

Finances publiques de l'État

Leçon 11 : L'exécution comptable des lois de finances

, Etienne DOUAT
, Jérémy BOUSQUET

Table des matières

Section 1. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.....	p. 2
§1. L'énoncé du principe	p. 2
A. L'énoncé du principe.....	p. 3
B. Les aménagements et les exceptions au principe.....	p. 3
1. Les deux aménagements.....	p. 3
a. La régie financière.....	p. 3
b. Le paiement sans ordonnancement ou préalable ou avant service fait (PSOP).....	p. 3
c. Le droit de réquisition.....	p. 4
2. L'exception.....	p. 4
§2. Les ordonnateurs et les nouveaux gestionnaires.....	p. 4
A. Les différentes catégories d'ordonnateurs et de gestionnaires.....	p. 4
1. Les différentes catégories d'ordonnateurs.....	p. 4
2. Les nouveaux acteurs de la gestion budgétaire.....	p. 5
B. Le rôle et la responsabilité des ordonnateurs.....	p. 6
§3. Les comptables publics.....	p. 7
A. Les différentes catégories de comptables publics issues du décret de 2012.....	p. 7
B. Le rôle des comptables publics.....	p. 8
C. La responsabilité des comptables publics.....	p. 9
Section 2. Les opérations d'exécution.....	p. 11
§1. La perception des recettes de l'Etat.....	p. 11
A. La perception de l'impôt sur le revenu.....	p. 11
B. La perception des autres recettes.....	p. 12
1. La phase administrative.....	p. 12
2. La phase comptable : le recouvrement.....	p. 12
§2. L'exécution de la dépense.....	p. 13
A. La phase administrative.....	p. 13
B. La phase comptable.....	p. 13
C. Les nouveaux processus d'exécution.....	p. 14
1. Les centres de services partagés.....	p. 14
2. Les services facturiers.....	p. 14
Section 3. La nouvelle comptabilité de l'Etat.....	p. 16
§1. La comptabilité budgétaire.....	p. 16
§2. La comptabilité générale.....	p. 17
A. Les règles de la comptabilité générale.....	p. 17
B. La certification des comptes par la Cour des comptes.....	p. 17
§3. La comptabilité analytique et la comptabilité d'analyse des coûts.....	p. 18

Les réformes initiées par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 nécessitaient un nouveau cadre comptable adapté aux exigences modernes, notamment celle d'une comptabilité influencée par celle de l'entreprise.

Les règles comptables modernes françaises sont un héritage du XIX^{ème} siècle. Trois textes sont pris sur ce thème : les ordonnances du 14 septembre 1822 et du 31 mai 1838, auxquelles s'ajoute le décret impérial du 31 mai 1862.

Pour le XX^{ème} siècle, un seul texte a modernisé les règles comptables, il s'agit du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP). Celui-ci était d'actualité jusqu'à la fin de l'année passée.

Ce décret de 1962 étant devenu pour partie obsolète, ne répondant plus aux besoins des finances publiques actuelles, un nouveau décret est adopté le 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Un second décret, portant adaptation de divers textes aux nouvelles règles de la gestion budgétaire et comptable publique, du même jour, l'accompagne.

Ce nouveau décret conserve les trois parties du décret précédent, à savoir le titre I « Les principes fondamentaux », le titre II, intitulé « La gestion budgétaire et comptable de l'Etat » et le titre III « La gestion budgétaire et comptable des organismes mentionnés à l'article 3 ». A cela s'ajoute un titre préliminaire sur le champ d'application, ainsi qu'un titre IV sur les « Dispositions transitoires » et un titre V sur les « Dispositions finales ».

Le nouveau décret définit les nouvelles règles de comptabilité publique en termes d'organisation, d'instruments et de processus. Il intègre ainsi les évolutions constitutionnelles qui imposent désormais la régularité et la sincérité des comptes.

Section 1. Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

Bien que très ancien (il a d'abord été introduit pour les recettes par des décrets du 24 vendémiaire et 17 frimaire an III), le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables pour les dépenses est issu en droit moderne d'une ordonnance des 14-17 septembre 1822, systématisé par un décret du 31 mai 1862. Cette règle permet d'assurer un contrôle réciproque entre l'ordonnateur et le comptable et ainsi éviter la fraude, ou du moins la limiter. La préoccupation majeure qu'il traduit est donc de la régularité.

Le comptable contrôle la régularité formelle de l'exécution des recettes et des dépenses de l'ordonnateur. Ce dernier fait de même à l'égard du comptable. Il s'agit de la transposition en droit financier du principe de séparation des pouvoirs.

Cette séparation des ordonnateurs et des comptables est énoncée dans l'article 9 du décret du 7 novembre 2012, qui reprend l'article 20 du décret de 1962 : « *Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles* ». Il pose ainsi une distinction organique mais aussi fonctionnelle des compétences. Il s'agit d'un principe fondamental cardinal de la comptabilité publique traditionnelle que le décret de 2012 tend à adapter aux évolutions contemporaines. Le schéma est le suivant : l'exécution des opérations financières de l'État nécessite, hors exceptions, l'intervention successive d'un ordonnateur et d'un comptable public soumis tous les deux à un principe d'indépendance et d'incompatibilité.

§1. L'énoncé du principe

La séparation des ordonnateurs comptables constitue un très ancien « principe de comptabilité publique » cardinal et fondamental qui repose sur le décret du 7 novembre 2012. Mais comme tout principe, il existe des aménagements et des exceptions.

A. L'énoncé du principe

Cette règle rend incompatibles les fonctions d'ordonnateur et de comptable. D'une manière sommaire, il peut être résumer ainsi : le rôle de l'ordonnateur est de décider des dépenses et des recettes ; Le comptable, quant à lui, doit se contenter de procéder à une série de contrôle avant d'encaisser les recettes ou de payer les dépenses. C'est un principe essentiel au droit de la comptabilité publique dont la méconnaissance peut être sanctionnée.

Pourquoi un tel principe ? Il a été énoncé en vue de limiter les risques de corruption et de concussion. Il se justifie également en raison de l'incompétence de certains ordonnateurs notamment locaux en matière de comptabilité publique. Le comptable public est en effet le garant de la régularité des opérations projetées par l'ordonnateur.

La juxtaposition des compétences de l'ordonnateur et du comptable public doit permettre par confrontation, d'apprécier la régularité des comptabilités tenues d'une par le comptable (compte de gestion) et d'autre part par l'ordonnateur (compte administratif). Le rapprochement de ces deux comptabilités doit conduire à mettre en évidence les éventuelles irrégularités.

