées, MEF et Justice - à partir du 1er janvier 2020). Généralisation et pérennisation à partir de 2021 prévus par l'article 100 du décret GBCP modifié et précisés par les arrêtés du 28 décembre 2018.

- ◆ l'intensité des contrôles : réalisation de tout ou partie des contrôles prévus aux articles 19 et 20 du GBCP ;
- ◆ leur périodicité et leur positionnement *a priori* ou *a posteriori*, ce dernier cas restant l'exception ;
- ◆ leur périmètre : certaines natures de dépenses sont considérées comme devant dans toutes les hypothèses faire l'objet de contrôles exhaustifs, d'autres pouvant faire l'objet de contrôles par échantillon, voire aucune contrôle.

Des guides méthodologiques du contrôle hiérarchisé des dépenses publiques ont été mis en place par la direction générale des finances publiques, à destination des comptables de l'État, des collectivités territoriales et des opérateurs publics nationaux. Ces guides prescrivent une distinction entre :

- ◆ les dépenses appartenant au « référentiel obligatoire », limitativement énumérées et qui doivent être contrôlées exhaustivement, même si elles peuvent ne faire l'objet que d'une partie des contrôles prévus par le décret GBCP ;
- ◆ les autres dépenses, qui peuvent faire l'objet d'un contrôle par échantillon.

Par ailleurs, les guides prévoient, pour assurer une plus grande homogénéité dans l'application, une obligation d'implémentation du plan dans l'application de gestion, notamment CHORUS pour l'État et Hélios pour les collectivités. Pour les opérateurs publics nationaux, le guide méthodologique précise que « *le CHD doit faire l'objet d'une fonctionnalité spécifique du système d'information* ». La sélection des opérations à contrôler et les restitutions (permettant donc l'évolution du plan) sont systématiquement gérées par l'application.

Enfin, la constitution de l'échantillon (hors référentiel obligatoire) répond toujours à la même logique. Qu'il s'agisse de l'État, des collectivités locales ou des opérateurs publics nationaux, le taux de contrôle est fixé en fonction du « *taux d'erreurs patrimoniales significatives* » (TEPS). Plus le TEPS constaté auparavant sur la nature de dépense donnée est élevé, plus l'échantillon d'opérations à contrôler à l'avenir sera important. Dans tous les cas, l'échantillon doit comporter au moins 50 opérations par an sur la nature de dépenses donnée.

1.2.2. Des modalités pratiques plus exigeantes dans la sphère État

Le contenu des CHD varie selon le périmètre. Ainsi, aucun plan de CHD n'est possible en matière de paye de l'État, contrairement aux collectivités locales et aux établissements publics nationaux. Les contrôles effectués en la matière sont essentiellement thématiques (par exemple, par prime avec un contrôle exhaustif de son fondement juridique, de sa correcte liquidation...).

Enfin, les modalités de constitution de l'échantillon sont plus exigeantes pour l'État. Les tableaux suivants (*cf.* tableau 29, tableau 29 et tableau 30) récapitulent les taux de contrôles mentionnés dans les trois guides méthodologiques, dépendant du taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS).

Tableau 29 : Taux de contrôles mentionnés par le guide méthodologique pour l'État

TEPS constaté	0 % à 0,5 %	0,5 % à 1 %	1 % à 1,5 %	1,5 % à 2 %	> à 2 %
Taux de sondage	2 %	5 %	7 %	10 %	Contrôle exhaustif obligatoire

Source : DGFIP

Tableau 30 : Taux de contrôles mentionnés par le guide méthodologique pour les collectivités locales

TEPS constaté	0 % à 0,5 %	0,5 % à 1 %	1 % à 1,5 %	1,5 % à 2 %	2 % à 9 %	> à 9 %
Taux de sondage	2 %	5 %	7 %	10 %	Retour possible à l'exhaustif, ou sondage allant de 13 % à 39 %	Contrôle exhaustif obligatoire

Source : DGFIP

Tableau 31 : Taux de contrôles mentionnés par le guide méthodologique pour les opérateurs publics nationaux

TEPS constaté	0 % à 0,5 %	0,5 % à 1 %	1 % à 3 %	3 % à 5 %	5 % à 10 %	> à 10 %
Taux de sondage	1 %	2 %	5 %	7 %	10 %	Contrôle exhaustif obligatoire

Source : DGFIP

Le TEPS est calculé par l'addition des erreurs dont le montant individuel dépasse un certain seuil, afin d'éviter que des erreurs bénignes ne faussent l'appréciation. Or, ce seuil diffère entre 15 € pour l'État, 25 € pour les opérateurs publics nationaux et 100 € pour les collectivités territoriales.

Enfin, pour le seul cas de la dépense de l'État (hors mode facturier), la constitution de l'échantillon est également soumise à un critère de couverture d'enjeux : l'échantillon contrôlé doit permettre de couvrir 80 % des enjeux financiers de la nature de dépenses concernée. Les plans de CHD concernant les opérateurs publics nationaux et les collectivités ne sont en revanche pas soumis à cette exigence.

Par conséquent, si l'arrêté de 2013 donne formellement plus de liberté aux comptables de l'État qu'aux autres dans la confection de leur plan de contrôle (puisque'ils sont les seuls à pouvoir valider eux-mêmes leur plan), les guides méthodologiques compensent cette liberté en les astreignant à des règles d'échantillonnage plus strictes.

1.2.3. La mise en place de l'intelligence artificielle pour la constitution des échantillons des dépenses de l'État

1.2.3.1. Retours d'expériences positifs de l'expérimentation d'utilisation de l'intelligence artificielle

L'expérimentation d'un contrôle sélectif rénové de la dépense de l'État dans Chorus utilisant les potentialités de l'intelligence artificielle (IA) est menée à la DRFiP d'Ille-et-Vilaine et de Bretagne depuis le 1^{er} février 2019.

L'approche classique du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) fondée sur les risques et enjeux financiers est remplacée par un traitement automatisé d'analyse prédictive (TAAP) visant à sélectionner les dépenses susceptibles d'être en anomalie. Les contrôles exercés par le comptable en vertu du décret relatif à la GBCP demeurent identiques, seul le mode de sélection des dépenses à contrôler évolue.

L'IA analyse les données historiques des contrôles selon différents axes en vue d'identifier les anomalies possibles. Les variables utilisées, au nombre d'une vingtaine, sont liées aux fournisseurs, aux données d'organisation, à celles portées par les factures et aux données budgétaires-comptables. L'IA est auto-apprenant (*machine learning*) et s'enrichit à intervalle régulier des nouveaux contrôles codifiés dans Chorus.

Le ciblage des contrôles par l'IA a permis de multiplier par deux le taux de détection des dépenses présentant effectivement des anomalies, passant de 1,6 % à 3,6 % du total des dépenses contrôlées, avec également une plus grande variété des erreurs repérées, le tout dans le cadre de la diminution de la charge des contrôles.

1.2.3.2. *La méthodologie, par une approche à la fois macro et micro, permet d'éviter les effets d'éviction*

L'expérimentation a confirmé que la seule clef de lecture ne peut pas être l'enjeu financier et que celle-ci doit être croisée avec la logique métier et être appréhendée de deux façons complémentaires :

- ◆ une approche globale par comptable, qui amène à considérer qu'une couverture des enjeux financiers *a minima* de 40 % devait être assurée sur la base des règles métiers ;
- ◆ subsidiairement, une approche unitaire par dépense, qui conduit à ce qu'un comptable contrôle obligatoirement une demande de paiement à enjeux, quand bien même la couverture des enjeux financiers est bien assurée ou que la dépense n'est pas considérée par le modèle d'IA comme présentant une forte probabilité d'anomalie.

La combinaison de ces approches globale et unitaire de l'enjeu financier conduit à définir un seuil de dépense par comptable au-delà duquel une demande de paiement est systématiquement contrôlée. Ces seuils ont été définis de manière à ne pas créer d'effet d'éviction sur le volume des dépenses sélectionnées par l'IA, qui reste la principale source d'échantillonnage.

1.2.4. Les particularités du CHD en mode SFACT

Dans son principe, le service facturier (SFACT) apparaît incompatible avec le CHD, dans la mesure où il doit initier lui-même toutes les opérations de dépenses.

Pourtant, le guide méthodologique du CHD dans la sphère État prévoit certaines modalités de hiérarchisation des contrôles dans le cadre du SFACT, basées sur la modulation de leur intensité. Cette modulation peut prendre trois formes, qui ne sont cependant jamais applicables aux dépenses du référentiel obligatoire.

En premier lieu, si le TEPS est inférieur à 2 %, il est possible de ne pas exercer *a priori* tous les contrôles prévus par le GBCP. *A maxima*, seuls seront réalisés les « cinq contrôles clefs » que constituent :

- ◆ les contrôles de caissier ;
- ◆ la certification du service fait ;
- ◆ la liquidation ;
- ◆ la production des pièces justificatives ;
- ◆ l'imputation comptable.

Par conséquent, seuls peuvent être omis le contrôle de la qualité de l'ordonnateur et celui de la disponibilité des crédits.

En second lieu, le comptable peut décider de mettre fin au contrôle mutuel que constitue la séparation des tâches entre « créateur » et « valideur » de la demande de paiement, d'une part, et contrôleur de règlement, de l'autre.

En dernier lieu, il peut élaborer un calendrier prévoyant de ne réaliser certains contrôles qu'*a posteriori*.

1.3. En pratique, l'analyse des arrêts rendus par la Cour et les CRTC en 2019 démontre la faible appropriation du CHD, en particulier dans le secteur public local, ce qui peut notamment s'expliquer par le fait que l'appréciation du juge des comptes ne porte pas sur la pertinence des contrôles sélectifs en fonction des risques

L'application d'un contrôle sélectif de la dépense ne constitue pas en tant que telle une cause exonératoire de responsabilité, qu'il s'agisse du CHD ou du CAP. Mais la mise en œuvre d'un plan de contrôle sélectif constitue une cause de remise gracieuse totale du ministre, par exception à la règle du laissé-à-charge minimal.

L'appréciation par le juge du CHD, défini par le comptable public au regard du risque estimé de chaque catégorie de dépense, n'intervient formellement que s'il constate qu'un manquement dans les contrôles d'une charge a causé préjudice. Dans ce cas, il déterminera si la dépense en question était comprise dans un plan de contrôle sélectif et si oui, si ce plan a été respecté, ouvrant ainsi la voie à une remise gracieuse totale en faveur du comptable.

En conséquence, les comptables publics sont soumis à des injonctions contradictoires, et doivent hiérarchiser les contrôles afin de fluidifier la chaîne de la dépense et concentrer les ressources sur les dépenses à enjeu, tout en étant responsables de contrôles exhaustifs de la régularité, même lorsque le plan CHD est valable et respecté.

Au sein de l'État

Au total, au cours de l'année 2019 et pour les seuls comptables principaux de l'État (DR/DDFiP et CBCM), la Cour des comptes a rendu 26 arrêts au sein desquels elle s'est prononcée sur 122 propositions de charges dont 58 charges concernaient la dépense. Au sein de ces dernières la Cour ne s'est prononcée sur l'existence et le respect d'un plan de contrôle sélectif que dans 18 cas³¹¹ :

- ◆ dans 14 cas, elle constate que les dépenses ne faisaient pas l'objet d'un plan de contrôle sélectif (les CHD et CAP ne couvrant pas nécessairement la totalité du périmètre des dépenses) ;
- ◆ dans 1 cas, que le plan n'a pas été respecté ;
- ◆ dans 3 cas, qu'il a été respecté (un CHD et deux CAP), ce qui a tout de même donné lieu à des débits pour lesquels le juge a donc autorisé la remise totale.

³¹¹ Pour les autres : dans 23 cas, la Cour conclue à un non-lieu et dans 16 cas, elle constate l'absence de préjudice.

Au-delà des cas où la position du juge est formalisée, il est possible de considérer que les magistrats prennent en compte l'existence et le respect d'un plan de contrôle sélectif de la dépense à deux moments :

- ◆ principalement, lors de la phase de première instruction, avant notification du réquisitoire ;
- ◆ accessoirement, lorsqu'un manquement sans préjudice est constaté. En effet, on ne saurait exclure que le respect du plan de contrôle fasse partie des « circonstances de l'espèce » prises en compte par la formation de jugement pour moduler le montant de la somme non rémissible qu'elle met à la charge du comptable.

Cependant, la jurisprudence de la Cour des comptes n'incite pas les comptables publics à hiérarchiser leurs contrôles :

- ◆ dans 2 cas sur les 3 où un plan de contrôle sélectif était valable et avait été respecté, le plan prévoyait un échantillon qui n'incluait pas les dépenses litigieuses. Pour autant, le comptable a été mis en débet. , Si la remise gracieuse intégrale permet dans ce cas précis de n'avoir aucun laisser-à-charge, il n'en reste pas moins que le comptable est jugé responsable d'un manquement alors même que le CHD prévoyait l'absence de contrôle pour cette dépense ;
- ◆ dans le dernier cas, où une dépense prévue par le CHD comme hors périmètre des contrôles fait l'objet d'un manquement sans préjudice, le juge des comptes peut tout de même prononcer des sommes non rémissibles, cumulables conformément à la jurisprudence. Ainsi, dans l'arrêt *Seine-Saint-Denis* du 06 août 2019, le juge des comptes estime que le comptable aurait dû relever la contradiction entre l'octroi d'une indemnité pour travaux versée à des agents logés pour nécessité absolue de service. Certains agents avaient quitté leur logement et avaient donc droit à l'indemnité, d'autres ont perçu à tort l'indemnité mais l'avaient remboursée. Au total, le juge des comptes a prononcé six sommes non rémissibles de 50 €, soit un cumul de 300 €.

Au sein du secteur public local

Le principal constat établi par les CRTC est celui de l'absence de plan de CHD valable.

