

Cahier

n°40

l'Académie  
SCIENCES TECHNIQUES COMPTABLES FINANCIÈRES

## LE NOUVEAU RÉGIME DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES GESTIONNAIRES PUBLICS



JUIN 2023

Sage





## EDITOS

L'ordonnance du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics et son décret d'application du 22 décembre 2022 marquent une rupture avec les limites qui persistaient dans les régimes de responsabilité des ordonnateurs et des comptables tout en favorisant la responsabilisation de tous les gestionnaires publics.

Ce nouveau cahier de l'Académie revient sur cette réforme majeure du secteur public. Il réalise une rétrospective des textes anciens régissant la responsabilité respective de l'ordonnateur et du comptable public applicables jusqu'au 31 décembre 2022. À cet égard, il analyse les conséquences sur le champ des justiciables du nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics.

La nouvelle organisation juridictionnelle répartie entre la chambre du contentieux de la Cour des comptes et la Cour d'appel financière fait également l'objet de développements importants tout en prenant en considération les incidences de la disparition de la compétence juridictionnelle des chambres régionales et territoriales des comptes.

Au regard de ce bouleversement des régimes de responsabilités, propres aux ordonnateurs et aux comptables publics, il est important de démontrer l'utilité du contrôle interne comptable et financier pour le partage des responsabilités. Il s'agit d'un défi de taille, reposant sur la conciliation indispensable, entre une plus large autonomie conférée aux gestionnaires et, en contrepartie, une responsabilité personnelle plus effective sur les gestions des fonds publics.

Je tiens à remercier sincèrement le groupe de travail, conduit par Paul Hernu, conseiller maître honoraire de la Cour des comptes, pour la qualité des développements apportés qui ajoutent, sans conteste, une contribution significative au regard des enseignements à tirer de ces travaux.

Je vous invite vivement à vous intéresser à ce cahier n° 40 pour vous approprier les enjeux de cette réforme structurante pour le secteur public.



**William NAHUM**

*Président fondateur de l'Académie des Sciences  
et Techniques Comptables et Financières*



Aux côtés de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières depuis sa création, Sage s'est engagé à accompagner les professionnels de la comptabilité, quels que soient leurs domaines d'activité, face aux enjeux d'aujourd'hui et de demain pour leur permettre d'échanger et réfléchir : entreprises, administrations, universités, experts-comptables, professions de conseils. Un écosystème de savoirs, de compétences et de métiers.

Ces enjeux nous préoccupent, parce que Sage, qui est né des métiers du chiffre, est particulièrement concerné par les questions d'expertise pour ses clients entreprises ou cabinets comptables.

Toute la société a traversé une période hors du commun qui l'a amenée à s'adapter. La profession comptable vit un grand changement avec la transformation numérique : nous souhaitons partager notre volonté d'accompagner les évolutions des métiers du chiffre, en entreprise comme en cabinet. Portée par la dématérialisation, allié stratégique qui apporte au renouveau de la profession comptable et offre son lot d'opportunités, la facture électronique constitue un élément fédérateur de changement, générateur de gains de temps et productivité, efficacité professionnelle et amélioration de la trésorerie grâce à des délais de paiement plus courts.

Nous avons constaté l'importance des rencontres -en présentiel ou en visio-conférence- et de la mise en commun des forces pour y faire face ; grâce aux experts-comptables que nous servons partout dans le monde, nous organisons avec eux des échanges pour développer nos offres mais aussi avec des entreprises clientes en France qui font l'écosystème de Sage.

Pour Sage, l'Académie est plus que jamais un partenaire essentiel qui joue un rôle-clé dans le débat et la diffusion de ces nouvelles pratiques et transformations.

La démarche et les réflexions menées par l'Académie préfigurant celles de l'ensemble des acteurs économiques, c'est donc avec enthousiasme que nous accompagnons les différents travaux de l'Académie.



**Isabelle MICHAUD**

*Directrice Commerciale*

*Activité Experts-Comptables*

*Sage*



## REMERCIEMENTS

Ce cahier a été élaboré par le groupe de travail « Le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics », piloté par **Paul HERNU**, Conseiller maître honoraire de la Cour des comptes.

Ont collaboré à sa rédaction :

- **ALBERTINI Véronique**, Expert-comptable et Commissaire aux comptes
- **ANGERMANN Frédéric**, Conseiller maître honoraire de la Cour des comptes
- **BARANGER Marie-Christine**, Directrice des services comptables, Agent Comptable Société du Grand Paris
- **DAMAREY Stéphanie**, Professeure agrégée de droit public - Université de Lille
- **GUIDDIR Arezki**, Senior Consultant - Direction Financière & Juridique
- **LORRAIN Sophie**, Directrice du secteur non marchand chez BF consultants, expert-comptable et commissaire aux comptes mémorialiste
- **MILLER Gilles**, Conseiller maître à la Cour des comptes
- **PEOC'H Julien**, Conseiller technique, CNOEC
- **PERRAUD Patrick**, Expert ENODIA
- **TERRIEN Gérard**, Médiateur Cour des comptes, Rapporteur à temps partiel
- **WEIBEL-LAZARUS Laure**, Expert-comptable inscrite au Tableau de l'Ordre des Experts-comptables en entreprise - Directrice financière secteur public non marchand ESS - Chargée d'enseignement à Mulhouse

Les travaux ont été coordonnés par **Julien PEOC'H**, Conseiller technique au CNOEC, assisté de **Marie Amélie CALMAO**, sous la direction de **Constance CAMILLERI**, Directrice de la prospective et de la performance, Département des études métiers au CNOEC et d'**Éric FERDJALLAH-CHEREL**, Directeur de la stratégie métiers, Directeur du département des études métiers au CNOEC.



# Sommaire

Editos.....	1
Remerciements.....	3
avant-propos .....	7
Introduction.....	8
<b>1<sup>RE</sup> PARTIE : L'ORGANISATION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ET DES AUTRES ORGANISMES APPLIQUANT LES RÈGLES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE.....</b>	<b>13</b>
Chapitre 1. Les textes, leur champ d'application et l'organisation de la comptabilité publique restant en vigueur. ....	15
Chapitre 2. Les textes anciens régissant la responsabilité respective de l'ordonnateur et du comptable public applicables jusqu'au 31 décembre 2022.....	25
<b>2<sup>E</sup> PARTIE : LE CHAMP DES JUSTICIABLES DANS LE NOUVEAU RÉGIME UNIFIÉ DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES GESTIONNAIRES PUBLICS .....</b>	<b>37</b>
Chapitre 1. Les personnes remplissant les fonctions d'ordonnateur .....	39
Chapitre 2. Les personnes remplissant les fonctions de comptable public.....	43
<b>3<sup>E</sup> PARTIE : LE CHAMP DES INFRACTIONS ET LEUR SANCTION DÉFINIS PAR LE NOUVEAU RÉGIME DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES GESTIONNAIRES PUBLICS.....</b>	<b>47</b>
Chapitre 1. L'infraction générale définie par les nouveaux articles L 131.9 et L 131.10 du CJF .....	49
Chapitre 2. Les infractions particulières prévues par les nouveaux articles L 131.11 à L 131.15 du CJF .....	52
Chapitre 3. La prise en charge du préjudice financier.....	60
Chapitre 4. La sanction des infractions prévue dans le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics ...	61
Chapitre 5. La gradation des sanctions à l'encontre des personnes mises en cause.....	62
<b>4<sup>E</sup> PARTIE : LA RESPONSABILITÉ PARTAGÉE DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE PUBLIC .....</b>	<b>63</b>
Chapitre 1. Le maintien de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public.....	65
Chapitre 2. L'apparition d'une responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable public.....	66
Chapitre 3. La nature et la portée de la responsabilité respective du comptable et de l'ordonnateur .....	69



<b>5<sup>E</sup> PARTIE : L'ORGANISATION JURIDICTIONNELLE DU NOUVEAU REGIME UNIFIÉ DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES GESTIONNAIRES PUBLICS .....</b>	<b>71</b>
Chapitre 1. L'organisation juridictionnelle au niveau de la Cour des comptes .....	73
Chapitre 2. Les incidences de la disparition de la compétence juridictionnelle des chambres régionales et territoriales des comptes.....	77
<b>6<sup>E</sup> PARTIE : LE DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER.....</b>	<b>79</b>
Chapitre 1. Le contrôle interne comptable et financier dans les administrations de l'État et chez les opérateurs de l'État.....	81
Chapitre 2. Le contrôle interne comptable et financier dans le secteur des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé.....	83
Chapitre 3. L'utilité du contrôle interne comptable et financier pour le partage des responsabilités.....	85
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>87</b>
<b>Annexes au Cahier sur le contrôle interne comptable et financier.....</b>	<b>88</b>





## AVANT-PROPOS

Le travail d'analyse présenté dans ce cahier de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières se limite à exposer le contenu du nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, ainsi que les conséquences possibles, les interrogations et les difficultés potentielles qui pourraient résulter de sa mise en œuvre. Celles-ci devront être levées et résolues par la jurisprudence de la chambre du contentieux de la Cour des comptes, de la Cour d'appel financière et du Conseil d'État en cassation.

Réalisé par des experts publics et privés de la profession du chiffre, ce travail a pour finalité d'attirer l'attention des gestionnaires de l'ensemble des entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières, ainsi que celle de leurs auditeurs publics et privés, des universitaires et des étudiants spécialistes des questions d'administration et de finances publiques, sur les innovations importantes introduites par cette réforme et sur leurs conséquences quant à la responsabilité de tous ceux qui remplissent une fonction financière au sein de ces entités.

***Paul HERNU***

Conseiller maître honoraire de la Cour des comptes.



## INTRODUCTION

Le nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, mis en œuvre depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, remplace et bouleverse l'ancien régime de responsabilité propre aux ordonnateurs et celui de responsabilité personnelle et pécuniaire pluri-centenaire des comptables publics.

Ce bouleversement résulte de l'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022, du décret n° 2022-1605 du 22 décembre 2022 portant application de cette ordonnance, du décret n° 2022-1604 du 22 décembre 2022 relatif à la nouvelle chambre du contentieux de la Cour des comptes et à la nouvelle Cour d'appel financière et du décret n° 2022-1968 du 28 décembre 2022 modifiant le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dit « décret GBCP ».

Le régime ancien dans lequel étaient jugées distinctement la responsabilité personnelle des ordonnateurs et la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022, est apparu, à la fois, inéquitable, coûteux et inefficace.

En effet, il faisait reposer la quasi-intégralité de la responsabilité des irrégularités constatées dans le paiement des dépenses et le recouvrement des recettes sur le comptable public, alors que l'ordonnateur, ou le gestionnaire remplissant des fonctions similaires dans les entités publiques ou privées n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique, dont le rôle était majeur dans l'exécution des opérations, n'étaient que très rarement déclarés responsables de ces irrégularités. À cet égard, on peut relever un certain malthusianisme de l'activité juridictionnelle de la Cour de discipline budgétaire et financière, 264 arrêts seulement ayant été rendus par cette juridiction sur une période de 75 ans. Ce régime apparaissait donc déséquilibré et inéquitable.

Il était aussi coûteux, en supposant une séparation stricte des fonctions et des contrôles entre ordonnateur et comptable public, ce qui générait une redondance des contrôles et un allongement de la chaîne d'exécution des opérations. Par ailleurs, les contrôles s'avéraient également coûteux, tant au niveau du comptable public, qu'au niveau du juge des comptes, ces contrôles n'étant pas systématiquement sélectionnés en fonction de l'importance des risques financiers.

Il s'avérait enfin inefficace à l'arrivée, puisque la mise à charge du comptable public des dépenses irrégulières ayant généré un préjudice financier au détriment de l'entité publique, débouchait, le plus souvent, sur une remise gracieuse partielle ou totale de cette charge.

C'est la raison pour laquelle, le régime de responsabilité séparée de l'ordonnateur et du comptable public a été remplacé, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, par un nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics.



La séparation fondamentale des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, qui forme le socle traditionnel des règles de la comptabilité publique, est maintenue, mais le régime de responsabilité du comptable public est désormais associé à celui de l'ordonnateur au sein d'un régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, dont ils doivent répondre, en première instance, devant un juge financier unique, la chambre du contentieux de la Cour des comptes.

Le champ des justiciables de cette juridiction, incorporant tous les ordonnateurs et les comptables et agents comptables des collectivités publiques, établissements publics et autres organismes appliquant les règles de la comptabilité publique, ainsi que les gestionnaires des établissements, entreprises et autres organismes qui n'appliquent pas les règles de la comptabilité publique, mais sont soumis aux contrôles des juridictions financières, n'est guère modifié, du côté des ordonnateurs<sup>1</sup>, par rapport au champ des justiciables défini par les dispositions qui régissaient la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF).

L'énoncé des infractions dans le nouveau régime est également largement transposé de ces anciennes dispositions relatives à la CDBF. La nouveauté résulte de la définition de leur nature et de leur impact. Pour les plus importantes d'entre elles, il s'agira, en effet, de sanctionner une faute grave causant un préjudice financier significatif à l'entité publique ou privée concernée.

Si la nature des sanctions réprimant les infractions sous la forme d'une amende n'est pas changée pour les ordonnateurs, il n'en va pas de même pour les comptables publics, également condamnables à la peine d'amende en remplacement de la sanction du débet, qui pouvait les rendre débiteurs de l'entité publique dans le cas d'infraction ayant occasionné à celle-ci un préjudice financier.

Par ailleurs, la possibilité de partage de responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable, pour la commission d'une même infraction, accroît la nécessité de mettre en place, ou de renforcer, le dispositif de contrôle interne comptable et financier dans toutes les entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières, pour faciliter ce partage de responsabilité au moyen notamment de la traçabilité des contrôles impartis à l'ordonnateur et au comptable au vu du plan de contrôles faisant partie de ce dispositif.

Le présent Cahier de l'Académie est composé de six parties.

**Une première partie** présente l'organisation des administrations publiques et des autres organismes qui appliquent les règles de la comptabilité publique. La présentation de cette organisation distingue les règles qui n'ont pas été modifiées et celles portant sur la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics qui ont été abrogées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, avec une période de transition vers le nouveau régime de responsabilité pour les affaires en cours ayant fait l'objet d'une mise en jeu ou d'une mise en cause de la responsabilité des comptables publics devant la Cour des comptes ou les chambres régionales ou territoriales des comptes (CRTC), ou des justiciables devant la CDBF, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

---

<sup>1</sup> Dans les développements qui suivent, le terme « ordonnateur » pourra désigner, à la fois, l'ordonnateur des entités publiques appliquant les règles de la comptabilité publique, ainsi que, dans les entités publiques ou privées n'appliquant pas ces règles, le dirigeant ou l'un de ses collaborateurs en charge de fonctions assimilables à celles de l'ordonnateur.



Cette présentation d'ensemble de l'organisation des administrations publiques et organismes appliquant les règles de la comptabilité publique permet, notamment, de mieux mesurer l'importance des changements apportés par le nouveau régime de responsabilité financière des ordonnateurs et des comptables publics.

**La seconde partie** est consacrée à l'examen du champ des justiciables dans le nouveau régime de responsabilité, en distinguant, parmi les justiciables des entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières, ceux qui sont justiciables de droit commun, par rapport aux justiciables ayant le statut d'élu local ou de dirigeant, administrateur ou conseiller non rémunéré des organismes de protection sociale ou de bienfaisance, qui ne peuvent être justiciables que par exception, les membres du Gouvernement ne pouvant, en aucun cas, voir leur responsabilité engagée dans le cadre du nouveau régime<sup>2</sup>, celle-ci ne pouvant l'être que devant la Cour de justice de la République.

Nonobstant ces exceptions, le champ des justiciables apparaît potentiellement très large, puisqu'au-delà des personnes remplissant la fonction d'ordonnateur et de comptable public dans les entités publiques appliquant les règles de la comptabilité publique, sont également visés les gestionnaires remplissant des fonctions similaires dans les autres entités publiques ou privées n'appliquant pas ces règles, mais qui sont soumises aux contrôles des juridictions financières.

Les moyens dont peuvent disposer les justiciables de droit commun pour être exonérés de leur responsabilité sont également passés en revue.

**La troisième partie** examine la définition des infractions dans le nouveau régime de responsabilité, ainsi que les sanctions qui s'y appliquent.

À ce niveau, une distinction est opérée, d'une part, entre l'infraction la plus large relative aux règles d'exécution des recettes et des dépenses ou de la gestion des biens des entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières, en cas de commission d'une faute grave causant un préjudice financier significatif à ces entités, d'autre part, des infractions à la définition plus étroite pouvant justifier, pour certaines, l'infliction d'une peine d'amende de moindre montant.

Le problème est également posé de la qualification de la faute grave de gestion commise par les gestionnaires des entités publiques appliquant les règles de la comptabilité publique par une extension des critères prévus en la matière pour les gestionnaires des entités publiques ou privées n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique.

Les conditions d'application de la procédure de gestion de fait, infraction spécifique maintenue dans le nouveau régime, sont également examinées.

---

<sup>2</sup> À l'exception de l'infraction de gestion de fait évoquée dans la suite du Cahier.



Enfin, le passage du prononcé d'un débet à l'encontre du comptable public, sans notion de faute commise, dans l'ancien régime, à la sanction d'une faute personnelle sanctionnée par une peine d'amende prévue par le nouveau régime, nécessite d'exposer les nouvelles conditions de couverture du préjudice financier au bénéfice de l'entité concernée.

**La quatrième partie** présente les conditions de responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable induite par le nouveau régime, tant en matière d'exécution des dépenses, qu'en matière de recouvrement des recettes ou de gestion des biens des entités concernées, dans le cadre du maintien de la séparation des fonctions entre les deux acteurs.

La question de ce partage de responsabilité est posée au regard de la nature des fonctions propres de l'ordonnateur qui détient seul l'initiative de l'engagement des opérations de dépenses et de recettes et qui est le seul juge de leur opportunité, et du caractère essentiellement formel du contrôle de régularité exercé par le comptable public sur le paiement des dépenses.

Par ailleurs, la faculté ouverte au comptable public de signaler à l'ordonnateur des faits ne motivant pas la suspension de paiement d'une dépense, mais susceptibles de constituer une infraction, soit en matière d'exécution des recettes, soit en matière de gestion des biens, paraît apporter, en ces matières, une solution au partage de responsabilité dans le cas où l'ordonnateur ne répond pas au signalement, comme dans le cas où il y répond.

**La cinquième partie** présente la nouvelle organisation juridictionnelle résultant de l'unification du jugement des infractions en première instance au niveau de la Cour des comptes.

Seront examinés, à ce titre, l'organisation, le fonctionnement et les règles de procédure des deux nouvelles instances de jugement dont la logistique relève de la Cour des comptes : la Chambre du contentieux et la Cour d'appel financière.

Dans cette partie sont aussi présentées les conditions et les conséquences de la perte de la compétence juridictionnelle de jugement des comptes des comptables publics locaux par les CRTC.

**La sixième et dernière partie** est réservée à l'examen du dispositif de contrôle interne comptable et financier qui doit normalement et logiquement accompagner la mise en œuvre du nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

Cet accompagnement devrait exister dans toutes les entités publiques appliquant les règles de la comptabilité publique, que ce soit dans les administrations de l'État, chez les opérateurs de l'État, dans les organismes de protection sociale, dans les hôpitaux publics, ainsi que dans les collectivités et établissements relevant du secteur public local.