B. Les aménagements et les exceptions au principe

Les lourdeurs parfois suscitées par l'application du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables ont généré quelques aménagements qui concernent pour l'essentiel la procédure d'exécution de l'opération de dépenses. Malgré cette séparation, il existe tout de même trois aménagements et une situation permettant d'en contourner l'application.

1. Les deux aménagements

a. La régie financière

La régie financière permet de procéder à la fois à l'aménagement de la procédure d'exécution de la dépense publique (régie d'avance) et à celle de la recette publique (régie de recettes). Dans les deux cas, il s'agit de confier à une personne, le régisseur, la capacité de liquider et de manier l'argent public. C'est tout simplement une procédure dans laquelle l'ordonnateur va désigner une personne pour encaisser des recettes et les apporter au comptable. La régie va permettre de mieux faire fonctionner les services.

Doit préciser très explicitement dans l'acte constitutif de la régie, les recettes que le régisseur peut encaisser. Il en va de même pour les dépenses généralement de petites importances. C'est l'article 10 du décret du 20 juillet 1992 qui prévoit ce qui peut être payé par l'intermédiaire d'un régisseur (les dépenses de matériel et de fonctionnement dans des limites prédéterminées ; la rémunération des personnels payés sur une base horaire ou à la vacation ; les secours urgents et exceptionnels ; les frais de mission et de stage).

b. Le paiement sans ordonnancement ou préalable ou avant service fait (PSOP)

La possibilité de procéder à un paiement de dépenses sans ordonnancement préalable, sans ordre de l'ordonnateur, est prévue par l'article 32 du décret du 7 novembre 2012. Aux termes de ces dispositions, le ministre chargé des Finances établit une liste de dépenses qui peuvent être payées sans ordonnancement et qui peuvent faire l'objet d'un ordonnancement de régularisation a posteriori après paiement. Il en va ainsi des rémunérations et de leurs accessoires servis à des fonctionnaires, le cas des dépenses résultant d'une décision

de justice ou encore les avances qui doivent être réglés à un prestataire dans le cadre des marchés publics de travaux avant le début des travaux . Pour ces cas, la suppression de la phase d'ordonnancement se justifie par l'absence de pouvoir d'appréciation de l'ordonnateur en la matière.

[Voir l'arrêté du 16 février 2016 qui énumère les cas autorisés.](#)

c. Le droit de réquisition

Le droit de réquisition est un droit qui appartient à l'ordonnateur d'obliger le comptable de payer une dépense. Ce qui montre la supériorité de l'ordonnateur sur le comptable. Cependant, si l'ordonnateur exerce son droit de réquisition sur le comptable, la responsabilité du comptable passe sur l'ordonnateur.

2. L'exception

Lorsque le principe de séparation est méconnu, cela occasionne une comptabilité de fait autrement appelée gestion de fait. Dans ce cas, une personne (physique ou morale, ordonnateur ou tiers) se sera comportée comme un comptable public de fait et doit être alors qualifiée de comptable de fait.

Remarque

Cette notion de gestion de fait est apparue à l'issue d'une décision de la Cour de comptes de 1834, Ville de Roubaix, entérinée par le Conseil d'État en 1907 et dont Romieu en a fait les louanges : « *oeuvre très ingénieuse et très belle qui fait le plus grand honneur à la Cour des comptes qui a édifié ce monument juridique* ».

L'idée est alors que si les deniers avaient été maniés régulièrement, ils auraient été soumis, pour leur contrôle, au juge des comptes. Afin de rétablir l'orthodoxie comptable, il revient au juge des comptes de juger la comptabilité de fait, ce qui conduit à ce que d'autres que le comptable de droit, soient justiciables du juge des comptes ; l'ordonnateur mais également des tiers, personnes physiques ou morales.

Lorsqu'une personne est reconnue comptable de fait elle doit rendre ses comptes au juge des comptes et conduire à sa mise en débet. Le débet consiste à obtenir du comptable qu'il rembourse les sommes indûment maniées. Le montant du débet peut toutefois être réduit dans l'hypothèse où la gestion de fait a été pratiquée dans un but d'intérêt général. En revanche, lorsque la gestion de fait a été pratiquée à des fins privées, c'est la totalité des sommes maniées qui est mise à la charge du comptable de fait à laquelle s'ajoute une amende pour gestion de fait.

§2. Les ordonnateurs et les nouveaux gestionnaires

L'article 10 du décret de novembre 2012 définit le rôle des ordonnateurs : « *Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses* ». Mais la qualité d'ordonnateur n'est pas un titre, elle découle de la nature de la fonction administrative qu'il occupe, qu'il soit élu ou qu'il soit nommé chef de service. Étudions les différentes catégories d'ordonnateurs avant de voir les fonctions de l'ordonnateur.

A. Les différentes catégories d'ordonnateurs et de gestionnaires

La notion d'ordonnateur est complexe et nécessite de la distinguer des simples administrateurs ou des fonctionnaires. Certes, l'ordonnateur sera toujours un administrateur, mais il sera plus que cela : il sera un agent d'autorité. Au sein de la structure et de la hiérarchie administrative, existent différents ordonnateurs occupant différentes positions.

1. Les différentes catégories d'ordonnateurs

Il existe une hiérarchie des ordonnateurs qui distingue les ordonnateurs principaux des ordonnateurs secondaires, distinction reprise par le décret de 2012 (art. 10,74 et 75). A cela s'ajoute des ordonnateurs délégués.

- L'article 74 du décret de novembre 2012 définit les ordonnateurs principaux : « Les ministres sont seuls ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux, pour les crédits mis à leur disposition [...] ». Les ordonnateurs des établissements publics dotés d'un budget autonome sont leurs directeurs. En outre, le président du Conseil constitutionnel et les questeurs de l'Assemblée nationale et du Sénat sont les ordonnateurs principaux de leur institution.
- Les ordonnateurs secondaires sont des fonctionnaires à compétence territoriale bénéficiant d'une délégation de l'ordonnateur principal. L'article 75 du décret donne une liste de ces ordonnateurs secondaires. Ainsi, le préfet est ordonnateur des services déconcentrés des « administrations civiles de l'Etat », l'ambassadeur l'est pour les « administrations de l'Etat dans le pays où il est accrédité », le responsable d'un service à compétence nationale et le président d'une autorité administrative indépendante le sont pour leur service. En outre, des décrets en Conseil d'Etat peuvent créer une nouvelle catégorie d'ordonnateurs secondaires. C'est le cas des premiers présidents et des procureurs généraux de cour d'appel par le décret du 24 mai 2004. Les préfets sont aussi en principe des ordonnateurs secondaires de droit commun des services déconcentrés de l'Etat. Certains services comme celui de l'éducation ou de l'armée peuvent avoir cependant leur propre ordonnateur secondaire.