Sur les 113 jugements aboutissant à un débet sur des éléments de paye, 33 constatent l'absence totale de plan de CHD, quatre constatent qu'il existait un plan de CHD pour certaines dépenses, mais pas pour la paye. Ainsi, un tiers des comptables mis en débet ne pouvaient faire valoir l'existence d'un plan.

En outre, dans 18 cas, le juge constate que le plan présenté par le comptable n'était pas valable, pour les raisons suivantes (qui parfois se cumulent) :

- ◆ il n'était valable que pour une année et n'a jamais été renouvelé,
- ◆ il n'avait pas validé par la direction,
- ◆ il était trop imprécis pour être valable.

Dans la majorité des cas, le juge ajoute que le plan n'était de toute façon pas appliqué par le comptable.

Ce constat témoigne d'une méconnaissance par le réseau des directives données par la Direction générale. En effet, plusieurs directions ont indiqué à la Mission responsabilité de la DGFIP, qu'elles considéraient qu'un plan de CHD paye valable pour une année, devait être considéré comme valable les années suivantes.

Par ailleurs, le manque d'appropriation du CHD dans le secteur local est renforcé par son faible suivi par la DGFIP et les directions régionales et départementales.

Lorsque le plan est valable, le juge constate dans la grande majorité des cas que les contrôles qui étaient explicitement prévus n'ont pas été effectués

Dans 58 jugements, le juge a relevé l'existence d'un plan de CHD valable. Pour 41 d'entre eux, les Chambres estiment que les plans de CHD n'ont pas été respectés.

- ◆ Dans 33 de ces 41 jugements, le juge motive sa décision par le fait que des éléments de paye explicitement prévus dans le plan de CHD n'ont pas été contrôlés. Il s'agit essentiellement du contrôle des agents entrants, mais également de certaines primes ou indemnités, que le comptable devait expressément contrôler mais pour lesquelles des erreurs sont relevées, sans que le comptable puisse apporter la preuve qu'il a bien effectué certains contrôles ;
- ◆ dans 8 jugements seulement, le juge constate que les indemnités ou primes pour lesquelles des erreurs sont relevées n'étaient pas prévues dans le plan et en conclut qu'elles devaient être contrôlées exhaustivement. Ces cas sont donc marginaux ;
- ◆ dans 9 cas, le juge écarte partiellement le plan de CHD, en relevant qu'il n'a été respecté que pour certaines indemnités ou certains exercices. Les comptables concernés pourront donc bénéficier d'une remise gracieuse totale pour les seules charges ou exercices concernés ;
- ◆ dans 8 cas, le juge constate que le plan de CHD a été respecté pour toutes les charges et tous les exercices.

3.31. La RPP constitue un frein au chantier « d'amélioration par l'innovation des finances de l'État » lancé dans le cadre du programme « AP 2022 »

Six actions ont fait l'objet d'un appel à projet diffusé par l'agence de l'informatique financière de l'État (AIFE) dans le cadre du chantier « *amélioration par l'innovation des finances de l'État* », dans la perspective d'automatiser et de rationaliser les processus budgétaires et comptables. Pour certaines d'entre elles, la RPP et plus précisément les réflexes qu'elle génère sont apparus comme des freins au développement de certaines de ces initiatives.

Les différentes actions proposées dans le cadre de ce projet sont les suivantes :

- ◆ imposer le recours à la carte achat pour les achats de faible montant ;
- ◆ automatiser le paiement des dépenses de télécom, de fluides et de location ;
- ◆ faciliter la constatation du service fait avec l'appui de l'intelligence artificielle ;
- ◆ cibler, au moyen de l'intelligence artificielle, les factures à contrôler ;
- ◆ automatiser avec un *chat bot* le traitement des sollicitations fournisseurs relatives aux paiements ;
- ◆ optimiser la charge de travail entre services avec l'appui de l'intelligence artificielle.

Le premier axe du projet consistait à rendre le recours à la carte achat obligatoire pour les achats de faible montant (< 1 000 €), qui concernent 58 % des engagements juridiques relatifs à la commande publique de l'État et dont les coûts de gestion moyens excèdent le seuil de 10 % du montant de la commande. Le projet initialement envisagé devait permettre une économie d'environ 900 ETP.

La généralisation de l'utilisation de la carte achat s'accompagne de l'automatisation du paiement des dépenses de télécom, de fluides et de location (2^e action), c'est-à-dire des dépenses à faible enjeu et à caractère récurrent. Ces paiements doivent faire l'objet d'un « service fait présumé », suivi d'un ordre de payer périodiquement généré directement dans l'outil et validé ensuite de manière globale par l'ordonnateur. Cependant, la crainte de voir la RPP des comptables engagée pour des dépenses qu'ils ne seraient pas en mesure de justifier, faute de pièce justificative, a conduit dans un premier temps à ce que les ordres de payer générés restent validés ligne à ligne *a posteriori* par l'ordonnateur – ce qui revient à un contrôle du service fait qui était supposé être présumé – et ce à la seule fin de protéger la RPP du comptable.

Un autre axe du projet devrait permettre le ciblage, au moyen de l'intelligence artificielle des factures à contrôler : actuellement expérimenté au sein de la DRFiP d'Ille-et-Vilaine (cf. annexe), la généralisation de cet outil en 2020 et 2021 n'a pour l'instant pu être étendue qu'aux dépenses hors services facturiers du fait, d'après l'AIFE, de la frilosité des comptables à se reposer sur des algorithmes qu'il ne peut expertiser pour définir son place de CHD.

In fine, l'AIFE estime que l'ambition du projet a été amputée essentiellement pour des questions de protection de la RPP des comptables publics et que le gain en ETP, bien que non estimé, sera bien moindre.

2. La hiérarchisation des contrôles en matière de recettes est moins aboutie qu'en dépenses

Afin de tenter d'objectiver le phénomène de surinvestissement des créances sans enjeu dans le seul but de dégager la responsabilité du comptable, la mission a demandé à la direction départementale des finances publiques (DDFiP) d'Ille-et-Vilaine les moyens consacrés par le PRS au suivi et aux diligences concernant les créances d'entreprises en procédures collectives.

Encadré 5 : Temps et moyens consacrés aux créances dans les procédures collectives au regard du taux de recouvrement – cas du PRS de la DRFiP Bretagne

Le pôle de recouvrement spécialisé^[6] compte 11,9 ETP dont près de la moitié (5,8 ETP) sont consacrés aux procédures collectives (dont 4,2 à la gestion des procédures en elle-même en particulier les diligences de suivi, contestation, liaisons avec le service d'assiette, 0,4 à l'examen des restes à recouvrer et 1,1 aux admissions en non-valeur, 0,1 à l'assignation des entreprises en liquidation judiciaire). En comparaison, le recouvrement spécialisé auprès des professionnels et des particuliers hors procédures collectives mobilise 5,1 ETP (dont 2,1 ETP à la gestion des dossiers professionnels, 2,9 à la gestion des dossiers particuliers), soit moins que pour les procédures collectives.

Le suivi des restes à recouvrer dans le cadre des procédures collective est retracé dans le formulaire R104 bis mobilise à lui seul 0,5 ETP. Celui du la DDFiP Ille-et-Vilaine recense 3 897 cotes pour un total de 23 594 379 €, soit des cotes moyennes de 6 054 €.

Ces moyens et montants en jeu sont à mettre en regard des taux de recouvrement effectif. En moyenne entre 2016 et 2019, le taux d'encaissement sur créances suspendues des créances de professionnels dont les créances ont été suspendues (procédures collectives et autres suspensions) est de 0,08 % (106 946 € recouverts par an en moyenne) et 3,11 % (508 533 € en moyenne) pour les créances de particuliers, alors même que les équipes du PRS sont spécialisées dans ces procédures.

^[6] En Ille-et-Vilaine, le PRS concentre 85,8 % des créances professionnelles R104 bis.

Dans le cas étudié, 5,8 ETP (soit la moitié des effectifs) sont consacrés à des cotes de 6 054 € en moyenne avec un taux de recouvrement moyen sur 2016-2019 de 0,08 % pour les créances de professionnels et 3,11 % pour les particuliers.

3. Tandis que les contrôles budgétaires et de légalité ont déjà pris le parti de la hiérarchisation

3.1. La hiérarchisation des contrôles budgétaires *a priori*

Comme l'indiquait M. Jean Arthuis dans un rapport d'information réalisé au nom de la Commission des finances du Sénat sur la mise en œuvre de la LOLF en 2003, « *la réforme de la chaîne des contrôles [était] le corollaire de la réussite de la LOLF, permettant de s'assurer tant de la régularité que de la souplesse des procédures* ». Outre le développement des contrôles internes, la mission préconisait « *l'allègement des contrôles externes, a priori, qui tendent à ralentir les procédures et à encadrer de manière trop immédiate la responsabilité des gestionnaires* »³¹². En effet, le contrôle financier relevait avant la LOLF quasi exclusivement d'un contrôle *a priori* de régularité des actes, avant leur engagement³¹³.

Le décret n°2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État a instauré un premier allègement des contrôles *a priori*, prévoyant que seules trois catégories d'actes y restaient soumises : le document annuel de programmation budgétaire initiale du ministère (article 5), les propositions d'actes susceptibles de diminuer la réserve de précaution (article 7) et les actes d'engagement de dépenses présentant un enjeu budgétaire majeur (article 9).

Outre une rationalisation des actes soumis au contrôle *a priori*, c'est la nature même de ce contrôle que le décret de 2005 modifie. Il ne s'agit plus d'un contrôle de régularité, mais d'un contrôle « *au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits et des emplois, de l'exactitude de l'évaluation et de leur impact sur les finances publiques* ».³¹⁴ Cependant, un contrôle de régularité, « *au regard des dispositions statutaires ou indemnitaires qui leur sont applicables* »³¹⁵ restait applicable aux projets d'acte de recrutement et de gestion de personnels.

Cette première étape ayant été jugée encore insuffisante³¹⁶, le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dit décret GBCP a réaffirmé l'importance d'un contrôle budgétaire recentré sur une appréciation de la soutenabilité des

³¹² Rapport d'information n°388 fait au nom de la Commission des finances du Sénat par M. Jean Arthuis sur l'état d'avancement de la mise en œuvre de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, annexé au procès-verbal de la séance du 9 juillet 2003.

³¹³ Le contrôle financier était issu de la loi du 10 août 1922 relative à l'organisation du contrôle des dépenses engagées.

³¹⁴ Article 12 alinéa 1 du décret n°2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État

³¹⁵ Article 12 alinéa 2 du décret n°2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État

³¹⁶ Lors de son discours de présentation du bilan de la mise en œuvre de la LOLF effectué par la Cour des comptes en 2011, M. Didier Migaud, premier président, constatait que « *la promesse d'un assouplissement de la gestion n'a pas été globalement tenue* » et ce, pour deux raisons principales. D'une part, « *certaines administrations centrales ont rapidement repris une partie du pouvoir qu'ils avaient délégué [...] : le fléchage des crédits, l'insuffisance du dialogue de gestion – parfois un monologue de gestion –, la quasi disparition de la fongibilité asymétrique, tout cela montre bien que la culture du contrôle a priori et de la méfiance par rapport aux gestionnaires est encore bien présente.* » D'autre part, s'est ajoutée « *la contrainte budgétaire, conduisant la direction du budget à imposer aux gestionnaires un examen détaillé, ligne à ligne, des crédits, dans l'objectif de mieux contenir la dépense* » - colloque sur la LOLF, 10 novembre 2011.

engagements et sur la prévention des risques budgétaires, plutôt que sur leur stricte régularité³¹⁷, sans pour autant modifier le périmètre des contrôles, mais en prévoyant une modulation possible en fonction du degré de maturité des fonctions financières des ministères. En effet, le décret prévoyait que le CBCM visait le document de répartition initiale des crédits et des emplois (article 91) ainsi que le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel (article 92). Pouvaient également être soumises au visa préalable du CBCM, dans les conditions prévues pour chaque ministère par arrêté ministériel, certaines décisions d'engagement et d'affectation des crédits à une opération d'investissement, eu égard à leur nature ou au montant de la dépense (article 99) ainsi que les autorisations et actes de recrutement ou de gestion des personnels (article 100)³¹⁸.

Enfin, 17 ans après le vote de la LOLF, une révision du décret GBCP a été initiée en 2018 dans le cadre du programme Action publique 2022, afin de « *porter une première vague de simplifications relatives aux procédures budgétaires et comptables* »³¹⁹. Il s'agit donc d'une extension de la réforme engagée par le décret du 27 janvier 2005 aux actes de personnel qui en restaient exclus. **Désormais, plus aucun acte n'est soumis à un contrôle de régularité.**

Par ailleurs, des assouplissements supplémentaires ont été introduits, afin notamment d'atteindre l'objectif de fin des contrôles budgétaires *a priori* sur les dépenses courantes pour les ministères qui ont renforcé leur fonction financière interne et la transparence de l'information.

Encadré 8 : L'allègement des contrôles *a priori* dans le cadre de la révision du décret GBCP

L'article 105 du décret GBCP précise les modalités d'organisation des contrôles *a priori* restant, qui doivent être proportionnés au degré de maturité de la fonction financière ministérielle et notamment du contrôle interne budgétaire :

« Pour chaque ministère, un arrêté du ministre chargé du budget pris après avis du ministre concerné définit le contenu et les délais de transmission du document de répartition initiale des crédits et des emplois, du document prévisionnel de gestion des emplois et crédits de personnels, des budgets opérationnels de programme et des comptes rendus de gestion transmis au contrôleur budgétaire, ainsi que le contenu et les modalités d'élaboration de la programmation.

Cet arrêté fixe les montants à partir desquels les décisions d'engagement ou d'affectation de crédits, les autorisations et actes de recrutement ainsi que les actes de gestion des personnels sont soumis au visa ou à l'avis préalable du contrôleur budgétaire. Ces montants sont fixés au regard de la qualité du contrôle interne budgétaire. [...] »

L'article 106 du décret GBCP, dans sa version modifiée par le décret n°2018-803 du 24 septembre 2018 dispose :

« En fonction des résultats des contrôles prévus à la présente section, notamment ceux portant sur la qualité de la programmation budgétaire, et de l'évaluation prévue à l'article 171, l'obligation de soumettre au visa ou à l'avis prévue au deuxième alinéa de l'article 105 peut être partiellement ou totalement suspendue, pour une durée déterminée, par arrêté du ministre chargé du budget. La décision de suspension peut être reconduite dans les mêmes conditions. »

Source : Décret GBCP.

