

LA SEPARATION DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES

Grand principe du droit de la comptabilité publique, la séparation des ordonnateurs et des comptables remonte, comme les principes de droit budgétaire, à la Restauration. Il a pour but de permettre un contrôle de l'exécution du budget. Le principe est aménagé aujourd'hui comme par le passé, mais son maintien de nos jours implique un certain nombre de tempéraments.

I - L'aménagement du principe

Non seulement les organes sont distincts et indépendants, mais de plus les fonctions exercées par eux sont distinctes. Le principe se traduit par une double séparation.

A - LA SEPARATION DES ORGANES

Deux types d'organes interviennent dans l'exécution des opérations budgétaires publiques : les ordonnateurs d'une part, les comptables d'autre part.

1° Les ordonnateurs

a) Les ordonnateurs du budget de l'Etat

Les ordonnateurs principaux

L'article 63 du Décret du 29 décembre 1962, précise que les ministres ont la qualité d'ordonnateur principal du budget général, des budgets annexes, des comptes spéciaux du Trésor. Un ministre peut donc exercer la fonction d'ordonnateur principal à plusieurs titres.

Les ordonnateurs secondaires

Selon les décrets du 10 mai 1982, le préfet est « *l'unique ordonnateur secondaire des services extérieurs des administrations civiles de l'Etat dans le département (dans la région)* » Cependant, il existe des exceptions.

Les ordonnateurs délégués ou suppléants

Ils exercent leurs fonctions par délégation de signature et non de compétence comme les précédents. Elle émane, soit d'un ordonnateur principal, soit d'un ordonnateur secondaire. Ainsi, le directeur de cabinet du ministre dispose-t-il d'une telle délégation, de même que les directeurs départementaux ou régionaux.

b) Les ordonnateurs des budgets locaux

Ce sont les exécutifs des collectivités territoriales. Le Maire pour la commune, le président du Conseil général pour le Département, le président du Conseil régional pour la Région. Ils peuvent déléguer leur signature.

Les ordonnateurs tiennent une comptabilité de leurs engagements, ils établissent le compte administratif.

2° Les comptables

a) Les comptables du budget de l'Etat

Les comptables directs du Trésor

C'est le réseau le plus important, il intervient pour l'exécution des dépenses et des recettes du budget général de l'Etat ainsi que des budgets des collectivités territoriales. Ces comptables dépendent du directeur de la comptabilité publique.

Ils se répartissent en deux catégories :

- les comptables principaux : ils centralisent les opérations effectuées pour le compte du Trésor par d'autres comptables et rendent leurs comptes à la Cour des comptes. Ce sont les Trésoriers-payeurs généraux (TPG) des régions et des départements.
- les comptables secondaires : les receveurs des finances dans certains arrondissements, les trésoriers principaux, les receveurs-percepteurs et les percepteurs.

Les comptables des administrations financières

Ils dépendent de deux autres directions du ministère des finances :

- les comptables de la Direction générale des impôts (DGI). Ils sont chargés du recouvrement de certains impôts indirects : la TVA, les droits d'enregistrement.
- les comptables de la Direction générale des douanes qui procèdent au recouvrement des droits de douanes et de certains impôts indirects.

Les autres comptables

- les comptables des budgets annexes, les comptables des comptes spéciaux du Trésor.
- les agents comptables dans les établissements publics

b) Les comptables des budgets locaux

Ce sont des fonctionnaires d'Etat nommés par le Ministre des finances après information de l'ordonnateur. Plus précisément le comptable de la commune, du département ou de la région est un comptable direct du Trésor ayant la qualité de comptable principal.

Il s'agit pour la commune du Receveur municipal qui est le trésorier, l'ancien percepteur. Pour le département, le comptable est le payeur départemental, pour la région enfin, c'est le payeur régional.

Selon l'article L. 1617-1 du CGCT, le comptable de la région et du département ne peut être chargé des fonctions de comptable de l'Etat

B – LA SEPARATION DES FONCTIONS

1° La séparation des fonctions en matière de dépenses

Les opérations de dépenses sont exécutées en deux phases, l'une relevant de l'ordonnateur, la phase administrative, l'autre du comptable, la phase comptable.

a) La phase administrative

Elle se décompose en trois temps :

L'engagement

L'article 29 du décret du 29 décembre 1962 en donne la définition suivante : « *L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.* »

Concrètement il peut s'agir d'une commande, d'un contrat. La dépense est engagée dans la limite du crédit ouvert au budget correspondant à la nature des dépenses à engager.

