

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (RGBCP), remplace celui du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui constituait depuis cinquante ans le texte de référence en la matière, ainsi que le décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État.

Le nouveau texte adapte les règles du décret du 29 décembre 1962 aux évolutions du cadre de la gestion des finances publiques, issues de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF).

Il définit non seulement les règles comptables applicables à la gestion publique mais aussi les règles budgétaires, auparavant dispersées entre plusieurs textes. Il actualise par ailleurs les règles de la gestion publique au regard des évolutions récentes. Enfin, il tire les conséquences des dispositions constitutionnelles qui imposent la régularité et la sincérité des comptes de toutes les administrations publiques (Constitution. 4 oct. 1958, art. 47-2).

Le nouveau décret a un champ d'application plus large que le précédent. Les règles de la comptabilité publique s'appliquaient jusque là aux « *d'organismes dotés d'un comptable public* ». Désormais, elles s'appliqueront à l'ensemble des « *administrations publiques et assimilées* », majoritairement financées par des fonds publics. Ainsi, des personnes morales de droit privé, lorsqu'elles sont majoritairement financées par des fonds publics, notamment des contributions obligatoires ou des concours de l'État entreront dans le champ du décret.

En complément, un décret (n°2012-1247 du 7 nov. 2012) actualise les textes renvoyant ou faisant référence aux textes abrogés.

Le décret du 7 novembre 2012 conçoit et expose les nouvelles règles de la comptabilité publique en termes d'organisation, d'instruments et de processus

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

1. ORGANISATION

La comptabilité publique est mise en œuvre par les ordonnateurs et de manière plus générale, les gestionnaires d'une part, mais aussi bien sûr par les comptables.

1.1. Les gestionnaires

Ce sont les ordonnateurs classiques, mais aussi un certain nombre de nouveaux gestionnaires apparus avec la mise en œuvre de la LOLF.

1.1.1. Les ordonnateurs

Le décret du 7 novembre 2012 reprend presque mot pour mot les dispositions du décret du 29 décembre 1962 concernant les ordonnateurs. Comme par le passé, il distingue trois catégories d'ordonnateurs : les ordonnateurs principaux, les ordonnateurs secondaires, les ordonnateurs délégués ou suppléants.

Le décret du 7 novembre 2012 rappelle que « *Les ministres sont seuls ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux* » (art 74), que les « *Les ordonnateurs secondaires agissent en vertu d'une délégation de pouvoir des ordonnateurs principaux, dans le cadre d'une compétence fonctionnelle ou territoriale* » (art 75) et que ce sont les préfets qui ont cette qualité pour ce qui est « *des services déconcentrés des administrations civiles de l'Etat* ». Enfin, l'article 10 du décret précise que « *Les ordonnateurs peuvent déléguer leur signature et se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement* ».

Quant aux fonctions des ordonnateurs, le nouveau décret va un peu plus loin que l'ancien. Certes l'article 11 du décret du 7 novembre 2012 rappelle dans des termes strictement identiques à ceux de l'ancien décret, qu'ils « *constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses.* ».

Mais, ce même article 11 va plus loin en précisant « *Le cas échéant, ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits. Ils transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent. Ils établissent les documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités dont la charge incombe à ces derniers.* »

Le décret insiste ainsi sur certaines tâches traditionnelles comme la transmission des « *ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises* » ou des « *documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités* ». Toutes tâches qui n'étaient pas évoquées directement et en ces termes par l'ancien décret.

Mais surtout, le décret du 7 novembre 2012 évoque « *la programmation et la répartition et la mise à disposition des crédits* » qui correspond à une nouveauté. En effet, depuis la mise en place du contrôle budgétaire en 2005, les ministres doivent établir un « *document de programmation budgétaire initiale* » au plus tard un mois avant le début de l'exercice concerné. Ce document précise la répartition du plafond d'emplois ministériel par programme, la répartition des crédits et des emplois de chacun des programmes entre les

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

services gestionnaires et enfin la description des éléments constitutifs des documents prévisionnels de gestion et des comptes rendus de l'exécution budgétaire. Cette programmation est d'ailleurs redéfinie dans le nouveau décret qui précise notamment le rôle de nouveaux gestionnaires.

1.1.2. Les nouveaux gestionnaires

La nouvelle architecture budgétaire (mission ; programme ; action) introduite par la LOLF a entraîné la mise en place nouveaux gestionnaires.