Il devrait aussi être mis en œuvre dans toutes les entités publiques ou privées n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique, soumises aux contrôles de la Cour des comptes ou des CRTC.

Il constitue l'instrument essentiel qui permettra, notamment par la traçabilité des contrôles impartis aux responsables des opérations financières, de partager entre eux la responsabilité des éventuelles infractions, au regard des plans de contrôles faisant partie du dispositif de contrôle interne.



Cette partie du contrôle interne examine le fonctionnement de ce dispositif, en prenant en compte les innovations introduites par le décret GBCP du 7 novembre 2012, en matière de service facturier et de contrôle sélectif de paiement des dépenses, sous la forme de contrôle hiérarchisé exercé par le comptable public, ou sous la forme de contrôle allégé partenarial exercé de concert par l'ordonnateur et le comptable public.



## **1<sup>RE</sup> PARTIE :**

**L'ORGANISATION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES  
ET DES AUTRES ORGANISMES APPLIQUANT  
LES RÈGLES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE**



Dans cette organisation, certains textes fondamentaux sont restés en vigueur, alors que d'autres, portant sur la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics ont été abrogés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

## CHAPITRE 1. LES TEXTES, LEUR CHAMP D'APPLICATION ET L'ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE RESTANT EN VIGUEUR.

### 1. La présentation des textes restant en vigueur.

Le cadre juridique, qui régissait l'organisation de la comptabilité publique, continue à s'appliquer depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, sous réserve de la suppression des régimes séparés de responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public.

La présentation, à ce niveau, de ce cadre juridique permet de saisir, pour ce qui concerne les entités appliquant les règles de la comptabilité publique, le contexte dans lequel s'inscrit le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

Ce cadre juridique repose sur deux textes fondamentaux :

- La loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances de l'État (LOLF). Les dispositions de cette loi sont très importantes dans la mesure où elles introduisent la notion de performance dans la gestion des services publics de l'État et, par relation, des opérateurs de l'État, en conférant davantage d'autonomie à leurs gestionnaires. En contrepartie, la responsabilité de ces derniers devait être confirmée, voire renforcée, ce que prévoit, précisément, leur nouveau régime de responsabilité financière.
- Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié sur la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Ce décret, régissant les principes et les règles de gestion budgétaire et comptable définis par la LOLF, constitue un document de référence essentiel pour tout gestionnaire public dont les fonctions touchent directement ou indirectement les aspects financiers de cette gestion. Il comporte quatre titres :
- Un titre préliminaire portant sur son champ d'application.
- Un titre I sur les principes fondamentaux de la comptabilité publique (dont ceux applicables aux collectivités locales).
- Un titre II relatif à la gestion budgétaire et comptable de l'État.

# CHAPITRE 1

- Un titre III portant sur la gestion budgétaire et comptable des organismes publics ou privés gérant un service public ou participant à l'exercice du service public, qui ont une activité principalement non marchande. Parmi ces organismes, on trouve notamment les établissements publics nationaux qualifiés d'opérateurs de l'État.

## 2. Le champ d'application du décret GBCP

Selon son article 1<sup>er</sup>, ce décret s'applique à six catégories de personnes morales :

1. L'État.
2. Les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.
3. Les établissements publics de santé (EPS).
4. Les établissements publics nationaux (hors EPS).
5. Les personnes morales de droit privé participant à l'exercice du service public, après avis conforme du ministre du budget.
6. Les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques<sup>3</sup>, sauf si leurs statuts en disposent autrement.

## 3. L'organisation de la comptabilité publique

### *A. La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public.*

Le décret GBCP met en scène les deux principaux acteurs de la comptabilité publique, l'ordonnateur et le comptable public, dont il est dit, à l'article 9, que les fonctions sont incompatibles, autrement dit, qu'il ne peut y avoir d'immixtion de l'ordonnateur dans les fonctions du comptable public et réciproquement.

Ce principe est l'une des caractéristiques essentielles du système de comptabilité publique, celle de la séparation des fonctions d'ordonnateur par rapport à celles du comptable public et il pose l'une des bases essentielles du contrôle interne budgétaire et comptable au sein des administrations publiques.

---

<sup>3</sup> Au sens du droit européen et de l'INSEE en France, les administrations publiques (APU) sont formées par l'ensemble des administrations dont la fonction principale est de produire des biens et des services non marchands ou d'effectuer des opérations de redistribution du revenu et des richesses nationales et dont les ressources proviennent majoritairement de prélèvements obligatoires. Plus précisément, elles comprennent les administrations publiques centrales ou APUC (l'État et ses opérateurs), les administrations de sécurité sociale ou ASSO (les régimes de sécurité sociale, les autres organismes de protection sociale, l'assurance chômage et les établissements publics de santé) et les administrations publiques locales ou APUL (les collectivités territoriales, les établissements publics de coopération intercommunale et les autres établissements publics locaux).

## B. Présentation des ordonnateurs

### 1. Les ordonnateurs principaux et secondaires

Les ordonnateurs sont principaux et uniques à la tête de l'entité qu'ils dirigent ou secondaires, au sens où ils reçoivent une délégation de pouvoir de l'ordonnateur principal.

Dans les administrations de l'État, à la tête de chaque ministère, l'ordonnateur principal unique des dépenses et des recettes du budget du ministère est le ministre. Ce dernier délègue sa signature à de proches collaborateurs de son administration centrale (directeur de cabinet, directeurs de l'administration centrale).

Dans les collectivités territoriales, il n'y a également qu'un seul ordonnateur principal, qui préside aussi l'assemblée délibérante : le maire pour la commune, le président du conseil départemental pour les départements et le président du conseil régional pour les régions, ainsi que le président du conseil métropolitain ou communautaire ou du conseil syndical pour les établissements publics de coopération intercommunale (métropoles, communautés et syndicats).

Dans le cas des établissements publics nationaux sous tutelle de l'État, c'est ordinairement le directeur ou le directeur général qui remplit la fonction d'ordonnateur principal unique. Mais il peut y avoir des exceptions conférant cette fonction au président de l'établissement, nommé sous le statut de président directeur général.

### 2. Une précision importante sur le champ du pouvoir financier : la distinction entre la délégation de pouvoir ou de fonctions et la délégation de signature

Les ordonnateurs et leurs délégués sont accrédités chacun auprès d'un comptable assignataire relevant de leurs compétences propres.

Dans le domaine des délégations, la délégation de signature ne doit pas être confondue avec la délégation de pouvoir ou de fonctions.

Au sein des administrations de l'État, des établissements publics nationaux, des organismes de sécurité sociale, ou des collectivités et des établissements du secteur public local, la délégation de pouvoir ou de fonctions est accordée à ceux qui remplissent la fonction d'ordonnateur secondaire. Par exemple, au sein des services déconcentrés de l'État, une délégation de pouvoir est attribuée aux préfets au niveau régional ou départemental. Dans les collectivités locales, la délégation de fonctions est consentie par le maire ou le président de l'exécutif local, à un adjoint ou à un conseiller délégué, ou à un vice-président. La délégation de pouvoir ou de fonctions est attachée aux fonctions remplies par le délégataire. Elle transfère la responsabilité du délégant au délégataire.

La délégation de signature est accordée au délégataire, par l'ordonnateur principal, ou par l'ordonnateur secondaire, en tenant compte de ses fonctions, mais aussi des compétences et de la qualité de la personne et peut ne couvrir que certaines catégories d'actes. Le délégant peut signer ponctuellement à la place du délégataire qui a reçu une délégation de signature.

# CHAPITRE 1

Dans le cas d'une délégation de pouvoir ou de fonctions, la signature du délégant à la place du délégataire peut, notamment dans les entités de taille importante, contribuer à complexifier, voire à brouiller le circuit des responsabilités. Elle est donc, autant que faire se peut, à éviter.

Selon les principes du droit public, comme du droit privé, les actes signés par le délégataire de signature entraînent la responsabilité du délégant. En effet, aucun pouvoir n'est transféré au profit du délégataire, qui reçoit seulement la faculté de signer les documents et les actes précisés dans la délégation, réputés signés sous le contrôle et la surveillance du délégant, qui demeure donc responsable de cette signature et doit en assumer les conséquences.

Toutefois, la jurisprudence des juridictions financières peut imputer une part de responsabilité au délégataire de signature, conjointement avec celle du délégant et, dans le cadre du nouveau régime de responsabilité, les gestionnaires pourront donc être déclarés conjointement responsables par le juge financier, en qualité de délégant et de délégataire de signature, pour la commission d'une même infraction.

### 3. Les fonctions de l'ordonnateur

Les ordonnateurs constatent les droits et les obligations des organismes dans lesquels ils exercent leurs fonctions.

Le cas échéant, notamment en présence d'une déconcentration budgétaire de l'organisme public, ce qui est le cas, par exemple, de l'État ou des établissements publics nationaux, l'ordonnateur principal assure la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits aux différents niveaux de l'organisation administrative.

En matière de dépenses, les ordonnateurs engagent, liquident et ordonnancent les dépenses correspondant à la phase administrative de leur exécution.

En matière de recettes, ils liquident et émettent les titres de recettes correspondant également à la phase administrative d'exécution de celles-ci.

Ils transmettent au comptable public les titres de recettes, les mandats de paiement assortis des pièces justificatives prévues par la réglementation, revêtus des certifications requises, pour la mise en œuvre de la phase comptable d'exécution des recettes et des dépenses à la charge du comptable public.

Ils tiennent et sont responsables de la tenue de la comptabilité budgétaire d'engagement des opérations de dépenses et de recettes.

## C. Présentation des comptables publics

Les comptables publics sont tous des fonctionnaires de l'État, pour la plupart d'entre eux rattachés hiérarchiquement au ministre en charge du Budget, plus spécialement au réseau de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). L'autre réseau de comptables publics, moins important que celui de la DGFIP, relève de l'autorité du ministre en charge de l'éducation nationale et regroupe les agents comptables en fonction dans les établissements d'enseignement secondaire ou supérieur.

Dans les organismes de sécurité sociale, un directeur comptable et financier remplit un rôle similaire à celui du comptable public. L'article 25 de l'ordonnance du 23 mars 2022 précise d'ailleurs qu'il peut être requis d'agir par le directeur de l'organisme en cas de suspension du paiement d'une dépense supposée irrégulière, ce qui place les responsabilités dans le même cadre juridique qu'en cas de réquisition d'un comptable public.

En aucun cas, les comptables publics ne sont soumis à l'autorité hiérarchique de l'ordonnateur. Ils ne sont jamais intégrés dans les effectifs des administrations ou des organismes dont ils assurent la gestion comptable.

### 1. Conditions de nomination et d'installation

La plupart des comptables publics sont nommés par le seul ministre en charge du Budget et, dans des cas plus rares, comme ceux des établissements publics nationaux ou des établissements publics locaux d'enseignement, par décision conjointe du ministre en charge du budget et du ministre assurant la tutelle de l'établissement dans lequel ils exercent leurs fonctions.

Ils sont désignés comme comptables assignataires des opérations de dépenses, de recettes et de trésorerie émanant des ordonnateurs accrédités auprès d'eux.

Le formalisme de l'installation est très important. Les formalités de prise de fonctions, le jour de l'installation, se déroulent en présence de l'ordonnateur, du comptable sortant et du comptable entrant ou de leur représentant. La remise de service doit se traduire par un procès-verbal signé des trois parties, accompagné d'une balance d'arrêté des comptes, des états de développement des soldes correspondants, des pièces justificatives depuis le dernier arrêté, ainsi que d'une situation de caisse et des relevés de comptes bancaires avec leur état de rapprochement. Le point de départ de la responsabilité du comptable entrant est la date de remise de service figurant sur le procès-verbal.

# CHAPITRE 1

## 2. Les comptables publics principaux et secondaires

En cas de déconcentration de la gestion comptable de l'organisme public et en présence d'ordonnateurs secondaires, ledit organisme se voit doter de comptables publics secondaires dont la fonction est de contrôler et de prendre en charge les opérations assignées par ces derniers sur leur caisse. Par exemple, dans le cas de l'État, ce sont les administrateurs généraux des finances publiques (anciennement, les trésoriers payeurs généraux) qui, en qualité de comptables secondaires de l'État, assurent, au plan départemental, le recouvrement des recettes et le paiement des dépenses, assignées sur leur caisse par les ordonnateurs secondaires de l'État (préfets et autres ordonnateurs de l'État dans les services déconcentrés ayant reçu délégation des préfets).

Les comptables principaux rendent directement leurs comptes au juge des comptes et ces comptes intègrent, à la fois, leurs opérations propres, ainsi que celles des comptables secondaires qu'ils sont chargés de centraliser.

Les comptables secondaires sont nommés dans les conditions prévues par les textes régissant l'organisation administrative de l'organisme public.

Des régisseurs de recettes ou d'avances peuvent être chargés, pour le compte et sous le contrôle du comptable public auquel ils sont rattachés, d'opérations d'encaissement ou de paiement. Ces régisseurs sont soumis à des formalités d'installation similaires à celles imposées aux comptables publics et peuvent, en cas d'infraction au droit de la comptabilité publique, voir leur responsabilité engagée, conjointement ou non avec celle du comptable public de rattachement.

## 3. Les fonctions et les contrôles du comptable public

Ces fonctions et contrôles sont précisés aux articles 18, 19 et 20 du décret GBCP du 7 novembre 2012.

### a) Les fonctions définies par l'article 18 du décret GBCP

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

- 1° De la tenue de la comptabilité générale ;
- 2° Sous réserve de la compétence des ordonnateurs de la tenue de la comptabilité budgétaire. À cet égard, le titre III du décret ayant trait aux établissements publics nationaux, distingue, dans la comptabilité budgétaire, deux volets : la comptabilité des autorisations d'engagement qui peut être confiée par l'ordonnateur à l'agent comptable de l'établissement, et la comptabilité des crédits de paiement et des recettes dont est obligatoirement chargé l'agent comptable ;
- 3° De la comptabilité des valeurs inactives (formules, titres, tickets, timbres et vignettes traduisant les tarifs perçus auprès des usagers pour la vente de prestations de services publics) ;

- 4° De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer (ordonnances ou mandats de paiement) remis par l'ordonnateur ;
- 5° Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire. Pour procéder au recouvrement contentieux d'une recette, il faut qu'au préalable le titre de recette soit rendu exécutoire ou revêtu de la formule exécutoire par l'ordonnateur qui, ce faisant, autorise l'engagement des poursuites dont est seul chargé le comptable public ;
- 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 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 (retenues sur rémunérations, retenues de garantie sur solde de marché, cessions de créance de marchés...);
- 9° De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'organisme public dont il assure la gestion comptable ;
- 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
- 12° De la tenue de la comptabilité du poste comptable et de la conservation des documents de comptabilité.

Sur ces deux derniers points, il convient de relever que l'exactitude des écritures comptables et la présentation des documents comptables, appuyés des pièces justificatives, peuvent constituer un élément important pour apprécier la responsabilité du comptable, par exemple sur la réalité des restes à recouvrer en matière de recette quand une différence ressort entre le montant des restes en comptabilité et celui mentionné dans leur état nominatif.

## b) Les contrôles impartis au comptable public par les articles 19 et 20 du décret.

En matière de recette, le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

- 1° De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- 2° Dans la limite des éléments dont il dispose, par exemple les dates d'échéances de mise en recouvrement mentionnées dans un contrat ou une convention, de la mise en recouvrement des créances ;

# CHAPITRE 1

- 3° De la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrer. À cet égard, il ne faut pas confondre la réduction du titre de recette qui, dans la mesure où le titre a été émis pour un montant valable, nécessite une délibération de l'assemblée délibérante ou d'une instance interne à l'organisme agissant par délégation de celle-ci, avec l'annulation d'un titre de recette qui intervient en cas d'erreur sur le montant de la recette ou sur la dénomination du débiteur et qui nécessite simplement une suppression du titre et son remplacement par un nouveau titre.

En matière de dépense, le contrôle doit porter sur :

- 1° La qualité de l'ordonnateur, au vu des délégations de pouvoir ou de signature portant les spécimens de signatures ;
- 2° L'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits. Cette spécialité relève, à la fois, de la nomenclature des imputations en comptabilité budgétaire et de celle des imputations en comptabilité générale lorsque les nomenclatures ne sont pas superposables, ce qui est le cas pour l'État, et d'une seule nomenclature budgétaro-comptable, lorsqu'il y a superposition des nomenclatures, comme dans le cas des collectivités locales.
- 3° La disponibilité des crédits. En ce domaine, le contrôle du comptable public ne porte que sur la disponibilité des crédits au regard de la différence entre, d'une part, le montant du crédit ouvert sur la ligne budgétaire concernée, d'autre part, le cumul des prises en charge de dépenses antérieurement intervenues sur cette ligne. Toutefois, dans le cas où le comptable public s'est vu confier la tenue de la comptabilité des autorisations d'engagement ou des engagements par l'ordonnateur, le contrôle qu'il exerce sur la disponibilité des crédits porte, à la fois, pour une ligne budgétaire donnée, sur le cumul des engagements par rapport au crédit ouvert, et sur le cumul des mandatements par rapport au cumul des engagements ;
- 4° La validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 du décret (voir ci-après) ;
- 5° Le caractère libératoire du paiement, ou le paiement au véritable créancier, ce qui peut poser problème en cas d'opposition à paiement, de cession de créance, de mauvaise dénomination du créancier...

S'agissant du patrimoine de l'organisme public, le contrôle du comptable public doit porter sur :

- 1° La conservation des valeurs inactives ;
- 2° L'inscription et la conservation des droits, privilèges et hypothèques.

Pour s'assurer de la validité de la dette à payer aux créanciers de l'organisme, le comptable public doit contrôler :

- 1° La justification du service fait. Il lui est demandé, à ce niveau, de contrôler simplement la justification du service fait sous la forme de l'apposition de la signature de l'ordonnateur ou de son délégué valant certification du service fait sur les pièces de dépenses (factures, mémoires, mandats de paiement et bordereaux de mandats, ou simplement bordereaux de mandats dans le cas des collectivités locales). Le comptable public n'a donc pas pour rôle de contrôler la réalité du service fait, car il n'est pas juridiquement et matériellement en position de pouvoir le faire. Il n'a pour mission et pour responsabilité que de s'assurer que la certification du service fait a été opérée par la personne habilitée. Seul l'ordonnateur ou une personne habilitée dans les services de l'ordonnateur peut donc recevoir la fonction de contrôler la réalité du service fait.
- 2° L'exactitude de la liquidation de la dépense, ou du calcul du montant de la dépense figurant sur l'ordre de payer. En la matière, le contrôle doit permettre de s'assurer de la cohérence du calcul du montant de la dépense, par rapport à la réglementation régissant ce calcul et par rapport, le cas échéant, à des clauses contractuelles, lorsque ledit calcul résulte de clauses inscrites dans un contrat, un marché public ou une convention.