Remarque

Cet article 75 encadre de manière plus drastique la nomination des ordonnateurs secondaires avec pour objectif d'en limiter le nombre. Ainsi, sous le régime du décret de 1962, un simple arrêté suffisait pour qu'un ordonnateur principal délègue son pouvoir, ce qui entraîna une profusion de catégories d'ordonnateurs secondaires.

- Enfin, l'article 76 détermine les catégories de fonctionnaires bénéficiant d'une délégation de signature ou d'une délégation de gestion. Ces ordonnateurs délégués sont des responsables de centre de services partagés. Ce centre est une plate-forme s'occupant des opérations budgétaires et comptables de directions distinctes. Dans le cadre d'une délégation de signature, l'ordonnateur délégué est désigné par un ordonnateur principal ou secondaire. Mais il ne s'agit pas d'une délégation de pouvoir. Dans le cadre d'une délégation de gestion, un ou plusieurs services de l'Etat transmettent à un autre service de l'Etat des compétences pour réaliser des activités leur incombant.

2. Les nouveaux acteurs de la gestion budgétaire

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 a donné un nouveau cadre aux finances publiques de l'Etat. Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable s'inscrit dans cette perspective. Ainsi, les gestionnaires ont leur place dans ce décret, aux articles 69 à 73. Nous trouvons ainsi à présent les responsables de programme (art.70), les responsables de budget opérationnel de programme (art.71), les responsables d'unité opérationnelle (art. 72) et le responsable de la fonction financière ministérielle (art. 69). De par leurs actions, ils assistent les ministres dans l'élaboration et la gestion des crédits. C'est pourquoi, l'article 73 insiste sur le fait que ces gestionnaires : « doivent avoir la qualité d'ordonnateur ou être bénéficiaires de la délégation de signature d'un ordonnateur principal ou secondaire ».

Le décret du 7 novembre 2012 établit une véritable hiérarchie de ces gestionnaires. Il suit en cela la nouvelle nomenclature issue de la loi organique. Au sein de chaque ministère, un responsable de la fonction financière est désigné par le ministre, il s'agit généralement des directeurs des affaires financières, même si la latitude du décret permet au ministre de désigner quelqu'un d'autre. Au sein de chaque programme, le ministre accrédite un responsable. A l'échelon inférieur, il y a un responsable de budget opérationnel de programme (BOP), puis un responsable d'unité opérationnelle (UO).

Les responsables de programme peuvent piloter plusieurs programmes. Ce sont tous des hauts fonctionnaires, comme par exemple des secrétaires généraux ou des directeurs d'administration, faisant le lien entre l'administration et les politiques dont ils dépendent. Ils peuvent être auditionnés par les commissions des finances du Parlement. Leur statut n'était pas défini par un texte jusqu'au décret du 7 novembre 2012.

Ainsi, pour le budget général de 2020, sur un total de 124 programmes, il existe 43 responsables de programme ne s'occupant que d'un seul programme. Mais, 29 autres responsables de programmes gèrent 82 programmes. Ce qui signifie que ces 29 responsables de programme sont compétents pour gérer entre deux et vingt programmes chacun. Il est à noter que le directeur général du Trésor, s'occupe à lui seul de 20 programmes. Il est d'ailleurs responsable de l'ensemble des programmes des missions « Accords monétaires internationaux », « Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics », « Prêts à des Etats étrangers » et « Engagements financiers de l'Etat », auxquels s'ajoutent d'autres programmes.

Le décret du 7 novembre 2012 clarifie également le rôle de chaque niveau dans le dialogue de gestion. Ainsi, le responsable de budget opérationnel de programme : *« propose au responsable de programme la programmation des crédits et des emplois du budget opérationnel de programme »*. *« Il rend compte au responsable de programme de l'exécution du budget opérationnel de programme ainsi que des résultats obtenus »* (article 71).

Les budgets opérationnels de programme peuvent être nationaux, interrégionaux, régionaux et départementaux. La plupart sont d'ailleurs régionaux. Ils peuvent faire l'objet de plusieurs unités opérationnelles. Celles-ci sont donc d'un rang inférieur, donc elles sont régionales, mais surtout départementales. C'est pourquoi le décret de novembre 2012 définit, dans l'article 72, le rôle des responsables d'unité en insistant sur le fait que son action est : *« sans préjudice des compétences des préfets de région et de département »*.

Etendre la qualité d'ordonnateur à ces nouveaux acteurs de la gestion publique n'est pas anodin. Cela dévoile la prise en compte accrue de la logique d'objectif, de performance et de résultat qu'il faut à présent articuler avec la préoccupation de régularité.

Consulter la [cartographie des programmes, BOP et UO par ministère](#).

B. Le rôle et la responsabilité des ordonnateurs

Ils sont des agents d'autorité, administrateur qui a été élu ou qui a été nommé et qui se trouve au sommet d'une hiérarchie de service. Ils disposent alors, en plus de leur fonction administrative, des fonctions financières, pour les recettes et pour les dépenses. Ces deux fonctions vont de pairs : la fonction d'ordonnateur ne peut exister sans la fonction d'administrateur, qui reste par ailleurs, qu'une fonction secondaire.

Certes, secondaires, les fonctions des ordonnateurs, définies par [l'article 11 du décret du 7 novembre 2012](#), n'en demeurent pas moins larges. Ils *« constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses »*. Pour cela, l'article 125 rappelle l'exclusivité de la compétence de l'ordonnateur en matière de dépenses : *« Les ordonnateurs ont seuls qualité pour engager les dépenses de l'Etat »*. Il couvre ainsi une large part du processus d'exécution des recettes et des dépenses.

A cela s'ajoute un nouveau rôle que développe le décret dans le même article : *« ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits »*.

En matière de responsabilité des ordonnateurs, il faut distinguer la responsabilité politique de celles pénale et civile.

Concernant les ordonnateurs principaux, ils bénéficient d'une irresponsabilité de fait. En effet, ils n'ont pas de responsabilité politique. En matière pénale, la responsabilité devant la Cour de justice de la République n'est pas appliquée.

En ce qui concerne les ordonnateurs secondaires, leur responsabilité n'est pas plus effective que pour les ordonnateurs principaux. Les procédures, notamment celles relevant de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), sont rarement mises en œuvre.