³¹⁷ Ce contrôle est confié en administration centrale au contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), qui avait été institué par le décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005

³¹⁸ L'article 100 maintient un contrôle de régularité des dépenses de personnel soumises au visa du CBCM, au regard « *des dispositions statutaires ou indemnitaires applicables* »

³¹⁹ Décret n°2018-803 du 24 septembre 2018 modifiant le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et autorisant diverses expérimentations.

Celui-ci a été programmé en trois temps :

- ♦ une première série d'arrêtés du 28 décembre 2018³²⁰ permettent au CBCM de suspendre le compte rendu de gestion par programme et par budget opérationnel de programme dès lors qu'il n'a pas émis d'avis défavorable sur la programmation des programmes ou budgets opérationnels concernés et qu'il l'a expressément mentionné dans l'avis rendu sur le document de programmation, relèvent les seuils de visas (voire mettent fin aux visas pour un programme du ministère des armées et suppriment les visas pour les contrats de contractuels s'inscrivant dans un référentiel partagé entre la DRH et le CBCM ;
- ♦ une seconde série d'arrêtés du 28 décembre 2018³²¹ instaure des allègements complémentaires dans des cadres expérimentaux, en fonction de la maturité financière de chaque entité :
 - la mise à disposition automatique de 75 % à 90 % des crédits dès le 2 janvier, contre 25 % aujourd'hui ;
 - la programmation infra-annuelle plus fine (avec en cible une programmation mensuelle) des prévisions de dépense des ministères servant de base à un dialogue de gestion (« *business review* ») rénové ;
 - des contrôles allégés avec :
 - le passage d'un visa du CBCM (bloquant) à un avis (non bloquant) ;
 - en cas d'avis favorable sur la programmation, allègements complémentaires du contrôle (suspension du visa sur les listes d'actes présents en programmation) et de la comitologie ;
 - en cas d'avis défavorable, renforcement ponctuel du suivi (mais pas du visa), modulé en fonction des risques, en lien avec le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFIM) ;
 - un suivi du schéma d'emploi sans que celui ne soit un objectif en tant que tel ;

3.32. La hiérarchisation des contrôles de légalité au sein des préfectures

La pratique de ce contrôle tend de plus vers la sélectivité des actes contrôlés. En effet, l'ordonnance n°2009-1401 du 17 novembre 2009 portant simplification de l'exercice du contrôle de légalité a diminué la liste des actes transmis obligatoirement au contrôle de légalité, notamment « *en matière de voirie routière et de fonction publique territoriale, en ne conservant dans le champ de la transmission obligatoire que les actes les plus sensibles intervenant dans ces domaines.* » Par conséquent, le nombre d'actes transmis a diminué de 20 % entre 2004 (huit millions d'actes) et 2015 (cinq millions d'actes)³²².

Concernant les actes transmis au contrôle de légalité, le préfet établit chaque année une stratégie de contrôle en fonction, d'une part, des orientations fixées par les circulaires relatives au contrôle de légalité et, d'autre part, des moyens à sa disposition. Sont ainsi distingués trois niveaux de contrôle :

- ♦ les priorités nationales (pour lesquelles le taux de contrôle doit tendre vers les 100 %), définies par une circulaire du 26 janvier 2012, qui concernent certains actes prioritaires en matière de commande publique, d'urbanisme et de fonction publique territoriale ;

³²⁰ Onze arrêtés du 28 décembre 2018 modifiant les arrêtés du 26 décembre 2013 pris en application de l'article 105 du décret GBCP.

³²¹ Onze arrêtés du 28 décembre 2018 portant suspension partielle du contrôle budgétaire a priori, pris en application de l'article 106 du décret GBCP.

³²² Introduction du rapport triennal 2013-2015 sur le contrôle a posteriori des préfectures sur les actes des collectivités territoriales et des établissements publics

- ◆ les priorités locales, définies à partir des risques particuliers identifiés par la préfecture ou la sous-préfecture ;
- ◆ les contrôles effectués sur les autres actes, selon des modalités fixées par le préfet.

Ces réformes ont conduit à une baisse de 26,2 % des effectifs sur la mission contrôle de légalité entre 2009 et 2015.³²³ Le « *plan préfecture nouvelle génération* » comportait un plan de renforcement national du contrôle de légalité. Cependant, le Sénat soulignait en 2019³²⁴, que « *cette mission, qui mobilisait, en 2015, 2 805 ETPT, n'en compterait plus que 2 036 en 2020 contre 2 614 en 2019* », soit « *une baisse considérable de ses moyens en personnel (-22 % et -578 ETPT)* ».

En 2018, le taux de contrôle des actes prioritaires relevant de priorités nationales s'élevait à 89,2 %, celui des actes prioritaires relevant des priorités locales à 91,3 %. En revanche, le taux de contrôle des actes non-prioritaires n'était que de 4,71 %.

Dans l'ensemble, seuls 19,5 % des actes transmis à la préfecture ont fait l'objet d'un contrôle en 2018 (cf. tableau 32).

Tableau 32 : Taux de contrôle de légalité

	Actes prioritaires relevant de priorités nationales	Actes prioritaires relevant de priorités locales	Actes non prioritaires	Taux de contrôle de l'ensemble des actes transmis
2016	90,38 %	90,83 %	4,49 %	20,4 %
2017	88 %	91,9 %	4,8 %	21,15 %
2018	89,5 %	91,36 %	4,71 %	19,5 %

Source : direction générale des collectivités locales (DGCL).

³²³ Introduction du rapport triennal 2013-2015, précité

³²⁴ Rapport général n° 140 de M. Jacques GENEST, fait au nom de la commission des finances, déposé le 21 novembre 2019 sur le projet de loi de finances pour 2020

Annexe 7 : Présentation du règlement financier des institutions européennes

Le règlement financier européen ³²⁵ est, pour l'Union européenne, la référence essentielle en ce qui concerne les principes et les procédures régissant l'établissement et l'exécution du budget de l'UE ainsi que le contrôle des finances des Communautés européennes.

Son titre IV « exécution budgétaire » définit les rôles de chaque acteur, leurs responsabilités respectives et les sanctions en cas de manquement.

Si des procédures de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire existent pour l'ordonnateur et le comptable, le système européen a privilégié les sanctions politiques, managériales et la mise en place d'un système solide de *check and balances*.

1. L'organisation de la fonction financière européenne se caractérise par une responsabilité plus importante de l'ordonnateur que du comptable

Les institutions européennes connaissent, comme en France, une stricte séparation organique entre ordonnateur et comptable. Cependant, c'est dans la répartition des compétences comme des responsabilités entre ces deux catégories d'acteurs que la divergence se situe.

3.33. L'organisation de la chaîne d'exécution des recettes et des dépenses européenne est comparable à celle de la France

3.33.1. Le principe de la séparation fonctionnelle entre ordonnateur et comptable est consacré par le règlement financier

L'article 72 du règlement financier prévoit que « *les fonctions de l'ordonnateur et du comptable sont séparées et incompatibles entre elles.* ». Pour s'en assurer, chaque institution informe la Cour des comptes, le Parlement européen et le Conseil de la nomination et de la cessation des fonctions des ordonnateurs délégués, des auditeurs internes et des comptables, ainsi que de toute réglementation interne qu'elle arrête en matière financière (article 73).

L'ordonnateur « *procède à des engagements budgétaires et juridiques, à la liquidation des dépenses et à l'ordonnancement des paiements, ainsi qu'aux actes préalables nécessaires à cette exécution des crédits* » (article 74 alinéa 3).

Les comptables trésoriers, qui relèvent de la direction générale du budget sont placés au sein de cette-dernière ou dans les différentes directions-métier. Ils ne procèdent pas au contrôle de la nature et de la régularité de la dépense, qui relève de la compétence de l'ordonnateur. Ils sont chargés de la bonne exécution des paiements, de l'encaissement des recettes et du recouvrement des créances, de la préparation et de la présentation des comptes, de la tenue de la comptabilité, de la définition des règles et procédures comptables ainsi que des systèmes comptables et enfin de la gestion de la trésorerie (article 77).

³²⁵ Le règlement en vigueur est le règlement (UE, Euratom) n° 2018/1046 du Parlement européen et du Conseil du 18 juillet 2018 relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union.

Le respect de la séparation entre ordonnateur et comptable est assuré par le contrôle interne. Chaque ordonnateur doit en effet instaurer des circuits financiers (liste des personnes habilitées à intervenir sur certaines opérations en fonction des différentes lignes budgétaires) à partir desquels les agents se voient octroyer des droits informatiques.

3.33.2. Les étapes de l'exécution des dépenses et des recettes qui relèvent respectivement de l'ordonnateur et du comptable sont les mêmes que dans le système français

L'acteur principal de l'exécution budgétaire est l'ordonnateur, qui (article 74) :

- ◆ pour exécuter des dépenses, procède à des engagements budgétaires et juridiques, à la liquidation des dépenses et à l'ordonnancement des paiements, ainsi qu'aux actes préalables nécessaires à cette exécution des crédits.
- ◆ pour exécuter des recettes, établit des prévisions de créances, constate les droits à recouvrer et émet les ordres de recouvrement. Le cas échéant, l'ordonnateur compétent renonce aux créances constatées.

Le comptable est quant à lui chargé (article 77) :

- ◆ de la bonne exécution des paiements, de l'encaissement des recettes et du recouvrement des créances constatées ;
- ◆ de la préparation et de la présentation des comptes ;
- ◆ de la tenue de la comptabilité ;
- ◆ de la définition des règles et procédures comptables ainsi que du plan comptable ;
- ◆ de la définition et de la validation des systèmes comptables ainsi que, le cas échéant, de la validation des systèmes prescrits par l'ordonnateur et destinés à fournir ou justifier des informations comptables ;
- ◆ de la gestion de la trésorerie.

En dehors des opérations de caisse et de la responsabilité du caractère libératoire du paiement, le rôle du comptable est donc tourné vers la tenue des comptes et non vers la régularité de la dépense, qui dépend de l'ordonnateur. L'article 77 concernant les missions de l'agent comptable précise ainsi que *« les ordonnateurs demeurent pleinement responsables de l'utilisation appropriée des fonds qu'ils gèrent, de la légalité et de la régularité des dépenses placées sous leur contrôle et de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations transmises au comptable »*.

3.34. En revanche l'ordonnateur est responsable de la régularité de la dépense et peut être, comme le comptable dans son champ, l'objet de sanctions managériales, disciplinaires et pécuniaires

3.34.1. L'ordonnateur est responsable à la fois de la régularité de l'exécution de la dépense et de l'égalité de traitement de ses destinataires

L'ordonnateur est chargé d'exécuter les recettes et les dépenses *« conformément au principe de bonne gestion financière, notamment en faisant rapport sur la performance, et d'en assurer la légalité et la régularité ainsi que de veiller à l'égalité de traitement entre destinataires »* (article 74). Pour cela :

- ◆ chaque opération fait l'objet d'au moins un contrôle *ex ante*³²⁶ ;
- ◆ l'ordonnateur rend compte à son institution sous la forme d'un rapport annuel d'activités, contenant des informations financières et de gestion, y compris les résultats des contrôles internes (cf. *supra*), et déclarant qu'il a l'assurance raisonnable que :
 - les informations contenues dans le rapport donnent une image fidèle de la situation ;
 - les ressources allouées ont été utilisées aux fins prévues ;
 - les procédures de contrôle mises en place offrent les garanties nécessaires quant à la légalité et à la régularité des opérations.

Le rapport d'activité³²⁷ doit rendre compte des résultats des opérations par rapport aux objectifs fixés, des risques associés à ces opérations, de l'utilisation des ressources mises à disposition et de l'efficacité et de l'efficacités des systèmes de contrôle interne, et comprend une évaluation globale du rapport coût-efficacité des contrôles.

De même, c'est l'ordonnateur qui est responsable de la qualité des informations transmises au comptable³²⁸.

3.34.2. Une « instance » est chargée de proposer des sanctions disciplinaires et pécuniaires en cas de manquement des ordonnateurs et des comptables

3.34.2.1. Les conditions d'engagement de la responsabilité de l'ordonnateur et du comptable

D'une part, l'ordonnateur engage sa responsabilité pécuniaire notamment si, intentionnellement ou par négligence grave il (article 92) :

- ◆ constate les droits à recouvrer ou émet les ordres de recouvrement, engage une dépense ou signe un ordre de paiement, sans se conformer au règlement ;
- ◆ omet d'établir un acte engendrant une créance, omet ou retarde l'émission d'un ordre de recouvrement, ou retarde l'émission d'un ordre de paiement, engageant ainsi la responsabilité civile de l'institution de l'Union à l'égard de tiers.

Une procédure a été mise en place lorsque qu'un ordonnateur délégué ou subdélégué considère qu'une instruction qui s'impose à lui est entachée d'irrégularité ou qu'elle contrevient au principe de bonne gestion financière afin qu'il puisse la faire confirmer par écrit. Elle prévoit notamment que les instructions confirmées par les supérieurs hiérarchiques soient mentionnées dans le rapport annuel d'activités.

³²⁶ Contrôle portant sur les aspects opérationnels et financiers de l'opération, sur la base d'une stratégie de contrôle pluriannuelle tenant compte du risque et par des agents différents de ceux qui ont initié l'opération et qui n'y sont pas subordonnés

³²⁷ Au plus tard le 15 juin de chaque année, la Commission transmet au Parlement européen et au Conseil un résumé des rapports d'activités annuels de l'année précédente. Le rapport d'activités annuel de chaque ordonnateur délégué est également communiqué au Parlement européen et au Conseil. Ils sont par ailleurs publiés sur le site internet de l'institution (au plus tard le 1er juillet de l'année N+1).