À ce niveau une précision doit être apportée résultant de l'article 41 du décret GBCP qui prévoit la mise en place d'un service facturier dans certaines administrations publiques. Ce service, placé sous l'autorité du comptable public, est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers. Le montant de la dépense est alors arrêté par le comptable public au vu des factures et titres précités, ainsi que de la certification du service fait opérée par l'ordonnateur, qui constitue, de la part de ce dernier, l'ordre de payer la dépense. Cette simplification dans le circuit de traitement des factures constitue un aménagement de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, en vue d'accélérer ce traitement en évitant les doubles contrôles de l'un et de l'autre, mais ne remet pas fondamentalement en cause la séparation des fonctions, l'ordonnateur restant seul responsable de la certification de la réalité du service fait et de l'ordre de payer résultant de cette certification.

- 3° L'intervention des contrôles prescrits par la réglementation, par exemple celui du contrôleur budgétaire de l'organisme public quand il est prévu, par les textes régissant le contrôle budgétaire sur cet organisme, un visa ou un avis préalable sur l'engagement d'une dépense ou d'une catégorie particulière de dépense ;
- 4° La production des pièces justificatives. Le plus souvent, la liste des pièces justificatives de dépenses ou de recettes, énumérant les pièces à produire au comptable public par catégorie de dépenses ou de recettes, résulte d'un arrêté du ministre en charge de budget ou d'un décret pour les dépenses des collectivités locales. Le comptable doit alors limiter l'exigence de production des pièces justificatives par l'ordonnateur à ce que prévoit la liste précitée, toute la liste, mais rien que la liste.

# CHAPITRE 1

- 5° L'application des règles de prescription et de déchéance. En matière de dépense, le comptable public doit s'assurer qu'il n'y a pas lieu d'appliquer la déchéance quadriennale au détriment du créancier, prévue par une loi du 31 décembre 1968, dans le cas où le créancier viendrait à ne produire sa créance que plus de quatre ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle de son fait générateur. Cette déchéance peut être interrompue par tout échange écrit entre le créancier et les services de l'ordonnateur ou du comptable public. L'assemblée délibérante de l'organisme public peut aussi, dans certaines conditions, décider de prendre une délibération pour relever le créancier de l'application de la déchéance quadriennale. Dans ce cas, le comptable public doit assurer le paiement de la dépense au vu de ladite délibération.

# CHAPITRE 2. LES TEXTES ANCIENS RÉGISSANT LA RESPONSABILITÉ RESPECTIVE DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE PUBLIC APPLICABLES JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2022

## 1. Le titre 1<sup>er</sup> du livre III du code des juridictions financières sur la responsabilité personnelle des ordonnateurs.

### *A. L'organisation de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) (articles L 311-1 à L 311-7)*

La Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), composée à parité de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes nommés par décret pris en conseil des ministres pour une durée de cinq ans, était présidée par le Premier président de la Cour des comptes et vice-présidée par le président de la section des finances du Conseil d'État. Les fonctions du ministère public étaient remplies par le Procureur général près la Cour des comptes. L'instruction des affaires était confiée à des rapporteurs et le secrétariat était assuré par les services de la Cour des comptes.

### *B. Les justiciables (articles L 312-1 et L 312-2).*

Étaient justiciables de la CDBF, toutes les personnes remplissant des fonctions d'ordonnateur dans un organisme public soumis aux règles de la comptabilité publique, ainsi que tout représentant, administrateur ou agent d'un organisme soumis au contrôle des juridictions financières, à l'exception, pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions, des membres du Gouvernement, des personnes ayant le statut d'élu local et des administrateurs, conseillers ou agents non rémunérés et n'exerçant par des fonctions de président des organismes de protection sociale ou des associations de bienfaisance assujetties au contrôle des juridictions financières.

Toutefois, les membres du Gouvernement et les élus locaux devenaient justiciables s'ils avaient agi dans des fonctions qui, en raison des dispositions législatives et réglementaires, n'étaient pas l'accessoire obligé de leur fonction principale, par exemple celles de président ou d'administrateur d'une société d'économie mixte nationale ou locale ou d'une société publique locale, ou d'une association soutenue financièrement sur fonds publics.

## CHAPITRE 2

Par ailleurs, devenaient également justiciables, les ordonnateurs des organismes publics, à l'exception des membres du Gouvernement qui, à raison des actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions :

- avaient entraîné, par leurs agissements, la condamnation d'une personne morale de droit public ou d'un organisme de droit privé chargé d'une mission de service public, à une astreinte pour inexécution totale ou partielle ou exécution tardive d'une décision de justice ;
- n'avaient pas ordonnancé ou avaient ordonnancé avec retard le paiement d'une indemnité, infligée à l'État, ou à une collectivité territoriale ou un établissement public, par une juridiction judiciaire ou administrative ;
- avaient engagé leur responsabilité propre à l'occasion d'un ordre de réquisition qui avait procuré à autrui un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice pour la collectivité publique ou l'organisme intéressé, ou qui avait eu pour objet ou effet de tenter de procurer un tel avantage.

### *C. Les infractions et leurs sanctions.*

Les auteurs d'infractions s'exposaient à trois types de sanctions prononcées par la CDBF :

1. Une peine d'amende dont le minimum ne pouvait être inférieur à 150€ et le maximum ne pouvait dépasser le montant du traitement ou du salaire brut annuel alloué à la date de l'infraction pour :
  - l'engagement d'une dépense sans respecter les règles en matière de contrôle financier (article L 313-1) ;
  - une imputation budgétaire et comptable irrégulière de dépense en vue de dissimuler un dépassement de crédit (L 313-2) ;
  - un engagement de dépense sans en avoir le pouvoir ou en avoir reçu délégation (L 313-3) ;
  - une infraction aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens des organismes publics, ou, étant chargé de la tutelle de ces organismes, une approbation aux actes ayant entraîné cette infraction ; si ces actes constituaient une gestion de fait, la Cour des comptes pouvait déférer les comptables de fait à la CDBF si leurs agissements avaient entraîné une infraction qu'elle pouvait sanctionner (L 313-4) ;
  - une omission délibérée de souscription des déclarations ou des déclarations inexactes ou incomplètes aux administrations fiscales (L 313-5) ;

- en qualité de responsable d'un établissement public, d'une entreprise publique, d'une société d'économie mixte, ou d'une filiale de ces organismes, leur avoir causé un préjudice grave par des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts de ces sociétés ou organismes, par des carences graves dans les contrôles qui leur incombait, ou par des omissions ou négligences répétées dans leur rôle de direction (L 313-7-1) ;
  - avoir refusé d'ordonnancer ou ordonnancé avec retard le paiement d'une indemnité infligée à une collectivité territoriale ou à un établissement public local par une juridiction judiciaire ou administrative (L 313-12).
2. Une peine d'amende dont le minimum ne pouvait être inférieur à 300€ et le maximum ne pouvait dépasser le double du montant du traitement ou du salaire brut annuel alloué à la date de l'infraction pour :
- Avoir procuré ou tenté de procurer à autrui un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice pour la collectivité publique ou l'organisme intéressé (L 313-6).
3. Une peine d'amende dont le minimum ne pouvait être inférieur à 300€ et le maximum ne pouvait dépasser le montant du traitement ou du salaire brut annuel alloué à la date où la décision de justice aurait dû recevoir exécution :
- Lorsque, par ses agissements, l'auteur de l'infraction avait entraîné la condamnation d'une personne publique ou d'un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public, à une astreinte en raison de l'inexécution totale ou partielle, ou de l'exécution tardive de cette décision de justice (L 313-7).

Les peines d'amende étaient prononcées individuellement, ou cumulativement dans le cas où elles sanctionnent plusieurs infractions, et étaient plafonnées dans la limite du montant du traitement brut annuel correspondant à l'échelon le plus élevé afférent à l'emploi de directeur d'administration centrale, ou dans la limite du double du montant du traitement ou du salaire brut annuel alloué à l'auteur de l'infraction à la date de celle-ci.

Elles étaient également plafonnées à un montant de 750€, ou au montant annuel brut de l'indemnité de fonction si ce montant dépassait 750€, lorsque l'auteur de l'infraction était rémunéré au moyen de cette indemnité dans le cadre des fonctions qui l'avaient conduit à commettre cette infraction.

## CHAPITRE 2

Par ailleurs, les justiciables pouvaient, pour échapper aux sanctions prévues, exciper d'un ordre écrit dans deux situations :

- en dehors du cas des collectivités territoriales ou de leurs groupements (L 313-9), l'ordre écrit pouvait émaner du supérieur hiérarchique ou de la personne habilitée à donner cet ordre dont la responsabilité était alors engagée, ou personnellement du ministre compétent, dès lors que ces autorités avaient été dûment informées sur l'affaire ;
- dans le cas des collectivités territoriales ou de leurs groupements (L 313-10), les fonctionnaires et les agents pouvaient exciper d'un ordre écrit donné préalablement par leur supérieur hiérarchique ou la personne habilitée, par le maire, le président du conseil régional, le président du conseil général, le président du groupement de collectivités territoriales. Si l'ordre écrit émanait du supérieur hiérarchique ou d'une autre personne habilitée, leur responsabilité se substituait à celle du subordonné.

### *D. Procédure devant la CDBF*

#### **1. Autorités pouvant saisir la Cour :**

- les présidents des deux chambres du Parlement ;
- le Premier ministre, le ministre chargé des finances et les autres membres du Gouvernement pour des faits relevés à la charge des fonctionnaires ou agents placés sous leur autorité ;
- la Cour des comptes ;
- les chambres régionales et territoriales des comptes ;
- les créanciers en cas de refus ou de retard imposé par un ordonnateur à ordonnancer une indemnité prononcée à l'encontre d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local ;
- le Procureur général près la Cour des comptes.

#### **2. Délai de saisine de la Cour :**

Celle-ci devait être saisie avant un délai de cinq années révolues à compter du jour où avait été commis le fait de nature à être sanctionné.

### 3. Déroulement de la procédure :

Seul le Procureur général pouvait décider de donner suite ou non à la saisine ; s'il décidait de poursuivre la procédure, il transmettait le dossier au président de la CDBF, qui désignait alors un rapporteur chargé de l'instruction.

Le Procureur général suivait le déroulement de l'instruction dont il était tenu informé par le rapporteur et lorsque l'instruction était terminée, le dossier lui était soumis et il pouvait alors décider, soit de classer l'affaire, ou, une nouvelle fois, de poursuivre la procédure.

Si l'instance était poursuivie, le dossier était communiqué simultanément au ministre ou à l'autorité dont dépendait le fonctionnaire ou l'agent mis en cause, au ministre des finances, ainsi que, le cas échéant, au ministre de tutelle compétent. Ceux-ci devaient donner leur avis dans un délai fixé par le président de la Cour qui ne pouvait être inférieur à un mois. Si les ministres n'avaient pas émis d'avis dans ce délai, la procédure pouvait néanmoins être poursuivie.

Le dossier était ensuite transmis au Procureur général qui, soit prononçait le classement de l'affaire par décision motivée, soit décidait de son renvoi devant la Cour avec des conclusions motivées.

En cas de renvoi, la personne mise en cause était avisée qu'elle pouvait, dans un délai de quinze jours, prendre connaissance du dossier. Elle pouvait, dans le délai d'un mois à dater de la communication du dossier, produire un mémoire écrit en défense, communiqué au Procureur général.

Les personnes entendues, à la requête de la Cour, sur l'initiative du ministère public, ou à la demande de la personne mise en cause, sur permis de citer accordé par le président, le ministère public entendu en ses conclusions, l'étaient sous la foi du serment, dans les conditions prévues par le code de procédure pénale.

Le président de la Cour pouvait autoriser les intéressés ou les témoins, qui en avaient fait la demande assortie des justifications utiles, à ne pas comparaître, mais si ces personnes ne répondaient pas, dans les délais impartis, aux communications ou aux convocations de la Cour, elles étaient passibles d'une peine d'amende prévue au code de procédure pénale.

Dans chaque affaire, le rapporteur résumait, en audience publique, son rapport écrit. La personne mise en cause, soit par elle-même, soit par son conseil, était appelée à présenter ses observations. Le Procureur général présentait ses conclusions. Des questions pouvaient être posées par le président ou, avec son autorisation, par les membres de la Cour à la personne mise en cause ou à son représentant, qui devait avoir la parole le dernier.

Les décisions étaient prises en délibéré à huis clos à la majorité des voix. En cas de partage des voix, celle du président était prépondérante.

Les poursuites devant la Cour ne faisaient pas obstacle à l'exercice de l'action pénale et de l'action disciplinaire.

## CHAPITRE 2

En cas d'infractions qualifiables pénalement, le Procureur général transmettait le dossier au procureur de la République territorialement compétent.

Les arrêts de la CDBF pouvaient, dès lors qu'ils avaient acquis un caractère définitif, être publiés, en tout ou partie, sur décision de la Cour, au journal officiel.

#### 4. Voies de recours :

Les arrêts de la CDBF pouvaient faire l'objet d'un recours en cassation devant le Conseil d'État, exercé par la personne condamnée ou par le Procureur général.

Ils pouvaient aussi donner lieu à un recours en révision s'il survenait des faits nouveaux ou s'il était découvert des documents, de nature à établir la non-responsabilité de la personne condamnée.

### 2. **L'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 sur la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public**

Cet article 60 était composé de 13 paragraphes numérotés de I à XIII.

#### *A. Les paragraphes I à X sur la responsabilité du comptable public patent :*

Le paragraphe I définissait la nature et l'étendue de la responsabilité du comptable public. Celui-ci était personnellement et pécuniairement responsable :

- du recouvrement des recettes,
- du paiement des dépenses,
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant aux organismes comptables dont il assurait la gestion comptable,
- du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités.

Ce paragraphe I précisait en outre qu'il était personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il était tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le décret sur la gestion budgétaire et comptable publique (articles 19 et 20 du décret du 7 novembre 2012).

Ce paragraphe précisait aussi l'origine de l'engagement de cette responsabilité.

Cinq types d'évènements pouvaient causer cet engagement :

- la constatation d'un déficit ou d'un manquant en monnaie ou en valeurs,
- une recette non recouvrée,
- une dépense irrégulièrement payée,
- l'indemnisation à la charge de l'organisme public par le fait du comptable,
- la rétribution d'un commis d'office pour produire les comptes par le fait du comptable, les conditions, les modalités de nomination et de rétribution du commis d'office étant fixées par un décret prévu au paragraphe XII.

Le paragraphe I précisait enfin que le comptable public pouvait être exonéré de sa responsabilité dans deux cas :

- hors le cas de mauvaise foi, pour les erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des droits à recouvrer ;
- pour les opérations effectuées sur réquisition régulière de l'ordonnateur.

Dans le paragraphe II, il était fait mention de l'obligation pour le comptable public de constituer des garanties sous la forme d'un cautionnement avant l'installation dans son poste et, éventuellement, d'une inscription d'une hypothèque légale sur ses biens immobiliers en cas de prononcé d'un débet à son encontre.

Le paragraphe III portait sur l'étendue de la responsabilité du comptable dans le temps et dans l'espace.

Dans le temps, la responsabilité du comptable s'étendait à toutes les opérations du poste qu'il dirigeait depuis la date de son installation jusqu'à la date de cessation de ses fonctions. Elle ne pouvait être mise en jeu à raison de la gestion de ses prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve ou avec des réserves insuffisamment précises et motivées lors de la remise de service, ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant dans un délai fixé par un décret prévu au paragraphe XII (délai de 6 mois pouvant être accordé par le DGFIP, prorogeable une fois).

Dans l'espace, la responsabilité du comptable s'étendait aux opérations des comptables publics placés sous son autorité et à celles des régisseurs et, dans la limite des contrôles qu'il était tenu d'exercer, aux opérations des comptables publics et des correspondants centralisées dans sa comptabilité, ainsi qu'aux actes des comptables de fait, s'il avait eu connaissance de ces actes et ne les avait pas signalés à son supérieur hiérarchique. Concernant les opérations des régisseurs, les sommes qui leur étaient allouées en remise gracieuse ou celles dont ils avaient été déclarés responsables mais qui ne pouvaient être recouvrées, ne pouvaient être mises à la charge du comptable public assignataire (celui qui en donnait une imputation définitive dans sa comptabilité) par le juge des comptes ou le ministre, sauf si le débet infligé au régisseur était lié à une faute ou à une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de ses contrôles sur pièces ou sur place.

## CHAPITRE 2

Le paragraphe IV portait d'abord sur la prescription de l'action en responsabilité à l'encontre du comptable public. Le premier acte de mise en jeu de cette responsabilité ne pouvait plus intervenir au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable avait produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'était pas tenu par cette obligation, celle au cours de laquelle il avait produit les justifications de ses opérations.

Il y était précisé, en outre, que si aucune charge n'avait été notifiée à son encontre dans ce délai, le comptable public était déchargé de sa gestion au titre de l'exercice concerné. Si le comptable était sorti de fonction au cours de cet exercice, et si aucune charge n'existait ou ne subsistait à son encontre pour l'ensemble de sa gestion, il était déclaré quitte de cette gestion.

Le paragraphe V explicitait le cas de force majeure et ses conséquences pour le comptable public. Dans le cas où étaient constatées des circonstances constitutives de force majeure (événement imprévisible et insurmontable) par le ministre ou le juge des comptes, le comptable public était exonéré de toute responsabilité. Le déficit dans les opérations était supporté par le budget de l'organisme public, ou par le budget de l'État dans les conditions prévues par un décret mentionné au paragraphe XII et l'État était alors subrogé dans les droits de l'organisme public à concurrence des sommes prises en charge.

Le paragraphe VI comportait trois types de dispositions.

Le premier type de dispositions précisait les autorités qui pouvaient être à l'origine d'une mise en jeu de la responsabilité du comptable public : le ministre dont relevait le comptable, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes.

Le deuxième type de dispositions faisait une distinction entre le manquement du comptable à ses obligations de contrôles qui n'avait pas causé un préjudice financier à l'organisme public concerné et celui qui avait causé un tel préjudice.

Dans le premier cas, le juge des comptes pouvait obliger le comptable à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme était fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties constituées par le comptable public.

Dans le second cas, ou quand, par le fait du comptable, l'organisme public avait dû procéder à une indemnisation ou rétribuer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable avait l'obligation de verser immédiatement, de ses deniers personnels, la somme correspondante. Toutefois, il pouvait obtenir le sursis de versement de cette somme.

Le troisième type de dispositions prévoyait que lorsque le ministère public près le juge des comptes requérait l'instruction d'une charge à l'égard du comptable, ce dernier pouvait verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale, soit au montant de la perte de recette subie, de la dépense irrégulièrement payée, de l'indemnité ou de la rétribution d'un commis d'office versée de son fait, soit, dans le cas où il tenait la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant.

Le paragraphe VII avait trait au débet d'origine administrative prononcé par le ministre dont relevait le comptable ou par le ministre chargé du budget, par rapport au débet d'origine juridictionnelle prononcé par le juge des comptes. Le comptable public dont la responsabilité était mise en jeu par le ministre dont il relevait, ou par le ministre chargé du budget, et qui n'avait pas versé la somme pour laquelle sa responsabilité avait été mise en jeu, pouvait être constitué en débet par l'émission à son encontre d'un titre de recette ayant force exécutoire. Ce paragraphe prévoyait, par ailleurs, que le comptable public qui avait couvert de ses deniers personnels le montant d'un déficit était en droit de poursuivre, à titre personnel, le recouvrement de la somme correspondante.

Le paragraphe VIII précisait que les débits portaient intérêt au taux légal à compter du premier acte de mise en jeu de la responsabilité du comptable public.