En savoir plus : La Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF)

La Cour de discipline budgétaire et financière est une juridiction créée en 1948 à la demande de la Cour des comptes pour juger les ordonnateurs. Elle relève du Conseil d'Etat par la voie de la cassation. Elle ne prononce

que des amendes. Sa composition est paritaire, moitié magistrats de la Cour des comptes, moitié conseillers d'Etat. Elle est présidée par le Premier président de la Cour des comptes.

Lorsqu'un ordonnateur se comporte comme un comptable de fait, la procédure de gestion de fait entraîne les mêmes responsabilités que celles relevant des comptables publics, notamment en matière pécuniaire et en terme de compétences juridictionnelles devant la Cour des comptes ou des chambres régionales des comptes.

Cette qualification de gestion de fait n'appartient qu'au juge des comptes qui peut la déclarer à l'issue d'une procédure spéciale. La prescription est de dix ans.

§3. Les comptables publics

Le statut des comptables publics est totalement différent de celui des ordonnateurs. En effet, contrairement à eux, leur qualité de comptable public provient directement de leur emploi. Pour le dire autrement, ils sont comptables publics à titre principal, ils sont des agents publics spécialement chargés d'un emploi de comptable. En cette qualité, il dispose de l'exclusivité du maniement des fonds publics, charge à haute responsabilité. Voyons les différentes catégories de comptables publics avant de voir plus précisément leur rôle.

Remarque

Un [arrêté du 11 avril 2018 relatif à l'organisation du service des comptables publics](#) est venu apporter quelques précisions quant à la fonction de comptable publique.

A. Les différentes catégories de comptables publics issues du décret de 2012

Il existe plus de 9000 comptables publics de l'État en France.

L'[article 79 du décret du 7 novembre 2012](#) énumère les six catégories de comptables publics de l'Etat :

- « *Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ;*
- *Les comptables des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects ;*
- *Les comptables des budgets annexes ;*
- *Les comptables des comptes spéciaux ;*
- *Les comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques ;*
- *Le comptable centralisateur des comptes de l'Etat ».*

Cette configuration est issue de la création des départements comptables ministériels, apparus à titre expérimental à partir de 2003 et intégrés, avec le décret du 18 novembre 2005, au sein des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel.

A cela s'ajoute la fusion entre les services des Impôts et ceux du Trésor donnant naissance à la Direction générale des finances publiques (DGFIP), à partir du décret du 3 avril 2008. L'article 78 du décret de novembre 2012 reprend cette configuration : « *Les comptables publics de l'Etat relèvent de la direction générale des finances publiques et, pour les matières ressortissant à sa compétence, de la direction générale des douanes et droits indirects* ».

Il faut également opérer une distinction entre les comptable supérieur et les comptables subordonnés mais aussi entre les comptables principaux et les comptables secondaires ([art. 15 décret 2012](#)). Pour cette seconde distinction, les comptables principaux vont devoir rendre des comptes au juges des comptes alors que les comptables secondaires n'en rendent qu'indirectement à travers les comptables principaux dont ils dépendent.

On peut pour finir, distinguer les comptables assignataires qui sont désignés pour exécuter une ou plusieurs opérations précises dont ils assurent la responsabilité, et les comptables correspondants qui ne peuvent agir que pour le compte des assignataires et sous leur responsabilité.

B. Le rôle des comptables publics

Voir la [présentation du rôle du comptable public par les services de l'État](#).

Définies aux articles 1,12 et 13 du décret de 1962, les missions du comptable public ont été reprises par le décret du 7 novembre 2012. Toutefois, la loi organique de 2001 a conduit à faire évoluer le rôle des comptables publics. Il faut l'avoir à l'esprit lorsque l'on traite des fonctions générales et ensuite d'une fonction particulière et particulièrement importante, la fonction de contrôle.

Le rôle des comptables pour les dépenses est défini par le décret de novembre 2012 dans les articles 80 à 85 mais aussi par l'article 31 de la LOLF.

Article 31 : « *Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat 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* ».

Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels sont comptables assignataires des ordres de payer, des dépenses sans ordonnancement et des ordres de recouvrer des ordonnateurs principaux, c'est-à-dire des ministres. Ils ont été institués par le décret du 27 janvier 2005, relatif au contrôle financier au sein des administrations d'Etat.

Les comptables publics des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects sont chargés de toutes les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie du budget général et, de manière générale, de toutes autres opérations financières incombant à l'Etat.

Les comptables des budgets annexes procèdent à toutes opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie relatives à l'exécution de ces budgets. Il en est de même pour les comptables des comptes spéciaux pour ces comptes.

Enfin, l'article 86 énumère le rôle du comptable centralisateur des comptes de l'Etat. Il n'est ni comptable principal, ni comptable secondaire. Il est chargé de :

- « *Centraliser la comptabilité des opérations du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux.*
- *Enregistrer les opérations permettant au ministre chargé du budget d'arrêter le compte général de l'Etat.*
- *Effectuer, pour le compte et au nom des comptables principaux, les écritures complémentaires relatives aux opérations de fin d'exercice.*
- *Etablir les documents périodiques retraçant la situation de l'exécution budgétaire, la trésorerie et la situation patrimoniale et financière de l'Etat* ».

En d'autres termes, il doit tenir la comptabilité générale, prendre en charge et recouvrer les ordres de recouvrement et de payer qui lui sont transmis par les ordonnateurs, d'assurer le maniement des fonds en encaissant et en payant, d'assurer la conservation des fonds et valeurs dont les organismes publics sont dépositaires, de conserver les pièces justificatives de ces opérations ainsi exécutées.

Article 18 du décret de 2012 :

« *Dans le poste comptable qu'il dirige, le comptable public est seul chargé :*

1° *De la tenue de la comptabilité générale ;*

2° *Sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;*

3° *De la comptabilisation des valeurs inactives ;*

4° *De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;*

5° Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;

6° De l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;

7° Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;

8° De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ;

9° De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} ;

10° Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;

11° De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité ».

La LOLF a profondément marqué une évolution du rôle du comptable public puisqu'à présent, les comptables doivent obligatoirement produire les comptes de l'État selon trois comptabilités distinctes : une budgétaire, une générale et une d'analyse des coûts (art. 18 LOLF). En témoigne aussi l'obligation de s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures que l'on peut rattacher au principe de sincérité consacré par la LOLF et qui depuis la réforme constitutionnelle de 2008 jouit d'une assise constitutionnelle pour ce qui est des comptes des administrations publiques.

En matière de contrôle, l'article 19 définit le rôle du comptable public. Ainsi, pour le recouvrement, il est tenu de vérifier la régularité de l'autorisation de percevoir la recette, ainsi que de la mise en recouvrement et des réductions et annulations de recouvrer en fonction des éléments dont il dispose.