³²⁸ Article 82 : « 2. Les comptables obtiennent des ordonnateurs toutes les informations nécessaires à l'établissement de comptes présentant une image fidèle de la situation financière des institutions et de l'exécution budgétaire. Les ordonnateurs garantissent la fiabilité de ces informations. »

En dehors de cette hypothèse, l'ordonnateur compétent ou l'autorité investie du pouvoir de nomination et chargée des affaires disciplinaires peut, s'il suspecte la commission de l'une des irrégularités mentionnées à l'article 92 du règlement financier, saisir une instance composée d'un président permanent, de deux représentants permanents de la Commission et d'un représentant de l'ordonnateur demandeur (*cf. infra*).

D'autre part, le comptable engage sa responsabilité disciplinaire et pécuniaire. Constitue en particulier une faute susceptible d'engager sa responsabilité le fait (article 94) :

- ◆ de perdre ou détériorer des fonds, des valeurs ou des documents dont il a la garde ;
- ◆ de modifier indûment des comptes bancaires ou des comptes courants postaux ;
- ◆ d'effectuer des recouvrements ou des paiements non conformes aux ordres de recouvrement ou de paiement correspondants ;
- ◆ d'omettre d'encaisser des recettes dues.

Il est cependant très rarement fait usage de cette procédure particulièrement lourde et qui est donc, par essence, réservée aux hypothèses les plus graves. Lors des entretiens effectués par la mission au sein des institutions européennes, seul deux cas ont été mentionnés : un cas historique ainsi qu'une affaire en cours.

3.34.2.2. *Les sanctions personnelles sont managériales (suspensions de fonction, mesures disciplinaires, sanctions pécuniaires internes) et non juridictionnelles*

Le chapitre 5 du règlement financier définit les responsabilités des différents acteurs. Au-delà des éventuelles sanctions disciplinaires relevant du statut des fonctionnaires européens et des responsabilités civiles et pénales de droit commun³²⁹, le règlement prévoit que les ordonnateurs, le comptable ou les régisseurs d'avances compétents peuvent à tout moment se voir retirer, temporairement ou définitivement, leur délégation ou subdélégation par l'autorité qui les a nommés (article 90).

Surtout, l'article 93 prévoit que toute violation du règlement ou de toute disposition relative à la gestion financière ou au contrôle des opérations résultant d'un acte ou d'une omission d'un agent est déférée pour avis à l'instance prévue à l'article 143 du règlement.

Interne à l'administration, elle est composée d'un président permanent de haut niveau indépendant, nommé par la Commission³³⁰, de deux représentants permanents de la Commission, et d'un représentant de l'ordonnateur demandeur³³¹.

Cette instance peut être saisie par :

- ◆ l'autorité hiérarchique, investie du pouvoir de nomination chargée des affaires disciplinaires;
- ◆ l'ordonnateur compétent, y compris les chefs des délégations de l'Union et leurs adjoints ;

³²⁹ Via notamment le rôle de l'office de lutte anti-fraude (OLAF), à mi-chemin entre l'audit classique et l'enquête policière mais sans contradictoire. Réforme en cours pour que le nouveau parquet européen (de défense des intérêts de l'Union, mais peut-être exercé par des juridictions nationales *a priori*) reprenne une partie des fonctions afin de respecter les intérêts de la défense.

³³⁰ Le président est choisi parmi les anciens membres de la Cour de justice de l'Union européenne, de la Cour des comptes ou parmi d'anciens fonctionnaires ayant eu au moins le rang de directeur général dans une institution de l'Union autre que la Commission. Il est sélectionné « *en fonction de ses qualités personnelles et professionnelles, de sa vaste expérience en matière juridique et financière et de ses compétences attestées, de son indépendance et de son intégrité* ». Son mandat est d'une durée de cinq ans et n'est pas renouvelable.

³³¹ Elle est par ailleurs assistée d'un secrétariat permanent, assuré par la Commission, qui est chargé de la gestion courante de l'instance.

- ◆ en interne (procédure de type « lanceurs d’alerte » prévue à l’article 93-1).

L’instance évalue si une irrégularité financière a été commise sur la base du dossier transmis (elle n’a aucun pouvoir d’enquête). Sur la base de son avis, « *l’institution de l’Union, l’organisme de l’Union, l’office européen ou l’organisme ou la personne concerné décide des mesures de suivi appropriées conformément au statut* ». Si l’instance a détecté des problèmes systémiques, elle adresse une recommandation à l’ordonnateur ainsi qu’à l’auditeur interne.

Si cette procédure est en réalité utilisée de manière marginale, elle reste très dissuasive. Il ressort en effet des entretiens menés par la mission au sein des institutions européennes, que ces dernières connaissent une importante inflation des contrôles effectués *ex ante* (relevant de la responsabilité de l’ordonnateur) qui ralentissent considérablement les processus et peuvent conduire à une dilution des responsabilités. La tendance actuelle est ainsi plutôt à la réduction des contrôles *ex ante* lorsque des systèmes de *check and balances* suffisamment matures sont en place.

3.34.3. L’ordonnateur est chargé d’organiser le contrôle interne

L’article 36 du règlement financier prévoit qu’« *aux fins de l’exécution budgétaire, le contrôle interne s’applique à tous les niveaux de la chaîne de gestion* ». L’ordonnateur est responsable de la définition ainsi que de l’efficacité et de l’efficacité des systèmes de gestion et de contrôle internes.

Chaque direction générale organise son contrôle interne en fonction des risques particuliers qu’elle identifie et sur la base de principes définis par la direction générale du budget. Les dispositifs de contrôle interne mis en place sont régulièrement audités, notamment par les services de l’audit interne ainsi que par la Cour des comptes européenne.

2. L’audit interne, assurance donnée de la qualité de la gestion, est le deuxième pan et la contrepartie de la responsabilisation purement managériale des gestionnaires

3.35. Un auditeur interne indépendant doit être désigné pour chaque institution de l’UE afin de fournir une « *assurance raisonnable* » de la qualité de la gestion

La nomination d’un auditeur interne est obligatoire au sein de chaque institution (article 117). Il doit garantir son indépendance au sein de l’institution³³² qui l’a nommé et à laquelle il doit rendre compte de ses travaux. L’auditeur ne peut être ni le comptable ni l’ordonnateur.

Par ailleurs, chaque institution de l’Union met en place un comité de suivi d’audit interne chargé de veiller à l’indépendance de l’auditeur interne, de contrôler la qualité des travaux d’audit interne et de veiller à ce que les recommandations d’audit interne et externe soient dûment prises en considération et fassent l’objet d’un suivi par ses services.

Outre les évaluations *ex ante* et *ex post*, les textes³³³ prévoient des dispositifs de contrôle interne (article 36), définis comme un processus applicable à tous les niveaux de la chaîne de gestion et conçu pour fournir une « *assurance raisonnable* » quant à la réalisation des objectifs suivants :

- ◆ l’efficacité, l’efficacité et l’économie des opérations ;

³³² Par ailleurs le Parlement européen et le Conseil doivent être informés de toute désignation ou cessation des fonctions, afin que la transparence à leur égard soit garantie.

³³³ Chapitres 7 du titre II et chapitre 8 du titre IV.

- ◆ la fiabilité des informations ;
- ◆ la préservation des actifs et de l'information ;
- ◆ la prévention, la détection, la correction et le suivi de la fraude et des irrégularités ;
- ◆ la gestion appropriée des risques.

Plus généralement, l'objectif des travaux est de donner une assurance de la conformité au regard du règlement financier. Les rapports indiquent ainsi en conclusion le niveau d'irrespect des dépenses sur la base de contrôles³³⁴.

3.36. Son rôle est consultatif mais ses pouvoirs d'enquête sont étendus et ses rapports sont transmis en exhaustivité à la Cour des comptes européenne et sur demande au Parlement européen

Le rôle de l'auditeur interne, consultatif, est avant tout l'accompagnement de l'institution afin de s'assurer de la coopération et de la transparence des acteurs et non la mise en cause personnelle devant l'instance de sanction. Ainsi, l'article 118 dispose que « *l'auditeur interne conseille son institution de l'Union dans la maîtrise des risques, en formulant des avis indépendants portant sur la qualité des systèmes de gestion et de contrôle et en émettant des recommandations pour améliorer les conditions d'exécution des opérations et promouvoir la bonne gestion financière.* »

En ce sens, c'est bien chaque institution qui définit selon ses besoins le champ de la mission de son auditeur interne et arrête, dans le détail, les objectifs et les procédures de l'exercice de la fonction d'audit interne ainsi que son programme de travail (article 117 et 119).

En revanche, les pouvoirs d'enquête de l'auditeur sont très étendus (« *Il dispose d'un accès complet et illimité à toute information requise pour l'exercice de ses tâches et au besoin sur place, y compris dans les États membres et dans les pays tiers* ») mais son avis est uniquement consultatif.

Par ailleurs, si les rapports et les conclusions de l'auditeur interne ne sont accessibles au public que lorsque l'auditeur interne a validé les mesures prises en vue de leur mise en œuvre³³⁵, ils peuvent également être transmis sur demande à la commission du contrôle budgétaire du Parlement européen (article 118).

³³⁴ Concrètement, ils indiquent que X % font l'objet d'une gestion insatisfaisante.

³³⁵ En revanche les rapports sur la gestion budgétaire et financière établis par l'ordonnateur, sont publiés (au JOUE).

3.37. La déclaration d'assurance par la Cour et la procédure de décharge par le Parlement s'appuient sur les rapports de l'audit interne, ce qui leur confère une incitation managériale très forte

En ce qui concerne la validation des comptes³³⁶, la Cour s'appuie en premier lieu sur les rapports de l'audit interne. Ainsi son rôle, en plus de garantir la régularité des comptes à la Commission européenne, est de plus en plus orienté sur la garantie à donner par ses propres contrôles de la qualité de l'audit interne et des données produites par chaque entité. À ce titre, cette validation appelée « déclaration d'assurance » est transmise au Parlement européen et constitue un premier élément pour la procédure de décharge.

Si le niveau d'erreur reste élevé, la Cour identifie en lien avec la Commission les faiblesses des systèmes de contrôle des mesures correctrices sont mises en place. La Cour peut par ailleurs déclencher de sa propre initiative des contrôles suite à des manquements.

Le contrôle de la Cour a évolué. Longtemps centré sur la légalité et la régularité des comptes et par conséquent jugé trop formaliste, il est davantage orienté depuis quelques années sur l'évaluation de la performance.

En ce qui concerne le Parlement européen, les rapports peuvent être demandés par la commission du contrôle budgétaire (COCOBU) dans le cadre de la procédure de décharge³³⁷. En effet, en vue de donner décharge, le Parlement européen examine, à la suite du Conseil, les comptes, le bilan financier, les éventuels rapports de l'auditeur interne, mais aussi le rapport annuel de la Cour des comptes accompagné des réponses des institutions auditées et sa déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes et la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

La logique est toujours celle d'une responsabilité managériale, puisque l'institution est directement concernée car les rapports de l'auditeur et la déclaration d'assurance de la Cour sont regardés par le Parlement dans le cadre de la procédure de décharge. Par ailleurs, le Parlement peut utiliser ses documents dans ses auditions des gestionnaires, parfois dans une logique de *name and shame*³³⁸. En revanche, logique différente de la mise en cause individuelle sur une irrégularité donnée susceptible de sanction. Sont évalués les processus et l'organisation des services, sans rechercher l'erreur ponctuelle, même si les auditeurs peuvent être amenés à dénoncer des cas à l'instance de sanction.

³³⁶ L'intégralité des comptes produits sont transmis à la Cour des comptes européenne avant le 31 mars n+1. Celle-ci doit formuler des recommandations avant le 15 juin, les comptables pouvant modifier en conséquence leurs comptes dans un dialogue assimilable à celui d'un commissaire aux comptes. Les comptes deviennent ensuite définitifs et sont transmis à la Commission européenne pour approbation puis publication. Le Parlement européen vote ensuite la décharge s'il juge les comptes réguliers.

³³⁷ Le Parlement européen, sur recommandation du Conseil qui statue à la majorité qualifiée, donne avant le 15 mai de l'année n + 2 décharge à la Commission sur l'exécution du budget de l'exercice n (article 260). La décision de décharge porte sur les comptes de la totalité des recettes et dépenses de l'Union, ainsi que sur le solde qui en découle et sur l'actif et le passif de l'Union décrits dans le bilan financier (article 261).

³³⁸ Ainsi, un commissaire peut avoir à s'expliquer du pourcentage de fiabilité de ses comptes établi par l'audit interne dans le cadre de ses auditions.

Annexe 8 : La sécurisation des fonctions financières dans le secteur privé³³⁹

Diverses mesures permettent d'assurer la sécurisation des fonctions financières dans le secteur privé. Cependant, leur philosophie diffère de celle de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics sous plusieurs aspects.

D'abord, les différentes responsabilités s'apprécient en fonction du préjudice subi et non au regard des moyens mis en œuvre, et notamment, ceux relevant d'une activité de contrôle. En effet, cette activité pour un comptable privé n'est pas une fin en soi, mais un moyen parmi d'autres pour s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise, du respect des obligations légales et réglementaires et de la production d'une information comptable de qualité. La responsabilité du comptable privé n'est donc pas spécifique, elle est comparable dans son principe à celle pesant sur les autres cadres non-dirigeants de l'entreprise.

Par ailleurs, responsable en première ligne, l'entreprise pourra, dans un second temps, se retourner vers son service comptable pour répercuter une partie du préjudice qu'elle a subi, mais l'appréciation des juges ira rarement jusqu'à imputer l'intégralité du préjudice au directeur comptable, ne serait-ce que parce qu'il est toujours difficile d'exonérer totalement une entreprise de sa responsabilité de surveillance et d'encadrement de ses agents.