Le paragraphe IX traitait du cas de la remise gracieuse. Dans le prolongement du paragraphe VI, il reprenait la distinction entre le manquement du comptable qui n'avait pas occasionné de préjudice financier et celui qui avait causé un tel préjudice.

Dans le premier cas, le comptable ne pouvait obtenir de remise gracieuse de la somme mise à sa charge de la part du ministre chargé du budget.

Dans le second cas, le comptable pouvait, au contraire, obtenir cette remise gracieuse, mais, hormis le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses, aucune remise totale ne pouvait lui être accordée en cas de mise en jeu de sa responsabilité par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à sa charge une somme au moins égale au double de celle prévue en cas de mise en jeu de la responsabilité sans préjudice financier.

Le paragraphe IX ajoutait que, comme dans le cas de déficit causé par la force majeure, la remise gracieuse de débet était supportée par le budget de l'organisme public concerné, mais qu'elle pouvait être prise en charge par le budget de l'État dans les cas et conditions prévus par un décret cité au paragraphe XII. L'État était alors subrogé dans les droits de l'organisme public à concurrence de la somme correspondante.

Le paragraphe X était consacré à la responsabilité des régisseurs. Ces derniers, chargés, pour le compte du comptable public, d'opérations d'encaissement et de paiement, étaient soumis aux règles, obligations et responsabilités du comptable public, dans les conditions et limites fixées par un décret mentionné au paragraphe XII.

Ce paragraphe précisait, par ailleurs, qu'il en était de même des agents chargés de tenir les comptabilités spéciales de matières, valeurs et titres.

## CHAPITRE 2

### *B. Le Paragraphe XI sur la gestion de fait*

Ce paragraphe était consacré à la gestion de fait et au comptable de fait.

Il donnait d'abord une définition de la gestion de fait, qui pouvait être déclarée par le juge des comptes :

- En recette : « Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou agir sous son contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés... »
- En dépense : « Il en est de même pour toute personne qui reçoit ou manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public... »
- Sur des deniers privés réglementés : « ...et pour toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur (exemple : les fonds et valeurs appartenant aux incapables majeurs sous protection de justice, tutelle ou curatelle) ».

Ce paragraphe mentionnait ensuite les obligations auxquelles était soumise la personne déclarée comptable de fait par le juge des comptes. Il précisait ainsi que la gestion de fait était soumise aux mêmes juridictions et entraînait les mêmes obligations qu'une gestion régulière. Néanmoins, le juge des comptes pouvait, hors le cas de mauvaise foi ou d'infidélité du comptable de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites. Il précisait enfin que le comptable de fait pouvait, dans le cas où il n'avait pas fait l'objet, pour les mêmes opérations, de poursuites pénales pour immixtion sans titre dans les fonctions de comptable public, être condamné à une peine d'amende par le juge des comptes en raison de cette immixtion.

### *C. Les derniers paragraphes XII et XIII*

Le paragraphe XII précisait que, dans le cas où les différents paragraphes de l'article 60 le prévoyaient, les modalités de leur application étaient fixées, soit par le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, soit par décrets contresignés par le ministre chargé du budget.

Le paragraphe XIII prévoyait enfin que l'article 60 était applicable aux comptables publics et aux régisseurs en fonction dans les territoires d'Outre-Mer.

En conclusion, dans cet ancien régime de responsabilité propre au comptable public, le défaut ou l'insuffisance de l'action ou des contrôles impartis au comptable public, en matière de recouvrement des recettes ou de paiement des dépenses, mettaient en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire, qui était sanctionnée, soit par une somme mise à sa charge, assimilable à une peine d'amende, dans le cas d'absence de préjudice financier causé à l'entité publique, soit par une mise en débet en présence d'un préjudice financier subi par cette entité.

La responsabilité du comptable public résultait donc d'un défaut ou d'une négligence de son action ou de ses contrôles qui lui étaient impartis par les articles 19 et 20 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) du 7 novembre 2012. Sa responsabilité était donc appréciée sur la base d'éléments matériels et objectifs et ne reposait pas sur la caractérisation d'une faute personnelle ou de service.

Le débet prononcé à l'encontre du comptable public pouvait faire l'objet d'une remise gracieuse accordée par le ministre du budget, qui pouvait être totale dans le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses appliquées conformément à un plan de contrôle arrêté par le ministre en charge du budget.





## **2<sup>E</sup> PARTIE :**

**LE CHAMP DES JUSTICIABLES DANS LE NOUVEAU  
RÉGIME UNIFIÉ DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE  
DES GESTIONNAIRES PUBLICS**



Le régime ancien de responsabilité, qui a pris fin le 31 décembre 2022, à l'exception de certaines collectivités d'Outre-Mer, prévoyait une responsabilité spécifique et séparée, d'une part, de l'ordonnateur devant la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), défini au titre 1<sup>er</sup> du livre III du code des juridictions financières, d'autre part, du comptable public devant la Cour des comptes ou les chambres régionales et territoriales des comptes, régi par l'article 60 de la loi du 23 février 1963.

A ce régime se substitue un nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics au sens large, regroupant les ordonnateurs et les comptables publics, ainsi que les dirigeants et agents responsables des entreprises, établissements ou organismes publics ou privés soumis aux contrôles des juridictions financières.

## CHAPITRE 1. LES PERSONNES REMPLISSANT LES FONCTIONS D'ORDONNATEUR

### 1. Les justiciable de droit commun selon le nouvel article L 131-1 du code des juridictions financières (CJF)

Sont désormais justiciables de droit commun :

- Tout membre de cabinet d'un membre du Gouvernement ou d'un élu d'une collectivité locale ce qui, dans ce dernier cas, constitue une nouveauté introduite par le nouveau régime de responsabilité.
- Tout fonctionnaire et agent civil et militaire de l'État ou des collectivités locales
- Tout représentant, administrateur ou agent des entreprises ou des organismes publics ou privés n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique, mais soumis au contrôle des juridictions financières en raison des liens juridiques et financiers noués avec l'État ou les collectivités locales.
- Tous ceux qui exercent, en fait, les fonctions des personnes précitées.

Le champ des justiciables de droit commun n'a pas changé, par rapport à la version antérieure du CJF, sauf l'ajout des membres de cabinet des élus locaux.

Ce champ est, *a priori*, très large. Il englobe tous ceux qui exercent, en titre, des fonctions de responsabilité dans la chaîne d'exécution des opérations financières, mais aussi ceux qui exercent, en fait, lesdites fonctions.

# CHAPITRE 1

Le fait de définir comme justiciable tout fonctionnaire, tout agent, élargit *a priori* le champ des justiciables à toute personne ayant participé à la commission des infractions définie par l'ordonnance. Mais, en réalité, le justiciable sera celui qui exerce une responsabilité, en raison de sa fonction dans la hiérarchie des responsabilités et surtout pour avoir reçu délégation de la part de la personne occupant la fonction d'ordonnateur principal, par exemple, un directeur d'administration centrale, un directeur de cabinet, un directeur général, un directeur général adjoint, un directeur des services techniques, un directeur financier d'une collectivité locale, d'une entreprise publique, ou d'un organisme public ou privé soumis aux contrôles des juridictions financières.

## 2. Les justiciables par exception selon le nouvel article L 131-2 du CJF

Cet article exclut de la qualité de justiciable de droit commun :

- Les membres du Gouvernement<sup>4</sup>
- Les élus locaux
- S'ils ne sont pas rémunérés et n'exercent pas les fonctions de président, les administrateurs, conseillers ou agents des organismes de protection sociale, ou des associations de bienfaisance, soumis aux contrôles des juridictions financières.

Il est à noter que les associations de bienfaisance sont celles qui, financées par la générosité publique au moyen de dons de personnes privées, ne reçoivent pas de concours financiers de la part de collectivités ou d'établissements publics. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, elles portent des actions désintéressées visant à aider les personnes en situation de précarité. La responsabilité de leurs dirigeants se situe dans le cadre du nouvel article L 131-2 du CJF, contrairement aux dirigeants des associations qui, sans être des associations de bienfaisance, reçoivent un concours financier public et sont soumises, à ce titre, aux contrôles des juridictions financières, dont la responsabilité relève du nouvel article L 131-1 du CJF.

Toutefois, toutes ces personnes peuvent, par exception, devenir justiciables, dans le cas où elles ont commis l'infraction de gestion de fait (prévue à l'article L 131-15 du CJF) pour immixtion dans les fonctions de comptable public résultant d'une détention irrégulière de fonds publics, de recouvrement irrégulier de recettes publiques, ou d'extraction irrégulière de fonds de la caisse publique.

---

<sup>4</sup> Les membres du Gouvernement peuvent être justiciables par exception devant la juridiction financière, uniquement dans le cas d'infraction pour gestion de fait.

Peuvent aussi devenir justiciables par exception les élus locaux :

- Si leurs agissements ou leurs manquements entraînent la condamnation à une astreinte de la personne morale qu'ils représentent pour inexécution ou exécution tardive d'une décision de justice.
- S'ils n'ont pas ordonné ou ont ordonné avec retard le paiement d'une indemnité, prononcée à l'encontre d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local, par une juridiction judiciaire ou administrative.
- S'ils ont directement engagé leur responsabilité propre à l'occasion d'un ordre de réquisition du comptable public ayant eu pour effet d'accorder à soi-même ou à autrui, par intérêt personnel direct ou indirect, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature.
- Si l'infraction a été commise dans l'exercice de fonctions qui ne sont pas l'accessoire obligé de leur mandat d'élu local (Par exemple, en qualité de président directeur général d'une société d'économie mixte).

### **3. Les cas de justiciables de droit commun énoncés par l'article L 131-1 du CJF pouvant échapper aux sanctions dans les cas d'infractions prévues par l'ordonnance**

Ces cas sont prévus par les nouveaux articles L 131-5 et L 131-6 du CJF.

L'article L 131-5 prévoit une exonération de sanction dans le cas où le justiciable potentiel a agi conformément aux instructions préalables de son supérieur hiérarchique, ou d'une personne habilitée dont la responsabilité se substitue alors à la leur. Toutefois, cette exonération ne peut jouer si ces instructions sont manifestement illégales et de nature à compromettre gravement un intérêt public.

L'application de ces dispositions pourrait poser, *a priori*, deux types de difficultés :

- Celle, pour un justiciable subordonné à une autorité hiérarchique, de faire valoir une instruction écrite de celle-ci, pour échapper à sa responsabilité.
- Celle pour le juge financier de définir ce qu'est une instruction manifestement illégale et qui est de nature à compromettre gravement un intérêt public. La présence de ces deux adverbess est, en effet, susceptible de poser problème dans le champ qu'ils peuvent recouvrir au cas par cas.

L'article L 131-6 prévoit aussi que le justiciable potentiel n'a pas à être sanctionné s'il peut exciper :

D'un ordre écrit préalable émanant d'un ordonnateur d'une collectivité locale, dès lors que celui-ci a été dûment informé sur l'affaire en cause.

D'une délibération préalable d'un organe délibérant d'une collectivité locale, dès lors que celui-ci a été dûment informé, par son président, sur l'affaire en cause et que cette délibération présente un lien direct avec ladite affaire.

# CHAPITRE 1

Ici encore, une difficulté importante pourrait se présenter : celle pour un justiciable subordonné de demander un ordre écrit à son supérieur hiérarchique dans le cas d'une opération susceptible de constituer une infraction. Cette demande risque fort de créer une situation conflictuelle entre l'un et l'autre. Dans ce cas il paraîtrait plus logique qu'en présence d'une opération susceptible de constituer une infraction, le justiciable potentiel en cause, plutôt qu'une demande d'ordre écrit, recommande à son supérieur hiérarchique de renoncer à l'opération, de la corriger, ou lui demande de l'ordonnancer, sous sa propre signature.

Un autre type de difficulté pourrait surgir en cas de demande d'une délibération à l'organe délibérant. Cette demande ne pourrait être formulée que par le canal de l'ordonnateur principal de la collectivité. Mais si cette demande ne recouvre pas le cas d'une infraction susceptible de mettre en cause, par exception, la responsabilité de l'ordonnateur élu, aucune responsabilité ne pourrait être imputée pour sanctionner l'infraction commise, ni celle de l'ordonnateur principal, ni celle de son subordonné, ni celle de la collectivité en tant que personne morale, dont la responsabilité possible n'est pas énoncée par l'ordonnance du 23 mars 2022.

Il semble bien d'ailleurs que le rajout de la présentation d'une délibération d'un organe délibérant d'une collectivité locale ait été introduit au stade de la rédaction du projet d'ordonnance, devant les inquiétudes exprimées par les autorités subordonnées des collectivités locales face au risque de voir leur responsabilité de plus en plus engagée et de la grande difficulté pour elles d'obtenir un ordre écrit de l'ordonnateur principal. Mais la multiplication de ce type de délibération risque aussi de déboucher sur l'impossibilité de sanctionner les infractions prévues par l'ordonnance, y compris du côté du comptable public mis en présence d'une délibération rendue exécutoire par défaut de réaction du contrôle de légalité par le préfet.

Sur ce dernier point, on ne peut qu'être surpris de la formulation retenue par le 2<sup>ème</sup> alinéa du nouvel article L 131-9 du CJF (déjà présente à l'article L 313-4 de l'ancienne version du CJF) définissant les infractions susceptibles d'être commises, laquelle prévoit que « *les autorités de tutelle de ces collectivités (lesquelles semblent désigner les collectivités locales puisque les mots ces collectivités renvoient aux collectivités locales mentionnées à l'article L 131-1 citées par l'article 131-9)* », lorsqu'elles ont approuvé les faits constitutifs des infractions, sont passibles des sanctions prévues par l'ordonnance.

La mention d'une tutelle exercée sur une collectivité locale est devenue anachronique et inopérante depuis les lois de décentralisation territoriale. Il ne paraît donc pas envisageable de mettre en cause la responsabilité financière du préfet, dans le cadre du nouveau régime de responsabilité défini par l'ordonnance, du fait d'une tutelle qui ne peut plus être exercée sur une collectivité locale. Par conséquent, en présence d'une délibération ayant pour objet de « couvrir » des faits susceptibles de constituer une infraction, mais rendue exécutoire par défaut de déféré au juge administratif par le préfet ou, en présence de ce déféré et sauf demande de suspension, jusqu'à la décision éventuelle d'annulation de la délibération, il semble bien qu'aucune sanction ne soit rendue possible pour sanctionner ces faits.

## CHAPITRE 2. LES PERSONNES REMPLISSANT LES FONCTIONS DE COMPTABLE PUBLIC

Ils ont dorénavant la qualification de gestionnaire public, au même titre que les personnes remplissant les fonctions d'ordonnateur.

En même temps que cette nouvelle qualification, le positionnement du comptable public est modifié, tant à l'égard du juge financier, qu'à l'égard de celui qui l'a précédé dans sa gestion.

### 1. Les nouvelles conditions de prestation de serment par le comptable public

L'article 32-2° du décret portant application de l'ordonnance supprime la prestation de serment du comptable public devant le juge financier et transfère cette formalité substantielle devant l'autorité administrative compétente.

Il est rappelé que cette formalité substantielle doit être respectée à l'occasion de la première installation du comptable public. Par la suite, en cas de changement d'affectation dans un nouveau poste comptable, le comptable public n'a pas à renouveler son serment. Selon les termes de l'instruction du 16 août 1966 sur l'organisation du service des comptables publics, le comptable public « *jure de s'acquitter de ses fonctions avec probité et fidélité et de se conformer aux lois et règlements qui ont pour objet d'assurer l'inviolabilité et le bon emploi des fonds publics* ».

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la prestation de serment doit avoir lieu :

- Pour les comptables de l'État, c'est-à-dire les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, les comptables principaux (DRFIP et DDFIP) des services déconcentrés de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), les comptables des budgets annexes, les comptables des comptes spéciaux, les comptables spéciaux définis par des dispositions réglementaires spécifiques et le comptable centralisateur des comptes de l'État, devant le Directeur général des finances publiques.
- Pour les comptables subordonnés des services déconcentrés de la DGFIP, devant leur comptable supérieur (DRFIP ou DDFIP).
- Pour les agents comptables des établissements publics rattachés aux collectivités locales, devant le DDFIP dans le ressort duquel siège l'établissement.

## CHAPITRE 2

- Pour les agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement, devant le recteur d'académie.
- Pour les agents comptables des établissements publics nationaux ou des divers organismes ayant opté pour l'application des règles de comptabilité publique, devant le DDFIP dans le ressort duquel siège l'établissement ou l'organisme.

Ce transfert d'autorité devant laquelle le comptable public prête serment manifeste la volonté du législateur d'impliquer davantage les autorités administratives compétentes dans le déroulement de carrière de leurs comptables publics, ainsi que le passage définitif d'un régime de jugement des comptes (formule ancienne de la jurisprudence financière), à un jugement de la gestion des comptables publics, unifié avec celui de la gestion des ordonnateurs.

### **2. La suppression des réserves formulées par le comptable public entrant en fonction sur la gestion de ses prédécesseurs, ainsi que de l'obligation de cautionnement des comptables publics.**

Selon les termes de l'article 60-III de la loi du 23 février 1963, qui formait la base légale du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public : « *Elle (cette responsabilité) ne peut être mise en jeu à raison de la gestion de ses prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant, dans un délai fixé par l'un des décrets prévus au paragraphe XII.* »

En abrogeant l'article 60 de la loi du 23 février 1963, sauf pour les comptables publics de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, de Saint-Martin, Saint-Barthélemy, Saint-Pierre-et-Miquelon et Wallis-et-Futuna, à l'exception de son paragraphe XI sur la gestion de fait, l'article 26 de l'ordonnance a supprimé ainsi la possibilité de réserves du comptable entrant sur la gestion de ses prédécesseurs.

Cet article 26 a également abrogé la loi du 5 septembre 1807 relative aux droits du Trésor public sur les biens des comptables publics.

Le texte introductif présentant le décret d'application de l'ordonnance rappelle la suppression desdites réserves. Dans la partie relative aux dispositions abrogées, ce décret mentionne, en outre, l'abrogation du décret du 22 avril 1966 relatif à l'hypothèque légale sur les biens des comptables publics, ainsi que l'abrogation du décret du 2 juillet 1964 relatif à la constitution et à la libération du cautionnement, respectivement à l'entrée et à la sortie de fonctions, cette abrogation résultant logiquement de la suppression du débet et de son remplacement par une peine d'amende non rémissible.

Il convient de signaler que le risque d'infliction de cette amende pourrait être considéré comme un risque non assurable des justiciables par les assureurs, en raison du caractère quasi-pénal de l'amende.

## CHAPITRE 2

Le nouveau régime de responsabilité substituant la sanction de l'amende non rémissible à celle du débet rémissible, le décret du 5 mars 2008, relatif à la constatation et à l'apurement des débet des comptables publics et assimilés, est également abrogé.

Ces nouvelles dispositions traduisent bien l'entrée dans un nouveau régime de responsabilité des comptables publics pour lesquels il s'agit désormais de sanctionner, selon les termes du nouvel article L 131-9 de l'ordonnance, une faute grave de gestion, au lieu précédemment d'un manquant dans la caisse ou d'un déficit dans les comptes publics. De manière générale, l'unification de la notion de « gestionnaire public » conduit à s'interroger sur le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable. Ce partage reposera sur les conditions de déroulement du contrôle interne mis en œuvre au sein de l'entité, mais aussi sur la nature du contrôle assigné au comptable public, par rapport au rôle de l'ordonnateur dans la réalisation des opérations financières.