En ce qui concerne le paiement, le comptable doit vérifier :

- La qualité de l'ordonnateur,
- L'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits,
- La disponibilité des crédits,
- La validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 (celui-ci détermine les dispositions que doit prendre le comptable public en matière de contrôle de la validité de la dette),
- Le caractère libératoire du paiement.

Concernant le patrimoine, le comptable public doit vérifier la conservation des valeurs inactives et les droits, privilèges et hypothèques.

En outre, la mise en place de la loi organique a fait évoluer le rôle du comptable en matière de contrôle (article 42 du décret du 7 novembre 2012) :

- Le contrôle hiérarchisé de la dépense a été généralisé le 1^{er} janvier 2004 à toutes les dépenses après ordonnancement. Il s'agit d'un contrôle modulé par un contrôle *a priori* ou *a posteriori*, exhaustif ou par échantillon, complet ou incomplet. Ce contrôle permet de concentrer les efforts sur les opérations à gros volume ou sur les opérations fréquentes ou répétitives.
- Le contrôle partenarial permet au comptable d'effectuer des contrôles sur place et non plus sur pièce. Il est dit « partenarial » puisque la décision du contrôle est prise avec l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable. Il y a concertation.

C. La responsabilité des comptables publics

L'article 173 du décret de novembre 2012 rappelle que « tous les comptables de l'État sont soumis aux vérifications de l'inspection générale des finances ». A cela s'ajoute l'article 219 : « le contrôle de la gestion de l'agent comptable est assuré par le directeur général des finances publiques, ou par les directeurs régionaux ou départementaux des finances publiques pour les organismes ayant leur siège dans leur ressort ».

Les comptables sont responsables pécuniairement des opérations dont ils sont chargés, dès lors qu'une recette n'a pas été encaissée ou qu'une dépense a été irrégulièrement payée.

Il peut y avoir une mise en débet par la Cour des comptes ou par une chambre régionale des comptes. Il ne s'agit pas d'une sanction personnelle à l'égard du comptable public, mais de constater une irrégularité et d'obliger le comptable à rembourser la somme en question.

Le débet est composé du montant du manquement dans les comptes, auquel s'ajoutent les intérêts au taux légal qui débutent à la date du fait générateur. Le débet résulte de deux causes :

- Soit une recette n'a pas été encaissée ;
- Soit une dépense a été payée au-delà des crédits ouverts, ce qui est contraire à la règle du crédit limitatif.

Au cas où le compte ne présente aucun problème ou difficulté, le juge des comptes prend un arrêt de décharge (de responsabilité). Depuis la loi du 28 octobre 2008, la prescription est de cinq ans. Passé ce délai, il n'est plus possible d'engager la responsabilité du comptable public.

Lorsque le comptable est sanctionné par le juge des comptes, il peut être condamné à une amende ou au paiement d'une somme d'argent (débet). Depuis la loi du 28 octobre 2008, le ministre des Finances peut remettre en cause les amendes. En revanche, il peut remettre en cause le débet prononcé par la Cour des comptes. Deux cas doivent être distingués :

- Un débet sans préjudice : le comptable est condamné à payer une quasi-amende. Le ministre des Finances ne peut rien remettre en cause.
- Un débet avec préjudice : dans ce cas, le ministre des Finances peut décider d'une remise gracieuse. La Cour doit obligatoirement donner son avis au préalable. Normalement, la remise ne peut être totale car le comptable doit obligatoirement assumer un minimum (laissé à charge). Exceptionnellement, le ministre des Finances pourra accorder une remise gracieuse au comptable dans deux cas :
 - Le décès du comptable ;
 - L'exercice du contrôle partenarial pour la dépense litigieuse

L'ordre de réquisition de l'ordonnateur, une admission en non-valeur (l'impossibilité de recouvrer une recette pour une cause indépendante de l'appréciation des diligences dont le comptable a pu faire preuve ou si le recouvrement de la créance demandait des diligences hors de proportion avec le montant de la créance), la force majeure (art. 146 de la loi de finances pour 2007 attribue au juge des comptes la compétence pour apprécier au stade de la mise en débet dans quelle mesure des circonstances de force majeure peuvent avoir une influence sur la détermination du débet), et la remise gracieuse, partielle ou totale, de la responsabilité du comptable par le Ministre des Finances sont autant de possibilité d'atténuer la responsabilité du comptable public.

Ce système montre que la justice financière est encore une justice retenue, ce qui est contraire aux grands principes du droit public et aux règles européennes du procès équitable.

Section 2. Les opérations d'exécution

En matière de dépenses comme en matière de recettes, l'application du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics conduit à ce que chacun de ces acteurs agissent dans le cadre des compétences qui leur ont été attribuées. La répartition de compétence sera différente selon qu'il s'agit des dépenses ou des recettes.

§1. La perception des recettes de l'Etat

La perception des recettes de l'Etat nécessite l'existence du fait générateur de l'impôt. Il s'agit d'un acte juridique ou d'une situation économique qui crée la dette fiscale. Ce fait générateur détermine la territorialité de cet impôt et le champ temporel de la loi fiscale, puisqu'il n'y a pas de rétroactivité.

La **phase administrative** relève de la Direction générale des impôts qui détermine le montant de la matière imposable (l'assiette), calcule l'impôt dû par le contribuable (la liquidation) et émet un titre de perception. Cela s'appelle le système dit des droits constatés.

La **phase comptable** relève des comptables du Trésor. En effet, les Trésoriers payeurs généraux sont chargés du recouvrement. Ils vérifient seulement si l'autorisation de percevoir l'impôt figure dans la loi de finances.

La réforme de 2004 a supprimé la distinction de la procédure de perception entre les impôts directs et indirects. La différence se fait actuellement entre la perception de l'impôt sur le revenu et les autres recettes fiscales.

A cette distinction s'ajoute celle qui concerne les impôts directs locaux des autres perceptions fiscales. En effet, les impôts directs locaux sont perçus par l'Etat pour le compte des collectivités territoriales. La distinction entre ordonnateurs et comptables s'applique ici pleinement.

A. La perception de l'impôt sur le revenu

L'ordonnateur est chargé de trois phases : **l'assiette**, **la liquidation** et **l'émission** du titre de perception. L'assiette est créée lorsque les conditions prévues par la loi fiscale sont réunies. L'impôt sur le revenu concerne les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France. Il concerne le revenu global du foyer fiscal. La résidence en France doit être supérieure de six mois par an. L'ordonnateur ne fait que prendre acte de l'existence du fait générateur.

