

Michel Bouvier

Professeur des universités

Président de l'Association pour la Fondation
internationale de finances publiques (FONDAFIP)

Directeur de la *Revue française de finances publiques*

Marie-Christine Esclassan

Professeur des universités

Secrétaire générale de l'Association
pour la Fondation internationale
de finances publiques (FONDAFIP)

Directrice de la *Revue française de finances publiques*

Jean-Pierre Lassale †

Professeur émérite de l'Université
Jean Moulin (Lyon III)

**FINANCES
PUBLIQUES**

17^e édition
2018-2019

Section 3

Le management public dans l'exécution administrative du budget : la nouvelle gouvernance financière publique

387. Le nouveau cadre budgétaire de gestion des crédits institué par la LOLF (spécialisation par programmes, fongibilité, suivi des objectifs et des résultats...) entraîne une évolution importante, voire une révolution des modalités de l'exécution du budget de l'État. Un nouveau système de gestion est en place qui fonctionne sur la base d'une chaîne de responsabilités fondée sur une logique de résultat. Il se situe par conséquent *aux antipodes de la logique de moyens* particulièrement déresponsabilisante qui était en vigueur jusqu'en 2005 avec les anciennes règles budgétaires.

La rupture ainsi intervenue depuis 2006 ne concerne que l'État. Toutefois, elle n'est pas totalement inédite. Il est à noter qu'un processus plus général de responsabilisation financière du secteur public a débuté il y a déjà plus de trente ans lorsqu'ont été mises en place les premières mesures allant dans le sens d'une autonomisation financière des collectivités territoriales (prêts globaux, possibilité de voter les taux d'imposition, dotations globales...). Cette logique de responsabilisation est apparue dès la fin des années 1970 au moment où il devenait perceptible, face à la crise financière et fiscale de l'État, qu'il devenait indispensable de gérer d'une manière plus rationnelle les finances publiques et d'autonomiser, dans un premier temps, les décideurs et les gestionnaires locaux. C'est alors que s'est développée à la périphérie de l'État, la préoccupation de mieux gérer, de contrôler la gestion locale, en particulier en lui appliquant des pratiques managériales empruntées aux entreprises (analyse financière, tableaux de trésorerie, comptabilité d'exercice, contrôle de la dette, programmation pluriannuelle des investissements...).

Cette *conception managériale*¹⁵⁰ de la gestion financière locale a renouvelé la question de la responsabilisation des acteurs financiers publics. C'est bien cette logique de responsabilisation ancrée dans la logique du management des entreprises que l'on retrouve maintenant à l'identique dans le processus de réforme financière qui a été engagé pour l'État central avec la LOLF. Plus encore, elle constitue l'ossature de la nouvelle gouvernance financière publique¹⁵¹. Désormais, c'est donc le cœur de l'État qui est touché par cette nouvelle culture de gestion, les ministères et leurs administrations se trouvant placés dans une logique de responsabilisation en chaîne et d'autonomisation de leur gestion. On y retrouve les mêmes procédures que celles en vigueur dans le secteur local telles que la globalisation des crédits, la comptabilité d'exercice. Le processus de changement est par conséquent global et

150. Lorsque l'on a vécu la période de la décentralisation on constate que les mêmes questions, les mêmes débats resurgissent. On se souvient par exemple que la *Revue française de finances publiques* avait lancé, en 1985, un débat sur le thème : « Doit-on ou peut-on gérer une commune comme une entreprise ? » (*RFFP*, n° 13-1985).

151. Cf. A. Barilari, M. Bouvier, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière publique*, LGDJ, 2010, 3^e édition, coll. Systèmes.

continu, même s'il rencontre inévitablement des limites¹⁵². Il s'étend sur la durée et concerne tout autant les collectivités locales que l'État.

Au total on peut dire qu'il y a maintenant une trentaine d'années qu'ont été amorcées et expérimentées la responsabilisation des acteurs financiers et la nouvelle gestion publique¹⁵³. Aujourd'hui, *c'est une nouvelle évolution de la culture financière publique vers un rapprochement avec la culture financière de l'entreprise qui se poursuit au sein des administrations de l'État.*

§1. La conceptualisation de la nouvelle gouvernance financière de l'État : le modèle du gouvernement de l'entreprise

A. La théorie de l'agence et la conception contractualiste de l'entreprise

388. - Dans la conception la plus courante de la gouvernance d'entreprise, celle-ci est considérée comme un lieu de régulation et de formation de rapports contractuels. Le contrat est la base du système ; tout est fondé sur le principe que le décideur et l'agent, c'est-à-dire le gestionnaire, s'engagent mutuellement ; le second, qui est mandaté pour réaliser un objectif et dispose d'une délégation de pouvoir pour le faire, est relativement autonome.

Selon une telle approche, ce n'est plus la notion d'institution qui est essentielle. Comme le souligne Frédéric Parrat, l'institution « n'est plus une entité à part entière mais une « fiction légale » c'est-à-dire un lieu où se réalise par un processus d'équilibre complexe entre individus des objectifs potentiellement conflictuels. La firme est donc une coquille vide qui sert de réceptacle à de multiples contrats passés entre les individus au centre desquels se trouve le dirigeant... il n'existe que des rapports contractuels entre les individus »¹⁵⁴.