Ainsi, à la tête de chaque programme, un responsable est désigné. Il dispose d'une grande liberté dans la gestion de ses moyens pour atteindre les objectifs sur lesquels il s'est engagé à travers le Projet annuel de performance (PAP). Chaque programme est subdivisé en Budgets opérationnels de programmes (BOP) qui correspondent le plus souvent au découpage territorial de mise en œuvre du programme. A la tête du BOP est nommé un responsable qui s'engage vis-à-vis de son responsable de programme : il gère librement lui aussi une enveloppe de crédits globalisés et s'engage sur des objectifs opérationnels à atteindre. Il répartit les moyens dont il dispose entre les différentes unités opérationnelles (UO) qui mettent en œuvre les activités définies dans le BOP. Chacune de ces UO est, elle également, gérée par un responsable.

Ces nouveaux gestionnaires sont désormais prévus par le nouveau décret qui précise pour chacun d'eux leur fonction.

Ainsi, le **responsable de programme** établit le projet annuel de performances (PAP). Il définit le périmètre des budgets opérationnels de programme et des unités opérationnelles et en désigne les responsables. En liaison avec les responsables des budgets opérationnels de programme, il établit la programmation de la gestion, il décline les objectifs de performance au niveau du budget opérationnel de programme (art. 70).

Quant au **responsable de budget opérationnel de programme** (BOP) il propose au responsable de programme, la programmation des crédits et des emplois du BOP. Il arrête la répartition des crédits du BOP entre les unités opérationnelles (UO) et met ces crédits et, le cas échéant, les autorisations d'emplois à la disposition de leurs responsables. Il rend compte au responsable de programme de l'exécution du budget opérationnel de programme ainsi que des résultats obtenus. (art. 71)

Enfin, le **responsable d'unité opérationnelle** prescrit l'exécution des recettes et des dépenses de cette dernière et en rend compte au responsable du budget opérationnel de programme (art. 72).

De plus, le décret du 7 novembre 2012 met en place dans chaque ministère un **responsable de la fonction financière** désigné par le ministre et chargé de coordonner la préparation, la présentation et l'exécution du budget.

Plus précisément, selon l'article 69 :

- 1° Il collecte les informations budgétaires et comptables et en opère la synthèse ;
- 2° Il s'assure de la mise en œuvre des règles de gestion budgétaire et comptable et veille à leur correcte prise en compte dans les systèmes d'information propres à son ministère ;

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

3° Il valide la programmation effectuée par les responsables de programme et il en suit la réalisation ;

4° Il établit, en liaison avec les responsables de programme, le document de répartition initiale des crédits et des emplois prévu à l'article 67 et le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel prévu à l'article 68 ;

5° Il propose au ministre, le cas échéant, les mesures nécessaires au respect du plafond des dépenses et des autorisations d'emplois ainsi que les mouvements de crédits entre programmes ;

6° Il coordonne l'élaboration des projets et rapports annuels de performances prévus par la loi organique du 1^{er} août 2001 ;

7° Il veille, en liaison avec les responsables de programme, à la transmission au ministre chargé du budget des informations relatives au périmètre des budgets opérationnels de programme et des unités opérationnelles ;

8° Il s'assure de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable ainsi que, le cas échéant, de comptabilité analytique.

Ces différents responsables doivent selon l'article 73 « avoir la qualité d'ordonnateur ou être bénéficiaires de la délégation de signature d'un ordonnateur principal ou secondaire ».

1.2. Les comptables

La LOLF a entraîné un certain nombre de réformes concernant également les comptables. Le décret du 7 novembre 2012 revient sur ces différentes réformes pour les confirmer. En particulier, il précise qui sont les nouveaux comptables et rappelle leur rôle.

1.2.1. Les nouveaux comptables

Deux réformes importantes ont bouleversé l'organisation comptable traditionnelle. Il s'agit en premier lieu de la création des départements comptables ministériels d'une part et de la fusion Impôts-Trésor.

Une quinzaine de départements comptables ministériels relevant de la direction générale des finances publiques ont vu le jour dès 2003 à titre expérimental. Leur rôle était de tenir les comptes centraux du ministère (paiement des dépenses et recouvrement des recettes, tenue des comptabilités générale et budgétaire, au niveau central ; participation à l'analyse des coûts par programme et action), de consolider l'information comptable et financière par ministère et d'en garantir la qualité.

Plus tard, (décret du 18 novembre 2005), ces départements ministériels furent intégrés au sein d'un service de contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM) dirigé par un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM). Ce service comprend un département de contrôle budgétaire (DCB) et un département comptable ministériel (DCM).

Quant à la fusion Impôt-Trésor, elle fut amorcée par le décret du 3 avril 2008 qui créa une direction générale des finances publiques (DGFIP). Par la suite, au niveau départemental et au niveau régional une direction unique a été créée pour piloter l'ensemble des services territoriaux. Des guichets fiscaux uniques, ont été progressivement mis en place sur l'ensemble du territoire.