Mais l'ordonnateur ne procède que rarement à l'évaluation de la liquidation. En règle générale, c'est au contribuable lui-même qu'incombe cette tâche. Le calcul de l'impôt s'effectue sur la base d'un barème progressif après application du quotient familial.

Le rôle d'imposition, une fois homologué, le rend exécutoire et donne donc ordre au comptable d'assurer le recouvrement. Celui-ci devient donc responsable du recouvrement de l'impôt

En savoir plus : Actualité

Depuis le 1^{er} janvier 2019, le prélèvement de l'impôt sur le revenu se fait à la source. Il s'agit d'un mode de recouvrement de l'impôt consistant à faire prélever son montant par un tiers payeur (employeur, caisse de retraite, organisme de sécurité sociale, etc.), au moment du versement au contribuable des revenus sur lesquels porte l'impôt. Le tiers payeur reverse ensuite le montant de l'impôt à l'administration fiscale. Avec le prélèvement à la source, l'impôt est déduit de la fiche de paie et appliqué aux revenus de l'année en cours. Les règles de calcul de l'impôt restent inchangées.

- Pour les traitements, salaires, les pensions et pensions, l'impôt est prélevé par le payeur du revenu (employeur) qui le reverse à l'État au fur et à mesure ;

- Pour les travailleurs indépendants, les revenus fonciers, les pensions alimentaires, les rentes viagères à titre onéreux, l'État prélève un acompte sur le compte du contribuable ;
- Pour les retraités, il s'agit des caisses de retraite ;
- Le collecteur de l'impôt pour les bénéficiaires de l'allocation chômage est Pôle Emploi.

Pour rendre ce dispositif possible, un taux de prélèvement est appliqué chaque mois sur le salaire. Le taux de prélèvement est calculé par l'administration fiscale en tenant compte de la déclaration de revenus. Celle-ci ne disparaît pas et prend toujours en compte les revenus de l'année précédente. C'est cette déclaration qui sert de base de calcul au taux de prélèvement. Ainsi, à chaque début d'année, le taux de prélèvement est fixé en fonction des revenus de l'année n-2. En septembre, ces données sont actualisées par la déclaration de revenus sur l'année n-1. Le taux de prélèvement ne dépend pas des revenus de l'année en cours mais le montant de l'impôt sur le revenu réglé mensuellement par le contribuable dépend de la variation de ses revenus.

B. La perception des autres recettes

Concernant les autres impôts de l'Etat, le redevable exécute entièrement la procédure. L'administration ne fait que vérifier *a posteriori* la régularité de la procédure.

Ainsi, pour prendre un exemple, nous choisissons la TVA, principal revenu de l'Etat, soit environ près de la moitié de celui-ci. A chaque stade de la production ou de la distribution, le redevable doit calculer et facturer à son client une TVA. A chaque fin de mois, il doit déposer une déclaration correspondant aux opérations réalisées le mois précédent. Le contribuable doit calculer la différence entre la TVA qu'il a encaissée (la TVA brute) et la TVA qu'il a lui-même payée à ses fournisseurs (TVA déductible) afin d'obtenir la TVA nette qu'il doit payer.

Concernant les amendes et les condamnations pécuniaires, le décret du 7 novembre 2012 régleme leur perception dans ces articles 108 à 111. Le nouveau décret ne modifie que peu celui de 1962.

1. La phase administrative

Cette phase consiste à constater et à liquider des créances qui doivent être arrêtées en droit et dans leur montant. Cette phase relève en principe des seuls ordonnateurs. Or, si seule la mise en recouvrement est de leur seule compétence, en vérité, les opérations de constatation et de liquidation peuvent être faites par des agents publics qui n'ont pas la qualité d'ordonnateurs.

L'établissement des recettes : le décret du 7 novembre 2012 distingue entre l'opération de constatation des droits et l'opération de liquidation. La première est l'opération préalable par laquelle la créance est arrêtée dans son principe.

Exemple

L'opération de fixation de l'assiette d'un impôt qui consiste à déterminer matériellement et juridiquement la base imposable. La liquidation est l'opération suivante qui consiste à déterminer la créance dans son montant. Exemple: toujours en matière fiscale, il s'agira du calcul de la cotisation d'impôt correspondant à la base imposable.

La mise en recouvrement : il s'agit de l'ordre de recettes des recettes constatées et liquidées. Là aussi, sauf exception, seuls les ordonnateurs sont compétents. Selon les créances, titres collectifs pour les impôts directs, d'avis de mise en recouvrement pour les impôts indirects et les produits du domaine ou encore d'ordres de versement pour les créances non fiscales, les ordres de recettes sont par eux-mêmes exécutoires ou peuvent être rendus exécutoires.

2. La phase comptable : le recouvrement

Dès la prise en charge par le comptable de la recette, la phase d'exécution comptable débute. Il doit alors porter dans ses écritures l'ordre de recettes. A partir de là, il doit procéder à toute une série de contrôles avant de procéder à l'opération d'encaissement.

Ces contrôles vont porter sur l'autorisation de percevoir mais aussi sur la régularité des réductions et annulations de recettes. En vérité, il s'agit d'un contrôle purement formel car la plupart du temps il s'agit de vérifier, notamment en matière fiscale, que la loi de finances a bien autorisée la perception de tel ou tel impôt.

Une fois ces contrôles effectués, le comptable doit opérer le recouvrement réel de la créance. Il doit, à cette fin, procéder à toutes les diligences nécessaires, notamment employer toutes les voies de sûreté et de recouvrement dont il dispose. Il devra, à la clôture de l'exercice, justifier de la réalisation des droits pris en charge. En cas de faute ou de négligence ou de simple erreur, les droits non recouverts et prescrits seront mis à la charge personnelle du comptable.

§2. L'exécution de la dépense

La procédure d'exécution de la dépense se décompose en quatre phases, les trois premières sont administratives, tandis que la dernière est comptable. Selon l'article 29 du décret de novembre 2012, « les opérations de dépenses sont successivement l'engagement, la liquidation, le cas échéant l'ordonnancement, ainsi que le paiement ».

A. La phase administrative

L'ordonnateur s'occupe des trois phases administratives de la dépense, à savoir l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement. En effet, selon l'article 125 du décret de novembre 2012 : « *les ordonnateurs ont seuls qualités pour engager les dépenses de l'Etat* ».

L'article 30 du décret définit l'engagement :

« l'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1^{er} crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire ».

L'engagement résulte d'une décision prise par le pouvoir exécutif. Le Parlement se limite à accorder des autorisations de dépenses de manière générale et impersonnelle. L'engagement prend généralement deux formes distinctes, soient des actes unilatéraux, soient des contrats comme la passation d'un marché public.