Dans ce cadre, le gestionnaire mandaté est jugé sur ses résultats et il peut être sanctionné positivement ou négativement. Il fait l'objet de contrôles de ses performances et il doit produire un rapport de performance montrant que les objectifs posés au départ ont été atteints.

Quant au décideur, sa préoccupation est de s'assurer qu'une fois le contrat établi et signé le mandaté respecte bien ses engagements. On parle de « *risque de hasard* » ou d'« *aléa moral* » qu'il convient de prévenir par un dispositif de surveillance et d'incitation ; bien entendu, cette surveillance engendre des coûts qu'il convient d'évaluer.

152. V. sur ce point le rapport de la Cour des comptes, « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives », nov. 2011, *rapport cit.* ; v. égal. M. Bouvard, J.-P. Brard, T. Carcenac, Ch. de Courson, « 5 ans après : donner toute sa mesure à la LOLF », rapport d'information AN n° 3644, juillet 2011, *cit.* ; v. aussi F. Mordacq, « Pour un premier bilan de la LOLF : 5 ans après sa mise en œuvre », *RFFP* n° 116-2011.

153. Cf. J. Bouinot, *La nouvelle gestion municipale*, Cujas, 1977 ; D. Schmitt, *La pratique du management communal*, Mouton, 1980 ; A. Peyrefitte (rapport présenté par), *Décentralisation des responsabilités*, Le Livre de Poche, 1976 ; O. Guichard (rapport présenté par), *Vivre ensemble*, La Documentation française, 1976 ; M. Bouvier, M.-C. Esclassan, *Le système communal*, LGDJ, 1980.

154. F. Parrat, *Le gouvernement d'entreprise*, éd. Maxima, 1999.

- La **relation, dite d'agence**, qui découle du contrat implique la généralisation et la diffusion la plus large de l'information. Cette relation repose sur le principe qu'il ne doit pas y avoir asymétrie de l'information entre les contractants.

L'information est essentielle en effet pour le contrôle ; c'est pourquoi la qualité du contrôle oblige à la mise en place de *systèmes d'informations et de performance* et par exemple d'une comptabilité ainsi que d'outils de gestion permettant au dirigeant comme au gestionnaire de suivre en temps réel l'évolution financière de l'entreprise et la programmer.

Ainsi, on aura compris que si l'enjeu du gouvernement d'entreprise est un enjeu économique et financier, il est fondamentalement *un enjeu de pouvoir* portant sur la maîtrise de l'information. Par ailleurs il concerne tout autant le décideur que le ou les agents que celui-ci a mandatés pour gérer.

B. La transposition du modèle de l'entreprise à l'État

389. Selon ce modèle, l'espace public est appréhendé comme un lieu de régulation. Il est un lieu de coordination et d'organisation de ses rapports avec son environnement interne ou externe, des rapports basés sur la contractualisation et la responsabilisation.

C'est ainsi que *les différences entre gestion publique et privée en viennent à s'estomper progressivement*. La gestion publique s'y caractérise alors par le fait qu'elle adopte le modèle et la logique de l'entreprise, ce qui la conduit à l'établissement d'un *rapport client-fournisseur entre l'État et les citoyens*. Une telle logique engendre des transformations de fond tant au sein des administrations que dans les relations qu'elles entretiennent avec leurs administrés. Non seulement les citoyens sont considérés et se considèrent eux-mêmes comme des usagers ou des clients mais des agences peuvent venir se substituer aux administrations classiques. Les agences sont des institutions qui ont souvent un mode de fonctionnement très proche de celui d'une entreprise et leur organisation rompt avec le modèle hiérarchique, autoritaire et bureaucratique. Elles sont relativement autonomes et contractualisent leurs objectifs avec l'État.

Par ailleurs, *la responsabilité et l'autonomie des gestionnaires* sont logiquement instituées à tous les niveaux du secteur public tandis qu'un contrôle interne de leur gestion se substitue généralement au contrôle externe.

Enfin, le budget de l'État est placé au cœur de la réforme des finances publiques. Il est *l'instrument clef* de la gestion et des transformations de celle-ci (avec les préoccupations d'équilibre, de maîtrise des dépenses, de mise en place d'une comptabilité d'exercice, d'un contrôle de gestion, de la fixation d'objectifs et de l'évaluation des performances).

C'est ce modèle qui a été mis en œuvre dans différents États du monde depuis ces dernières décennies, par exemple en Nouvelle-Zélande, en Australie, au Canada, au Royaume-Uni, au Pays-Bas, au Danemark, en Finlande ou encore en Espagne. C'est également cette même direction qui a été prise en France avec la LOLF.