Quoiqu'il en soit, ce type d'action n'est mené que pour des opérations ayant des enjeux financiers significatifs, ne serait-ce qu'en raison du coût induit par un contentieux rapporté au préjudice subi.

1. La séparation des tâches dans le secteur privé

Toutes les entreprises rencontrées dans le cadre de la mission pratiquent au moins une séparation fonctionnelle entre ceux qui engagent les dépenses (directions opérationnelles) et ceux qui décaissent (la trésorerie). La majorité des entreprises pratiquent même des séparations de tâches plus nombreuses^[1], fondées sur les « ruptures de chaînes » imposées par le contrôle et l'audit internes (*segregation of duties*). À titre d'illustrations, on citera les deux modèles d'organisation les plus fréquemment rencontrés par la mission :

- ♦ un premier modèle où les séparations de tâches se font par services : les directions opérationnelles réalisent la commande (avec double validation au-delà d'un certain seuil – règle dite « des quatre yeux »). Une fois validée, la commande est traitée par un service achats central qui est le seul à avoir une relation directe avec les fournisseurs et qui sélectionne le prestataire retenu. Une fois réalisée et le service fait validé par les opérationnels commanditaires, la prestation fait l'objet d'une facture qui est réceptionnée et validée par un « centre de services partagé fournisseurs » qui centralise toutes les factures, les enregistre et les vérifie (notamment leur authenticité et leur liquidation). Le paiement en lui-même est réalisé sur la base de la liste établie par la trésorerie (hors CSP), avant que le paiement ne soit revalidé sur la base du fichier de la banque (qui « traduit » les ordres de virement sur la base de la liste de la trésorerie – les

³³⁹ La présentation ci-dessus ne saurait être exhaustive de tous les textes, ni a fortiori de l'ensemble de la jurisprudence conduisant les tribunaux à retenir une responsabilité financière ou comptable sur les terrains pénal, civil, voire managérial via, par exemple, les contentieux portés devant les conseils des prud'hommes.

^[1] Certaines entreprises pratiquent la règle d'au moins deux séparations fonctionnelles entre ceux qui engagent les dépenses, soit ceux qui les liquident (pôles fournisseurs, paye, frais de personnel etc. du service comptable) soit le service achat qui négocie avec les fournisseurs et s'assure du respect des procédures, puis avec ceux qui lancent la liste de paiement à la banque (qui ne sont par ailleurs pas ceux qui valident définitivement les virements réalisés par la banque)

services peuvent ainsi s'assurer qu'aucun virement n'a été ajouté à la liste hors processus de validation) ;

- ◆ un second modèle où les séparations de tâches assurent qu'un même agent ne peut à lui seul aller de l'engagement au paiement, indépendamment de son service : un premier agent engage la dépense directement auprès du fournisseur, un second valide la commande et son bien-fondé (il peut s'agir d'un supérieur hiérarchique ou de quelqu'un de la direction des affaires financières – on retrouve là aussi la règle des « quatre yeux » dans la validation de la commande). Une troisième personne réceptionne la facture après service fait, indépendamment du prix puis le traitement des factures est centralisé au service comptable qui les saisit et vérifie la liquidation (en partie avec validation automatique). Enfin, deux personnes distinctes, fondées de pouvoir, valident les paiements quel que soit le montant et vérifient si le fournisseur est cohérent avec la prestation (interrogation dépense par dépense et audit interne avec échantillonnage). Cette dernière étape nécessite deux personnes différentes mais celles-ci peuvent être celles à l'origine la dépense, car entretemps le lien a été rompu par des contrôles.

La séparation des rôles entre celui qui engage et celui qui paye est donc encore plus encadrée dans le secteur privé. Pourtant, elle ne repose pas sur une responsabilité d'un acteur en aval mais sur le respect des ruptures de chaîne imposées par les règles « Sox » du contrôle et de l'audit interne et leur intégration dans les *processus*, en particulier numériques au sein des progiciels de gestion (cf. encadré 9).

Encadré 9 : La séparation des tâches dans le contrôle interne

Un référentiel unique en matière de contrôle interne s'est développé dans les années 1990, en particulier à partir des travaux du *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) en 1992, qui en a donné la définition suivante : « *processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.* »³⁴⁰

La dernière édition du *COSO report* (2013) définit trois objectifs au contrôle interne (l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité et la transparence du reporting, le respect des lois et règlements). La séparation des tâches s'inscrit dans le cadre des activités de contrôle, qui constituent l'une des cinq composantes du contrôle interne (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication, pilotage). Ces principes ont été largement repris par le cadre de référence de l'autorité des marchés financiers (AMF) relatif aux dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne de 2010.

La séparation des tâches (*segregation of duties*) permet ainsi d'assurer une distinction de « *la fonction opérationnelle qui regroupe les processus et activités essentiels (acheter, produire, vendre, investir), la fonction de protection qui concerne la protection physique des biens et valeurs monétaires et la fonction d'enregistrement, qui correspond à la constatation du patrimoine et des ressources de l'entreprise.* »³⁴¹

³⁴⁰ Synthèse de l'édition française du COSO Report, Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI), 2014

³⁴¹ Stéphanie Thiery-Dubuisson, *L'audit*, La Découverte, 2009

Les exigences en matière de contrôle interne ont été renforcées au début des années 2000, en particulier par la loi Sarbanes-Oxley de 2002 aux États-Unis et la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 dite de sécurité financière, dont l'article 117 indique que le président du conseil d'administration ou le président du conseil de surveillance « rend compte, dans un rapport [...] des procédures de contrôle interne mises en place par la société » (articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce)³⁴². L'article 120 de la même loi prévoit que « les commissaires aux comptes présentent [...] leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière » (article L. 225-35 du code de commerce).

2. les responsabilités pénales³⁴³ visant les fonctions du comptable privé et concernant les sociétés anonymes³⁴⁴

3.38. Le code du commerce définit des sanctions en cas d'abus de biens sociaux, mais également d'information incomplète ou insincère sur la gestion

Le titre IV du livre II (« des sociétés commerciales et des groupements d'intérêts économiques ») du code du commerce définit les infractions pénales à l'encontre des gérants de société anonyme à risque limité (SARL), du président d'une société anonyme (SA), des administrateurs de son conseil d'administration (CA) ou des directeurs généraux de la société et de ses filiales.

Les articles L. 241-3 (pour les gérants de SARL) et L. 242-6 (pour le président, les administrateurs du CA et le directeur général d'une SA) du code du commerce prévoient de punir d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 € les gestions frauduleuses constituant des abus de biens sociaux à savoir :

- ◆ de faire de mauvaise foi des biens ou du crédit de la société, « *un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou une entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement* » (respectivement 4° et 3° des articles précités) ;
- ◆ de faire, de mauvaise foi, des pouvoirs qu'ils possèdent ou des voix dont ils disposent, en cette qualité, un usage qu'ils savent contraire aux intérêts de la société, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou une entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement (respectivement 5° et 4° des articles précités).

³⁴² Depuis l'ordonnance n° 2017-1162 du 12 juillet 2017 portant diverses mesures de simplification et de clarification des obligations d'information à la charge des sociétés, la présentation des dispositifs de contrôle interne est intégrée dans le rapport de gestion, dont le contenu est détaillé à l'article L. 225-100-1 du code de commerce

³⁴³ Pour mémoire, la responsabilité civile permet de réparer un préjudice pour des dommages causés à un tiers. La responsabilité pénale quant à elle oblige l'auteur ou le complice d'une infraction délictueuse à répondre de ses actes devant la société tout entière. Ainsi, un même acte peut entraîner à la fois la responsabilité civile et pénale du dirigeant.

³⁴⁴ Les sociétés anonymes et anonymes à risque limités sont la forme juridique la plus classique des grandes entreprises, avec un capital minimal de 37 000 € (L. 224-2 du code du commerce), qui était avant l'ordonnance n°2009-80 du 22 janvier 2009 de 225 000 € si la société faisait publiquement appel à l'épargne. Elles sont, par leur taille et leur gouvernance (avec un conseil d'administration et une direction générale pour les SA), les structures juridiques les plus proches des enjeux du secteur public.

Ainsi, la Cour de cassation a jugé qu'il y avait abus de biens sociaux³⁴⁵ lorsque :

- ♦ le dirigeant se fait octroyer par la société des rémunérations excessives au regard des capacités de trésorerie de cette société (Cass. crim. 7 mars 1968, Cass. crim. 19 octobre 1971, Cass. crim. 6 octobre 1980) ;
- ♦ le dirigeant se fait octroyer par la société des rémunérations injustifiées par rapport aux services rendus à celle-ci (Cass. crim. 20 juillet 1982).

Les articles précités sanctionnent également la gestion insincère, à savoir le fait de publier ou présenter aux actionnaires (même en l'absence de toute distribution de dividendes) des comptes annuels « *ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société* » (respectivement 3° et 2° des articles précités).

Par ailleurs, l'article L. 242-8 prévoit une amende de 9 000 € le fait, pour le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme, de ne pas, pour chaque exercice, dresser l'inventaire et établir des comptes annuels et un rapport de gestion. L'article L. 242-10, sanctionne quant à lui le président ou les administrateurs qui ne réunissent pas l'assemblée générale ordinaire dans les six mois de la clôture de l'exercice ou qui ne soumettent à l'approbation de ladite assemblée les comptes annuels et le rapport de gestion.

S'agissant des filiales, l'article L. 247-1 retient comme infraction les manquements à l'information complète sur les prises de participation (I-1°³⁴⁶), l'activité et les résultats (I-2°) et à l'établissement de comptes consolidés (II).

3.39. Les personnes mises en cause

Comme dans le secteur public, la personne incriminée est celle qui a commis les actes, indépendamment de ses fonctions, même si les plus hauts niveaux hiérarchiques sont par défaut recherchés

Les infractions pénales au code de commerce ont en commun de viser en premier lieu les gérants en ce qui concerne les SARL, le président, les administrateurs ou les directeurs généraux pour les SA.

Mais l'article 245-16 étend l'application de ces dispositions aux dirigeants de fait, c'est-à-dire « *à toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura, en fait, exercé la direction, l'administration ou la gestion desdites sociétés sous le couvert ou au lieu et place de leurs représentants légaux* », de la même façon que la responsabilité personnelle et pécuniaire des ordonnateurs est engagée lorsqu'ils ont agi de fait en comptables publics. La Cour de cassation, a décrit le dirigeant de fait comme « *celui qui en toute indépendance et liberté, exerce une activité positive de gestion et de direction et se comporte, sans partage comme maître de l'affaire* » (Cass. Com. 10 octobre 1995). Il exerce cette « *activité positive de gestion et de direction de l'entreprise sous le couvert et au lieu et place du représentant légal* » (Cass. Crim. 23 novembre 2004).

D'autres responsables peuvent être poursuivis pour complicité, dont le comptable privé

³⁴⁵ La jurisprudence a jugé en revanche qu'il n'y avait pas abus de biens sociaux mais seulement complicité d'abus de biens sociaux lorsque le dirigeant facilite ou s'abstient de dénoncer les agissements illicites sans toutefois en avoir personnellement profité (Cass. crim. 5 septembre 1988, Cass. crim. 15 mai 1974).

³⁴⁶ Est puni des mêmes peines le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport ces mentions.

L'article L. 121-7 du code pénal prévoit que peut être poursuivi pour complicité de tout crime ou délit toute personne qui a :

- ◆ sciemment par aide et assistance, facilité la préparation ou la consommation d'un crime ou d'un délit ;
- ◆ par don, promesse, menace, ordre, abus d'autorité ou de pouvoir, a provoqué à une infraction ou donné des instructions pour la commettre.

À ce titre, des cadres non dirigeants (même de fait) peuvent être mis en cause pour complicité, y compris le comptable privé (en particulier pour le premier point sur l'aide et assistance). La délégation de pouvoirs, établie par le dirigeant au profit du comptable privé peut ainsi mettre ce dernier en première ligne en cas d'infraction même si la complicité et la délégation de pouvoir n'ont pas pour effet d'exonérer le dirigeant de sa responsabilité dans l'infraction commise.

Les personnes morales sont responsables des infractions de leurs organes ou représentants, en sus des sanctions individuelles

Par l'article L 121-12, les personnes morales (SA ou SARL, par exemple), à l'exception de l'État, sont pénalement responsables de toutes les infractions commises, pour leur compte et dans leur intérêt, par leurs organes ou représentants³⁴⁷, cette responsabilité pénale n'excluant pas celle des personnes physiques (et notamment celle du dirigeant), auteurs ou complices des mêmes faits.

La responsabilité pénale des personnes morales est ainsi prévue pour :

- ◆ les personnes morales de droit privé ayant la personnalité morale qu'elles aient pour but la recherche de profits ou non (sociétés civiles ou commerciales, groupement d'intérêt économique, associations, syndicats, fondations, partis politiques, institutions représentatives du personnel) ;
- ◆ les personnes morales de droit public : elles ne sont pas exclues du domaine d'application de la loi toutefois leur responsabilité est soumise à une condition. En effet, les établissements publics, les collectivités territoriales et leurs groupements ne sont responsables que pour les infractions commises dans l'exercice des activités susceptibles de faire l'objet de délégation de service public (ex : l'exploitation d'un théâtre, Crim. 3 avril 2002).

³⁴⁷ Après avoir appliqué une présomption de rattachement de la faute pénale aux organes ou représentants de la personne morale, sans qu'il soit besoin de les identifier, la Cour de Cassation a revu sa position depuis 2017 et juge désormais que l'identification de la personne responsable est nécessaire, afin de s'assurer qu'elle agissait bien dans le cadre de ses fonctions et pour le compte de la personne morale.

En matière fiscale, la solidarité conjointe en cas de manœuvres frauduleuses ou de manquements graves et répétés

L'article L. 267 du livre des procédures fiscales prévoit la solidarité entre les différents responsables (dirigeant, personne morale notamment). Si, par exemple, le dirigeant est responsable de « *manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée* » d'obligations fiscales rendant impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par l'entreprise, il peut « *être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance* ».