## **3<sup>E</sup> PARTIE :**

**LE CHAMP DES INFRACTIONS ET LEUR  
SANCTION DÉFINIS PAR LE NOUVEAU  
RÉGIME DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE  
DES GESTIONNAIRES PUBLICS**



La définition des infractions, dans le nouveau régime de responsabilité, est largement transposée de celles qui étaient prévues, dans l'ancien régime, par le titre 1<sup>er</sup> du livre III du code des juridictions financières relatif à la CDBF.

Une distinction peut être faite entre l'infraction générale ou générique définie au nouvel article L 131-9 du CJF, caractérisée, à la fois, par une faute grave et par un préjudice financier significatif aux dépens de l'entité publique ou privée concernée, par rapport aux autres infractions particulières définies dans les nouveaux articles L 131-11 à L 131-15 du CJF qui ne font pas appel expressément à ces deux caractères.

## CHAPITRE 1. L'INFRACTION GÉNÉRALE DÉFINIE PAR LES NOUVEAUX ARTICLES L 131.9 ET L 131.10 DU CJF

L'article L 131-9 du CJF énonce que l'infraction générique résulte d'une faute grave dans l'exécution des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses, ou à la gestion des biens, de l'État, des collectivités, établissements et autres organismes publics ou privés soumis aux contrôles des juridictions financières, ayant causé un préjudice financier significatif à ces entités.

Cette définition très large de l'infraction principale est assez proche de celle figurant à l'article L 313-4 de l'ancienne version du CJF, qui était la suivante : « *Toute personne visée à l'article L. 312-1 qui, en dehors des cas prévus aux articles précédents, aura enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'État ou des collectivités, établissements et organismes mentionnés à ce même article ou à la gestion des biens leur appartenant ou qui, chargée de la tutelle desdites collectivités, desdits établissements ou organismes, aura donné son approbation aux décisions incriminées sera passible de l'amende prévue à l'article L. 313-1* ». Toutefois, on peut remarquer que cette ancienne formulation ne mentionnait pas la notion de « faute grave ».

De son côté, le nouvel article L 131-10 du CJF applicable aux dirigeants d'établissements publics ou d'autres organismes ayant une activité industrielle ou commerciale, ainsi qu'à ceux des entreprises publiques, emprunte une formulation tirée de l'ancien article L 313-7-1 du CJF, permettant de caractériser la notion de « faute grave » en citant « des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts » de l'entité concernée, ainsi que « des carences graves dans les contrôles » incombant aux dirigeants et « des omissions ou négligences répétées dans leur rôle de direction ».

La reprise partielle de l'ancien article L 313-4 et totale de l'ancien article L 313-7-1 du CJF, dans la formulation des deux nouveaux articles L 131-9 et L 131-10 du CJF, devrait permettre, par leur combinaison, à la future jurisprudence financière, de qualifier la faute grave de gestion.

# CHAPITRE 1

Toutefois, une ambiguïté dans cette combinaison pourrait résulter de la formulation du nouvel article L 131-10. En effet, cet article prévoit une application à « Toute personne mentionnée à l'article L 131.1 », c'est-à-dire, à toute personne remplissant une fonction d'ordonnateur non élu ou de comptable dans les collectivités publiques, les établissements publics, ou les autres organismes soumis aux contrôles des juridictions financières, qu'ils appliquent ou non les règles de la comptabilité publique. Mais ledit article précise ensuite que cette application concerne toute personne mentionnée à l'article L 131-1 mais « occupant un emploi de direction au sein de l'un des organismes mentionnés aux articles L 133.1 et L 133.2 (du CJF) », semblant ainsi s'adresser aux seuls dirigeants des établissements publics, entreprises publiques ou autres organismes qui n'appliquent pas les règles de la comptabilité publique.

À cette première difficulté à caractériser la gravité de la faute, qui pourrait résulter d'une combinaison problématique des articles L 131.9 et L 131.10, s'ajoute une seconde difficulté, celle-ci plus certaine, à propos de la caractérisation du préjudice financier. Selon la définition donnée par l'article L 131.9, en effet, pour constituer une infraction, le préjudice financier doit être significatif et ce caractère significatif doit être apprécié « en tenant compte de son montant au regard du budget de l'entité ou du service relevant de la responsabilité du justiciable ».

Ce faisant, le législateur semble avoir introduit un lien de proportionnalité entre le montant du préjudice financier et le montant du budget de l'entité ou du service concerné. Mais l'application de ce lien de proportionnalité pourrait poser problème au juge financier soucieux de préserver un équilibre dans les sanctions prononcées, en évitant de sanctionner plus sévèrement, pour un même montant de préjudice financier, les justiciables d'une petite entité ou d'un petit service, par rapport à ceux relevant de collectivités, d'établissements, ou d'organismes de moyenne ou de grande taille budgétaire.

Cette difficulté nouvelle d'équilibrage des sanctions paraît d'autant plus probable que, si la notion de préjudice financier est entrée dans la jurisprudence du juge financier depuis son introduction par la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011 dans l'ancien article 60 de la loi du 23 février 1963 sur la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, seule la notion de préjudice grave figurait jusqu'à présent dans la loi par l'ancien article L 317-7-1 du CJF et qu'il va falloir que le juge financier initie une nouvelle jurisprudence pour faire une application équitable du caractère significatif du préjudice financier reposant, comme critère de base de ce caractère, sur le montant de ce préjudice.

Cette application équitable sera confrontée à un premier principe, celui d'égalité devant la loi mentionné dans l'article 6 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen figurant en préambule de la Constitution de 1958 selon lequel : « *(la loi) doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Selon ce principe, deux auteurs différents de la même infraction ayant causé un préjudice financier de même montant à l'encontre de deux organismes de taille budgétaire différente ne seraient pas placés sur le même pied d'égalité si leur responsabilité était appréciée sur la base du seul critère du montant du préjudice financier.

# CHAPITRE 1

Cette appréciation au regard de ce seul critère pourrait aussi se heurter à un second principe, celui de l'individualisation de la peine d'amende, opportunément rappelé à l'article L 131-16 de l'ordonnance du 23 mars 2022 selon lequel : « *Elles (les amendes) sont déterminées individuellement pour chaque personne sanctionnée* ».

Pour lever une partie de ces difficultés et maintenir un certain équilibre dans les sanctions prononcées, le caractère significatif du préjudice financier dans les entités publiques ou privées de taille importante pourrait être apprécié, non pas au niveau du budget de l'entité, mais au niveau du service dans lequel l'infraction a été commise, cette possibilité étant d'ailleurs expressément prévue, comme signalé ci-dessus, par le dernier alinéa de l'article L 131-9 qui énonce que : « *Le caractère significatif du préjudice financier est apprécié en tenant compte de son montant au regard du budget de l'entité ou du service relevant de la responsabilité du justiciable* ».

## CHAPITRE 2

# CHAPITRE 2. LES INFRACTIONS PARTICULIÈRES PRÉVUES PAR LES NOUVEAUX ARTICLES L 131.11 À L 131.15 DU CJF

### 1. L'infraction pour échec du mandatement d'office

Le nouvel article L 131-11 du CJF prévoit de sanctionner tout justiciable dont les agissements ont eu pour effet de faire échec à une procédure de mandatement d'office.

Le cas de mandatement d'office est notamment prévu par l'article L 1612-16 du code général des collectivités territoriales selon lequel : « *A défaut de mandatement d'une dépense obligatoire par le maire, le président du conseil départemental ou le président du conseil régional suivant le cas, dans le mois suivant la mise en demeure qui lui en a été faite par le représentant de l'État dans le département, celui-ci y procède d'office.*

*Le délai prévu à l'alinéa précédent est porté à deux mois si la dépense est égale ou supérieure à 5 % de la section de fonctionnement du budget primitif ».*

L'échec à la procédure de mandatement d'office suppose que le justiciable empêche de donner suite à ce mandatement auquel a procédé le représentant de l'État, par exemple en faisant en sorte de ne pas le transmettre pour exécution au service financier de sa collectivité, ce qui constituerait une grave infraction car, non seulement il y aurait empêchement à l'exécution du mandatement d'office, mais également, en amont, absence de mandatement d'une dépense obligatoire par le justiciable et refus de celui-ci, par la suite, de procéder à ce mandatement nonobstant la mise en demeure du représentant de l'État.

### 2. L'infraction pour octroi d'un avantage injustifié

Cette infraction est définie par la combinaison des nouveaux articles L 131-4-2° et L 131-12 du CJF.

Cette infraction reste proche du délit de favoritisme (article 432-14 du code pénal) comme de celui de prise illégale d'intérêt (article 432-12 du code pénal) et sa commission suppose un élément réel d'intentionnalité. À la différence de l'infraction qui existait précédemment devant la CDBF, elle n'est pas seulement constituée en cas d'avantage à autrui, mais aussi en cas d'avantage personnel.

Elle vise tout ordonnateur non élu, ou tout ordonnateur élu d'une collectivité locale qui, « *dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, en méconnaissance de ses obligations et par intérêt personnel direct ou indirect, procure à une personne morale, à autrui, ou à lui-même, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature* ».

Élément restrictif dans la définition de cette nouvelle infraction, qui concerne tous les justiciables, la condition d'avoir agi « *par intérêt personnel direct ou indirect* » imposera au juge financier de relever, dans chaque affaire, l'existence d'un intérêt personnel, direct comme indirect, de l'auteur de l'infraction.

Dans le cas où cet avantage injustifié sera octroyé par un ordre de réquisition du comptable public faisant suite à une suspension de paiement de la dépense par ce dernier, cette décision transfèrera la responsabilité du paiement de la dépense, donc de l'octroi de l'avantage injustifié, du comptable public à la responsabilité propre de l'ordonnateur, comme le précise le nouvel article L 131-4-2° du CJF.

### 3. L'infraction pour absence de production des comptes dans le délai réglementaire

Cette infraction est prévue par le nouvel article L 131-13-1° du CJF.

Les nouveaux articles R 131-2 et R 131-2-1, introduits dans le CJF par le décret précité n° 2022-1605 du 22 décembre 2022, précisent que les comptes, et les pièces justificatives afférentes sont rendus accessibles aux juridictions financières à partir d'une plateforme d'archivage électronique, sur une application informatique ou, à défaut, sur support papier.

Dans le cas où les comptes et les pièces sont dématérialisés et sont accessibles sur une plateforme d'archivage électronique ou sur une application informatique, ces comptes et ces pièces sont « quérables » et doivent être conservés par les personnes soumises au contrôle des juridictions financières jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la date d'exécution des opérations qu'ils justifient.

Si les comptes et les pièces sont contenus sur support papier, ils sont « portables » ou livrables aux juridictions financières pour l'exercice de leurs missions et il appartient à celles-ci d'assurer leur archivage ou leur conservation.

Quand les comptes et les pièces sont « portables », le greffe de la juridiction est directement en état de vérifier que la production est complète et qu'elle a été opérée à bonne date par rapport au délai réglementaire prévu.

Dans le cas de comptes et de pièces « quérables », la juridiction devrait se faire communiquer par la personne contrôlée une attestation d'accessibilité pour s'assurer de leur complétude et de leur accessibilité à bonne date (ce qui n'est pas mentionné dans le décret d'application de l'ordonnance) et pour pouvoir éventuellement sanctionner l'infraction pour non-respect du délai réglementaire de mise à disposition des comptes et de leurs pièces justificatives.

Le délai réglementaire de production ou d'accessibilité des comptes et des pièces, prévu pour chaque catégorie de personne morale par le décret du 22 décembre 2022, est fixé :

- pour les comptes des comptables principaux de l'État, au 30 juin de l'année suivant celle au titre de laquelle les comptes sont établis ;

## CHAPITRE 2

- pour les comptes des agents comptables des opérateurs de l'État, au plus tard 45 jours après l'arrêt du compte financier par l'organe délibérant, qui lui-même doit intervenir au plus tard 75 jours après la clôture de l'exercice, ce qui conduit à fixer au 1<sup>er</sup> mai de l'année suivant celle au titre de laquelle les comptes sont établis la date ultime de production ou d'accessibilité des comptes et des pièces justificatives ;
- pour les comptes des collectivités et des établissements du secteur public local et ceux des établissements publics de santé, au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ;
- pour les comptes des agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement, avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ;
- pour les comptes annuels et les comptes combinés des agents comptables des organismes centraux de sécurité sociale, accompagnés du rapport de certification des comptes, avant le 1<sup>er</sup> juin qui suit la fin de l'exercice et quarante-cinq jours au plus tôt après leur réception par les commissaires aux comptes.

Il est utile de préciser que, s'agissant des personnes morales soumises au contrôle des juridictions financières, de statut public ou privé et autres que celles pourvues d'un comptable public et appliquant les règles de la comptabilité publique, le nouvel article R 131-2 du CJF ajoute que leurs comptes et les pièces afférentes sont produits dans les conditions fixées par les textes qui leur sont applicables et qu'ils sont rendus accessibles aux juridictions financières dans des conditions permettant à celles-ci d'exercer leurs missions, y compris en dehors de la notification de contrôles.

Dans les mêmes conditions que pour les collectivités publiques, établissements publics ou autres organismes, dotés d'un comptable public, le nouvel article R 131-2-2 prévoit que ces personnes morales doivent assurer l'accessibilité de leurs comptes et des pièces justificatives afférentes sur une plateforme d'archivage électronique, sur une application informatique, ou sur support papier, et organiser leur conservation jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la date d'exécution des opérations.

En prévoyant ces nouvelles prescriptions pour assurer l'accessibilité des comptes et des pièces justificatives afférentes, produits par l'ensemble des personnes morales soumises au contrôle des juridictions financières, le décret d'application de l'ordonnance a veillé à rendre totalement opérationnelles les nouvelles conditions d'exercice de leurs missions par les juridictions financières, dans le cadre du nouveau régime unifié de responsabilité des gestionnaires publics associant l'ordonnateur au comptable public, ou ceux qui en font fonction dans les entités n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique, dans la production à bonne date des comptes et de leurs pièces justificatives.

Restera, pour le juge financier à juger le partage de responsabilité entre l'un et l'autre, quand le délai réglementaire ne sera pas respecté, ce qui constituera pour lui une nouveauté puisque, sous l'empire de l'ancienne réglementation, seul le comptable public pouvait être considéré comme responsable de la non-production des comptes dans le délai réglementaire.

### **Accessibilité et droit de communication portant sur les comptes et les pièces justificatives des opérations des entités publiques et privées soumises aux contrôles des juridictions financières.**

En application du principe de transparence des gestions publiques visant à garantir la bonne information des citoyens, il est à relever que l'article L 300-2 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA), issu de la loi précitée du 7 octobre 2016, pose le principe que les documents produits ou reçus, dans le cadre de leur mission de service public, par l'État, les collectivités locales et les autres personnes de droit public ou de droit privé chargées d'une telle mission, constituent des documents communicables à toute personne en faisant la demande, sous réserve, notamment, de la protection de la vie privée des agents publics ou privés concernés et du respect du secret des affaires des entreprises fournisseurs ou prestataires des entités publiques ou privées.

Ce droit de communication étendu s'applique, en particulier, aux comptes et pièces justificatives des opérations de recettes et de dépenses des collectivités publiques, des établissements publics et des sociétés ou autres organismes de droit privé chargés d'une mission de service public.

Par l'usage de ce droit de communication, tout citoyen peut communiquer à la Cour des comptes, sur la plateforme de recueil de signalements ouverte en 2022 dans le cadre du projet stratégique de la Cour intitulé « JF 2025 », des faits susceptibles d'être sanctionnés en application du nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

Au lieu de se tourner vers le juge financier, il peut aussi s'adresser au juge judiciaire ou au juge administratif pour permettre à la collectivité publique d'obtenir réparation d'un préjudice financier. Ainsi, en application des articles L 2132-5, et L 2132-6 du code général des collectivités territoriales, tout contribuable inscrit au rôle d'une commune a le droit d'exercer, tant en demande qu'en défense, à ses frais et risques, avec l'autorisation du tribunal administratif à qui il soumet un mémoire détaillé, les actions qu'il croit appartenir à la commune et que celle-ci, préalablement appelée à en délibérer, a refusé ou négligé d'exercer. Le conseil municipal doit être tenu informé par le maire de l'action intentée lors de sa plus prochaine réunion.

#### **4. Les infractions pour engagement irrégulier d'une dépense**

Les articles L 131-13-2° et L 131-13-3° définissent ces infractions.

##### *A. L'infraction définie par l'article L 131-13-2°*

Pour cet article, il s'agit de sanctionner l'engagement d'une dépense sans respecter les règles applicables en matière de contrôle budgétaire portant sur l'engagement des dépenses.

## CHAPITRE 2

Ce type d'infraction ne devrait être relevé que dans les administrations de l'État et au sein des établissements publics nationaux où siège un contrôleur budgétaire représentant le ministre en charge du budget. Dans le cas où les règles de contrôle budgétaire dans ces administrations ou établissements prévoient, selon la nature ou le montant des dépenses, l'obligation d'un visa préalable à l'engagement de la dépense de la part du contrôleur budgétaire, l'infraction serait constituée en l'absence de ce visa, comme dans le cas d'un passer outre à un visa défavorable sans autorisation du ministre en charge du budget.

Cette infraction ne pourrait être relevée dans le secteur des collectivités locales, puisqu'il n'existe pas pour celles-ci d'autorité de contrôle externe sur l'engagement de leurs dépenses, le contrôle budgétaire ne portant que sur le respect des règles d'équilibre budgétaire et sur le mandatement des dépenses obligatoires.

### *B. L'infraction définie par l'article L 131-13-3°*

Cet article vise l'engagement d'une dépense sans en avoir le pouvoir, ou sans avoir reçu délégation à cet effet.

Ce type d'infraction peut être souvent constaté dans les collectivités, établissements ou organismes dépourvus de règles de contrôle interne en matière financière, où il arrive fréquemment, notamment pour les engagements de faible montant, mais répétitifs et pouvant donc représenter globalement des montants significatifs, que les agents, voire les responsables y procédant soient dépourvus de toute délégation de pouvoir, de fonctions, ou de signature pour ce faire.

En la matière, il convient de signaler que le contrôle de la qualité de l'ordonnateur, prévu par l'article 19-2°-a) du décret GBCP, fait partie des points de contrôles essentiels, que le comptable public doit exercer pour valider le paiement régulier d'une dépense.

S'il ne procédait pas à ce contrôle, ce dernier s'exposerait à être sanctionné par le juge financier.

## **5. Les infractions pour inexécution des décisions de justice**

### *A. L'infraction prévue à l'article L 131-14-1°*

Cet article prévoit que tout justiciable, ordonnateur non élu, ou ordonnateur élu d'une collectivité locale, peut être sanctionné « *lorsque ses agissements entraînent la condamnation d'une personne morale de droit public, ou d'un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public à une astreinte en raison de l'inexécution totale ou partielle, ou de l'exécution tardive d'une décision de justice* ».

Dans la mesure où le montant élevé de l'astreinte constituerait un préjudice financier significatif pour l'entité concernée, le justiciable pourrait être sanctionné au titre de cette infraction qui, au demeurant, représenterait une faute grave pour une autorité dont l'un des premiers devoirs devrait lui imposer de respecter strictement les décisions de justice.