§2. Le pilotage de la gestion : une chaîne de responsabilités

A. La responsabilisation managériale des gestionnaires

1. La fongibilité des crédits : élément clé de la responsabilisation des gestionnaires

390. Le dispositif institué par la LOLF, qui consiste dans la *globalisation des crédits et leur fongibilité à l'intérieur des programmes*, est un facteur de transformation essentiel de la gestion publique et du fonctionnement général de l'administration y compris des objectifs et des raisons d'être de ses corps de contrôle.

En effet, avec la globalisation et la fongibilité des crédits, le gestionnaire public est doté d'une plus grande autonomie. Il réalise comme il l'entend le programme dont il a la charge et, indiscutablement, ses marges de manœuvre sont très larges ; il peut redéployer les crédits à son gré entre les titres ; il décide quelle doit être la meilleure répartition des dépenses ; il a la faculté de transformer des crédits de fonctionnement en crédits d'investissement et inversement (on retrouve ainsi l'extension des autorisations d'engagement/crédits de paiement aux dépenses de fonctionnement). On rappellera toutefois que la fongibilité des crédits ne s'étend pas aux dépenses de personnel (il est possible d'utiliser les crédits concernant ces dépenses pour abonder d'autres crédits mais l'inverse n'est pas permis).

Il y a bien entendu, on le verra, une contrepartie. Elle consiste dans la responsabilité qui est celle des gestionnaires vis-à-vis des objectifs poursuivis et dans leur engagement à devoir réaliser les résultats fixés. Ces derniers doivent ainsi rendre compte de leur gestion et produire un rapport annuel de performances. Des indicateurs permettent d'évaluer la qualité de la gestion accomplie.

Même si en quelques années seulement, l'administration aura fait en tous ces points une véritable révolution copernicienne, les innovations de la LOLF ne sont pas toutes pleinement entrées en application¹⁵⁵.

C'est ainsi que, dans la pratique, la fongibilité a connu une marginalisation progressive¹⁵⁶ en ayant indéniablement pâti d'une architecture budgétaire qui ne la favorise pas toujours. Tel est le cas lorsqu'une majorité de programmes est constituée d'un nombre élevé de BOP qui de ce fait n'atteignent pas la masse critique nécessaire (on en dénombrait 2 200 environ en 2006, et encore près de 1900 en 2010). Dans le même sens il a été observé qu'une autre innovation importante de la loi organique n'était pas appliquée, réduisant également les perspectives de fongibilité. Il s'agit des autorisations d'engagement qui, sauf pour les crédits de personnel ne correspondent pas à égalité aux crédits de paiement, ce qui normalement donne une souplesse accrue aux gestionnaires.

155. V. sur ce point le bilan détaillé qu'en a dressé la Cour des comptes dans son rapport de novembre 2011 sur la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, rapport cit. ; v. égal M. Bouvard, J.-P. Brard, T. Carcenac, et Ch. de Courson, « 5 ans après : donner toute sa mesure à la LOLF », Rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2011, cit.

156. Cour des comptes, *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances*, rapport cit., p. 115.

La MILOLF de la commission des finances de l'Assemblée nationale a souligné que la fongibilité avait également pâti d'une pratique du fléchage des crédits demeurée très présente en raison de la contrainte budgétaire. Les auteurs du rapport qui concluaient que « la fongibilité des crédits reste en pratique d'un usage pour le moins marginal... » notaient que « l'esprit de la LOLF est difficile à faire vivre dans un contexte d'extrême tension budgétaire »¹⁵⁷. La conclusion demeure toujours actuelle¹⁵⁸.

2. Les responsables de programme

391. Chaque programme est piloté par un *responsable de programme* qui s'engage envers le ministre sur la réalisation de celui-ci. Il en existe environ 80 qui ont la charge de quelque 170 programmes, chacun d'entre eux étant susceptible le cas échéant d'en piloter plusieurs. Par exemple, le responsable du programme « concours financiers aux communes et groupements de communes » (mission « Relations avec les collectivités territoriales ») est le directeur général des collectivités locales qui est aussi responsable de trois autres programmes.

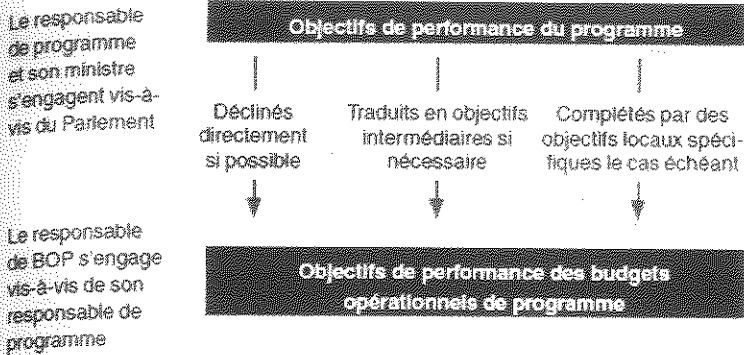
Il convient de noter que ces gestionnaires sont tous des hauts fonctionnaires (secrétaires généraux ou directeurs d'administrations centrales) mais qu'aucun texte ne définit leur statut. Il s'agit là d'une question qui avait été soulevée par la Cour des comptes dans son Rapport sur l'exécution pour 2005. Derrière cette question s'en dessine une autre qui concerne l'éventuelle responsabilité « managériale » des responsables de programmes qui reste à définir, sachant qu'a pu être émise l'idée qu'une attitude trop normative peut avoir pour effet de rigidifier le processus de gestion par la performance.