La liquidation

L'article 30 du décret du 29 décembre 1962 la définit dans ces termes : « *La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.* ». Elle est réalisée au vu des titres et des pièces justificatives qui permettent d'attester « le service fait » et de calculer très précisément le montant de la dépense.

L'ordonnancement ou le mandatement

« *L'ordonnancement est l'acte administratif donnant, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'organisme public.* » (Article 31 Décret du 29 décembre 1962). Il se traduit par une ordonnance de paiement quand l'ordonnateur est un ministre et par un mandat de paiement dans tous les autres cas.

b) La phase comptable

Lors de cette phase le comptable exerce successivement deux fonctions :

La fonction de payeur

Elle se traduit par l'exercice de contrôles. Comme le rappelle l'article L1617-2 du CGCT, « *Le comptable d'une commune, d'un département ou d'une région ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur.* »

Mais, en application de la jurisprudence « Marillier et Balme », le comptable ne peut se faire juge de la légalité des décisions administratives (C. comptes, 28 mai 1952, Marillier, receveur Commune de Valentigney.

Plus précisément le comptable vérifie la présence des pièces justificatives prévues dans les nomenclatures établies par le ministre des finances conformément à l'article 47 du décret du 29 décembre 1962.

D'autre part, il vérifie le caractère exécutoire des actes locaux. Cela signifie qu'il s'assure non seulement que les actes sous-tendant les dépenses ont bien fait l'objet de transmission au représentant de l'État, mais que de plus ces mêmes actes n'ont pas fait l'objet d'une annulation contentieuse.

Enfin, il exerce les contrôles énoncés par l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 : qualité de l'ordonnateur, exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent, disponibilité des crédits, validité de la créance, c'est à dire vérification du service fait et des calculs de liquidation.

Le comptable vérifie également l'application des règles de la prescription quadriennale selon laquelle « *sont prescrites au profit de l'Etat, des départements et des communes ... toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis* » (art 1 de la loi du 31 décembre 1968)

S'il apparaît une irrégularité par rapport à l'un ou l'autre de ces points, le comptable suspend le paiement et en informe l'ordonnateur.

La fonction de caissier

Le comptable procède au règlement de la dette en payant le bénéficiaire, c'est à dire le créancier lui-même, sinon le paiement n'aura pas de caractère libératoire, de plus le comptable s'assure qu'il n'existe pas d'opposition au paiement.

2° La séparation des fonctions en matière de recettes

Là encore la procédure d'exécution se décompose en deux phases.

a) La phase administrative

L'établissement des recettes

Le décret du 29 décembre 1962 prévoit deux temps :

- La constatation des droits : elle permet de vérifier la réalité des faits générateurs de la recette.
- La liquidation, permet de calculer le montant de la recette

La mise en recouvrement

Elle se traduit par l'établissement d'un titre de recettes et par l'inscription sur un bordereau récapitulatif aux fins d'enregistrement dans la comptabilité administrative. Pour finir, le bordereau est envoyé au comptable avec les pièces justificatives.

S'agissant des créances de la collectivité émanant d'une décision de justice l'ordonnateur est tenu d'intervenir dans les eux mois. En cas de défaillance le représentant de l'État dispose d'un pouvoir de mise en recouvrement d'office.

b) La phase comptable

Les contrôles

Le comptable après avoir réceptionné le titre de recette, contrôle l'identification du débiteur, examine les pièces justificatives, vérifie la régularité de la recette. Il doit notamment vérifier la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes (art. 12 du décret du 29 déc. 1962). Enfin, il prend en charge la recette, c'est à dire qu'il procède à son enregistrement comptable.

Il envoie alors au débiteur l'avis des sommes à payer et encaisse le règlement du débiteur par remise d'espèces, d'un chèque bancaire ou postal ou encore par virement.

Le recouvrement

En cas de difficultés, le comptable a la possibilité de procéder à l'exécution forcée d'office contre le débiteur, sauf contestation du bien-fondé de la créance devant la juridiction compétente.