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

Le décret du 7 novembre 2012 intègre les conséquences de ces deux réformes. Il établit la liste des comptables dans son article 79 :

- 1° Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ;
- 2° Les comptables des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects ;
- 3° Les comptables des budgets annexes ;
- 4° Les comptables des comptes spéciaux ;
- 5° Les comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques ;
- 6° Le comptable centralisateur des comptes de l'Etat.

Il précise également la mission de chacun. Ainsi, 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 (art 80). Les comptables publics de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects sont chargés de toutes opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie du budget général et, de manière générale, de toutes autres opérations financières incombant à l'Etat. (art. 82).

En ce qui concerne le comptable centralisateur des comptes de l'Etat, il lui revient selon l'article 86:

- 1° De centraliser la comptabilité des opérations du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux ;
 - 2° D'enregistrer les opérations permettant au ministre chargé du budget d'arrêter le compte général de l'Etat ;
 - 3° D'effectuer, pour le compte et au nom des comptables principaux, les écritures complémentaires relatives aux opérations de fin d'exercice ;
 - 4° D'établir les documents périodiques retraçant la situation de l'exécution budgétaire, la trésorerie et la situation patrimoniale et financière de l'Etat.
- Par dérogation à l'article 15, le comptable centralisateur des comptes de l'Etat n'a ni la qualité de comptable principal ni celle de comptable secondaire. Les dispositions prévues aux articles 14 et 17 ne lui sont pas applicables.

1.2.2. De nouveaux rôles

Traditionnellement, le rôle des comptables s'agissant des dépenses est d'opérer un certain nombre de contrôle avant de procéder au paiement. C'est ce que rappelle le décret du 7 novembre 2012 dans son article 19 pour ce qui est du contrôle :

Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

..../...

2° S'agissant des **ordres de payer** :

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

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

La LOLF a fait évoluer l'intervention des comptables en matière de contrôle vers ce que l'on appelle le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et le contrôle partenarial (CP).

Le contrôle hiérarchisé de la dépense a été expérimenté en 2002 et 2003, puis, généralisé le 1^{er} janvier 2004, à toutes les dépenses après ordonnancement. Il permet au comptable de moduler ses contrôles en fonction des risques et des enjeux : cette modulation porte sur le moment du contrôle (contrôle a priori ou a posteriori), le champ du contrôle (contrôle exhaustif ou par échantillon) et l'intensité des contrôles (réaliser tout ou partie des contrôles).

Le contrôle partenarial permet d'aller encore plus loin dans la différenciation des contrôles. Dans ce cas, le comptable apprécie les risques, non plus sur pièces, mais sur place, après avoir évalué, au travers d'une démarche d'audit, la fiabilité de l'ensemble des procédures mises en œuvre dans la chaîne de la dépense concernée.

Cette démarche est décidée et réalisée en commun par l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable. Il est mis en place par la signature d'une convention.

Ces deux réformes ont donné de bons résultats dans la mesure notamment où les délais d'exécution ont été raccourcis. C'est la raison pour laquelle, là encore, le décret du 7 novembre 2012 les a reprises et organisées dans les termes suivants :

Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. A cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. Le ministre chargé du budget précise par arrêté les conditions de ce contrôle allégé en partenariat. (art. 42)

Cette confirmation du nouveau rôle modernisé des comptables et des ordonnateurs débouche sur la mise en place ou l'amélioration de certains instruments.

2. INSTRUMENTS

Deux instruments importants qui s'étaient développés depuis l'application de la LOLF sont confirmés par le décret du 7 novembre 2012 : la programmation et la comptabilité.

2.1. La programmation

On a vu que depuis la mise en place du contrôle budgétaire en 2005, la Programmation budgétaire initiale (PBI) a été mise en place dans chaque ministère. Cette programmation a été entérinée par le décret du 7 novembre 2012 qui la renforce et la développe. Elle se traduit de trois manières.

En premier lieu, l'article 67 prévoit l'établissement d'un **document de répartition initiale des crédits et des emplois**. Il comprend notamment :

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

1° La répartition entre les budgets opérationnels de programme des crédits ouverts en loi de finances initiale, nets de la réserve mise en œuvre en application de l'article 51 de la loi organique du 1er août 2001 ;

2° Le montant prévisionnel des crédits dont l'ouverture est attendue dans l'année, sous forme de reports, fonds de concours, attributions de produits et autres mouvements ainsi que la répartition de ces crédits entre les budgets opérationnels de programme.

Ce document indique également, le cas échéant, la répartition du plafond d'autorisation d'emplois entre les programmes.