Les responsables de programme sont absents de la LOLF qui ne fait référence qu'aux ordonnateurs et comptables, seuls acteurs mentionnés par le texte. C'est bien la raison pour laquelle la Cour recommandait en 2005 de « définir de façon plus précise la notion clef de responsable de programme ; conditions de nomination, capacité à signer des actes juridiques par délégation de leur ministre ». C'est le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 qui a officialisé les nouveaux acteurs que sont les responsables de programme, les responsables de budgets opérationnels de programme, les responsables d'unité opérationnelle (v. *supra*, n° 325).

157. Source : Rapport d'information n° 2706, déposé par la commission des finances et présenté par MM. M. Bouvard, J.-P. Brard, T. Carcenac, Ch. de Courson (7 juillet 2010).

158. Pour un bilan d'étape de la mise en œuvre de la LOLF v. *Manager la LOLF*, Actes du colloque organisé par la Cour des comptes et l'Assemblée nationale, Revue française de finances publiques, n° 137-2017 ; sur le sujet v. aussi. *La LOLF : 10 ans de pratique*, Revue Gestion et finances publiques n° 6-2016

La déclinaison des objectifs sur le terrain



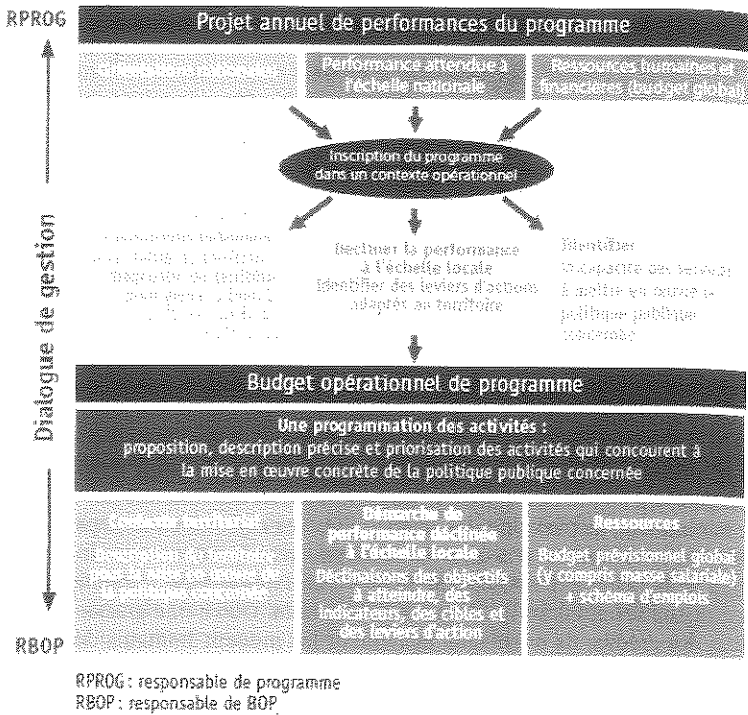
Source : Ministère du Budget.

Les responsables de programme font le lien entre l'administration et la sphère politique. Placés sous l'autorité du ministre dont dépend le programme qu'ils pilotent, ils peuvent être auditionnés par les commissions des finances des deux assemblées. Par ailleurs, ils participent à l'élaboration des objectifs stratégiques de leur(s) programme(s) et comme il a déjà été souligné, avec le nouveau cadre budgétaire résultant de la LOLF ils disposent en théorie d'une très grande autonomie pour réaliser au mieux les résultats qui leur sont demandés. Outre une grande liberté d'affectation des crédits, ils organisent également les moyens humains dont ils disposent, et pour cela sont en relation étroite avec le directeur financier et le directeur des ressources humaines de leur ministère. Enfin, lorsqu'ils le jugent utile, ils ont la possibilité de découper leur programme en divers objectifs opérationnels organisés dans le cadre de ce que l'on qualifie de *budget opérationnel de programme*.

Considérable dans le principe, la place du responsable de programme est beaucoup moins affirmée dans la pratique et ce d'autant que de nouveaux acteurs sont apparus et montés en puissance (les secrétaires généraux des ministères et les directeurs des affaires financières)¹⁵⁹.