### B. L'infraction prévue à l'article L 131-14-2°

Cet article prévoit que : « *En cas de manquement aux dispositions des I et II de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980 relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public* », les justiciables puissent être sanctionnés de ce chef.

Ces dispositions font intervenir, dans la procédure, s'agissant de l'État, l'ordonnateur et le comptable public assignataire de la dépense, s'agissant d'une collectivité locale ou d'un établissement public, l'ordonnateur, le comptable public, le représentant de l'État dans le département, ou l'autorité de tutelle en présence d'un établissement public.

Toutes ces personnes, au-delà de l'ordonnateur, y compris le comptable public, mais aussi le représentant de l'Etat dans le cas d'une collectivité locale, ou l'autorité de tutelle ministérielle en présence d'un établissement public national, sont ainsi susceptibles d'être sanctionnées en cas de non-paiement d'une indemnisation due à une personne tierce par décision de justice.

### 6. L'infraction de gestion de fait

La novation introduite dans le nouveau régime de responsabilité résulte de la substitution d'un régime répressif se traduisant par une peine d'amende à l'encontre de l'auteur de l'infraction, à un régime de réparation du préjudice financier par lequel l'auteur pouvait être condamné à reverser dans la caisse publique les fonds publics irrégulièrement détenus, recouvrés ou extraits de cette caisse.

Avec l'ordre de réquisition du comptable public par l'ordonnateur, l'infraction de gestion de fait est la manifestation de la volonté du législateur d'afficher clairement le maintien du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public.

En effet, cette séparation réserve exclusivement au comptable public la détention et le maniement des fonds publics appartenant à l'entité dont il assure la gestion comptable et interdit, par voie de conséquence, à l'ordonnateur de s'in gérer dans cette détention ou ce maniement, que ce soit dans la partie recette, ou dans la partie dépense.

Le libellé du nouvel article L 131-15 du CJF retenu pour définir l'infraction de gestion de fait est le suivant :

*« Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, ou sans agir sous le contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable, ou dépendant d'un tel poste est, dans le cas où elle n'a pas fait l'objet, pour les mêmes opérations, des poursuites au titre du délit prévu et réprimé par l'article 433-12 du code pénal, passible des sanctions prévues à la section 3 (peine d'amende) au titre de la gestion de fait.*

*Le comptable de fait est, en outre, comptable de l'emploi des fonds et valeurs qu'il détient ou manie irrégulièrement et, à ce titre, passible des sanctions prévues à la section 3 en cas de commission d'une infraction mentionnée aux articles L 131-9 à L 131-14.*

## CHAPITRE 2

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

Par application du 1<sup>er</sup> alinéa de ces dispositions, le justiciable, déclaré comptable de fait, ne peut se voir condamné à la peine d'amende pour gestion de fait que dans la mesure où il ne fait pas l'objet de poursuites par ailleurs au titre de l'article 433-12 du code pénal pour usurpation des fonctions de comptable public. Mais rien n'interdit au juge financier, de transmettre, le cas échéant, un dossier au procureur de la République, si les faits découverts dans le cadre de la gestion de fait sont susceptibles d'être condamnés pour atteinte à l'obligation de probité, par exemple en cas de détournement de fonds publics.

Les dispositions précitées énoncent également que le justiciable peut, en outre, dans le cadre de la procédure de gestion de fait, être sanctionné pour les infractions prévues aux articles L 131-9 à L 131-14 du CJF comme pourrait l'être tout comptable patent, le comptable de fait étant assimilé à ce dernier dans cette procédure. Ce pourrait être le cas, par exemple, si la gestion de fait se traduisait par l'octroi à autrui, ou à soi-même, d'un avantage injustifié. On peut penser que, dans ce cas, la peine d'amende serait fixée jusqu'au montant maximal.

Au-delà de la gestion de fait dans le recouvrement des recettes, les dispositions précitées citent la gestion de fait en dépense par extraction irrégulière de fonds ou de valeurs de la caisse publique. Cette extraction se produit au moyen d'un « mandat fictif », c'est-à-dire d'un mandat de paiement dont l'objet indiqué ne correspond pas à l'objet réel de la sortie de fonds ou de valeurs de la caisse publique.

Enfin, les dispositions précitées font mention d'opérations sur fonds et valeurs privés dont la réglementation attribue exclusivement l'exécution au comptable public. Dans le cas où une personne, du côté de l'ordonnateur, s'ingérerait dans cette exécution, elle s'exposerait à être déclarée comptable de fait de deniers privés réglementés. Tel est le cas, par exemple du maniement irrégulier de fonds ou valeurs appartenant à des majeurs déclarés incapables, sous protection de justice, en régime de tutelle ou de curatelle, hébergés dans certains hôpitaux publics, ou des établissements publics sociaux ou médico-sociaux.

Il est à noter que la procédure de gestion de fait, dans le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics, ne peut déboucher que sur une peine d'amende prononcée à l'encontre du comptable de fait, ce qui constitue une nouveauté par rapport à l'ancien régime de responsabilité dans lequel le comptable de fait pouvait être, à la fois, condamné à l'amende pour ingérence dans les fonctions de comptable public, mais aussi à un débet dans le cas où les fonds ou valeurs irrégulièrement maniés ne pouvaient être réintégrés dans la caisse publique après examen du compte de la gestion de fait et des pièces justificatives présentés par le comptable de fait.

## CHAPITRE 2

Dans le nouveau régime, le comptable de fait ne peut donc plus être conduit, dans le cadre de la procédure de gestion de fait et en l'absence de prononcé d'un débet, à reverser dans la caisse publique les fonds ou les valeurs qu'il a maniés irrégulièrement, ou les recettes qu'il a irrégulièrement encaissées.

Le juge financier pourrait, dès lors légitimement, se poser la question de l'intérêt pratique à ouvrir une procédure de gestion de fait, compte tenu de la lourdeur et donc du coût de cette procédure, ainsi que de son caractère non opérant pour couvrir le préjudice financier subi par l'entité publique. Il pourrait alors être conduit à demander cette couverture dans le cadre d'un contrôle de la gestion de cette entité et à ne déclarer la gestion de fait que dans le cas où elle n'a pu être obtenue.

## CHAPITRE 3

### CHAPITRE 3. LA PRISE EN CHARGE DU PRÉJUDICE FINANCIER

En application de l'ancien régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, ce dernier pouvait voir mise à sa charge la couverture du préjudice financier résultant du paiement d'une dépense irrégulière, ou de non recouvrement d'une créance par défaillance de ses diligences.

L'article 32 de l'ordonnance précise que, dorénavant, dans les conditions prévues par décret, l'État prendra en charge les déficits résultant exclusivement des fautes ou des erreurs commises par les comptables publics de l'État.

Sur ce point le décret d'application de l'ordonnance mentionne que, dans le cas où le comptable, ou un de ses agents, est condamné conjointement avec un ou des gestionnaires publics de l'organisme public concerné, la prise en charge du déficit n'est pas intégrale. De même, lorsque l'arrêt définitif du juge financier reconnaît que les agissements d'une personne mentionnées à l'article L.131-2 du code des juridictions financières, c'est-à-dire un membre du Gouvernement, ou un ordonnateur élu d'une collectivité locale, ou un ordonnateur non rémunéré d'un organisme de protection sociale ou d'une association de bienfaisance, ont contribué à la commission de l'infraction au titre de laquelle le comptable ou un de ses agents ont été condamnés, la prise en charge du déficit en résultant ne peut être opérée intégralement par l'État.

Le décret précité prévoit que les modalités de prise en charge par l'État de ces déficits, fixées au regard du quantum des sanctions prononcées par le juge financier, sont précisées par arrêté du ministre chargé du budget.

# CHAPITRE 4. LA SANCTION DES INFRACTIONS PRÉVUE DANS LE NOUVEAU RÉGIME DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES GESTIONNAIRES PUBLICS

Le montant de l'amende sanctionnant les infractions commises est gradué selon leur gravité.

Ainsi, les infractions définies par les articles L 131-9 à L 131-12 et L 131-14, considérées *a priori* comme les plus graves, sont passibles d'une amende d'un montant maximal égal à six mois de la rémunération annuelle du justiciable sanctionné à la date de l'infraction.

La commission des infractions prévues à l'article L 131-13, pour non-production des comptes dans le délai réglementaire, ou pour engagement irrégulier d'une dépense, n'est passible que d'une amende plafonnée à un mois de la rémunération annuelle du justiciable à la date de l'infraction.

Si le justiciable ne perçoit pas une rémunération ayant le caractère d'un traitement ou d'un salaire, le montant de l'amende ne peut excéder la moitié de la rémunération annuelle correspondant à l'échelon le plus élevé afférent à l'emploi de directeur d'administration centrale de l'État. Ce cas correspond, notamment, au justiciable percevant, pour l'exercice de sa fonction d'ordonnateur, une indemnité de fonction, tel un ordonnateur élu d'une collectivité locale, ou un président d'un organisme de protection sociale ou d'une association de bienfaisance.

Dans le cas d'une gestion de fait, le comptable de fait peut être condamné à une peine d'amende dont le montant maximal est égal à six mois de sa rémunération annuelle à la date de la déclaration de la gestion de fait. Pour fixer le montant de l'amende, le juge financier tient compte de l'importance et de la durée de la détention ou du maniement irréguliers des fonds publics, ainsi que des circonstances dans lesquelles l'ingérence dans les fonctions de comptable public s'est produite, du comportement et de la situation matérielle du comptable de fait.

En cas de cumul d'infractions, le montant de l'amende prononcée ne peut excéder le montant de celle encourue au titre de l'infraction passible de la sanction la plus élevée.

En outre, le juge financier peut accorder une dispense de peine d'amende lorsqu'il apparaît que le dommage causé est réparé et que le trouble causé par l'infraction a cessé.

D'une manière générale, l'amende réprimant les infractions définies par l'ordonnance, devra être proportionnée à la gravité des faits reprochés, à l'importance du préjudice causé à l'entité publique et à l'éventuelle réitération de pratiques prohibées et, par conséquent, déterminées individuellement pour chaque personne sanctionnée.

# CHAPITRE 5. LA GRADATION DES SANCTIONS À L'ENCONTRE DES PERSONNES MISES EN CAUSE

Le nouvel article L 142-1-12 du code des juridictions financières dispose que les poursuites du justiciable devant le juge des comptes ne font pas obstacle à l'exercice de l'action pénale et de l'action disciplinaire.

L'objectif du nouveau régime de responsabilité financière étant, en même temps, d'accroître les marges de manœuvre des gestionnaires publics et d'assurer en contrepartie une responsabilité effective sur leur gestion, il serait contreproductif que les nouvelles dispositions se traduisent par une absence de sanction de toute nature en cas d'infraction constituée.

Aussi, dans le cas où l'instruction conduite par le juge financier révèle des faits de nature à justifier, non pas la sanction financière prévue par le nouveau régime, mais une action disciplinaire, un dossier caractérisant les faits en cause peut être transmis à l'autorité détenant le pouvoir disciplinaire.

Dans celui où l'instruction met au jour des faits susceptibles de constituer un délit ou un crime, le procureur général près la Cour des comptes peut, par application du principe « *non bis in idem* », plutôt que de requérir la chambre du contentieux d'infliger une peine d'amende à l'encontre de l'auteur suspecté d'une infraction, transmettre un dossier caractérisant les faits au procureur de la République et aviser de cette transmission le ministre ou l'autorité dont relève la personne mise en cause.

Étant donné le champ restreint de la principale infraction définie au nouvel article L 131-9 du CJF, exigeant à la fois une faute grave et un préjudice financier significatif, on pourrait s'attendre à une forte limitation du nombre de cas sanctionnés par le juge financier, qui pourrait davantage s'orienter dans la voie de la sanction disciplinaire, voire dans la voie pénale, si les cas qui lui sont soumis ne présentent pas, à la fois, le critère de la faute grave et celui du caractère significatif du préjudice financier.

En tout état de cause, lorsqu'il y a lieu pour le juge financier de prononcer une peine d'amende et d'en fixer individuellement le montant en le proportionnant à la gravité des faits reprochés, se pose la question de la responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable public pour la commission d'une même infraction.



# **4<sup>E</sup> PARTIE :**

## **LA RESPONSABILITÉ PARTAGÉE DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE PUBLIC**



L'ordonnance du 23 mars 2022 et son décret d'application du 22 décembre 2022, régissant le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, maintiennent la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public dans les administrations publiques, tout en organisant un nouveau régime unifié de responsabilité pouvant se traduire par une responsabilité partagée entre ordonnateur et comptable pour les infractions définies par l'ordonnance.

Ce nouveau régime de responsabilité financière, qui s'appliquera aussi aux personnes remplissant une fonction financière dans les organismes, publics ou privés, contrôlés par les juridictions financières, constitue un bouleversement par rapport au régime antérieur de responsabilité séparée, pluri-centenaire, de l'ordonnateur et du comptable public, dont la mise en œuvre reposera sur la solidité du dispositif de contrôle interne comptable et financier dans les administrations appliquant les règles de la comptabilité publique, ou dans les entités publiques ou privées n'appliquant pas ces règles.

## CHAPITRE 1. LE MAINTIEN DE LA SÉPARATION DES FONCTIONS D'ORDONNATEUR ET DE COMPTABLE PUBLIC

Le nouveau régime de responsabilité maintient la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public définie par le décret GBCP du 7 novembre 2012, en particulier par l'article 9 de ce décret qui affirme que ces fonctions sont incompatibles.

Dans la chaîne d'exécution des opérations financières, l'ordonnateur reste donc seul en charge de l'engagement, de la liquidation et du mandatement des dépenses ou de l'ordonnancement des recettes, le comptable public ayant la charge exclusive du paiement des dépenses, du recouvrement des recettes, du maniement des comptes de disponibilités et de la tenue de la comptabilité générale.

L'ordonnance du 23 mars 2022 confirme la pérennité de la séparation des fonctions par le maintien du droit de réquisition du comptable public par l'ordonnateur dans le cas où le comptable public suspend le paiement d'une dépense qui lui paraît irrégulier, ainsi que par le maintien de la procédure de gestion de fait visant à sanctionner toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, ou sans agir sous son contrôle et pour son compte, s'ingère dans le recouvrement de recettes publiques, ou qui détient ou manie des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse publique.

Le maintien de la séparation des fonctions n'est pas propre à l'organisation financière des administrations publiques, mais constitue une règle de base du contrôle interne financier qui doit être en vigueur dans toute organisation publique ou privée et qui fait reposer ce contrôle sur une séparation des fonctions des acteurs en charge de l'engagement et de la liquidation des opérations par rapport à celles des acteurs en charge de leur dénouement financier.

## CHAPITRE 2

# CHAPITRE 2. L'APPARITION D'UNE RESPONSABILITÉ PARTAGÉE DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE PUBLIC

### 1. Le principe de responsabilité partagée.

L'infraction la plus large pouvant être commise au sein des administrations publiques organisées financièrement autour de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public est une infraction aux règles d'exécution des recettes ou des dépenses, ou de gestion des biens de ces entités publiques.

Dans la plupart des cas de figure de cette exécution ou de cette gestion, celles-ci nécessitent, à la fois, l'intervention de l'ordonnateur en amont de la chaîne financière puis, en aval de cette chaîne, de celle du comptable public.

Ces interventions conjointes introduisent *a priori* le principe d'une responsabilité partagée de l'ordonnateur qui initie et arrête le montant des opérations et du comptable qui en assure le dénouement financier.

Sur ce point, le texte de l'ordonnance du 23 mars 2022 contient des dispositions qui peuvent éclairer les conditions de ce partage de responsabilité.

Ainsi, le nouvel article L 131-7 du code des juridictions financières précise qu'en cas de réquisition régulière de l'ordonnateur après suspension du paiement d'une dépense par le comptable public, ce dernier ne peut être déclaré responsable dudit paiement. Dans ce cas, seul l'ordonnateur engage sa propre et unique responsabilité lorsque, de surcroît, par sa réquisition, il accorde à une personne morale, à autrui ou à lui-même, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, par intérêt personnel direct ou indirect.

### 2. Le signalement d'une infraction à l'ordonnateur opéré par le comptable public.

L'article L 131-7 précité précise, en outre, que le comptable public peut signaler à l'ordonnateur, dans des conditions prévues par décret, des faits susceptibles de constituer une infraction au sens de l'article L. 131.9. Sur ce point, le décret portant application de l'ordonnance précise que l'ordonnateur, auquel sont signalés les faits précités, mais ne motivant pas la suspension de paiement d'une dépense, informe le comptable des suites qu'il donne au signalement dans des conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Dans l'hypothèse où l'ordonnateur ne prendrait pas en compte l'alerte du comptable, la responsabilité de ce dernier ne semblerait pas pouvoir être mise en cause puisque le maintien de faits supposés litigieux résulterait de la seule volonté de l'ordonnateur.

Ce maintien de faits supposés litigieux, signalés par le comptable, ne motivant pas la suspension de paiement selon les termes du décret précité, ne devrait donc pas concerner l'exécution d'une dépense au niveau de son ordonnancement, mais pourrait apparaître en amont de cet ordonnancement, ou avoir trait à toute autre opération concernant l'exécution d'une recette ou la gestion des biens des entités publiques.

En matière de recette, en application de l'article 19.1.b) du décret GBCP du 7 novembre 2012, le comptable doit contrôler la mise en recouvrement des créances dans la limite des éléments dont il dispose. Dans l'hypothèse où, en possession de ces éléments, le comptable signalerait à l'ordonnateur la nécessité d'émettre l'ordre de recouvrer ou le titre de recette en application d'une obligation légale ou contractuelle et où l'ordonnateur s'abstiendrait ou refuserait de procéder à cette émission, le signalement du comptable devrait se traduire par une imputation exclusive de responsabilité à la charge de l'ordonnateur.

Toutefois, dans le cas inverse où ce dernier émettrait l'ordre de recouvrer ou le titre de recette, le comptable deviendrait exclusivement responsable du recouvrement de la créance. En la matière, en effet, il doit exercer les diligences adéquates, complètes et rapides pour obtenir le recouvrement complet et à bonne date, en vue d'éviter, en particulier, la prescription de quatre ans de l'action en recouvrement. Mais le comptable ne saurait être déclaré responsable d'un défaut de recouvrement dans le cas où l'ordonnateur, nonobstant le signalement du comptable, négligerait ou refuserait d'émettre l'ordre de recouvrer ou le titre de recette.

Il convient aussi de noter qu'en application de l'article 19.1.a) du décret GBCP, le comptable doit contrôler la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ordonnancée par l'ordonnateur. Ce contrôle de régularité doit porter, à la fois, sur l'existence d'un texte légal ou réglementaire, ou sur une obligation contractuelle, fondant le droit, pour l'entité publique, à percevoir la recette, ainsi que sur l'exactitude du montant de la recette à recouvrer au regard des éléments d'information dont dispose le comptable.

Dans le cas, par exemple, où un département renoncerait à émettre un titre de recette en vue de récupérer les prestations d'aide sociale sur la succession d'un bénéficiaire décédé, la responsabilité du comptable public ne saurait être mise en cause puisqu'au cas d'espèce son contrôle de régularité sur le recouvrement d'une recette publique ne peut s'exercer en l'absence d'émission de titre de recette par l'ordonnateur, à qui il revient seul d'y procéder au vu des informations dont il dispose sur le décès du bénéficiaire et sur la possibilité de récupérer les prestations d'aide sociale sur sa succession.