3. La responsabilité civile

3.40. La réparation du préjudice de l'entreprise ou d'un associé

L'entreprise peut aussi poursuivre l'un de ses employés au titre du préjudice qu'elle aurait subi par la faute de celui-ci

Outre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, un ou plusieurs associés peuvent intenter l'action sociale prévue dans l'article 1843-5 du code civil en responsabilité contre les gérants. Les demandeurs sont habilités à poursuivre la réparation du préjudice subi par la société ; en cas de condamnation, les dommages-intérêts sont alloués à la société.

3.41. La réparation du préjudice de tiers

Si en matière pénale, la responsabilité individuelle est recherchée en priorité, en matière civile la personne morale est la première à devoir répondre des préjudices subis pour tout fait ou incident liée à l'activité de l'entreprise.

Les personnes physiques, et en premier lieu ses dirigeants, ne seront pas inquiétés dès lors qu'elles restent dans le champ de leur activité. L'entreprise peut donc voir imputer la responsabilité d'une faute commise par son dirigeant ou d'une négligence, voire d'une omission de sa part.

Les tiers peuvent être des clients ou des tiers avec lesquels l'entreprise est engagée par contrat dans le cas d'une responsabilité (articles 1231 à 1231-7 du code civil), mais peuvent aussi être sans lien contractuel avec l'entreprise dans le cas d'une responsabilité civile délictuelle (articles 1240 et suivants du code civil).

3.42. La responsabilité civile du dirigeant

La responsabilité civile du dirigeant peut (en dehors du cas particulier de la faute de gestion décrit en point suivant) être engagée en matière financière notamment pour :

- ◆ le non-respect des statuts, comme par exemple l'accord préalable des associés pour certaines décisions ;
- ◆ le non-respect des lois ou règlements s'appliquant aux entreprises ;
- ◆ les infractions aux obligations fiscales si le paiement de l'impôt sur les sociétés a été rendu impossible par le dirigeant ;
- ◆ concurrence déloyale à l'égard de sa propre société.

4. Le cas particulier de la faute de gestion³⁴⁸

La faute de gestion du gérant d'une société est prévue à l'article 1850 du code civil pour les sociétés civiles et aux articles L. 222-23 pour les SARL et L. 225-251 du code de commerce pour les administrateurs et le directeur général de SA.

Il n'existe pas de définition légale ou réglementaire de la faute de gestion. Pour autant, la jurisprudence est venue apporter de nombreux exemples permettant de la caractériser. Une faute de gestion s'entend ainsi d'une action ou inaction commise par un dirigeant d'entreprise dans l'administration générale de la société, manifestement contraire à l'intérêt social.

Afin de pouvoir la qualifier, le juge devra apprécier le comportement attendu de la part d'un dirigeant prudent, diligent et actif à la recherche d'une obligation de moyens. Il devra notamment vérifier si le dirigeant a, au regard de la situation financière de son entreprise, commis une faute contraire à l'intérêt social ou affectant la situation financière de la société.

La nature de ces fautes retenues est variable en gravité. Il peut s'agir :

- ◆ de manœuvres frauduleuses, notamment :
 - d'une complicité dans la violation d'un contrat,
 - de distribution de commissions occultes,
 - de fraudes fiscales,
 - de présentation d'un bilan inexact,
 - d'un défaut de paiement des cotisations sociales alors que la trésorerie le permettait ;
- ◆ de manquement aux obligations légales de l'entreprises (absence de convocation d'instances de gouvernance, non dépôt des comptes...) ;
- ◆ d'erreurs manifestes dans la gestion de l'entreprise : engagements contractuels disproportionnés par rapport aux moyens ou aux besoins de la société, engagements financiers excessifs (surendettement ou placements financiers risqués, prêts à d'autres entreprises sans lien direct) ;
- ◆ de comportements jugés passifs, notamment lorsque le dirigeant n'informe pas suffisamment le conseil d'administration³⁴⁹, le défaut de surveillance d'un cogérant ayant détourné des fonds sociaux, l'absence d'avis aux associés sur la gravité de la situation financière de la société ;
- ◆ mais également de simples négligences ou imprudences dans la gestion du patrimoine de la société (par exemple commandes trop importantes passées par le gérant alors que la société est déficitaire, conclusion d'un bail dans des conditions préjudiciables à la société), d'un désintérêt pour les affaires sociales par absence de défense des intérêts de la société, notamment par défaut de surveillance.

En outre, l'existence d'une faute de gestion peut être reconnue indépendamment d'une quelconque intention de nuire de la part du dirigeant.

En revanche, la notion de faute de gestion ne permet pas de sanctionner l'opportunité des décisions prises par le dirigeant dans l'administration de sa société. Un gérant ne pourrait ainsi pas être sanctionné uniquement sur la base d'un « mauvais calcul » économique.

³⁴⁸ On n'étudiera pas ici les jurisprudences, bien que nombreuses, pour le cas particulier de la faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actifs qui peut donner lieu à un comblement de passif en cas de liquidation judiciaire, qui n'est pas applicable à la sphère publique.

³⁴⁹ Cour de Cassation, chambre civile, 11 décembre 2019

Comme toujours en matière civile, il faut que le juge soit en capacité non seulement de constater l'existence des fautes de gestion, mais également d'établir le préjudice causé à l'entreprise et l'imputation à son dirigeant poursuivi (Cass., chambre commerciale, 16 avril 1996).

D'après la direction des affaires civiles et du sceau (DACS), 136 affaires nouvelles pour ce motif (première instance et appels) ont été décomptées sur l'année 2018, hors procédure collective.

5. La révocation

Le régime de révocation d'un dirigeant de société diffère selon la nature de ses fonctions. Il existe, d'une part, la révocation *ad nutum* qui est sans « justes motifs » mais ne doit pas être abusive et, d'autre part, une révocabilité plus contrôlée, pour justes motifs³⁵⁰ (prévue par le code de commerce pour la révocation d'un gérant de SARL, d'un directeur général, d'un directeur général délégué ou d'un membre du directoire de SA).

L'existence de justes motifs n'est pas une condition de l'exercice du droit à révocation, mais son absence ouvre un droit à réparation au bénéfice du dirigeant révoqué).

³⁵⁰ Par exemple, constitue un juste motif la divergence marquée d'appréciation sur la stratégie de l'entreprise entre l'actionnaire majoritaire et le dirigeant, conduisant à l'existence de désaccords de nature à nuire au fonctionnement de la société (CA Paris, 8/11/2016, n° 15/21473, SA Engie c/ G.

Annexe 9 : La responsabilisation des gestionnaires publics

1. L'utilisation actuelle des marges de manœuvre des gestionnaires publics que sont la pluriannualité et la fongibilité des crédits

Tandis que la fongibilité asymétrique technique a diminué de 66 M € en 2017 à 62,5 M€ en 2018 (un montant proche de son niveau de 2008 mais bien inférieur à celui de 2009), la fongibilité asymétrique non-technique a diminué de 39,4 M € en 2017 à 25,7 M € en 2018. D'après la direction du budget, les opérations de fongibilité asymétrique non-technique sont intervenues quasi-exclusivement en fin d'exécution budgétaire (après le 15 octobre) et ont été principalement utilisées à des fins d'apurement des charges à payer après constatation de marges sur le T2³⁵¹.

Tableau 33 : L'évolution de la fongibilité asymétrique depuis 2008

	2008	2009	2017	2018
Montant de la fongibilité asymétrique (en M€)	100	185	105,4	88,2
Dont fongibilité asymétrique technique ³⁵² (en M€)	60	166	66	62,5
Dont fongibilité asymétrique non technique (en M€)	40	19	39,4	25,7

Source : Rapport de la Cour des comptes de 2011, sur la base de chiffres de la direction du budget pour les chiffres des années 2008 et 2009, chiffres de la direction du budget pour les années 2018 et 2019.

Une circulaire du 24 juillet 2018³⁵³ a tenté d'assouplir le dispositif, « afin de conforter la démarche de responsabilisation, dans le cadre notamment du programme de transformation Action publique 2022 ». La circulaire indique ainsi, que :

- ◆ les demandes de fongibilité asymétrique peuvent être présentées tout au long de la gestion, s'il existe un lien de causalité entre la diminution de dépense sur le T2 et la dépense supplémentaire hors T2 ou s'il s'agit d'une demande de fongibilité asymétrique « technique » ;
- ◆ ces crédits pourront ainsi bénéficier à d'autres programmes par décret de virement ou de transfert dans les mêmes conditions que les autres crédits.

³⁵¹ Document interne à la direction du budget, transmis à la mission.

³⁵² Définie par le rapport de la Cour des comptes précité comme consistant « à transformer des crédits de titre 2 en crédits de titre 3 correspondant au même objet, pour permettre le paiement de sociétés de services au lieu du paiement de dépenses de personnel. »

³⁵³ Circulaire du ministre de l'action et des comptes publics du 24 juillet 2018 relative aux modalités de mise en œuvre de la fongibilité asymétrique.

2.1 L'utilisation des leviers traditionnels de la responsabilité managériale dans le secteur public

2.1.1 Le levier financier

Aux termes du décret n°2014-513 du 20 mai 2014 portant création d'un régime indemnitaire tenant compte des fonctions, des sujétions, de l'expertise et de l'engagement professionnel dans la fonction publique de l'État, les agents de la fonction publique d'État bénéficient :

- ♦ d'une indemnité de fonctions, de sujétions et d'expertise (IFSE) mensuelle, dont le montant « est fixé selon le niveau de responsabilité et d'expertise requis dans l'exercice des fonctions »
- ♦ d'un complément indemnitaire annuel (CIA), variable et non reconductible automatiquement d'une année sur l'autre, « qui tient compte de l'engagement professionnel et de la manière de servir »

Une circulaire du 5 décembre 2014³⁵⁴ précise que pour déterminer le montant du CIA, il « pourra être tenu compte de la réalisation d'objectifs quantitatifs et qualitatifs et ce, principalement pour les agents relevant de la catégorie A. » Cependant, « le montant maximal de ce complément indemnitaire, fixé par groupe de fonctions, ne doit pas représenter une part disproportionnée dans le régime indemnitaire total » (15 % du plafond du RIFSEEP pour les fonctions de catégorie A). Le montant du complément effectivement versé à l'agent varie entre 0 % et 100 % de ce montant maximal.

2.1.2 Le levier disciplinaire

Le régime disciplinaire des agents publics est régi par la loi n°83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires sanctions disciplinaires, dont l'article 29 prévoit que « toute faute commise par un fonctionnaire dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions l'expose à une sanction disciplinaire sans préjudice, le cas échéant, des peines prévues par la loi pénale »³⁵⁵.

Aux termes de l'article 28 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires : « Tout fonctionnaire, quel que soit son rang dans la hiérarchie, est responsable de l'exécution des tâches qui lui sont confiées. Il doit se conformer aux instructions de son supérieur hiérarchique, sauf dans le cas où l'ordre donné est manifestement illégal et de nature à compromettre gravement un intérêt public.

Il n'est dégagé d'aucune des responsabilités qui lui incombent par la responsabilité propre de ses subordonnés. »

Encadré 10 : L'engagement des poursuites disciplinaires pour carences professionnelles fautives et insuffisance professionnelle

La négligence, l'erreur dans l'exécution des tâches ou dans une exécution des tâches sans conformité aux obligations générales découlant de l'emploi occupé peuvent fonder une action disciplinaire. Il peut par exemple s'agir :

- ◆ de négligences graves dans l'organisation du service, notamment en matière de maniement de fonds publics et de tenue de coffre ;
- ◆ de dysfonctionnements et négligences dans l'organisation du service ;
- ◆ d'erreurs techniques ou de faits consistant en des carences importantes dans l'accomplissement des missions de l'agent.

L'engagement de poursuites disciplinaires implique une certaine gravité ou répétition des faits. En pratique, s'agissant de comportements de négligence professionnelle non répétée et dénués d'actes frauduleux ou de mauvaises intentions, l'autorité disciplinaire pourrait, selon la gravité des faits, considérer qu'un traitement managérial (réprimande, mise en garde, voire mutation d'office dans l'intérêt du service) serait plus adapté en première réponse qu'une solution disciplinaire, en particulier si la manière de servir antérieure de l'auteur des faits ne présente pas de difficultés.

L'insuffisance professionnelle, qui donne lieu à un licenciement de l'agent, implique une déficience professionnelle permanente, c'est-à-dire « un manque de diligence, de rigueur dans l'exécution du travail, l'inaptitude à exercer ses tâches professionnelles »³⁵⁶

Le rapport annuel sur l'état de la fonction publique pour l'année 2019 témoigne de la faible utilisation dans les ministères des sanctions disciplinaires : 3 356 sanctions ont été prononcées en 2018, ce qui, rapporté aux 5,5 millions de fonctionnaires, aboutit à un taux de 0,06 % d'agents sanctionnés en 2019.

Pourtant, le rapport recense quatre types de manquements pouvant dans certaines hypothèses s'appliquer plus particulièrement à un gestionnaire public :

- ◆ insuffisance professionnelle ;
- ◆ conflits d'intérêts, trafics d'influence et prise illégale d'intérêts ;
- ◆ probité et intégrité (détournement, conservation de fonds, malversation, vol, dégradation, dettes, chèque sans provision) ;
- ◆ atteinte au renom du service et condamnation pénale ;

Le tableau 34 montre la faible part de ces sanctions parmi l'ensemble de celles prononcées (7,7 % au total).

Tableau 34 : Sanctions des agents titulaires de l'État en 2019

	Probité et intégrité	Insuffisance professionnelle	Conflits d'intérêt	Atteinte au renom du service et condamnation pénale
Nombre de sanctions prononcées	187	13	8	53

	Probité et intégrité	Insuffisance professionnelle	Conflits d'intérêt	Atteinte au renom du service et condamnation pénale
En % de l'ensemble des sanctions prononcées	5,5 %	0,3 %	0,2 %	1,5 %

Source : Rapport annuel sur l'état de la fonction publique pour l'année 2019, DGAFP.