159. Cour des comptes, rapport cit., p. 78 et s.

Schéma d'exécution d'un programme

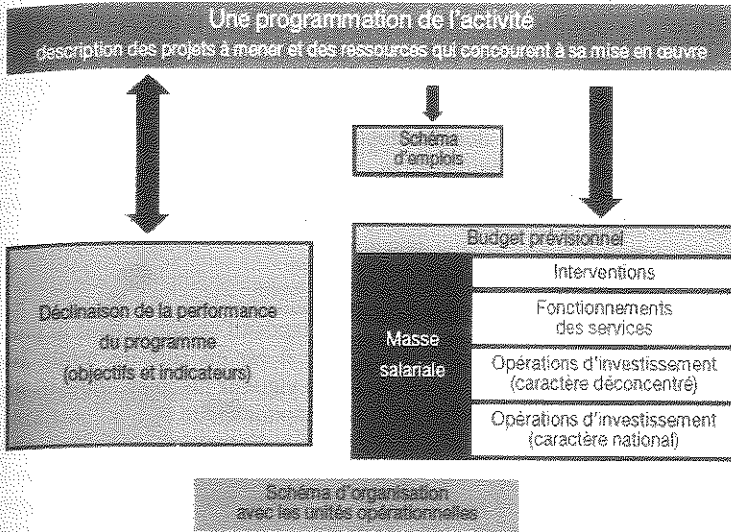


Source : Ministère du Budget.

3. Les responsables de budgets opérationnels de programme

392. Les programmes sont déclinés, soit par secteur d'activité, soit par territoire, en budgets opérationnels de programmes (BOP). Leur nombre a évolué à la baisse (1 900 en 2010, environ 1 800 aujourd'hui). Une circulaire du ministère du Budget du 14 mai 2014 a poursuivi l'objectif de réduire de manière significative le nombre de BOP. Ils sont pilotés par des responsables de BOP (environ 1 000) qui ont la même autonomie et les mêmes moyens que les responsables de programme pour atteindre les objectifs qui leur sont fixés.

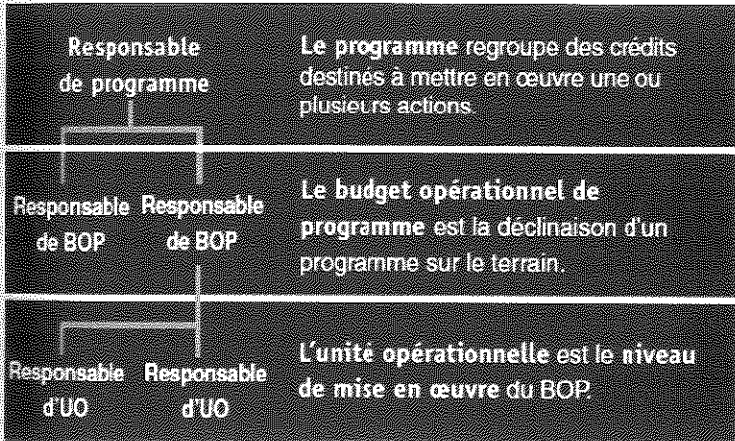
Les composantes du BOP



Source : Ministère du Budget.

Les BOP peuvent être nationaux, inter-régionaux, régionaux (la plupart des programmes) et départementaux. Ils peuvent être déclinés en Unités opérationnelles (UO) avec à leur tête un responsable d'UO.

Chaîne de responsabilités



Source : Ministère du Budget.

B. La mise en cohérence du système de gestion

393. Le nouveau processus d'exécution du budget, il convient de le rappeler, est fondé sur le principe d'une large autonomie de gestion s'exprimant du sommet à la base au travers d'une *chaîne de responsabilités*. Étant particulièrement complexe, il nécessite, comme tout système de ce genre, un effort particulier de mise en cohérence des structures et des actions. C'est pourquoi ont été institués des dispositifs de régulation et de pilotage fondés sur une participation de chacun des acteurs à la prise de décision et bien entendu à la mise en œuvre des choix effectués.

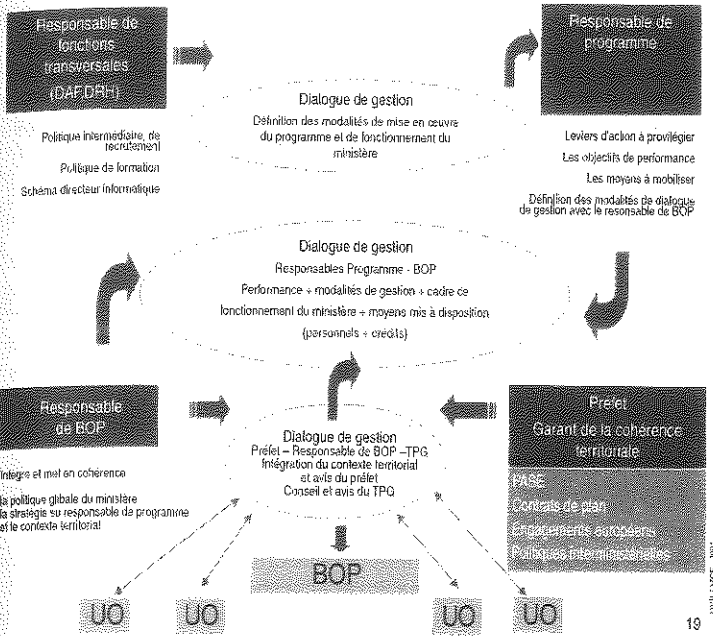
1. Le dialogue de gestion

394. Le dialogue de gestion constitue le dispositif certainement le plus fondamental et le plus original du système car il est en rupture totale avec la logique strictement hiérarchique, verticale, en vigueur jusqu'en 2005. Il consiste dans une concertation à chaque niveau de responsabilité sur les objectifs et la manière de mettre en œuvre les moyens mis à disposition pour les atteindre. Par exemple le responsable de programme débat des choix à faire avec le ou les responsables de BOP qui procèdent de la même manière avec les responsables d'unités opérationnelles. On observera également qu'un dialogue de gestion est institué entre le responsable de programme et les directeurs des services financiers et des ressources humaines du ministère.