A ce premier document l'article 68 en ajoute un second : le **document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel**. Il présente, pour chaque programme :

1° Les prévisions mensuelles d'entrées et de sorties des personnels rémunérés au titre du programme ;

2° Les prévisions de consommation mensuelle du plafond d'autorisation d'emplois ;

3° Les prévisions de dépenses de personnel, incluant une évaluation de l'incidence des mesures statutaires et indemnitaires prévues en faveur des agents.

Ce document comporte en outre les perspectives d'évolution des données mentionnées ci-dessus pour l'année suivante.

En troisième lieu, une **programmation présentée par programme** est élaborée par les responsables de programme. Elle est déclinée au sein des budgets opérationnels de programme. Cette programmation est établie pour deux ans et fait l'objet d'une actualisation annuelle.

Elle a pour objet de mettre en adéquation l'activité prévisionnelle des services avec les crédits et les emplois notifiés et attendus et par la loi de finances de l'année et par les lois de programmation des finances publiques

Elle est accompagnée d'une prévision des principaux actes de gestion de l'année.

2.2. Les comptabilités

La LOLF a entraîné des évolutions importantes du rôle des comptables publics. Ils doivent notamment produire les comptes de l'Etat dans leurs trois dimensions (budgétaire, générale et d'analyse des coûts). L'article 27 de la LOLF précise en effet que l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations budgétaires. Il opère ainsi une distinction nette entre deux notions, celle de comptabilité budgétaire et celle de comptabilité générale de l'Etat. C'est bien entendu de la deuxième qu'il entend faire un instrument de contrôle de la gestion et de la performance. Cette comptabilité qui est une comptabilité d'exercice adaptée de celle des entreprises est mise en place depuis le 1^{er} janvier 2006 et fait l'objet chaque année d'une certification par la Cour des comptes (art. 58, al. 5). Par ailleurs, une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes a également été instituée.

Le décret reprend et précise les modalités de ces comptabilités et en ajoute deux autres : une comptabilité analytique et une **comptabilisation des valeurs inactives**. En ce qui concerne cette dernière (art 167), le décret précise que les règles relatives à celle-ci sont fixées par arrêté du ministre du budget.

Pour ce qui est de la **comptabilité analytique** (art 166), là aussi, force est de constater qu'elle n'est pas encore au point, mais que les principes la régissant seront fixés par arrêté du

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

ministre du budget. Toutefois on sait qu'elle est tenue par les ordonnateurs et qu'elle ne concernera que certains services dont la liste sera arrêtée par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre intéressé.

La **comptabilité d'analyse des coûts**, elle aussi, est tenue par les ordonnateurs (art 165). Elle se fonde sur les données de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale et poursuit un double objectif. Il s'agit d'abord, d'informer le Parlement, de l'ensemble des moyens alloués, directement ou indirectement, à la réalisation de chacune des actions des programmes et ce dans le cadre des PAP. Mais il s'agit également, de permettre le rapprochement entre ces moyens et les résultats obtenus.

La **comptabilité budgétaire** est la plus ancienne, c'est une comptabilité de caisse : les transactions sont enregistrées sur la base des encaissements et des décaissements. Elle se fonde sur le principe d'annualité. Elle permet de se rendre compte dans quelle mesure le budget est exécuté.

Dans cette perspective, le nouveau décret apporte une précision en ce qui concerne les nouvelles autorisations budgétaires introduites par la LOLF : les autorisations d'engagement et les crédits de paiement. L'article 154 précise en effet que l'ordonnateur doit tenir une comptabilité des affectations et des autorisations d'engagement, une comptabilité des crédits de paiements. Le même article ajoute que doivent également être comptabilisées les autorisations d'emplois. Quant aux recettes elles sont comptabilisées par les comptables.

La **comptabilité générale** apporte une vision patrimoniale de l'État : ce qu'il possède (terrains, immeubles, créances, ...) ; ce qu'il doit (dettes et autres obligations) ; ce qu'il peut être amené à payer dans le futur (provisions, engagements hors bilan, ...). La comptabilité générale permet dans ces conditions une vision prospective de l'activité de l'État. Elle apporte, en effet, de nouveaux indicateurs financiers et de gestion ainsi qu'une meilleure mesure du patrimoine de l'État et de ses charges futures (dépréciation des actifs, provisions pour risques et charges, engagements hors bilan). La comptabilité générale permet une meilleure appréciation, à moyen terme, des « marges de manœuvre » de l'État.

C'est une comptabilité d'exercice ou en droits constatés ce qui signifie que les opérations sont inscrites au moment où elles naissent juridiquement : l'engagement pour les dépenses, la constatation des droits pour les recettes.