À la demande de la mission, la direction du budget a identifié sept hypothèses dans lesquelles les manquements d'un agent auraient justifié une forme de sanction. Toutes auraient pu relever de négligences ou carences professionnelles, à condition de pouvoir caractériser le manquement :

- ◆ absence de mise en recouvrement de créances dues (titres de recettes à valider qui ne le sont jamais et qui entraînent un préjudice financier pour l'État) ;
- ◆ déficiences caractérisées dans la programmation des dépenses ou le suivi de leur exécution (mauvaise priorisation des paiements ou ordonnancement tardif générant des intérêts moratoires) ;
- ◆ défaillances graves dans la maîtrise d'ouvrage d'un projet ;
- ◆ engagement de dépenses significatives sans aucune étude préalable ;
- ◆ engagements manifestement excessifs au regard des ressources disponibles notamment lorsque ces engagements sont traduits de façon incomplète en comptabilité budgétaire ;
- ◆ non-respect d'une obligation métier entraînant un préjudice financier (absence de fixation des objectifs individuels d'un dirigeant d'établissement public).

2. La responsabilité juridictionnelle des gestionnaires publics

2.2 La responsabilité pénale des gestionnaires publics

2.2.1 Les suites données par les juridictions pénales aux signalements des juridictions financières

D'après la direction des affaires criminelles et des grâces (DACG), 45 % des dossiers transmis entre 2014 et 2019 par les juridictions financières au procureur de la République pour des faits pouvant relever d'une qualification pénale ont fait l'objet d'un classement sans suite par le parquet (*cf.* tableau 35). L'afflux de dossiers incite en effet le juge pénal à choisir les cas les plus graves et les plus représentatifs pour leur aspect dissuasif et à renoncer à la sanction pour la sanction.

Il convient toutefois de noter que les statistiques fournies à la mission par la DACG et par la Cour des comptes quant aux signalements effectués par les juridictions financières au juge pénal diffèrent sensiblement : tandis que la DACG recense 111 signalements de 2014 à 2019, la Cour en dénombre 363 entre 2015 et 2019. La mission n'a pu expliquer ces divergences dans les données qui lui ont été communiquées.

Parmi les dossiers clos pour lesquels le parquet a souhaité engagé des poursuites entre 2000 et 2018, le syndicat des juridictions financières indique que 26,8 % d'entre eux ont fait l'objet d'une ordonnance de non-lieu et 14,6 % d'une relaxe (*cf.* tableau 36).

Tableau 35 : Suites données aux signalements CDC-CRTC (2014-2019)

	Nombre d'affaires	En %
Affaires non poursuivies	50	45 %
<i>Dont absence d'infraction</i>	9	18 %
<i>Dont infraction insuffisamment caractérisée</i>	24	48 %
<i>Dont extinction de l'action publique</i>	9	18 %
<i>Autres</i>	4	8 %
<i>Dont classées – inopportunité</i>	0	0 %
<i>Dont procédures alternatives (régularisation, autres sanctions et/ou rappel à la loi)</i>	5	10 %
Affaires poursuivies	61	55 %
Total des affaires transmises	111	100 %

Source : Mission à partir de données transmises par la DACG.

Tableau 36 : Issues des signalements de la Cour des comptes et des CRTC de 2000 à 2018 qui ont fait l'objet de poursuites

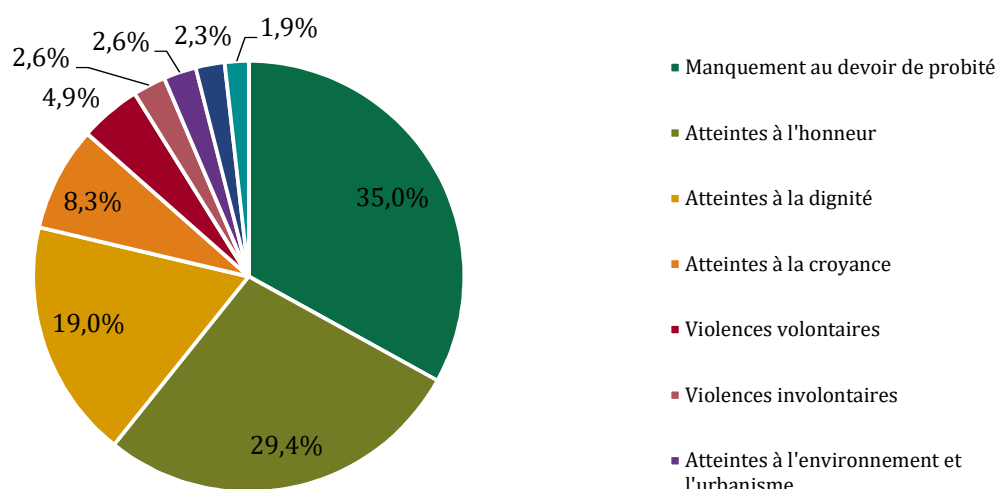
Suites données aux signalements ayant fait l'objet de poursuites (en %)	
Condamnation	58,6 %
Ordonnance de non-lieu	26,8 %
Relaxe	14,6 %

Source : Mission à partir de données transmises par le syndicat des juridictions financières (SJF).

2.2.2 Le cas particulier de la responsabilité pénale des élus locaux

65 % des poursuites intentées contre les élus locaux recensées par l'observatoire SMACL des risques de la vie territoriale et associative sont motivées par des faits n'ayant aucun lien avec la compétence des juridictions financières (cf. graphique 13, i.e. tous hors manquement au devoir de probité qui peut dépendre en partie de leur domaine de compétence).

Graphique 13 : Motifs de poursuites des élus locaux



Source : Mission à partir des estimations du rapport de l'Observatoire SMACL des risques de la vie territoriale et associative.

Encadré 11 : La responsabilité pénale des élus locaux

Outre les hypothèses d'abus d'autorité contre l'administration ou les particuliers³⁵⁷ et de mise en danger d'autrui³⁵⁸ les élus locaux peuvent voir leur responsabilité engagée pour des manquements à leur devoir de probité. Il s'agit notamment des délits suivants :

- ◆ **concussion** (article 432-10 du code pénal) : « fait [...] de recevoir, exiger ou ordonner de percevoir à titre de droits ou contributions, impôts ou taxes publics, une somme qu'elle sait ne pas être due ou excéder ce qui est dû » ou « d'accorder [...] une exonération ou franchise des droits, contributions, impôts ou taxes publics en violation des textes légaux ou réglementaires. »
- ◆ **corruption passive et trafic d'influence** (article 432-11 du code pénal) : « fait [...] de solliciter ou d'agréer, sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques pour elle-même ou pour autrui » soit pour accomplir ou s'abstenir d'accomplir un acte de sa fonction, de sa mission ou de son mandat, soit pour abuser ou avoir abusé de son influence réelle ou supposée en vue de faire obtenir d'une autorité ou d'une administration publique des distinctions, emplois, marchés ou toute autre décision favorable »
- ◆ **prise illégale d'intérêts** (article 432-12 du code pénal) : « fait de prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt quelconque dans une entreprise ou dans une opération dont elle a, au moment de l'acte, en tout ou partie, la charge d'assurer la surveillance, l'administration, la liquidation ou le paiement »
- ◆ **délit de favoritisme** (article 432-14 du code pénal) : « fait [...] de procurer ou de tenter de procurer à autrui un avantage injustifié par un acte contraire aux dispositions législatives ou réglementaires ayant pour objet de garantir la liberté d'accès et l'égalité des candidats dans les marchés publics et les délégations de service public. »

³⁵⁷ Articles 432-1 et suivants (abus d'autorité contre l'administration) et 432-4 et suivants du code pénal (abus d'autorité contre les particuliers)

³⁵⁸ Article L. 2123-34 du Code général des collectivités territoriales concernant les maires et élus municipaux, article L. 3123-28 du code général des collectivités territoriales concernant le président du conseil général, article L. 4135-28 du code général des collectivités territoriales concernant le président du conseil régional.

- ◆ **soustraction et détournement de biens** (article 432-15 du code pénal) : « *fait [...]de détruire, détourner ou soustraire un acte ou un titre, ou des fonds publics ou privés, ou effets, pièces ou titres en tenant lieu, ou tout autre objet qui lui a été remis en raison de ses fonctions ou de sa mission* »
Est également punie la soustraction et le détournement de biens résultant de la négligence d'une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public, d'un comptable public ou d'un dépositaire public (article 432-16 du code pénal)
- ◆ **faux** (article 441-2 du code pénal) : « faux commis dans un document délivré par une administration publique aux fins de constater un droit, une identité ou une qualité ou d'accorder une autorisation »

Annexe 10 : Lettre de mission



LE MINISTRE

Paris, le 20 DEC. 2019

Cher

Monsieur le Directeur général,

Dans le cadre des orientations définies par les comités interministériels pour la transformation publique, un chantier de modernisation profonde de la gestion budgétaire et comptable de l'État a été engagé. L'un de ses objectifs est de responsabiliser davantage les gestionnaires publics, notamment en repositionnant les contrôles *a priori* vers des contrôles *a posteriori*, en développant la contractualisation pluriannuelle et en clarifiant et simplifiant la chaîne de la dépense, dans le cadre d'une fonction financière publique renforcée.

Cette transformation de notre fonction financière et comptable nécessite de réexaminer les principes et modalités de mise en œuvre des régimes de responsabilité des acteurs de la gestion budgétaire et comptable, qu'il s'agisse des comptables publics, qui relèvent du juge financier au titre de leur régime de responsabilité personnelle et pécuniaire ou des ordonnateurs, justiciables de la cour de discipline budgétaire et financière, notamment en cas de manquement aux règles budgétaires et comptables.

Ce régime dual cumule plusieurs faiblesses. Il conduit, de fait, à faire peser sur les comptables l'essentiel de la responsabilité, pousse ainsi à une sécurisation excessive de la chaîne de la dépense et repose sur une réparation intégrale du préjudice largement fictive du fait du dispositif des remises gracieuses. Le régime d'engagement de la responsabilité des ordonnateurs est quant à lui reconnu comme insuffisamment responsabilisant et mal adapté à l'exigence d'efficience de gestion des deniers publics réclamée par nos concitoyens. Ses sanctions sont en effet prononcées après une trop longue instruction, réduisant son impact réel sur la gestion, et le montant des amendes prononcées n'est pas significativement dissuasif.

En outre, il s'agit d'un régime essentiellement juridictionnel qui apprécie avant tout le respect (ou non) de règles formelles et ne considère le préjudice effectif pour l'entité publique concernée que comme un critère subsidiaire de détermination de la sanction.

Enfin, la dualité du régime actuel repose sur une conception de la séparation entre ordonnateurs et comptables qui ne traduit pas l'imbrication croissante des acteurs de la chaîne financière et comptable publique.

Monsieur Jean BASSERES
Directeur général de Pôle emploi
1, avenue du Docteur-Gley
75020 PARIS



139, rue de Bercy - Télédéc 144 - 75574 PARIS Cedex 12

Les juridictions financières et le ministère de l'action et des comptes publics (MACP) ont engagé, chacun pour ce qui les concerne, une réflexion destinée à dessiner les contours d'un nouveau régime qui pallie ces insuffisances.

Nous avons souhaité vous confier une mission destinée à éclairer et nourrir la réflexion sur ce sujet selon les axes suivants :

1/ recueillir les attentes de l'ensemble des parties prenantes : non seulement les juridictions financières et les directions du MACP, mais également ordonnateurs et comptables de l'ensemble de la sphère publique (dans les ministères, les opérateurs et les collectivités locales). Vous pourrez à cet égard vous appuyer sur les travaux déjà menés en interne par les administrations.

2/ détailler les régimes d'engagement de la responsabilité personnelle en vigueur dans le secteur privé et analyser s'ils pourraient inspirer les éléments d'une réforme du régime de responsabilité financière publique.

Parallèlement, et afin d'enrichir la réflexion d'une dimension internationale, Madame Stéphanie Damarey, Professeure agrégée de droit public, réalisera une étude des régimes de responsabilisation des acteurs de la chaîne financière publique dans d'autres pays européens. Ses travaux seront conduits en coordination avec les vôtres et les propositions qui en seront issues contribueront à alimenter vos conclusions.

Vous disposerez, pour conduire vos travaux, de l'appui d'une équipe constituée d'un membre de l'Inspection générale des finances et d'un collaborateur de la Mission risques audit de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

Vous fournirez, fin mars 2020, un rapport définitif qui présentera les grandes lignes d'un régime rénové et unifié permettant à la fois, une réelle responsabilisation de tous les acteurs de la chaîne financière et comptable publique, sans compromettre pour autant l'action publique et le nécessaire encouragement de la prise d'initiatives et de risques par les gestionnaires publics.

Je vous prie de croire, Monsieur le Directeur général, en l'assurance de ma considération distinguée.

 
Gérald DARMANIN

Annexe 11 : Liste des personnes rencontrées

1. Assemblée nationale

- ♦ M. Laurent Saint-Martin, député, rapporteur du projet de loi de finances.

2. Cabinet du Premier ministre

- ♦ M. Benoît Ribadeau-Dumas, directeur de cabinet ;
- ♦ M. Thomas Fatome, directeur de cabinet adjoint ;

3. Juridictions financières

2.1 Cour des comptes

- ♦ M^{me} Catherine Hirsch de Kersauson, procureure générale près la Cour des comptes exerçant le ministère public près la CDBF ;
- ♦ M^{me} Michèle Pappalardo, présidente de chambre, rapporteure générale de la Cour des comptes – pilote des GT sur la responsabilité des gestionnaires publics ;
- ♦ M. Christian Charpy, président de la première chambre de la Cour des comptes ;
- ♦ M. Gérard Terrien, président de la cinquième chambre de la Cour des comptes,

2.2 Chambres régionales et territoriales des comptes (CRTC)

- ♦ M^{me} Marie-Christine Dokhelar, présidente de l'association des présidents et vice-présidents de CRTC et présidente de la chambre régionale des comptes Auvergne – Rhône Alpes ;
- ♦ M. Frédéric Advielle, président de la CRC Hauts-de-France ;
- ♦ M. Jean-François Monteils, président de la CRC Nouvelle aquitaine.

