

**La séparation des fonctions et la nouvelle responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable public**

Issu de Revue française de finances publiques - n°162 - page 79

Date de parution : 01/05/2023

Id : RFFP2023-162-010

Réf : RFFP mai 2023, p. 79

Auteur :

Par Paul Hernu

**RÉSUMÉ**

Le nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, maintient la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, mais instaure entre eux une responsabilité partagée dont l'appréciation par la chambre du contentieux de la Cour des comptes sera facilitée par le contrôle interne comptable et financier au sein des entités publiques.

*The new unified financial responsibility regime for public administrators, with effect from 1 January 2023, maintains the separation of the functions of authorising officer and public accountant, but establishes a shared responsibility between them, the assessment of which by the Court of Auditors' Chamber of Disputes will be facilitated by Internal Accounting and Financial Control at public entities.*

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 financière des gestionnaires publics pouvant se traduire par une responsabilité partagée entre ordonnateur et comptable dans les cas d'infractions définies par l'ordonnance.

Ce nouveau régime de responsabilité financière constitue un bouleversement par rapport au régime 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.

\*

\*\*

**L'ancien régime de responsabilité séparée de l'ordonnateur et du comptable public**

L'ancien régime de responsabilité, qui a pris fin le 31 décembre 2022, à l'exception de certaines collectivités d'Outre-Mer, prévoyait une responsabilité spécifique, 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 modifié de la loi du 23 février 1963.

Dans ce cadre, les infractions aux règles de la gestion publique commises par l'ordonnateur non élu mettaient en jeu sa responsabilité personnelle, sanctionnée par une peine d'amende. Ces infractions affectaient notamment les règles d'engagement des dépenses et, plus largement, les règles d'exécution des recettes et des dépenses et de gestion des biens des collectivités et des établissements publics.

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.

Dans cet ancien régime de responsabilité, celle propre au comptable public résultait du défaut ou de la négligence des 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.

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 appliqué conformément à un plan de contrôle arrêté par le ministre en charge du budget.

**Le nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics*****Le champ des justiciables***

Dans le nouveau régime est considéré comme justiciable tout gestionnaire public, membre du cabinet d'un membre du Gouvernement, fonctionnaire, ou agent civil ou militaire, de l'État, d'une collectivité territoriale, d'un établissement public, ou d'un groupement de collectivités territoriales, qui remplit une fonction et détient une responsabilité, en droit ou en fait, dans la chaîne d'exécution des opérations financières.

Peuvent avoir la qualité de gestionnaire public, à la fois, celui qui remplit la fonction d'ordonnateur et celui qui accomplit la fonction de comptable public, ainsi que celui ayant reçu de leur part une délégation de fonction, voire de signature.

Le nouvel article L. 131-2, introduit dans le code des juridictions financières par l'ordonnance, dispose que n'ont pas la qualité de justiciable, les membres du Gouvernement, ainsi que les maires, adjoints, présidents ou vice-présidents, ou membres d'un organe délibérant d'une collectivité territoriale ou d'un groupement de collectivités territoriales, de même que les administrateurs, conseillers ou agents d'un organisme de protection sociale ou d'une association de bienfaisance, dès lors qu'ils ne reçoivent aucune rémunération.

Toutefois peuvent, par exception, être réintégrés dans la catégorie des justiciables les ordonnateurs élus précités des collectivités territoriales et de leurs groupements, dans les cas suivants :

- lorsqu'ils ont commis l'infraction de gestion de fait en s'immisçant dans les fonctions du comptable public par la détention ou le maniement irrégulier de fonds publics, ou par l'extraction irrégulière de fonds de la caisse publique ;

- en cas de condamnation d'une collectivité publique ou d'un établissement public pour exécution tardive, ou inexécution partielle ou totale d'une décision de justice ;
- en cas d'engagement de leur responsabilité propre à la suite d'une réquisition du comptable public pour obtenir le paiement d'une dépense qui procure à une personne morale, à autrui, ou à eux-mêmes, un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, par intérêt personnel, direct ou indirect ;
- de manière générale, lorsqu'ils commettent l'une des infractions prévues par l'ordonnance dans le cadre d'une fonction qui n'est pas l'accessoire obligé de leur mandat d'élu local.

En présence de circonstances exceptionnelles ou de force majeure constatées par le juge financier, l'ensemble des justiciables, de droit commun ou par exception, sont exonérés de leur responsabilité.

Par ailleurs, en application du nouvel article L. 131-5, n'est pas non plus passible d'une sanction le justiciable qui s'est conformé à une instruction de son supérieur hiérarchique ou d'une personne habilitée, dont la responsabilité se substitue à la leur, sauf le cas où ladite instruction est manifestement illégale et de nature à compromettre gravement un intérêt public.