Sauf différence justifiée par les spécificités de l'action de l'État, les principes de la comptabilité publique rejoignent les règles applicables aux entreprises. A cette fin, de nouvelles normes comptables applicables à l'État ont été arrêtées.

La comptabilité générale est tenue par les comptables publics, ils veillent à ce que les comptes de l'État respectent les principes de sincérité et d'image fidèle. La tenue régulière des comptes débouche chaque année sur la production du **compte général de l'État** prévu par l'article 54 de la LOLF. Il est élaboré chaque année par le comptable centralisateur des comptes de l'État puis arrêté par le ministre du budget (décret du 7 novembre 2012 ; art 169). Il comprend un bilan, un compte de résultat et l'annexe des comptes annuels.

Le bilan est un tableau de situation nette qui présente la différence entre l'actif et le passif. L'actif recense et valorise les éléments du patrimoine de l'État ; le passif recense et valorise les engagements de l'État à l'égard de tiers externes. Le bilan de l'État présente de nouvelles lignes ou complète certains éléments déjà existants afin de répondre aux exigences des nouvelles normes de l'État : immobilisations corporelles, stocks, charges à payer, provisions... ;

Le compte de résultat de l'État est constitué de trois tableaux successifs qui représentent la totalité des charges et des produits de l'exercice comptable

1°) le tableau des charges nettes de l'exercice par nature, qui retrace le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

2°) le tableau des produits régaliens nets détaillé par catégories (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui récapitule les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État sans contrepartie directe équivalente pour les tiers : produits régaliens nets des obligations de l'État en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien fondé des créances sur les redevables (dégrèvements et autres annulations).

3°) le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

L'annexe donne l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'État. Elle comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. On y trouve par exemple l'évaluation des engagements de retraite.

La comptabilité comme la programmation que le nouveau décret consacre et renforce sont complétés par des évolutions relatives aux différents processus.

3. PROCESSUS

C'est aussi bien le processus d'exécution que le processus de contrôle qui subissent quelques aménagements. Ils sont antérieurs au décret, mais ici encore celui-ci les consacre et les précise.

3.1. L'exécution

La mise en place de CHORUS (progiciel de gestion intégrée), issu de l'univers comptable des grandes entreprises privées a entraîné une refonte complète des conditions de gestion des finances de l'Etat.

En particulier, deux innovations importantes en découlent qui viennent modifier la procédure d'exécution des dépenses et des recettes. Il s'agit d'une part des centres de services partagés (CSP) et d'autre part des services facturiers (SFACT). Ces deux innovations sont désormais prévues par le décret du 7 novembre 2012.

3.1.1. Les centres de services partagés (CSP)

La fonction d'ordonnateur peut est partagée entre un service dit prescripteur qui décide de l'engagement juridique et de la constatation du service fait d'une part, et un centre de services partagés, prestataire de service qui réalise les opérations matérielles dans CHORUS : engagement juridique et certification du service fait, d'autre part. Le contrôle de la dépense et le paiement restent de la compétence du comptable.

L'article 76 du décret du 7 novembre 2012 confirme cette nouveauté en précisant qu'« un ordonnateur peut confier au responsable d'un centre de services partagés tout ou partie de l'exécution des opérations lui incombant ». Le même article rappelle que « 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 ».

Au niveau central, un CSP sera créé :

- par direction spécialisée,
- par service à compétence nationale

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

Dans les services déconcentrés, 23 CSP régionaux, sont ou seront mis en place. Ils seront prestataires de services pour les directions régionales et départementales suivantes:

- les DIRECCTE (Directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi);
- les DRJSCS (Directions régionales de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale);
- les Directions départementales de la cohésion sociale (DDCS) et les directions départementales de la cohésion sociale et de la protection des populations (DDCSPP);
- les DRAC (Directions régionales des affaires culturelles)

3.1.2. Les services facturiers (SFACT)

Ils portent plus gravement atteinte à la procédure normale d'exécution des dépenses. En effet, le service facturier a pour fonction de centraliser et de mettre en paiement tout ou partie des factures émises par les fournisseurs d'un même ordonnateur (ou d'un ensemble d'ordonnateurs). Il est placé sous l'autorité d'un comptable comme le rappelle l'article 39 du nouveau décret, il « *est mis en place par décision conjointe du ministre chargé du budget et des ministres intéressés. La même décision précise les modalités de sa mise en œuvre* » (art 131).

Le comptable, dans le mode de paiement en service facturier, partage la fonction de liquidation de la dépense, autrefois strictement dévolue à l'ordonnateur, puisqu'il est « *chargé de centraliser la réception des factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers et de déterminer le montant de la dépense correspondante. Dans ce cas, la certification du service fait par l'ordonnateur vaut ordre de payer* ». (Art. 39)

Dans CHORUS cela débouchera sur ce que l'on appelle la « *demande de paiement* » (DP). Ensuite le comptable effectue les contrôles traditionnels.