Selon l'article 31 du décret : « *la liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense* ». La liquidation a donc pour premier objet de vérifier que le service a été fait. En effet, les personnes publiques ne peuvent pas payer d'avance et doivent s'assurer de l'exécution réelle de l'acte créant la dette, comme le rappelle l'alinéa 2 de l'article 31 : « *la certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation* ». Mais il y a néanmoins des assouplissements notamment pour les marchés publics.

La liquidation nécessite également la détermination du montant de la dette après vérification des droits acquis par le créancier.

« *L'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense* », article 32 du décret. On parle également de mandatement. En effet, l'ordonnancement est réservé aux ministres, les ordonnateurs principaux, le mandatement à tous les autres ordonnateurs. L'ordonnancement doit contenir toutes les pièces justifiant le paiement, indiquer l'imputation de la dépense.

L'article 32 du décret indique également qu'il existe des dérogations. Il revient au ministre chargé du budget d'en établir la liste.

B. La phase comptable

La dernière procédure d'exécution de la dépense est le paiement (article 33 du décret de novembre 2012). Le comptable public est chargé de cette dernière partie, qui a lieu après une série de contrôles. Ce paiement ne peut pas intervenir avant l'échéance de la dette et l'exécution du service. Toutefois, l'article 33 prévoit des exceptions. En effet, « *des avances et acomptes peuvent être consentis aux personnels, aux entrepreneurs et fournisseurs ainsi qu'aux bénéficiaires de subventions* ».

L'article 77 indique que les comptables constatent les irrégularités et, le cas échéant, en informent l'ordonnateur pour régularisation. En attendant la réponse de l'ordonnateur, le comptable suspend le paiement. L'ordonnateur a deux possibilités, soit régulariser le paiement, soit utiliser la procédure de réquisition qui consiste à obliger le comptable à payer, mais cela a pour effet de transférer la responsabilité du paiement du comptable public à l'ordonnateur.

Néanmoins, en matière de dépenses, il existe un droit exorbitant du droit commun. En effet, ce droit se manifeste par la prescription quadriennale.

La prescription quadriennale date de 1831, elle était alors de cinq ans et ne s'appliquait qu'à l'Etat. Elle est actuellement régie par la loi du 31 décembre 1968. Cette prescription quadriennale débute le jour de création de la dette. La prescription court à partir du 1^{er} janvier suivant.

Le délai est suspendu lorsque le créancier ne peut pas agir pour cause de force majeure ou s'il ne connaît pas l'existence de la créance. Le créancier peut également être relevé de la prescription par décision de l'ordonnateur et du ministre des Finances notamment au vu de la situation économique du créancier.

Quatre cas d'interruption de la prescription en faveur du créancier existent : une demande de paiement, une réclamation écrite même à une autre administration que celle dont la dette relève, un recours formé devant une juridiction, ainsi que toute émission d'un moyen de règlement.

A ce droit exorbitant, s'ajoute celui prévu par l'article 39 du décret du 7 novembre 2012. En effet, « *lorsqu'un créancier refuse de recevoir le paiement, la procédure d'offres réelles prévue par les articles 1257 à 1264 du code civil est mise en œuvre dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget* ». Les articles du code civil précités concernent la protection du débiteur qui est ici la personne publique. Lorsque le créancier refuse de recevoir le paiement, la personne publique peut saisir en référé le juge et lui demander l'ouverture d'une procédure de consignation des fonds qui permet à la personne publique d'éteindre l'obligation et toute poursuite en paiement. L'arrêté du ministre du budget date du 24 décembre 2012.

C. Les nouveaux processus d'exécution

1. Les centres de services partagés

Les centres de services partagés est une plate-forme de gestion regroupant différents services gestionnaires. Il s'agit des prestataires de services qui réalisent les opérations matérielles dans CHORUS, système informatique destiné à intégrer tous les acteurs de la gestion publique dans une chaîne unique afin d'améliorer le pilotage de la gestion publique.

L'article 76 du décret du 7 novembre 2012 définit le rôle d'un centre de service partagé. Le responsable de ce centre : « *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* ».

2. Les services facturiers

L'article 41 du décret du 7 novembre 2012 définit le service facturier. Il est chargé, sous l'autorité d'un comptable public, de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers.

Il s'agit d'une atteinte à la séparation des ordonnateurs et des comptables, mais de manière cependant limitée, puisque seule la fonction de liquidation de la dépense est partagée entre l'ordonnateur et le comptable public, alors qu'en règle générale seul le premier en est responsable.

Section 3. La nouvelle comptabilité de l'Etat

La loi organique relative aux lois de finances a renouvelé la conception de la comptabilité de l'Etat en consacrant un chapitre spécifique (le chapitre V) à cette comptabilité. L'article 27 la définit en intégrant ses trois dimensions en matière budgétaire : suivi de l'exécution des lois de finances, connaissance du patrimoine de l'Etat et analyse des coûts.

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable reprend les composantes énumérées par l'article 27 de la loi organique. Il y ajoute, « le cas échéant », une comptabilité analytique, ainsi qu'une comptabilisation des valeurs inactives.

§1. La comptabilité budgétaire

L'article 28 définit pour sa part le mode de comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires et régit la période complémentaire.

Le système de caisse repose sur la comptabilisation des recettes et des dépenses lorsqu'elles affectent la « caisse » de l'Etat, c'est-à-dire au moment de leur encaissement ou de leur paiement. Il suit donc une logique de trésorerie et s'oppose au système d'exercice, dans lequel les recettes et les dépenses sont prises en compte dès l'opération sans tenir compte de la date d'encaissement ou de paiement.

L'article 154 du décret du 7 novembre 2012 en donne une définition plus détaillée que le premier alinéa de l'article 28 : « *La comptabilité budgétaire de l'Etat comporte une comptabilité des affectations et des autorisations d'engagement, une comptabilité des crédits de paiements et des recettes ainsi qu'une comptabilité des autorisations d'emplois* ».

Dans ce même décret, l'article 155 confie aux ordonnateurs d'établir cette comptabilité budgétaire, et ainsi, mais de manière indirecte, il leur en confie la responsabilité. Néanmoins, il n'évoque pas la responsabilité du comptable.

L'avantage de la comptabilité budgétaire est qu'elle est adaptée à l'exécution des lois de finances. En effet, la loi de finances autorise la perception des ressources de l'Etat et la dépense. En outre, l'abandon du système de caisse au profit du système d'exercice aurait bouleversé le contenu de l'autorisation parlementaire.