Le nouvel article L. 131-6 précise, en outre, que l'absence de sanction peut également résulter d'un ordre écrit préalable dit « lettre de couverture », émanant d'un ordonnateur en titre, ayant la qualité de membre du Gouvernement ou d'ordonnateur élu d'une collectivité locale, dès lors qu'il a été dûment informé de l'affaire en cause. L'exonération de responsabilité peut aussi prévaloir en présence d'une délibération préalable d'un organe délibérant d'une collectivité locale, préalablement dûment informé de ladite affaire, dès lors que cette délibération présente un lien direct avec celle-ci.

### ***Le champ des infractions et leurs sanctions***

La définition des infractions est largement transposée de celles actuellement prévues pour les ordonnateurs non élus par le Titre 1<sup>er</sup> du Livre III du Code des juridictions financières.

Y figure l'infraction générale<sup>2</sup> aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens des collectivités et des établissements publics. La nouveauté tient en ce que cette infraction résulte d'une faute grave ayant causé un préjudice financier significatif à l'entité publique concernée.

L'infraction commise est sanctionnée par une peine d'amende d'un montant maximum égal à six mois de la rémunération annuelle perçue à la date de l'infraction.

Par dérogation, celles consistant à ne pas produire les comptes et leurs pièces justificatives dans le délai prévu par la réglementation, à engager une dépense sans respecter les règles de contrôle budgétaire ou sans avoir le pouvoir pour le faire, sont sanctionnées par une peine d'amende d'un montant qui ne peut être supérieur à un mois de la rémunération annuelle perçue à la date de l'infraction.

S'agissant de la production des comptes et des pièces justificatives, les prescriptions contenues dans le décret précité portant application de l'ordonnance précisent que les comptes, ainsi que les pièces justificatives afférentes, sont rendus accessibles aux juridictions financières dans des conditions leur permettant d'exercer leurs missions. Cette accessibilité est assurée sur une plateforme d'archivage électronique au moyen d'une application informatique ou, à défaut, sur support papier.

Dans le cas où les comptes et leurs pièces justificatives sont dématérialisés, les personnes soumises au contrôle de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales doivent organiser leur conservation jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la date d'exécution des opérations qu'ils représentent. Si les comptes et les pièces continuent à être produits aux juridictions financières sur support papier, celles-ci ont la charge de leur conservation.

Le fait que la très grande majorité des comptes soient dorénavant majoritairement quérables au sein du système d'archivage des entités contrôlées, et non plus portables ou livrables aux juridictions financières, supposera que le greffe de ces dernières, qui exerçait le contrôle de la production à bonne date des comptes et de leurs pièces justificatives, reçoive la notification officielle, de la part des entités contrôlées, de la date à partir de laquelle les comptes et les pièces deviennent accessibles.

L'amende sanctionnant le défaut ou le retard de production des comptes, ou celles réprimant les autres infractions définies par l'ordonnance, devront être proportionnées 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.

L'unification du nouveau régime de responsabilité résulte, à la fois, de l'unicité de la définition des infractions et de leur sanction pour tous les gestionnaires concernés, qu'ils occupent la fonction d'ordonnateur ou celle de comptable public, et de l'unicité de la juridiction dédiée au jugement des infractions en première instance, la chambre du contentieux de la Cour des comptes, le jugement pouvant faire l'objet d'un recours devant la Cour d'appel financière nouvellement créée, jusqu'à un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

### **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<sup>3</sup> et du mandatement des dépenses ou de l'ordonnement des recettes, le comptable 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.

### **L'apparition d'une responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable public**

#### ***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.

### ***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 pourrait concerner, selon l'interprétation que l'on peut en faire, l'exécution d'une dépense, mais toute autre opération concernant, par exemple, l'exécution d'une recette ou la gestion des biens de l'entité concernée.

En matière de recette, en application de l'article 19.1° 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 en 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.

En matière de dépense, hors la nécessité d'opérer un signalement à l'ordonnateur, il appartiendrait au comptable d'en suspendre le paiement si son contrôle décèle 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, entraînerait la responsabilité exclusive de l'ordonnateur comme mentionné précédemment.

### ***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 est 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 du contrôle formel et limité du comptable public sur la régularité de la dépense exercé au regard des prescriptions prévues aux articles 19-2° et 20 du décret GBCP, ou sur la régularité des ordres ou titres de recettes au regard de celles prévues à l'article 19-1° de ce décret<sup>4</sup>.

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, selon le nouvel article L. 131-16 du Code des juridictions financières, l'amende qui sanctionne l'infraction doit être proportionnée à la gravité des faits reprochés et à l'éventuelle réitération de pratiques prohibées, ce qui, dans le partage de responsabilité, pourrait conduire à accroître la part de responsabilité du comptable public en cas de graves défauts réitérés de ses contrôles ou de son action. En matière de recette, le comptable, porterait ainsi l'entière responsabilité du défaut dans les diligences qui lui incombent pour obtenir le recouvrement des créances, qui serait considéré comme une faute grave générant un préjudice financier significatif subi par l'entité publique.