4. Conseil d'État

- ♦ M. Bruno Lassere, vice-président du Conseil d'État ;
- ♦ M. Jean-Denis Combrexelle, président de la section du contentieux sur le rôle du Conseil d'État de juge de cassation et sur la question de la légalité des peines ;
- ♦ M. Jean Gaeremynck, président de la section des finances et vice-président de la CDBF ;
- ♦ M. Rémi Bouchez, président adjoint de la section des finances du Conseil d'État et membre de la CDBF – notamment sur définition de la faute de gestion.

5. Représentation permanente de la France auprès de l'UE (RPUE)

- ♦ M. Cyril Bernard-Trotouin, conseiller au service des affaires économiques et monétaires ;

- ◆ M. Thibaud Chagnas, conseiller au service des affaires économiques et monétaires ;
- ◆ M. Charles Boyer, conseiller au service des affaires économiques et monétaires.

6. Services du Premier ministre

- ◆ M. Thierry Lambert, directeur interministériel à la transformation publique (DITP) ;
- ◆ M. Jérôme d'Harcourt, directeur de cabinet du DITP ;
- ◆ M. Karim Beddek, chargé de mission à la DITP ;
- ◆ M^{me} Sandra-Jeanne Lara-Golliot, chargée de mission à la DITP.

7. Banque de France

- ◆ M. François Villeroy de Galhau, gouverneur de la Banque de France ;
- ◆ M. Alexandre Gautier, adjoint au secrétaire général ;
- ◆ M. Philippe Mongars, directeur des affaires financières et du contrôle de gestion ;
- ◆ M. Christophe Arnaud, directeur des affaires juridiques.

8. Ministères économiques et financiers

3.43. Cabinet du ministre de l'action et des comptes publics

- ◆ M^{me} Justine Coutard, directrice de cabinet ;
- ◆ M. Alexandre Brugère, conseiller réforme de l'État, fonction publique, numérique et suivi de l'exécution des réformes.

3.44. Direction générale des finances publiques (DGFIP)

3.44.1. Administration centrale

- ◆ M. Jérôme Fournel, directeur général des finances publiques ;
- ◆ M. Olivier Touvenin, chef du service comptable de l'État ;
- ◆ M. Guillaume Robert, chef du service des collectivités locales ;
- ◆ M^{me} Marion Lorne, cheffe de la mission responsabilité, doctrine et contrôle interne comptables (MRDCIC) ;
- ◆ M. Michel Maurizot, adjoint à la MRDCIC ;
- ◆ M^{me} Carine Bernard, cheffe du bureau GF-2B ;
- ◆ M. Nicolas Sachot, chef du bureau CL1A.

3.44.2. Réseau déconcentré

- ◆ M. Pierre-Louis Mariel, directeur régional des finances publiques (DRFiP) de la région Île-de-France ;
- ◆ M. Frank Mordacq, DRFiP de la région Nord, membre du collège du CNoCP ;
- ◆ M. Hugues Bied-Charreton, DRFiP Bretagne ;
- ◆ M^{me} Guyslaine Assouline, DRFiP Corse, élue du syndicat national des cadres dirigeants des FiPu et présidente du bureau de l'Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM) ;
- ◆ M. David Pessarossi, DDFiP du Territoire de Belfort ;
- ◆ M^{me} Chanquoy-Jacquet, responsable du pôle gestion publique et secteur public local à la DRFiP de la région Île-de-France ;
- ◆ M. Laurent Garnier, DDFiP de Charente-Maritime ;
- ◆ Sondage réalisé auprès :
 - pour l'État :
 - MM. Franck Mordacq et Patrick Delage, comptables publics de l'ACSIA ;
 - M^{me} Catherine Champon-Kucklick, CBCM du ministère de la justice ;
 - M. Pierre-Louis Mariel DRFiP de Paris et ancien DRFiP d'Ille-et-Vilaine ;
 - M. Francis Bonnet, DRFiP des Bouches-du-Rhône ;
 - M. Pascal Rothé, DDFiP du Var ;
 - M. Philippe Dufresnoy, DDFiP de l'Essonne ;
 - M. Gérard Poggioli, DDFiP de Dordogne ;
 - M^{me} Catherine Brigant, DDFiP du Finistère ;
 - M. Dominique Lamiot, DDFiP des Hauts-de-Seine ;
 - M. Michel Boudet, ancien receveur régional des douanes d'Île-de-France ;
 - pour le SPL :
 - M. Vincent Larrieu, comptable de la trésorerie du Pays Yonnais et Essartais ;
 - M. Michel Coirier, comptable de la trésorerie du Val d'Oise ;
 - M. Pascal Fritisse, comptable de la trésorerie de Migennes ;
 - M^{me} Catherine Desnos, comptable de la trésorerie de Commeny ;
 - M. Noël Ludwig, comptable de la trésorerie de Drusenheim ;
 - M. Pierre-Louis Mariel, directeur régional des finances publiques d'Île-de-France.

3.45. Direction du budget (DB)

- ◆ M^{me} Amélie Verdier, directrice du budget ;
- ◆ M. Alexandre Grosse, chef de service ;
- ◆ M. Benoît Laroche de Roussane, sous-directeur de la 2^e sous-direction ;
- ◆ M^{me} Christine Buhl, contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) des ministères économiques et financiers ;
- ◆ M. Patrick Delage, CBCM du ministère de la Défense.

3.46. Direction générale du Trésor

- ◆ M. Romain Chambre, chef du bureau marchés et produits d'assurance (ASSUR 1) ;
- ◆ M^{me} Valérie Créantor, adjointe au chef du bureau ASSUR 1 ;
- ◆ M. Martin Landais, chef du bureau des entreprises et intermédiaires d'assurance (ASSUR 2)
- ◆ M. Charles-Henri Carlier, adjoint au chef du bureau ASSUR 2.

3.47. Agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE)

- ◆ M^{me} Régine Diyani, directrice de l'AIFE ;
- ◆ M. Laurent Robillard, adjoint à la directrice, responsable de la délégation 1 « application financière de l'État et infrastructures transverses » ;
- ◆ M. Vincent Castella, responsable de la délégation 2 « application de dématérialisation de la commande publique et systèmes d'échange » ;
- ◆ M. Jacques Dunabeitia, responsable de la délégation 3 « accompagnement, transformation et modernisation » ;
- ◆ M. Alexandre Streicher, responsable adjoint de la délégation 4 « pilotage des ressources et des processus ».

3.48. Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI)

- ◆ M^{me} Isabelle Braun-Lemaire, directrice générale ;
- ◆ M. François Bolard, sous-directeur finances et achats.

3.49. Secrétariat général des ministères financiers

- ◆ M. Ronan Boillot, directeur de projet Transformation du secrétariat général des ministères économiques et financiers.

3.50. Contrôle général économique et financier (CGefi)

- ◆ Vincent Berjot, chargé de mission (lors de la séance collective organisée par la DITP, en tant qu'ancien directeur général des patrimoines).

9. Ministère de l'intérieur

3.51. Direction générale des collectivités locales (DGCL)

- ◆ M. Thierry Roux, chef du bureau des budgets locaux et de l'analyse financière et membre du collège du CNoCP ;
- ◆ M^{me} Marine Fabre, chef du bureau du contrôle de légalité et du conseil juridique.

10. Ministère de la Justice

3.52. Secrétariat général

- ◆ M. Philippe Clergeot, secrétaire général adjoint

3.53. Direction des affaires civiles et du sceau

- ◆ M. Patrick Rossi, sous-directeur du droit économique, direction des affaires civiles et du sceau (DACS) ;
- ◆ M^{me} Laurence Arbellot, cheffe du bureau du droit de l'économie des entreprises ;
- ◆ M. Hervé Cozic, chef de bureau droit constitutionnel et droit public général ;
- ◆ M. Matthieu Holzer, réseau au bureau droit constitutionnel et droit public général ;
- ◆ M^{me} Flavie Le Tallec, cheffe du bureau du droit des sociétés et de l'audit.

11. Ministère de l'éducation nationale et ministère de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation

- ◆ M^{me} Mélanie Joder, directrice des affaires financières

12. Ministères sociaux

- ◆ M^{me} Valérie Delahaye, directrice des affaires financières

13. Ministère de l'agriculture

- ◆ M. Christian Ligeard, directeur des affaires financières

14. Ministère des armées

- ◆ M. Christophe Mauriet, directeur des affaires financières

15. Institutions européennes

3.54. Parlement européen

- ◆ M. Christian Ehlers – Conseiller spécial – Direction des affaires budgétaires, secrétariat de la Commission du contrôle budgétaire

3.55. Commission européenne

- ◆ M^{me} Nicole Smith, directrice C « exécution budgétaire » – DG Budget
- ◆ M. Olivier Waelbroeck, directeur D « service financier central » (règlementation budgétaire) – DG Budget
- ◆ M. Derek Dunphy, cheffe d'unité « comptabilité », direction C – DG Budget
- ◆ M. Sébastien Renaud – Service d'appui à la réforme structurelle – DG Réforme
- ◆ M^{me} Pascale Cid, cheffe d'unité I3 « *Financial Management and Programme Support* » – DG Recherche et Innovation
- ◆ M^{me} Brigitte Fellahi-Brognaux, cheffe d'unité F3 « – *Programming and Planning* » – DG Emploi

3.56. Service de l'audit interne

- ◆ M. Manfred Kraff, directeur général ;
- ◆ M. Adrian Mircea, assistant du directeur général ;
- ◆ M^{me} Doriane Givord-Strassel, cheffe d'unité (IAS.B.2 : agriculture, santé, climat et environnement).

16. Caisses nationales de la sécurité sociale

- ◆ M. Vincent Mazaure, directeur de la caisse nationale des allocations familiales (CNAF) – à la fois en tant que DG de la CNAF du fait du statut particulier des agences comptables dans les organismes de sécu et en tant qu'ancien adjoint du DGFIP ; - le 22/01
- ◆ M. Jean-Baptiste Hy, agent comptable national de la CNAF ;
- ◆ M. Nicolas Revel, directeur de la caisse nationale de l'assurance maladie (CNAM) ;

17. Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)

- ◆ M^{me} Danièle Lajoumard, inspectrice générale des finances, membre du collège du CNoCP.
- ◆ M. Thierry Roux, chef du bureau des budgets locaux et de l'analyse financière et membre du collège du CNoCP ;

18. Association des comptables publics (ACP)

- ◆ M. Lionel Le Gall, président,
- ◆ M. Alain Paccianus, premier vice-président ;
- ◆ M. Laurent Rose-Hano, secrétaire général

19. Représentants des magistrats financiers

3.57. Syndicat des juridictions financières unifié (SJF) :

- ♦ M. Yves Roquelet élu au conseil supérieur, Président du SJF magistrat à la CRC de Nouvelle Aquitaine (NA)
- ♦ M^{me} Lucile Lejeune Vice présidente du SJF magistrate à la CRC de Auvergne Rhône-Alpes ;
- ♦ M. François Nass élu au conseil supérieur, magistrat à la CRC de NA, rapporteur à la CDBF
- ♦ M. Alain Stéphan élu au conseil supérieur, Président de Section à la CRC d'Île-de-France, membre du comité juridictionnel des juridictions financières.

3.58. Association des magistrats de la Cour des comptes

- ♦ M^{me} Marie-Christine Dokhelar, présidente de l'association des présidents et vice-présidents de CRTC et présidente de la chambre régionale des comptes Auvergne – Rhône Alpes ;
- ♦ M. Frédéric Advielle, président de la CRC Hauts-de-France.

20. Assurance mutuelle des fonctionnaires (AMF)

- ♦ M. Jean-Luc Nodenot, président-directeur général.

21. Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM)

- ♦ M^{me} Guylaine Assouline, DRFiP de la Corse, élue du syndicat national des cadres dirigeants des finances publiques et présidente du bureau de l'Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM).

22. Association des maires de France (AMF)

- ♦ M. Philippe Laurent, maire de Sceaux, secrétaire général de l'AMF

23. Région Île-de-France

- ♦ M. Paul Bérard, directeur général adjoint en charge des finances ;
- ♦ M^{me} Sylvie Vidal, directrice du budget de la région ;
- ♦ M^{me} Alexa Guena-Andersson, directrice de la comptabilité.

24. Ville de Paris

- ♦ M. Arnaud Stotzenbach, directeur des affaires financières de la ville de Paris ;
- ♦ M. Jean-Frédéric Berçot, sous-directeur de la comptabilité.

25. Groupe Safran

- ♦ M. Bernard Delpit, directeur des affaires financières du groupe Safran.

26. Groupe La Poste

- ♦ M. Philippe Bajou, secrétaire général et directeur général adjoint.

27. Groupe SNCF

- ♦ M. David Sitruk, Directeur Finance de la SA SNCF ;
- ♦ M. Cédric Laroche, ex directeur des affaires financières de l'EPIC SNCF.

28. Brink's France

- ♦ M. Daniel Bacqueroet, ancien directeur des affaires financières de Brink's France, actuel vice-président « Finance Strategy & Projects for Global Markets » du groupe Brink's.

29. Association des directeurs financiers et contrôleurs de gestion (DFCG)

- ♦ M. Philippe Baron, vice-président de la section « services publics » de l'association des directeurs financiers et contrôleurs de gestion (DFCG) ;
- ♦ M^{me} Sylvie Gladieux, membre du bureau exécutif de la DFCG, directrice des affaires financières du groupe Supratec ;
- ♦ M^{me} Aude Rigaudière, membre du bureau exécutif de la DFCG, présidente du pôle « finance et gestion », directrice des affaires financières du cabinet Julhiet Sterwen.