La réalisation de la comptabilité de caisse nécessite des ajustements techniques. C'est ainsi qu'a été mise en place la période complémentaire afin notamment d'assurer la continuité des services publics. La loi organique limite cette période complémentaire à vingt jours. L'article 28 prévoit également que cette période complémentaire n'est ouverte qu'aux ordonnateurs afin que les recettes et les dépenses, prévues par une loi de finances rectificative « *promulguée au cours du dernier mois de l'année civile* », puissent être exécutées. Concernant les comptes, la période complémentaire est ouverte de plein droit.

Néanmoins, le décret du 4 mai 2007 définissant le régime de la période complémentaire atténue quelque peu l'article 28 de la loi organique. En effet, désormais, l'ordonnateur peut comptabiliser des recettes et des dépenses durant ces vingt jours si les mandats et ordonnances de paiement ont été émis au cours du dernier semestre de l'année écoulée et si les titres de perception de recettes autres que fiscales ont été émis durant la même période.

Enfin, l'article 28 prévoit que : « *les recettes et les dépenses portées aux comptes d'imputation provisoire sont enregistrées aux comptes définitifs au plus tard à la date d'expiration de la période complémentaire* ». Cela s'explique par le volume des comptes d'imputations provisoires. Néanmoins, l'article 28 assouplit cette limite, mais seulement pour les recettes. En effet, « à titre exceptionnel », des opérations de recettes peuvent être

imputées au-delà de la période complémentaire, mais doivent alors obligatoirement figurer en annexe de la loi de règlement de l'exercice.

§2. La comptabilité générale

A. Les règles de la comptabilité générale

L'article 30 de la loi organique définit cette comptabilité : *« La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement et d'encaissement »*.

Ainsi, l'Etat développe une comptabilité dite d'exercice dans sa réglementation, même si ce processus s'est engagé depuis la fin des années 1990. La nouveauté de la loi organique tient en son deuxième alinéa qui implique que : *« les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action »*. Cela prend ainsi en compte qu'une partie importante de la production de l'Etat s'effectue dans le secteur non marchand. En outre, l'Etat ne dispose pas d'un capital et les impositions sont pour l'Etat des produits et non des charges. Néanmoins, cet alinéa intègre la vision gestionnaire de l'Etat, notamment pour son patrimoine.

Le décret du 7 novembre 2012 définit le rôle des ordonnateurs (article 162) et des comptables (article 163) en matière de comptabilité générale. L'ordonnateur amorce le processus d'enregistrement comptable. Le comptable public est chargé pour sa part de tenir cette comptabilité. Néanmoins, il n'a plus l'exclusivité de la production des écritures comptables qu'il partage désormais avec l'ordonnateur. Il s'agit ici d'une adaptation du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, plutôt qu'une remise en question.

Pour définir les nouvelles règles comptables de l'Etat, l'article 136 de la loi de finances pour 2002 a créé un Comité des normes de la comptabilité publique, placé auprès du ministre du budget. Puis, l'article 115 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008 l'a transformé en Conseil de normalisation des comptes publics chargé notamment d'harmoniser les méthodes comptables de l'ensemble des institutions (Etat, collectivités territoriales, ...). La comptabilité générale est une comptabilité en partie double qui recense de manière exhaustive les créances et les dettes de l'Etat.

B. La certification des comptes par la Cour des comptes

Selon l'article 58 de la loi organique, la Cour des comptes doit assurer : *« la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées »*. En l'espèce, cette certification ne concerne que la comptabilité générale.

Voir la [présentation des comptes de l'État de 2018 par le Gouvernement](#).

Consulter le [rapport de mai 2019 de la Cour des comptes sur la certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2018](#).

Au terme de ses vérifications, la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2018.

Les progrès réalisés en 2017 lui permettent ainsi de lever quatorze parties des réserves substantielles qu'elle avait formulées sur les comptes de l'État de 2017. Il ne reste donc plus que quatre réserves substantielles contre treize en 2006.

La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2018 et arrêté le 30 avril 2019, est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État, sous quatre réserves substantielle :

- les limites générales dans l'étendue des vérifications (réserve n° 1) ;
- les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles (réserve n° 2) ;
- les anomalies relatives aux immobilisations financières (réserve n° 3) ;
- les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens (réserve n° 4)

Réserve n° 1 : les limites générales dans l'étendue des vérifications.

Les modalités de la tenue de la comptabilité générale de l'État dans Chorus et l'efficacité encore insuffisante de son contrôle interne entraînent une limite générale dans l'étendue des vérifications de la Cour, qui conduit celle-ci à formuler une réserve substantielle.

Réserve n° 2 : les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles.

Les incertitudes et les désaccords sur le recensement et l'évaluation des stocks militaires de l'État ainsi que de ses immobilisations corporelles conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

Réserve n° 3 : les anomalies relatives aux immobilisations financières.

Les incertitudes et les désaccords sur l'évaluation des participations financières de l'État dans les entités qu'il contrôle et de certaines de ses autres immobilisations financières conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

Réserve n° 4 : les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens.

Les incertitudes et les désaccords sur la comptabilisation tant des charges de personnel et d'intervention que des produits régaliens conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

§3. La comptabilité analytique et la comptabilité d'analyse des coûts

Les règles régissant la comptabilité analytique sont prises, selon l'article 166 du décret de novembre 2012, par arrêté du ministre chargé du budget. Cette comptabilité n'est donc pas définie par le décret.

Néanmoins, la comptabilité analytique ne concerne que certains services, dont la liste n'est pas donnée : « *le ministre chargé du budget et le ministre intéressé arrêtent conjointement la liste des services de l'Etat ou des opérations soumis à la tenue d'une comptabilité analytique* ».

Pour sa part, la comptabilité d'analyse des coûts est définie par l'article 27 de la loi organique, alinéa 2 : « *[l'Etat] met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* ».

Le décret du 7 novembre 2012 développe les aspects juridiques de cette comptabilité en son article 165. Il indique ainsi que cette comptabilité est établie par les ordonnateurs en vue d'informer le Parlement dans le cadre des projets et des rapports annuels de performances « *de l'ensemble des moyens alloués, directement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes* ». Un second objectif est « *permettre le rapprochement entre ces moyens et les résultats obtenus* ». Cette comptabilité se fonde sur les données de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

En somme la comptabilité de l'Etat a connu d'importantes modernisations. Tout a commencé au niveau déconcentré à partir de 1996. Puis la réforme du budget de l'Etat a changé le cadre d'ensemble à partir de 2006, soit dix ans plus tard. Aujourd'hui, le nouveau décret du 7 novembre 2012 officialise beaucoup de nouvelles procédures qui étaient souvent appliquées de manière pragmatique.