De même, dans l'hypothèse où, par exemple, une convention porte octroi d'une subvention d'investissement, les clauses de la convention doivent permettre de s'assurer de l'exactitude du montant de la subvention mentionnée sur le titre de recette. Si ce n'est pas le cas, le comptable doit surseoir à la prise en charge du titre de recette et demander à l'ordonnateur de clarifier les éléments de liquidation du montant de la subvention par l'émission d'un avenant à la convention.

## CHAPITRE 2

En matière de dépense, en dehors de la nécessité pour le comptable d'opérer un signalement à l'ordonnateur, il lui appartiendrait d'en suspendre le paiement si son contrôle décelait une irrégularité en raison de l'absence, de l'insuffisance ou de l'incohérence des pièces justificatives présentées au regard de celles prévues par la nomenclature réglementaire et de ne procéder au paiement qu'en présence d'un ordre de réquisition de la part de l'ordonnateur. Ce dernier, ayant de surcroît pour objet d'accorder à soi-même ou à autrui, par intérêt personnel direct ou indirect, un avantage pécuniaire ou en nature, entraîne la responsabilité exclusive de l'ordonnateur comme mentionné précédemment.

### CHAPITRE 3. LA NATURE ET LA PORTÉE DE LA RESPONSABILITÉ RESPECTIVE DU COMPTABLE ET DE L'ORDONNATEUR

En matière de dépense, le nouvel article L 131-7 précité rappelle la procédure classique de suspension de paiement par le comptable public lorsqu'il détecte une irrégularité dans le cadre de son contrôle. Mais le comptable ne peut subordonner le paiement d'une dépense à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. En outre, selon les termes du nouvel article L 1617-2 du CGCT, il « *se limite à vérifier qu'il dispose, au moment du paiement, de l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature des pièces justificatives et que les pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée* ». Il ne peut donc suspendre le paiement que dans le cas où les pièces justificatives prévues par la nomenclature réglementaire sont absentes, ou sont incomplètes, imprécises ou incohérentes.

Au vu de ces dispositions, il apparaît bien que le contrôle exercé par le comptable public reste un contrôle formel et limité aux pièces justificatives et, qu'en toute logique, le partage de responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable en matière de paiement des dépenses publiques devrait donc être opéré au regard de ce caractère formel et limité du contrôle du comptable public sur la régularité de la dépense. Ainsi, en présence d'une dépense payée irrégulièrement générant un préjudice financier significatif pour l'entité publique, la pondération du partage de responsabilité devrait donc prendre en compte cette limitation du contrôle exercé par le comptable public et imputer la plus large part de responsabilité à l'ordonnateur à l'origine de l'irrégularité constitutive de l'infraction et du préjudice.

Toutefois, en matière de recette, le comptable pourrait porter l'entière responsabilité de diligences de recouvrement insuffisantes si le juge financier considérait qu'elles n'ont pas été rapides, adéquates et complètes et ont ainsi occasionné un préjudice financier significatif à l'encontre de l'entité publique.





## **5<sup>E</sup> PARTIE :**

**L'ORGANISATION JURIDICTIONNELLE DU NOUVEAU  
REGIME UNIFIÉ DE RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE  
DES GESTIONNAIRES PUBLICS**



## CHAPITRE 1. L'ORGANISATION JURIDICTIONNELLE AU NIVEAU DE LA COUR DES COMPTES

### 1. La chambre du contentieux de la Cour des comptes.

#### *A. La composition de la chambre*

La chambre du contentieux exerce dorénavant, en première instance, toutes les compétences juridictionnelles de la Cour des comptes.

Elle comprend, à parité, des magistrats de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes affectés par le Premier président de la Cour des comptes. Ce dernier peut également y affecter, pour prêter leur concours au magistrat chargé de l'instruction, des magistrats de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes, des auditeurs, des conseillers maîtres et référendaires en service extraordinaire, des conseillers experts et des vérificateurs.

Les membres de la chambre du contentieux ne peuvent être y affectés plus de sept années consécutives, sauf pour raisons de service avec une période supplémentaire et maximale de deux ans.

#### *B. Les personnes ou les instances ayant qualité pour déférer les faits susceptibles de constituer une infraction*

Pas moins de quinze personnes ou instances ont qualité pour déférer au procureur général près la Cour des comptes des faits susceptibles de constituer les infractions mentionnées par l'ordonnance du 23 mars 2022 :

- Le président du Sénat et le Président de l'Assemblée nationale.
- Le Premier ministre, le ministre du budget et les autres membres du Gouvernement pour les faits relevés à la charge des agents placés sous leur autorité, ainsi que des agents exerçant dans des organismes placés sous leur tutelle.
- La Cour des comptes elle-même.
- Le procureur général de la Cour des comptes de sa propre initiative.
- Les chambres régionales et territoriales des comptes.
- Les procureurs de la République.
- Le représentant de l'État dans le département pour les faits ne relevant pas des ordonnateurs de l'État.
- Le directeur régional ou départemental ou local des finances publiques pour les faits ne relevant pas des ordonnateurs de l'État.

# CHAPITRE 1

- Les ordonnateurs élus des collectivités locales.
- Les créanciers pour raison de non règlement de créances d'indemnisation résultant d'une décision de justice.
- Les chefs de service de l'inspection générale de l'administration, de l'inspection générale des finances, de l'inspection générale des affaires sociales et des inspections ministérielles.
- Les commissaires aux comptes des organismes publics ou privés soumis aux contrôles de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes.

Le procureur général près la Cour des comptes apprécie les suites à donner à ces déférés.

La chambre du contentieux ne peut être saisie par le procureur général après l'expiration d'un délai de cinq années révolues à compter du jour où a été commis le fait susceptible de constituer une infraction. Ce délai est porté à dix années révolues à compter du jour où a été commis le fait susceptible de constituer l'infraction de gestion de fait.

Le point d'entrée des déférés à la Cour des comptes est donc le ministère public assuré par le procureur général, qui peut décider, dans un délai de deux mois suivant la réception du déféré :

- soit d'engager les poursuites ;
- soit de classer l'affaire, avec seulement un rappel à l'auteur des faits des obligations résultant de la loi, s'il estime que les faits qui lui sont dénoncés ne suffisent pas à engager des poursuites.

## *C. L'instruction des affaires.*

Au vu du réquisitoire du procureur général, le président de la chambre du contentieux désigne un ou plusieurs magistrats en faisant partie, pour les charger de l'instruction de l'affaire dont elle est saisie.

Le président peut, soit d'office, soit sur proposition du magistrat chargé de l'instruction, soit à la demande de la personne mise en cause, soit à la demande du ministère public, ordonner qu'il soit procédé, avant dire droit, à une expertise.

Lorsque l'instruction est close, le dossier de la procédure est communiqué sans délai au ministère public qui décide, dans un délai de trois mois :

- soit de renvoyer l'affaire à la chambre. La personne renvoyée peut, dans un délai de deux mois suivant la décision de renvoi, produire un mémoire écrit ;
- soit de demander un complément d'instruction ;
- soit de classer l'affaire si l'instruction démontre qu'il n'y a pas lieu de poursuivre.

## *D. Le jugement des affaires instruites.*

Par suite de renvoi de l'affaire à la chambre du contentieux, la personne renvoyée peut demander au président de la formation de jugement à être représentée par son avocat.

Si elle n'a pas comparu en personne à l'audience et n'a pas demandé à s'y faire représenter par son avocat, elle peut néanmoins être jugée par la formation de jugement.

En tout état de cause, dans le cas d'une convocation à l'audience et sur réquisition du ministère public, la formation de jugement peut infliger à la personne renvoyée, qui ne répond pas à la convocation, une amende dont le montant ne peut excéder 10 000€.

Dans le déroulement de l'audience, le ministère public présente en premier la décision de renvoi. Puis, la personne renvoyée ou son avocat peut présenter des observations orales à l'appui de ses observations écrites. Les membres de la formation de jugement et le ministère public peuvent poser des questions à la personne renvoyée, après avoir demandé la parole au président de la formation de jugement qui assure la police de l'audience et la direction des débats. Le ministère public reprend ensuite la parole pour présenter ses réquisitions et la personne renvoyée, ou son avocat, présente sa défense, en ayant la parole en dernier.

Après l'audience publique, la formation de jugement délibère à huis clos, hors la présence du ou des magistrats ayant été en charge de l'instruction et du ministère public. Les décisions sont prises à la majorité des voix.

La chambre du contentieux statue par un arrêt motivé, qui mentionne que l'audience a été publique, sauf s'il a été fait application des dispositions ayant pour objet la sauvegarde de l'ordre public, le respect de l'intimité des personnes, ou le respect des secrets protégés par la loi.

## **2. La Cour d'appel financière.**

L'appel contre un arrêt rendu par la chambre du contentieux peut être formé par le procureur général près la Cour des comptes, ou par la personne renvoyée en première instance.

Comme la chambre du contentieux, la Cour d'appel financière siège à la Cour des comptes et son secrétariat est également assuré par les services de la Cour des comptes.

Outre le Premier président de la Cour des comptes qui en assure la présidence, la Cour d'appel financière est composée de :

- Quatre conseillers d'État.
- Quatre conseillers maîtres à la Cour des comptes.
- Deux personnalités qualifiées justifiant d'une expérience supérieure à dix ans dans le domaine de la gestion publique.

Les membres sont nommés par décret du Premier ministre pour une durée de cinq ans.

# CHAPITRE 1

Des membres du Conseil d'État, des magistrats de l'ordre judiciaire, des présidents de chambre, conseillers maîtres et référendaires de la Cour des comptes, des magistrats des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel et des magistrats des chambres régionales et territoriales des comptes peuvent être désignés par le président de la Cour d'appel financière pour apporter leur concours au membre de la Cour chargé de l'instruction.

Les règles de procédure et de jugement applicables devant la chambre du contentieux sont également applicables devant la Cour d'appel financière.

La Cour statue en formation plénière ou au sein de l'une des deux chambres qui la composent.

Les affaires sont délibérées en chambre, mais le président de la Cour, ou le président de la chambre devant laquelle une affaire est portée, peut la renvoyer en formation plénière.

Les arrêts rendus peuvent faire l'objet d'un recours en cassation devant le Conseil d'État. Ce recours peut être exercé par le ministère public ou par la personne partie à l'appel.

# CHAPITRE 2. LES INCIDENCES DE LA DISPARITION DE LA COMPÉTENCE JURIDICTIONNELLE DES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES

Les chambres régionales et territoriales des comptes perdent leur pouvoir propre de jugement des comptes des comptables publics locaux. Toutefois, leurs membres conservent leur statut de magistrat et certains d'entre eux seront appelés à siéger au sein de la chambre du contentieux de la Cour des comptes.

Par ailleurs, l'article L 211-3 du CJF précise que l'examen de la gestion des collectivités locales confié aux CRTC porte sur la régularité de leurs actes de gestion, en même temps que sur l'économie des moyens qu'elles mettent en œuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par leur organe délibérant.

Dans le cadre du contrôle portant sur la régularité des actes de gestion, les CRTC pourront ainsi relever les faits susceptibles de constituer une des infractions définies par l'ordonnance du 23 mars 2022 à l'occasion d'un examen de gestion des collectivités locales et elles devraient constituer ainsi la principale instance en situation de pouvoir déférer ces faits au ministère public près la Cour des comptes.

Toutefois, la perte du pouvoir de jugement des comptes présentés par les comptables publics locaux, transformant les CRTC en instances non juridictionnelles de contrôle de la gestion des collectivités locales et d'évaluation des politiques publiques locales, nouvelle mission attribuée par la loi dite « 3DS » du 21 février 2022, risque d'amoindrir la place réservée au contrôle de régularité de la gestion des collectivités locales dans les programmes de contrôles des CRTC et, partant, la possibilité de détecter et de signaler les infractions que sont susceptibles de commettre les gestionnaires publics, telles que définies par leur nouveau régime de responsabilité financière.

De nouveaux indicateurs de performance mis en œuvre dans les CRTC, consistant à prévoir un nombre de déférés de présomptions d'infractions par chambre au procureur général près la Cour des comptes, pourrait inciter à contrarier ce type d'évolution.

Par ailleurs, la centralisation de l'activité juridictionnelle à Paris au niveau de la Cour des comptes pourrait être mal vécue par les justiciables de province et elle rendra plus difficile, pour le citoyen local, l'accès à l'information sur les affaires de gestion irrégulière des élus locaux jugées par la chambre du contentieux et la Cour d'appel financière.

## CHAPITRE 2

Il convient enfin de rappeler qu'en application de l'article 28 de l'ordonnance du 23 mars 2022, l'article 60 de la loi du 23 février 1963, à l'exception de son paragraphe XI, continue à régir le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire propre aux comptables publics des territoires d'Outre-Mer suivants : Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, Saint-Martin, Saint-Barthélémy, Saint-Pierre-et-Miquelon et Wallis et Futuna.

Cet article précise, en outre, que les comptables publics concernés, à l'exception de ceux de Wallis et Futuna, restent tenus de produire leurs comptes devant la chambre territoriale des comptes compétente, qui conserve donc sa compétence juridictionnelle de jugement des comptes qui lui sont présentés.

Par contre, s'agissant de Wallis et Futuna, les comptables publics sont tenus de produire leurs comptes devant la Cour des comptes. Dans ce cas, les arrêts rendus par cette dernière devraient ainsi relever directement du Conseil d'État dans le cas de pourvoi en cassation. Dans les cas précédents, la chambre du contentieux devrait être compétente en appel des jugements rendus par les CTC, le Conseil d'État n'intervenant en cassation qu'à l'encontre des arrêts rendus en appel par cette chambre.

Ces régimes dérogatoires devraient subsister jusqu'à la mise en application d'une disposition légale de nature organique, puisque l'article LO 253-1 actuellement présent dans le code de juridictions financières, précisant que : « *Les comptables des collectivités d'outre-mer et de leurs établissements publics sont tenus de produire leurs comptes devant la chambre territoriale des comptes compétente* », ne permettait pas de les abroger par l'ordonnance du 23 mars 2022 et nécessite, pour ce faire, l'adoption d'une disposition de cette nature.



## **6<sup>E</sup> PARTIE :**

### **LE DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER<sup>5</sup>**

---

<sup>5</sup> Les objectifs, l'organisation et la démarche générale du Contrôle interne comptable et financier sont illustrés en annexes à ce Cahier.



Dans le nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics, il apparaît indispensable de disposer d'un contrôle interne comptable et financier solide permettant de déceler et de maîtriser les risques financiers et de faciliter le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public ou entre ceux qui détiennent ces fonctions dans les entreprises, les établissements ou organismes publics ou privés qui n'appliquent pas les règles de la comptabilité publique, mais qui sont soumis aux contrôles des juridictions financières.

La découverte et la maîtrise des risques financiers, ainsi que les conditions de ce partage de responsabilité, prendront nécessairement en compte les dispositions préexistantes en matière de contrôle interne comptable et financier et de contrôle sélectif de la dépense.

## CHAPITRE 1. LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DANS LES ADMINISTRATIONS DE L'ÉTAT ET CHEZ LES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT

S'agissant de l'État, le comptable public, dénommé comptable budgétaire et comptable ministériel (CBCM), se voit confier, par l'article 77 du décret GBCP du 7 novembre 2012 et par l'article 3 du décret du 18 novembre 2005, la charge de s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable, de mettre en œuvre le contrôle interne budgétaire et comptable au sein des départements ministériels et de coordonner, en la matière, l'action des comptables publics au sein des services déconcentrés de l'État.

Sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, cette mise en œuvre doit résulter des contrôles opérés sur les biens, droits et obligations, enregistrés dans le compte général de l'État. L'assurance sur la qualité du contrôle interne lui est dévolue par l'article 171 du décret GBCP dans le cadre d'une évaluation annuelle du dispositif opérée par des audits programmés par un comité ministériel d'audit interne dont il fait partie comme membre de droit.

Il convient de préciser que le contrôle interne et l'audit interne financier au sein des services de l'État constituent des exercices très encadrés sous l'autorité du ministre en charge du budget. En effet, le contrôle interne financier des CBCM est défini par un cadre de référence interministériel, mis en œuvre sous la surveillance dudit ministre et les audits comptables peuvent faire l'objet de propositions par le comptable centralisateur des comptes de l'État soumis à son autorité, les missions d'audit pouvant même être réalisées par des auditeurs relevant de cette autorité.

# CHAPITRE 1

Dans le cas de faute grave causant un préjudice financier significatif à l'État, il paraîtrait donc logique de prendre en compte le caractère prégnant du contrôle du ministre en charge du budget sur le contrôle et l'audit interne financier exercés par le CBCM pour alléger, le cas échéant, la part de responsabilité de ce dernier, ainsi que celle des comptables publics dans les services déconcentrés de l'État, dans la commission des infractions, d'autant que le nouvel article L 131-9 inséré dans le code des juridictions financières par l'ordonnance du 23 mars 2022 dispose que les autorités de tutelle de l'État, dont celle exercée par le ministre en charge du budget sur ses propres services, pourraient concourir au partage de responsabilité pour avoir approuvé les faits à l'origine des infractions. Le problème nécessiterait alors de déterminer ce que recouvrirait l'approbation des faits et si celle-ci pourrait résulter d'une simple acceptation par défaut d'intervention ou de contrôle.

Dans les établissements publics sous contrôle de l'État, l'agent comptable joue, en matière de contrôle et d'audit interne financier, un rôle similaire à celui exercé par la CBCM au sein des services de l'État. En raison de la même importance pris par l'encadrement et la normalisation exercés en la matière sur ces établissements sous l'autorité du ministre en charge du budget, la même question pourrait se poser quant à l'allègement éventuel de la responsabilité de l'agent comptable.

# CHAPITRE 2. LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DANS LE SECTEUR DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES, DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ET DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ

Dans ce secteur, en l'état actuel du droit contenu dans le décret GBCP du 7 novembre 2012, aucune prescription n'accorde au comptable public local un rôle de garant de la qualité du contrôle interne comptable et financier, similaire à celui existant pour les comptables publics de l'État et les agents comptables des établissements publics sous contrôle de l'État.

Toutefois des conventions de service comptable et financier, ou des engagements dits « partenariaux », peuvent convenir d'actions du comptable public en faveur de la maîtrise des risques comptables et financiers, qui peuvent se référer aux dispositions de l'article 42 du décret GBCP, applicables dans toutes les administrations dotées d'un comptable public.

Selon ces dispositions, le comptable public peut opérer les contrôles sur le paiement des dépenses publiques de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des dépenses assignées sur sa caisse et de sa propre appréciation des risques afférents à celles-ci. À cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Ces dispositions ajoutent que l'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques, dans un cadre conventionnel de contrôle allégé dit « partenarial ». Pour ce qui a trait aux dépenses publiques locales, les conditions de ce contrôle allégé en partenariat ont été précisées par un arrêté du ministre en charge du budget du 11 mai 2011, modifié le 6 janvier 2014.