Au niveau central, 7 services facturiers ont été mis en place sous l'autorité des Contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) dans 9 ministères. Ils représentent environ 21 % des dépenses d'administration centrale.

Au niveau déconcentré, 23 services facturiers associés à des centres de services partagés au niveau régional interviennent dans le processus de dépense à partir de la demande de paiement pour les dépenses déconcentrées des ministères financiers, sociaux et culturels depuis le 1^{er} janvier 2012.

3.2. Le contrôle

Deux contrôles différents mis en place depuis quelques années ont été entérinés par le nouveau décret.

3.2.1. Le contrôle budgétaire (ex financier)

Depuis le décret du 27 janvier 2005 on ne parle plus de contrôle financier mais de contrôle budgétaire. Le contrôle financier portait sur les engagements des ordonnateurs principaux, les ministres, il avait été mis en place à partir de 1890, mais c'est la loi du 10 août 1922 qui l'avait établi sous une forme qui ne sera plus remise en cause jusqu'en 2005. Il était pratiqué par « *des contrôleurs des dépenses engagés* » nommés par décret et « *placés sous la seule autorité du*

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

ministre des finances ». En 1956 le décret du 23 janvier élargira leurs attributions et modifiera leur dénomination : ils deviendront les contrôleurs financiers.

En 1970, en raison du développement de la déconcentration budgétaire, le contrôle des engagements des ordonnateurs secondaires sera mis en place. Il sera profondément réformé par le décret du 16 juillet 1996 qui le désignera par les termes de contrôle financier déconcentré. Pratiqué par les TPG de région, il s'écartera du modèle mis en place au niveau central et annoncera certaines dispositions actuelles.

Le décret du 27 janvier 2005 a abrogé, à partir du 1^{er} janvier 2006, toutes les dispositions de nature réglementaire de la loi du 10 août 1922 ainsi que le décret du 16 juillet 1996. Désormais les deux contrôles financiers (central et déconcentré) sont soumis au même régime dont les modalités et surtout les acteurs ont été réaffirmées par le décret du 7 novembre 2012.

■ Les acteurs du contrôle

Le contrôle budgétaire des services centraux des ministères et des autorités administratives indépendantes est exercé par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel, il est assisté, par un membre du contrôle général économique et financier ou un expert de haut niveau, placé sous son autorité.

Le contrôle budgétaire des services déconcentrés de l'Etat est exercé par le directeur régional des finances publiques assisté, lui aussi par un membre du contrôle général économique et financier, un expert de haut niveau ou un administrateur des finances publiques, placé sous son autorité.

■ Les modalités du contrôle

Il faut distinguer, le contrôle du cadre de l'exécution et le contrôle des actes d'exécution du budget.

► **Le contrôle du cadre de l'exécution**

L'exécution du budget est encadrée par deux documents prévus par les articles 67 et 68 du nouveau décret, il s'agit d'une part du document de répartition initiale des crédits et des emplois et d'autre part du document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel. Elle l'est également par une programmation bisannuelle des budgets opérationnels de programme.

Chaque ministre est tenu de faire élaborer par ses services son **document de répartition initiale des crédits et des emplois**. Il doit le transmettre au contrôleur budgétaire à compter du 1^{er} décembre de l'année précédente, ainsi que toutes les modifications intervenues entre la transmission initiale et la publication des décrets de répartition des crédits ouverts en loi de finances.

A partir de ce document, le contrôleur budgétaire doit procéder aux vérifications suivantes :

- Le total des crédits de chaque programme répartis entre les budgets opérationnels de programme, doit correspondre au total des crédits ouverts en loi de finances initiale
- Le total des autorisations d'emplois du ministère réparties entre les programmes doit correspondre au plafond ministériel d'autorisations d'emplois.
- Les répartitions ainsi opérées doivent être cohérentes
- Les emplois alloués par programme et les crédits de personnel correspondants doivent être cohérents
- La répartition de la réserve de crédits destinée à prévenir la détérioration de l'équilibre budgétaire, prévue à l'article 51 de la LOLF, doit être soutenable.

Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel délivre son **visa**, pour chacun des programmes concernés, avant le 10 janvier. Ce visa conditionne la mise en place effective des

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

crédits ouverts par la loi de finances. A défaut de pouvoir délivrer son visa, il saisit le ministre chargé du budget qui se prononce.