### ***La prise en charge du préjudice financier***

Dans 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 des 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 par l'État n'est pas intégrale. De même, lorsque l'arrêt définitif du juge financier reconnaît que les agissements d'une personne mentionnée 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 par l'État ne peut être intégrale.

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

## **La nécessaire solidité du contrôle interne comptable et financier pour faciliter le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public**

### ***Le contrôle interne comptable et financier dans les administrations de l'État et chez les opérateurs de l'État***

La détermination et la maîtrise des risques financiers, ainsi que les conditions du partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public induites par le nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, prendront nécessairement en compte les dispositions préexistantes en matière de contrôle interne comptable et financier et de contrôle sélectif de la dépense.

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 relever 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.

Dans le cas de faute grave causant un grave préjudice financier 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 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 recouvrerait 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. Vu la même importance de l'encadrement et de 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, au détriment de l'autorité de tutelle financière.

### ***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 son appréciation des risques afférents à celles-ci. À cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

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.

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, prévoyaient, en effet, que dans le cas où le comptable était mis en débet pour avoir payé une dépense irrégulière source de préjudice financier pour l'entité publique, il pouvait 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 eût, 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 assurait la gestion comptable.

### ***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, le partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable public 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 entre l'ordonnateur et le comptable public, tant en cas de non-recouvrement d'une recette, qu'en cas de paiement d'une dépense irrégulière, susceptibles d'occasionner un préjudice financier significatif au détriment de l'entité publique concernée.

\*

\*\*

Le passage d'un régime de responsabilité financière séparée de l'ordonnateur et du comptable public, à un nouveau régime unifié de responsabilité financière des gestionnaires publics, n'est pas allé jusqu'à supprimer la séparation de leurs fonctions.

Cependant, ce nouveau régime pose en des termes nouveaux la problématique du partage de responsabilité entre ces deux acteurs dans le cas de faute grave générant un préjudice financier significatif à l'entité publique concernée.

Ce partage de responsabilité reposera sur les conditions dans lesquelles ont été exécutées et contrôlées les recettes, les dépenses et la gestion des biens appartenant à l'entité publique.

L'examen de ces conditions ne pouvant qu'être facilité par l'existence d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier assurant la traçabilité des contrôles, le nouveau régime unifié de responsabilité financière devrait logiquement conduire à étendre la mise en œuvre de ce dispositif dans toutes les administrations publiques, c'est-à-dire au sein des collectivités et des établissements du secteur public local, ainsi que des établissements publics de santé.

Dans toutes les administrations publiques, le traçage et la matérialisation des contrôles reposant sur la documentation du contrôle interne devraient ainsi assurer un juste partage de responsabilité entre ordonnateur et comptable, juste partage qui devrait aussi résulter de la prise en compte du caractère formel du contrôle de régularité exercé par le comptable et du fait que l'ordonnateur détient seul l'initiative de la dépense, voire de la renonciation au recouvrement d'une recette, à l'origine du préjudice financier causé à l'entité publique.

1 - \* Conseiller maître honoraire de la Cour des comptes.

2 - 1. Nouveau régime de responsabilité qui s'appliquera aussi aux personnes remplissant une fonction financière dans les organismes, publics ou privés, contrôlés par les juridictions financières.

3 - 2. Cette infraction générale est définie par l'article L. 131-9. Les autres infractions particulières sont définies par les articles L. 131-11, L. 131-12, L. 131-13, L. 131-14 et L. 131-15. Elles concernent l'absence de suite donnée à une procédure de mandatement d'office par un ordonnateur, le fait de procurer à autrui ou à soi-même un avantage injustifié par intérêt personnel direct ou indirect, l'absence de production des comptes dans le délai réglementaire, l'engagement d'une dépense sans délégation ou sans respecter les règles de contrôle budgétaire, la condamnation d'une entité publique ou privée en charge d'un service public pour non-exécution ou exécution tardive d'une décision de justice, la gestion de fait.

4 - 3. À l'exception de la présence d'un service facturier prévu à l'article 41 du décret GBCP, lequel, sous l'autorité du comptable public, reçoit les factures et autres pièces attestant les droits des créanciers. Le montant de la dépense est arrêté et contrôlé par le service facturier, mais l'ordonnateur demeure seul en charge de la certification de la réalité du service fait qui vaut ordre de payer au comptable public. Le service facturier constitue donc un aménagement de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public, mais ne remet pas fondamentalement en cause cette séparation.

5 - 4. Il est à noter que les contrôles du comptable public sur la régularité du paiement des dépenses et sur la régularité des ordres ou des titres de recettes, prévus aux articles 19 et 20 du décret GBCP, non pas été modifiés sous l'empire du nouveau régime de responsabilité. Comme dans l'ancien régime de responsabilité, le contrôle exercé par le comptable public demeure donc, dans le nouveau régime de responsabilité, un contrôle formel limité à la conformité des pièces justificatives.