Dans ce cadre, l'ordonnateur et le comptable public mènent un audit conjoint sur les procédures d'engagement, de liquidation, de mandatement et de paiement des dépenses, en vue d'évaluer l'efficacité des contrôles opérés à chaque étape du traitement de celles-ci. Les dépenses concernées par ce traitement sont définies par référence aux subdivisions des rubriques de la liste des pièces justificatives du paiement des dépenses publiques locales.

Sur la base du rapport d'audit conjoint, l'ordonnateur et le comptable peuvent alors signer une convention instaurant le contrôle allégé en partenariat des dépenses, lorsqu'ils constatent que les mesures qu'ils ont prises assurent une maîtrise satisfaisante et durable des risques.

En présence du contrôle allégé en partenariat, le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public devrait prendre en compte la bonne exécution des contrôles à la charge de chacune des deux parties à la convention.

## CHAPITRE 2

Dans le cas d'un contrôle hiérarchisé de la dépense par le comptable public, hors partenariat avec l'ordonnateur, le caractère formel du contrôle de régularité de la dépense par le comptable public devrait aussi être pris en compte dans le partage de responsabilité, notamment pour éviter que, dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics, ce partage ne soit trop pénalisant au regard des dispositions anciennes.

Celles-ci, contenues au paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022, prévoient, en effet, que dans le cas où le comptable est mis en débet pour avoir payé une dépense irrégulière source de préjudice financier pour l'entité publique, il puisse bénéficier d'une remise gracieuse de ce débet par le ministre en charge du budget, jusqu'à la totalité du montant de ce débet, pourvu qu'il ait, sous l'appréciation du juge des comptes, respecté, dans son contrôle, les règles du plan de contrôle hiérarchisé et sélectif des dépenses fixées par arrêté du ministre chargé du budget, adapté aux caractéristiques propres des dépenses de l'entité publique dont il assure la gestion comptable.

Enfin, il convient de rappeler que, dans le cas où est mis en place, en application de l'article 41 du décret GBCP, un service facturier sous l'autorité du comptable public, dans une administration publique quelle qu'elle soit, ce service est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers.

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

Un service placé sous l'autorité du comptable public peut, en outre, être chargé de liquider les dépenses de personnel d'une collectivité locale ou d'un établissement public de santé.

Le service facturier est mis en place par convention signée par le comptable public et l'ordonnateur, dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

L'existence d'un service facturier, comme celle du contrôle allégé en partenariat entre l'ordonnateur et le comptable public, mis en place également, en application des articles 41 et 42 du décret GBCP, dans les administrations de l'État et dans les établissements publics nationaux, ne suppriment pas la séparation des fonctions entre ordonnateur et comptable public. Elles déplacent cependant le curseur de cette séparation et, par voie de conséquence, du partage de responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable public, en confiant à ce dernier de nouvelles tâches ou de nouveaux contrôles dans la chaîne d'exécution des opérations financières.

Il en est ainsi, par exemple, en présence d'un service facturier. Dans celui-ci, l'ordonnateur demeure seul en charge de la certification de la réalité du service fait qui vaut ordre de payer les dépenses au comptable public mais, sous l'autorité de ce dernier, le service facturier reçoit et enregistre les pièces justificatives des dépenses et en arrête le montant, c'est-à-dire procède à leur liquidation, tâche habituellement confiée à l'ordonnateur, ce qui définit de nouvelles conditions de séparation des fonctions entre ordonnateur et comptable public et devrait aussi se traduire par un nouveau partage de responsabilité dans le paiement des dépenses entre ces deux acteurs.

# CHAPITRE 3. L'UTILITÉ DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER POUR LE PARTAGE DES RESPONSABILITÉS

Quel que soit le cas de figure de l'administration publique concernée, ou des entreprises, établissements ou organismes n'appliquant pas les règles de la comptabilité publique, mais qui sont soumis aux contrôles des juridictions financières, le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public, ou entre ceux qui détiennent des fonctions similaires, ne peut qu'être facilité par la solidité et la précision du contrôle interne comptable et financier mis en place.

En effet, le dispositif de maîtrise des risques financiers doit non seulement permettre d'identifier les risques et d'adapter le plan de contrôles en fonction de cette identification, mais il doit aussi reposer sur une documentation précise de la méthode et du contenu des contrôles, ainsi que de leurs résultats, ce qui assure leur traçabilité et permet de détecter les lacunes des acteurs qui en ont la charge.

La traçabilité des contrôles faisant ressortir ceux qui n'ont pas été réalisés, ou ceux qui n'ont pas été effectués dans les formes et les règles prévues par le plan de contrôles, permet ainsi d'objectiver le partage de responsabilité, tant en cas de non recouvrement d'une recette, qu'en cas de paiement d'une dépense irrégulière, susceptibles de représenter une faute grave occasionnant un préjudice financier significatif au détriment de l'entité publique ou privée concernée.

Enfin, la mise en application du nouveau régime de responsabilité financière aura à être conduite en parallèle avec d'autres réformes touchant à l'extension des procédures de certification ou de fiabilisation des comptes des entités publiques, ou aux nouvelles modalités de constitution et de présentation de leurs états financiers à travers, par exemple, le compte financier unique dans le secteur public local.

Ces problématiques, concernant l'adaptation nécessaire du contrôle interne et la mise en œuvre d'autres réformes à mener en parallèle, devraient conduire à s'interroger sur les sujets suivants :

- Les modifications à apporter à la conception et au contenu de la cartographie des risques et les contrôles nouveaux à introduire dans le contrôle interne visant à renforcer la prévention de risque de préjudice financier significatif.
- La documentation spécifique à prévoir pour assurer la traçabilité des contrôles et faciliter le partage des responsabilités entre ordonnateur et comptable public pour une même infraction.
- Le positionnement et le rôle dévolus à l'audit interne financier dans les entités publiques et privées concernées par la mise en œuvre du nouveau régime.
- L'incidence de l'extension prévisible et souhaitable du contrôle dit « allégé et partenarial » à de plus nombreuses entités publiques, entre l'ordonnateur et le comptable public, à laquelle invite le décret GBCP du 7 novembre 2012.

## CHAPITRE 3

- Dans le secteur public local, l'évolution souhaitable du système d'information et des moyens informatiques vers une forme de mutualisation des applications informatiques des ordonnateurs et des comptables publics en vue de permettre des contrôles en flux continu tout le long des chaînes d'exécution des dépenses et des recettes.
- La généralisation en cours, dans le secteur public local, du compte financier unique de l'ordonnateur et du comptable public, ainsi que l'évolution de sa constitution par les deux parties, afin de concrétiser et de matérialiser, par cet état financier unique, l'unification de leur régime de responsabilité.
- La mise en valeur de la nouvelle instruction budgétaire et comptable M57 comme moyen de mieux prévenir, par le provisionnement des risques, celui de préjudice financier susceptible d'être reproché aux ordonnateurs.
- Le rôle nouveau attribué aux auditeurs externes, publics ou privés, dans le déferé des infractions au procureur général près la Cour des comptes.



## CONCLUSION GÉNÉRALE

Le nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics forme un cadre juridique profondément modifié de responsabilité partagée entre les acteurs qui occupent des fonctions de responsabilité dans la chaîne d'exécution financière de l'ensemble des entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières.

Au sein des administrations publiques, dont la gestion relève directement ou indirectement de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, il apporte une forme de contrepartie à l'élargissement de l'autonomie de gestion conférée à leurs gestionnaires, en rénovant les conditions de mise en œuvre de leur responsabilité personnelle et financière.

Les novations apportées par le nouveau régime reposent sur la caractérisation des infractions, dont la principale résulte d'une faute grave causant un préjudice financier significatif à l'entité publique ou privée concernée. Elles reposent aussi sur l'unification de la sanction apportée à ces infractions sous la forme d'une peine d'amende qui peut être infligée à la fois et pour une même infraction à celui qui a ordonné l'opération financière et à celui qui remplit la fonction comptable.

L'unification constituée par le nouveau régime se manifeste aussi par la nouvelle organisation juridictionnelle confiant à une juridiction unique, en première instance, la chambre du contentieux de la Cour des comptes, la mission de jugement des infractions commises, quelle que soit l'entité publique ou privée concernée, ce qui entraîne la suppression de la fonction juridictionnelle de jugement des comptes présentés par les comptables publics locaux par les chambres régionales et territoriales des comptes.

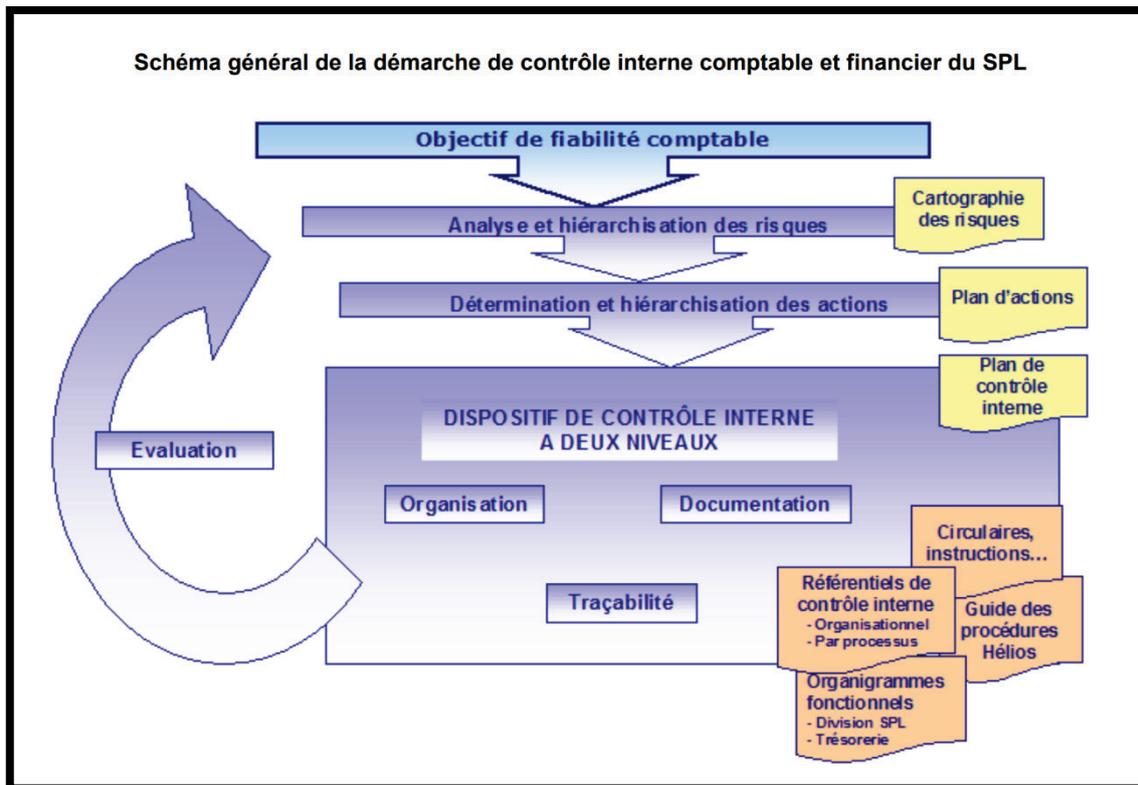
Il convient de signaler enfin que, tant la prévention des infractions, que leur jugement, seront facilités par la mise en œuvre d'un dispositif solide et bien documenté de contrôle interne comptable et financier, d'où la contribution qui pourra être apportée en la matière par les experts comptables ou les commissaires aux comptes intervenant dans les entités publiques ou privées soumises aux contrôles des juridictions financières.

# ANNEXES AU CAHIER SUR LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER

**Tableau des principes fondamentaux visant à garantir la fiabilité  
des opérations comptables et financières**

<b>Réalité</b>	Les éléments d'actif et de passif existent réellement et appartiennent bien à l'entité (Une immobilisation corporelle figurant à l'actif n'est en fait pas contrôlée par la collectivité).
<b>La justification</b>	Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce (Une écriture comptable n'est justifiée par aucune pièce, donc non probante).
<b>La présentation et la bonne information</b>	Les opérations sont enregistrées au bon poste conformément aux normes en vigueur (Des écritures comptables sont passées sans libellé, donc sans information).
<b>L'exactitude</b>	Les actifs et les passifs de l'entité sont correctement évalués dans la comptabilité (liquidation incorrecte amenant à payer plus que la facture d'un fournisseur).
<b>La totalité</b>	Tous les droits et obligations sont enregistrés (une prestation n'est pas facturée ; un immeuble contrôlé n'est pas inventorié).
<b>La non-contraction</b>	Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés sans contraction possible (commande de bien à un tiers qui est par ailleurs redevable d'une prestation de l'établissement aboutit à une seule opération comptable).
<b>L'imputation</b>	Les droits et les obligations de l'entité sont imputés conformément au plan des comptes de la structure (une charge est enregistrée dans un compte d'immobilisation).
<b>Rattachement à la bonne période comptable</b>	L'enregistrement comptable des opérations est définitif et se rattache à une période donnée (Les ordres de payer ou de recouvrer ne sont pas émis dans les délais).
<b>Rattachement au bon exercice</b>	L'enregistrement comptable des opérations concerne le bon exercice (En fin d'exercice, les charges engagées en année N et pour lesquelles le service fait a été constaté sont enregistrées en N+1).
<b>La sincérité</b>	Application sincère des règles afin de retranscrire en comptabilité le plus justement possible les droits et obligations actuels, à venir ou éventuels de l'entité (Le montant des écritures de provision n'est pas évalué au cas par cas).

Source : Comité national de fiabilité des comptes locaux.



Source : DGFIP - Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local

## Boucle d'amélioration continue

### Évaluer le dispositif de CIF

**Auto-évaluation** : l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) et les contrôles de supervision a posteriori ;  
**Évaluation interne** : l'audit interne ;  
**Évaluation externe** : la certification des comptes  
Autres audits



### Identifier et hiérarchiser les risques

Piloter la maîtrise des risques :  
1) Déterminer le périmètre : cartographie **des processus**  
2) Établir une **cartographie des risques**  
3) Décliner un **plan d'action** pluriannuel

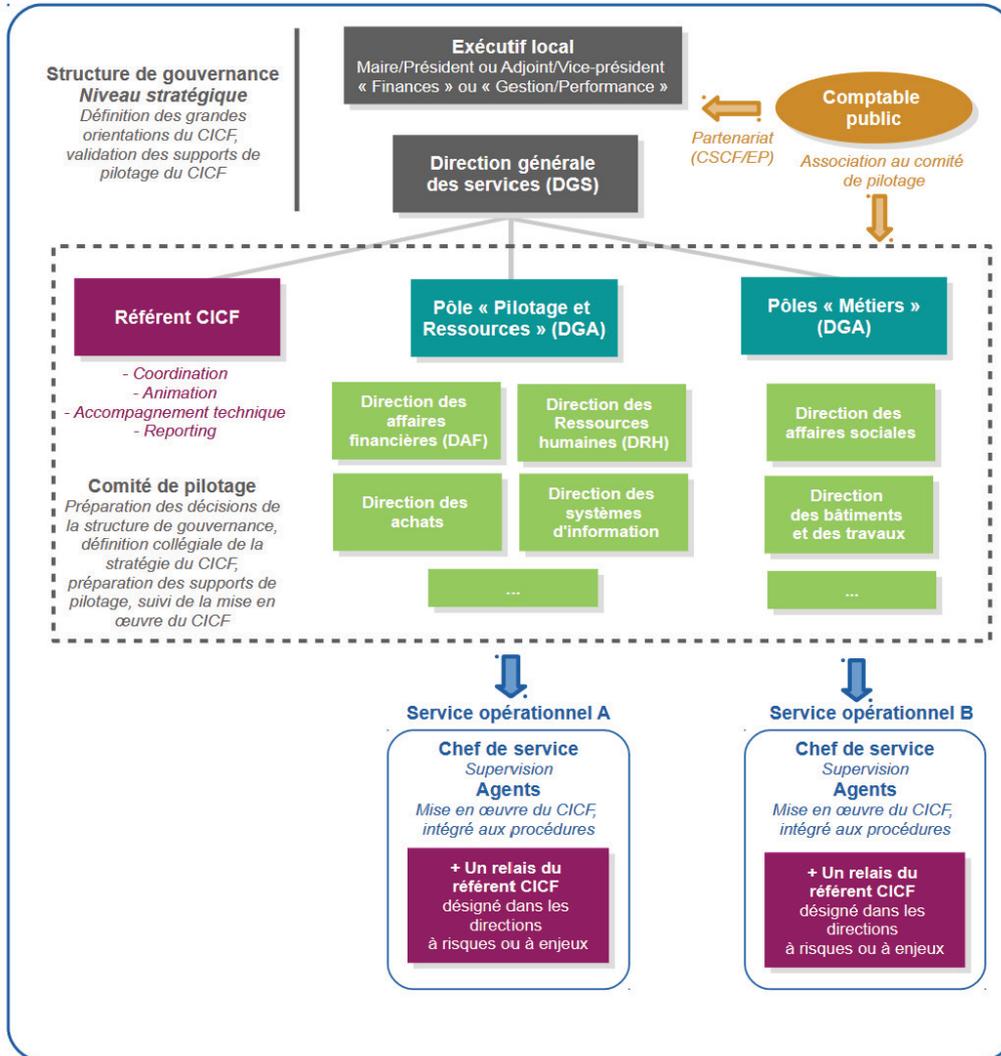
### Renforcer le dispositif de contrôle interne

- 1) **Organiser** la fonction financière et comptable : attribution et séparation des tâches, suppléance et supervision, points de contrôle;
- 2) **Documenter** l'organisation, les procédures et les risques;
- 3) **Tracer** les acteurs et les opérations pour garantir la piste d'audit.

Source : Vade-mecum du Contrôle Interne Financier au sein des organismes publics - Mars 2021

## L'articulation entre les différents acteurs du CICF au sein d'une collectivité Exemple d'organigramme

Le CICF est l'affaire de tous...



Source : DGFIP, Guide de renforcement du contrôle interne, comptable et financier dans les collectivités locales.

Le nouveau régime unifié de responsabilité des gestionnaires publics constitue un bouleversement des régimes de responsabilité propres aux ordonnateurs et aux comptables publics en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022. Il représente aussi un défi reposant sur la conciliation indispensable entre une plus large autonomie conférée aux gestionnaires et, en contrepartie, une responsabilité personnelle plus effective sur les gestions des fonds publics.

Ce cahier de l'Académie a vocation à décrypter les enjeux de l'ordonnance du 23 mars 2022 qui prévoit un nouveau régime de responsabilité financière unifié des gestionnaires publics, appellation qui recouvrent à la fois les fonctions d'ordonnateur et de comptable autrefois strictement séparées.

Il vient également couvrir la réforme de l'organisation des juridictions financières : création d'une nouvelle chambre du contentieux au sein de la Cour des comptes qui dispose désormais de la compétence de jugement des comptes autrefois dévolue aux chambres régionales des comptes.

[www.lacademie.info](http://www.lacademie.info)

## CONTACTS

Académie des Sciences et Techniques  
Comptables et Financières

200-216 rue Raymond Losserand 75014 Paris  
Tél. +33 (0)1 44 15 64 24

[www.lacademie.info](http://www.lacademie.info)

**William NAHUM**  
Président fondateur

**Julien PEOC'H,**  
Conseiller technique,  
Conseil national de l'ordre  
des experts-comptables

**Marie-Amélie CALMAO**  
Chargée administrative