Dans un délai de deux mois le débiteur peut contester le bien-fondé de la créance ou la régularité formelle de l'acte de poursuite devant les juridictions compétentes.

Au bout de quatre ans l'action en recouvrement est prescrite.

Le comptable est tenu de faire, toutes les diligences nécessaires (CGCT, art. L. 3342-1) pour faire entrer les fonds dans la caisse publique. Il engage en effet sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Si la recette se révèle irrecevable à la suite par exemple, de la disparition ou de l'insolvabilité des débiteurs l'admission en non-valeur de la créance peut être demandée. C'est l'assemblée délibérante qui se prononce.

II - Les atteintes au principe

Certaines sont admises par les textes en vigueur, d'autres au contraire sont interdites.

A - LES ATTEINTES ADMISES

Elles sont plus importantes au niveau de l'Etat qu'au niveau local

1° Dans les collectivités territoriales

a) La réquisition des comptables

L'article 8 du décret du 29 décembre 1962 prévoit ce droit de réquisition pour tous les ordonnateurs. L'article L. 1617-3 du CGCT le précise pour les comptables locaux.

Les conditions de la réquisition

- Elle est possible dès lors que la suspension du paiement n'est pas motivée par l'insuffisance des fonds disponibles, l'ordonnancement sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels la dépense devrait être imputée, l'absence totale de justification du service fait et le défaut de caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris selon les cas par les autorités communales, les autorités départementales ou les autorités régionales l'indisponibilité des crédits, l'absence de service fait, l'absence de visa du contrôleur financier ou encore le caractère non libératoire du paiement.

- Sur le plan formel, l'ordre de réquisition doit être écrit et signé par l'ordonnateur. De plus il doit être incontestable c'est à dire « ne laisser aucune ambiguïté sur l'intention de l'ordonnateur » (Instruction 84-40 MO du 8 mars 1984). De plus, il doit se présenter comme une pièce justificative s'ajoutant aux autres. Enfin, il est transmis à la Chambre régionale des comptes ainsi qu'au préfet. (CGCT, art. L. 2131-2, L. 3131-2 et L. 4141-2).

Les effets de la réquisition

Le comptable doit payer, toutefois, sa responsabilité est alors dégagée. C'est l'ordonnateur qui engage sa propre responsabilité.

b) Les régies

Dans certaines hypothèses, une seule et même personne cumule les fonctions des ordonnateurs et des comptables. Cette personne est un administrateur, c'est à dire qu'il dépend d'un ordonnateur. Le régisseur, puisque tel est son nom peut intervenir dans des opérations de dépense, on parlera alors de régie d'avances ou dans des opérations de recettes et il s'agira naturellement de régie de recettes. L'organisation et le fonctionnement de ces deux types de régie sont prévus par [le décret 97-1259 du 29 décembre 1997](#).

L'organisation des régies

Le régisseur est nommé par arrêté de l'ordonnateur de l'organisme auprès duquel la régie est instituée, sur avis conforme du comptable public assignataire.

Avant d'entrer en fonctions, le régisseur est tenu de constituer un cautionnement Il est constitué par un dépôt en numéraire, de rentes sur l'Etat ou d'autres valeurs du Trésor.

Il peut être remplacé par l'engagement d'une caution solidaire constituée par l'affiliation du régisseur à une association de cautionnement mutuel agréée par le ministre chargé du budget. Ils sont responsables personnellement et pécuniairement pour les opérations dont ils ont la charge.

L'ordonnateur et le comptable exercent un contrôle sur les régisseurs.

Le fonctionnement des régies

La régie d'avances

Le comptable remet au régisseur une avance de trésorerie pour lui permettre de procéder au paiement de dépenses qu'il aura lui-même engagé et liquidé.

Seules certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une régie d'avances :

- Les dépenses de matériel et de fonctionnement dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget
- La rémunération des personnels payés sur une base horaire ou à la vacation ainsi que les charges sociales y afférentes
- Les secours
- Les avances sur frais de mission ou les frais de mission lorsqu'il n'a pas été consenti d'avance
- Les traitements ou les salaires au titre du mois au cours duquel les agents entrent au service des collectivités locales et des établissements publics locaux ou le quittent

Le montant de l'avance est fixé par l'acte constitutif qui précise également les conditions dans lesquelles, à titre exceptionnel et sur avis conforme du comptable public assignataire, l'avance peut dépasser ce maximum. L'avance est versée par le comptable public assignataire sur demande du régisseur, visée par l'ordonnateur.