Dans les mêmes conditions, chaque ministre doit élaborer un **document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel** qu'il fait parvenir au contrôleur budgétaire. Celui-ci prend connaissance du document. Il vérifie en particulier :

- Le respect du plafond d'autorisation d'emplois exprimé en équivalent temps plein travaillé et du plafond des crédits de personnel ouverts en loi de finances.

- La compatibilité des prévisions de recrutement avec la variation des effectifs exprimés en équivalent temps plein.

Si le contrôle est positif, le contrôleur budgétaire délivrera son visa dans un délai de quinze jours à compter de la réception du document. S'il ne délivre pas son visa dans ce délai, il saisit le ministre chargé du budget qui peut l'autoriser à procéder au visa d'autorisations des actes de recrutement.

Le contrôleur examine également **dans chaque budget opérationnel de programme** la programmation bisannuelle qui a été établie. Il vérifie son caractère soutenable. A cette fin, il contrôle :

- La couverture des dépenses obligatoires et inéluctables
- La cohérence entre le montant des crédits inscrits dans le document de répartition initiale des crédits et emplois et la programmation;
- Les conséquences budgétaires de cette programmation sur les années ultérieures.

Le contrôle se traduit par un avis du contrôleur budgétaire sur le budget opérationnel de programme. Tant que cet avis n'est pas rendu, le responsable de ce budget ne peut consommer plus de 25 % des montants des autorisations d'engagement et des crédits de paiement prévus par le document de répartition initiale des crédits. Le contrôleur budgétaire doit rendre son avis dans un délai de quinze jours à compter de la réception des actes qui lui sont soumis.

Si, à l'expiration de ce délai, un avis n'a été émis, l'ordonnateur peut utiliser les crédits conformément à son projet, sauf dans les cas où le contrôleur budgétaire a demandé, par écrit des informations ou des documents complémentaires ce qui aura pour effet de suspendre le délai d'examen jusqu'à la production de ces informations ou documents.

Un avis préalable défavorable du contrôleur budgétaire ne lie pas l'ordonnateur. Si celui-ci décide de passer outre, il informe le contrôleur budgétaire par écrit, des motifs de sa décision.

► **Le contrôle des actes d'exécution**

Au cours de l'exercice budgétaire de nombreux actes sont pris. Certains actes mettent en cause la prévision initiale, alors que d'autres la mettent en œuvre. Dans le premier cas, il s'agira de modifications de crédits, alors que dans le second cas il s'agira d'engagement de dépenses.

En ce qui concerne le premier cas, l'article 97 du décret du 7 novembre 2012 précise que le contrôleur donne un avis sur tous les « *projets d'annulation ou (les) mouvements de crédits envisagés en application des articles 12, 13 et 14 de la loi organique du 1er août 2001 et de leurs conséquences sur le budget de son ministère* ». Ce qui signifie que tout projet de transfert de crédits, de virement de crédits, tout projet de décret d'avance, tout projet d'annulation de crédits doit faire l'objet d'un tel avis. De plus il « *procède à titre conservatoire au blocage des crédits nécessaires à leur mise en œuvre jusqu'à la date de publication du décret procédant à l'annulation ou au mouvement de crédits* ».

De même, « *tout projet de répartition de crédits ayant pour effet de diminuer le montant des crédits ouverts sur le titre des dépenses de personnel* » doit faire l'objet d'un avis du contrôleur budgétaire. (art. 97).

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

Enfin, il procède à la mise en réserve des crédits destinés à empêcher la détérioration de l'équilibre budgétaire, et « *Il effectue la levée partielle ou totale de la réserve sur instruction du ministre chargé du budget* ». (art. 96)

Pour finir, l'ordonnateur doit périodiquement adresser au contrôleur budgétaire des comptes rendus de gestion et une prévision d'exécution des crédits et des emplois. (art 98).

L'exécution du budget se traduit aussi bien sûr par des engagements de dépenses et des affectations de crédits. C'est ce seul contrôle qui autrefois faisait l'objet du contrôle financier.

Le décret du 7 novembre 2012 le maintient, mais il n'est plus systématique (art 99), ce que déjà le décret du 27 janvier 2005 dans ses articles 8 et 9 avait prévu.

Des seuils fixés par arrêté du ministre du budget pris après avis du ministre, déterminent, par ministère, les actes de dépense qui sont examinés par le contrôleur financier ainsi que les autorisations et actes de recrutement et les actes de gestion des personnels. Cet arrêté précise également les modalités du contrôle *a posteriori* des actes non soumis à visa. (art 105)

Le contrôle porte sur l'imputation de la dépense, la disponibilité des crédits et des emplois, l'exactitude de l'évaluation et leur impact sur les finances publiques à l'exclusion de tout motif tenant à la légalité de l'acte (art 99). Le contrôleur reçoit communication de toutes les pièces justificatives.