Dans la pratique, la qualité du dialogue de gestion reste cependant « hétérogène » selon l'expression de la Cour des comptes en variant selon les cas. Il pâtit non seulement du maintien « d'une discussion ligne à ligne des crédits » avec la direction du budget mais également de la « persistance d'une culture de méfiance réciproque »¹⁶⁰.

160. *Ibid.*, p. 103.

Le dialogue de gestion



Source : Ministère du Budget.

LES MODALITÉS DE DIALOGUE DE GESTION EN RÉGION RHÔNE-ALPES

Le préfet de région anime le Comité de l'administration régionale (CAR) qui doit être un lieu d'échange permettant un pilotage régional adapté aux besoins et particularités des départements.

Afin de prendre en compte les spécificités du dialogue de gestion territorial liées au caractère interministériel des DDI, des conférences multi BOP sont organisées par le Secrétaire général pour les affaires régionales (SGAR), qui coordonne par ailleurs l'élaboration d'outils d'aide à la constitution des budgets de fonctionnement des DDI.

Le SGAR suit la procédure d'élaboration des BOP et l'état du dialogue de gestion entre les responsables de BOP (RBOP) et les responsables de programmes (RPROG). Il propose la détermination de BOP à enjeux au niveau régional, indique aux RBOP les modalités harmonisées de présentation de leur projet, et tient un tableau de bord pour l'examen des projets de BOP au Comité de l'administration régionale (CAR). Les projets de BOP sont adressés par le SGAR aux RPROG accompagnés de l'avis du préfet de région.

Le dialogue RBOP/Responsable d'UO a généralement lieu lors des collèges de directeurs ou comités techniques régionaux. Les DDI y sont conviés sous couvert des préfets de département. Une information sur le calendrier, l'ordre du jour et le compte rendu doit être communiquée au SGAR pour mise en ligne sur le système d'information territorial.

Le préfet de département organise des réunions avec les directeurs des DDI où le processus d'élaboration des UO est abordé de façon centrale. Il établit la liste consolidée de tous les agents affectés en DDI.

Le dialogue de gestion entre DDI et RBOP a lieu sous son couvert, il est informé de la tenue des réunions organisées par les RBOP, directement et par la mise en ligne des informations sur le système d'information territorial. Pour les aspects très techniques, les discussions se tiennent en direct entre le RBOP et les responsables d'UO. Le préfet de département participe également aux réunions organisées par le SGAR (conférences multi BOP) et est consulté sur les projets de Bop lors des CAR.

Les services régionaux concernés par les mêmes DDI ont harmonisé leur calendrier afin d'éviter de trop fréquents déplacements aux responsables.

Source : Rapport d'information n° 2706, déposé par la commission des finances et présenté par MM. M. Bouvard, J.-P. Brard, T. Carcenac, Ch. De Courson (7 juillet 2010).

2. Les chartes de gestion

395. Les chartes de gestion constituent un élément essentiel de mise en cohérence du pilotage.

La charte de gestion est un document qui s'inscrit dans la clarification des actions et la mise en cohérence des moyens et de la gestion mis en œuvre pour les programmes. Elle expose pour un ministère le cadre général, le protocole de gestion d'une mission et des programmes qui la composent (par exemple le périmètre des actions d'un programme, les modalités concernant les rapports des acteurs entre eux...). La partie commune à tous les programmes y figure ainsi que les parties particulières à chacun d'eux. La charte peut ou non être déclinée ensuite par programme. Elle peut aussi se situer au seul niveau d'un programme.

3. L'autorité préfectorale

396. La décision de gestion et les crédits étant largement déconcentrés, il convient qu'au niveau local, régional ou départemental, il y ait une réelle cohérence entre d'une part les actions découlant des différents programmes, d'autre part entre ces actions et les priorités qui sont celles de chaque territoire.

Le préfet de région qui a pour fonction de s'assurer de cette cohérence en donnant un avis préalable sur les BOP qui concernent l'espace qu'il a en charge joue un rôle prépondérant dans la coordination de l'ensemble.

C. Les nouveaux documents de gestion

397. De nouveaux documents de gestion ont été mis en œuvre dans les ministères en vue d'approfondir le pilotage prévisionnel des crédits et des emplois et la pratique de la programmation.