Le régisseur remet les pièces justificatives des dépenses payées par ses soins, dans les conditions fixées par l'acte constitutif et au minimum à la fin de chaque mois, à l'ordonnateur qui émet, pour le montant des dépenses reconnues régulières, un mandat de régularisation.

La régie de recettes

Dans la régie de recettes le régisseur constate les droits de la collectivité territoriale, liquide la recette et procède au recouvrement de celle-ci. Seules des recettes non-fiscales peuvent faire l'objet d'une régie.

Les régisseurs versent et justifient les recettes encaissées au comptable public assignataire dans les conditions fixées par l'acte constitutif de la régie et au minimum une fois par mois.

Les chèques sont remis à l'encaissement ou au comptable public assignataire si le régisseur ne détient pas de compte de dépôts, au plus tard le lendemain de leur réception.

2° Au niveau de l'Etat

En plus de la réquisition et des régies que l'on retrouve à ce niveau il faut mentionner trois hypothèses propres à l'Etat.

a) Les dépenses payables avant liquidation

Il s'agit des avances et des acomptes.

- les avances sont des versements intervenants avant exécution d'un marché, ils dérogent à la règle du service fait.
- les acomptes correspondent à des versements en cours d'exécution d'un marché

b) Les dépenses payables sans ordonnancement

En vertu de l'article 31 du décret du 29 décembre 1962, le Ministre des Finances dresse la liste des dépenses qui peuvent être payées sans ordonnancement. Il s'agit des dépenses relatives à la dette publique, des pensions et de la rémunération des fonctionnaires.

c) Les recettes fiscales perçues au comptant

Certains impôts sont payés spontanément par les contribuables après qu'ils aient opéré eux-mêmes la constatation des droits et la liquidation. Ce système s'applique notamment à la TVA.

B - LES ATTEINTES INTERDITES : LA GESTION DE FAIT

C'est une théorie d'origine jurisprudentielle (Cour des comptes, Ville de Roubaix 23 août 1834). Mais le Législateur va la reprendre à son compte. Le dernier texte étant la loi du 23 février 1963 art 60- XI. Il précise la définition et la sanction de la théorie de la gestion de fait.

1° La définition de la gestion de fait

C'est le fait pour une personne non habilitée de s'immiscer dans la gestion d'un poste comptable. Pour un ordonnateur plusieurs situations peuvent constituer une gestion de fait.

a) L'extraction irrégulière de fonds ou valeurs

Il s'agit de « mandats fictifs » c'est à dire de mandaterments au vu de fausses pièces ou encore des subventions fallacieuses destinées à des associations dirigées par le Maire.

b) L'ingérence dans le recouvrement des recettes

Ces hypothèses sont relativement fréquentes. Il s'agit des cas dans lesquels l' élu encaisse lui-même le produit de la vente d'une coupe de bois ou de tout autre produit.

2° La sanction de la gestion de fait

a) La réparation

Le comptable de fait doit rendre ses comptes à la Chambre régionale des comptes qui déclare ou non la personne, comptable de fait. Celui-ci encourt la même responsabilité que le comptable régulier : il est responsable personnellement et pécuniairement. Il peut donc être mis en débet.

b) La répression

Le comptable de fait peut être condamné par le juge pénal pour immixtion dans les fonctions publiques. En l'absence d'une telle condamnation le juge des comptes peut le condamner à payer une amende qui est plafonnée à la valeur des sommes irrégulièrement maniées.

La loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001 relative aux chambres régionales des comptes et à la Cour des comptes a supprimé le caractère automatique de l'inéligibilité du Maire, du Président du Conseil général et du Président du Conseil régional en cas de déclaration de gestion de fait. Simplement, entre cette déclaration et jusqu'à ce que le quitus de sa gestion lui ait été donné, il est suspendu de sa qualité d'ordonnateur. Enfin, le même texte précise que l'action en déclaration de gestion de fait est prescrite pour les actes constitutifs de gestion de fait commis plus de dix ans avant la date à laquelle la Cour des comptes en est saisie ou s'en saisit d'office.