3.2.2. Le contrôle interne budgétaire et comptable

L'article 47-2 de la Constitution introduit lors de la révision du 23 juillet 2008 précise : « *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.* ». Dans ce but, la LOLF dans son article 58 prévoit que la Cour des comptes certifie les comptes de l'Etat. Le nouveau décret va dans le même sens en prévoyant l'existence d'un contrôle interne comptable et budgétaire.

Son article 170 précise ce qu'il faut entendre par là :

« Le contrôle interne budgétaire a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire tenue et de soutenabilité de la programmation et de son exécution.

Le contrôle interne comptable a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable »

Les conditions dans lesquelles sont mis en œuvre les contrôles internes budgétaire et comptable sont décrites dans un référentiel interministériel établi par le ministre du budget qui précise comment est assuré « *le contrôle du respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice* » (art 170).

Le contrôle fait l'objet d'une évaluation annuelle par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel qui s'appuie notamment sur les résultats de l'audit interne. A cet égard, l'article 172 du décret prévoit qu'une programmation des audits budgétaires et comptables est arrêtée dans chaque ministère par le comité ministériel d'audit interne. A l'issue des missions d'audit, le comptable centralisateur des comptes de l'Etat reçoit les rapports et en tire les conséquences.



Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

* *

Le décret du 7 novembre 2012 n'apporte pas d'innovations particulières. Il reprend en les regroupant un certain nombre de réformes qui avaient vu le jour tout au long des années qui ont suivi la mise en œuvre de la LOLF. Cette refonte dans un texte unique du droit de la comptabilité publique devenait nécessaire. C'est un pas important qui ainsi est franchi.

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

ANNEXE

Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

TITRE PRÉLIMINAIRE LE CHAMP D'APPLICATION

TITRE I^{er} LES PRINCIPES FONDAMENTAUX

CHAPITRE I^{er} Le cadre budgétaire et comptable

CHAPITRE II Les ordonnateurs et les comptables

Section 1 Les ordonnateurs

Section 2 Les comptables

CHAPITRE III Les opérations

Section 1 Les opérations de recettes

Section 2 Les opérations de dépenses

Section 3 Les opérations de trésorerie

CHAPITRE IV Les comptabilités

Section 1 Comptabilité publique

Section 2 La comptabilité générale

Section 3 La comptabilité budgétaire

Section 5 La comptabilisation des valeurs inactives

CHAPITRE V Le contrôle administratif des ordonnateurs et des comptables

TITRE II LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DE L'ÉTAT

CHAPITRE I^{er} L'organisation de la gestion budgétaire et comptable

Section 1 Le cadre de la gestion budgétaire

Section 2 Les acteurs de la gestion

Section 3 Les ordonnateurs

Section 4 Les comptables publics

Section 5 Les contrôleurs budgétaires

CHAPITRE II L'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

Section 1 Les opérations de recettes

Sous-section 1 Les impositions de toute nature

Sous-section 2 Les amendes et condamnations pécuniaires

Sous-section 3 Les autres recettes

Section 2 Les opérations de dépenses

Section 3 Les opérations de trésorerie

Section 4 La justification des opérations de recettes

CHAPITRE III Les comptabilités de l'Etat

Section 1 La comptabilité budgétaire

Section 2 La comptabilité générale

Section 3 La comptabilité d'analyse des coûts

Section 4 La comptabilité analytique

Section 5 La comptabilisation des valeurs inactives

Section 6 Les états financiers annuels

CHAPITRE IV Le contrôle interne et l'audit interne

Raymond FERRETTI, Maître de conférences, 15 décembre 2012

Article publié sur le site [CNEPT Wiki Territorial](#)

Le nouveau règlement général de la comptabilité publique

CHAPITRE V Le contrôle de la gestion des comptables

TITRE III LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES MENTIONNÉS À L'ARTICLE 3

CHAPITRE I^{er} L'organisation de la gestion budgétaire et comptable

Section 1 Le cadre budgétaire et comptable

Section 2 Les ordonnateurs

Section 3 Les agents comptables

CHAPITRE II L'exécution des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

Section 1 Les opérations de recettes

Section 2 Les opérations de dépenses

Section 3 Les opérations de trésorerie

Section 4 La justification des opérations

CHAPITRE III Les comptabilités

Section 1 La comptabilité générale

Section 2 La comptabilité budgétaire

Section 3 La comptabilité analytique

Section 4 Le compte financier

CHAPITRE IV Les contrôles

Section 1 Le contrôle interne

Section 2 Le contrôle budgétaire

TITRE IV DISPOSITIONS TRANSITOIRES

TITRE V DISPOSITIONS FINALES