1. Le document de répartition initiale des crédits et des emplois (DRICE)

398. L'article 67 du décret GBCP du 17 novembre 2012 précise que tous les ministères doivent élaborer un **document de répartition initiale des crédits et des emplois (DRICE)**. L'élaboration de ce document consiste à définir, à partir du mois de décembre, les prévisions de ressources budgétaires de l'année à venir et à fixer la répartition de ces ressources par programme et par BOP. Les ressources prévues sein du document ainsi que leur répartition peuvent faire l'objet d'actualisation au cours de l'année de gestion.

2. Le document prévisionnel de gestion en matière d'emplois et de crédits de personnel (DPGECP)

399. Le décret GBCP a également institué un **document prévisionnel de gestion en matière d'emplois et de crédits de personnel (DPGECP)**.

Ce document qui est annuel décrit l'évolution des personnels par ministère ainsi que l'évolution de la masse salariale, notamment ses déterminants (départs et recrutements, mesures générales portant sur les rémunérations, mesures statutaires ou indemnitaires, etc.). Chaque ministre y précise, pour les programmes dont les crédits et les emplois sont mis à sa disposition, les prévisions mensuelles d'entrée et de sortie de personnels, de consommations d'emplois et de dépenses de personnel.

En cours d'année, ce document est le principal outil de pilotage et de suivi budgétaire en matière de personnels et de masse salariale.

3. La programmation de l'utilisation des crédits hors titre 2 des programmes

400. Le décret GBCP a également institué une démarche de programmation de l'utilisation des crédits hors titre 2 des programmes. Elle consiste en une projection chiffrée, sur deux ans au moins, des activités mises en œuvre par les services de l'État. Chaque service auquel est confiée la responsabilité de la mise en œuvre d'une politique publique sur un segment ou un territoire donné doit prévoir les moyens nécessaires dans le respect des crédits et des emplois notifiés ou attendus.

La programmation est présentée chaque année en début de gestion dans le document de programmation prévu à cet effet au niveau du programme. Elle est saisie dans le système d'information Chorus, ce qui permet de la suivre et d'assurer la traçabilité des décisions prises en cas de modification des ressources budgétaires.

4. Le document prévisionnel de gestion des BOP

401. La démarche de programmation budgétaire est également instituée au niveau des BOP. Chaque responsable de BOP doit produire un schéma prévisionnel d'engagement des crédits, un document prévisionnel de gestion. Le document a vocation à permettre un pilotage des crédits au plus près des contraintes. Il est présenté pour avis au contrôleur budgétaire.

§3. L'évaluation de la gestion : une culture de la performance

402. La nouvelle gouvernance financière publique ne se borne pas à autonomiser les responsables de programmes, de BOP ou d'UO en leur attribuant des moyens dont ils peuvent disposer à leur guise (ou presque) pour atteindre les objectifs fixés. Ils sont également jugés sur leurs résultats, leur action s'inscrivant dans le cadre d'une logique de la performance. Des indicateurs de résultats sont donc élaborés pour tous les niveaux de responsabilité, de la base au sommet. C'est sur la base de ces indicateurs que la gestion fait l'objet d'une évaluation.

À chaque mission et à chaque programme sont ainsi associés des *objectifs* et des *indicateurs de résultats* représentatifs des priorités du programme. Ces objectifs et ces indicateurs sont présentés au Parlement dans les projets annuels de performance (PAP), étant ensuite déclinés dans le cadre des BOP et des unités opérationnelles. En fin d'exercice, il doit être rendu compte des résultats obtenus dans des rapports annuels de performance (RAP).

L'objectif, qui doit être mesurable par des indicateurs chiffrés, expose la stratégie et les priorités du programme. Il doit répondre à trois préoccupations :

- Le citoyen : étant entendu que ce que recherche le citoyen c'est l'efficacité socio-économique.
- L'utilisateur : étant entendu que ce que recherche l'utilisateur c'est la qualité du service rendu.
- Le contribuable : étant entendu que ce que recherche le contribuable c'est l'efficacité de la gestion de manière à ce que la charge fiscale soit la moins lourde possible.

Objectifs et indicateurs

Type d'objectifs	Programme	Objectif	Indicateur
Pour le citoyen : l'efficacité socio-économique	Formations supérieures et recherches universitaires	Répondre aux besoins de qualification supérieure	Taux d'insertion professionnelle des jeunes diplômés 3 ans après leur sortie de formation initiale
Pour l'utilisateur : la qualité de service	Handicap et dépendance	Accroître l'effectivité et la qualité des décisions prises au sein des maisons départementales des personnes handicapées	Délai moyen de traitement des dossiers déposés auprès des maisons départementales des personnes handicapées
Pour le contribuable : l'efficacité de la gestion	Infrastructures et services de transport	Réaliser au meilleur coût les projets de desserte planifiés et moderniser efficacement les réseaux de transports	Coût kilométrique de construction des routes

Source : Ministère du Budget.

**Mission Recherche et enseignement supérieur
Programme « Vie étudiante »**

Récapitulation des objectifs et indicateurs de performance

- OBJECTIF 1** **Contribuer à promouvoir l'égalité des chances pour l'accès aux formations de l'enseignement supérieur des différentes classes sociales**
- INDICATEUR 1.1 Accès à l'enseignement supérieur des jeunes de 20/21 ans selon leur origine sociale
- INDICATEUR 1.2 Évolution de la représentation des origines socio-professionnelles des étudiants selon le niveau de formation
- INDICATEUR 1.4 Pourcentage d'étudiants boursiers en Classes Préparatoires aux Grandes Écoles
- OBJECTIF 2** **Améliorer les conditions de vie et de travail des étudiants en optimisant les coûts**
- INDICATEUR 2.1 Répartition de la couverture des besoins en logements
- INDICATEUR 2.2 Bilan des enquêtes de satisfaction sur le logement et la restauration relevant du réseau des œuvres
- INDICATEUR 2.3 Taux de couverture des dépenses d'hébergement et de restauration par des ressources propres
- OBJECTIF 3** **Développer le suivi de la santé des étudiants**
- INDICATEUR 3.1 Pourcentage des étudiants de(s) l'université(s) vus au S (I) UMPPS à titre individuel

INDICATEUR 1.1 : Accès à l'enseignement supérieur des jeunes de 20/21 ans selon leur origine sociale (du point de vue du citoyen)

	Unité	2014	2015	2016	2016	2017	2017
		Réalisation	Réalisation	Prévision PAP 2016	Prévision actualisée	Prévision	Cible
Employeurs, cadres, professions intermédiaires	%	80	78	81	81	82	82
Employés, ouvriers	%	48	46	49	49	49	49
Ensemble des jeunes de 20-21 ans	%	63	60	64	64	64	64

INDICATEUR 2.1 : Répartition de la couverture des besoins en logement (du point de vue du contribuable)

	Unité	2014 Réalisation	2015 Réalisation	2016 Prévision PAP 2016	2016 Prévision actualisée	2017 Prévision	2017 Cible
Nombre de places pour 100 étudiants boursiers	Nombre	25,8	25,5	26,8	25,9	26,2	26,8

Source : PLF, Mission Recherche et enseignement supérieur, 2017.

Par rapport aux premières pratiques, des améliorations ont été apportées à la mesure de la performance¹⁶¹. Il en est ainsi avec la création depuis 2011 d'indicateurs de missions (au nombre de 90). Ils ont pour vocation de permettre au Parlement de contrôler l'action du gouvernement. 10 indicateurs de richesse ont par ailleurs été créés par une loi du 13 avril 2015. Ils ont pour finalité de mesurer la qualité de la croissance au-delà du PIB (taux d'emploi, effort de recherche espérance de vie en bonne santé...). En plus des 736 indicateurs de performance du départ dont la vocation est de permettre le contrôle des ministres sur l'action des responsables de programme, ont été institués des milliers d'indicateurs opérationnels qui alimentent le contrôle des responsables de programmes sur les services déconcentrés. Il est à noter que le nombre excessif des indicateurs de performance au cours des premières années (1 300 en 2006) a été considérablement réduit (756 en 2016) avec en moyenne 4,5 indicateurs par programme. La Cour des comptes qui observe en 2017 des « faiblesses du pilotage par la performance », relève notamment des limites structurelles des indicateurs de performance¹⁶².

Tableau statistique des indicateurs et objectifs

Total budget de l'État = Budget général + Budgets annexes + Comptes spéciaux

Budget général uniquement					Total budget de l'État					
PLF 2011	PLF 2012	PLF 2013	PLF 2014	PLF 2015	Catégorie d'indicateur	PLF 2011	PLF 2012	PLF 2013	PLF 2014	PLF 2015
48 %	47 %	46 %	47 %	47 %		Efficacité pour le citoyen	47 %	46 %	45 %	45 %

161. Sur le sujet cf. Cour des comptes, p. 162.

162. Cour des comptes, *Le budget de l'État en 2017, Résultats et gestion*, mai 2018, p. 157.

En 2016 elle relevait par ailleurs des « problèmes persistants de représentativité des indicateurs de certaines missions qui ne mesurent pas concrètement la performance » (p. 164), et observait que certaines missions ne disposaient d'aucun indicateur de satisfaction auprès du public concerné (cas de la mission Gestion des finances publiques, ou encore de la mission Solidarité, Insertion, Égalité des chances (p. 167) in *Le budget de l'État en 2016, Résultats et gestion*, 2017

19 %	20 %	20 %	19 %	20 %	Qualité pour l'utilisateur	18 %	20 %	19 %	19 %	19 %
33 %	33 %	34 %	34 %	33 %	Efficiencia pour le contribuable	35 %	34 %	36 %	36 %	35 %
32	32	32	31	31	Nombre de missions	49	50	52	51	50
123	125	125	125	122	Nombre de programmes	172	177	181	183	176
424	424	417	400	329	Nombre d'objectifs	487	490	484	475	292
3,4	3,4	3,3	3,2	2,7	Nombre d'objectifs par programme	2,8	2,8	2,7	2,6	2,2
694	889	872	837	674	Nombre d'indicateurs	100-8	101-2	999	967	784
2,1	2,1	2,1	2,1	2	Nombre d'indicateurs par objectif	2,1	2,1	2,1	2	2
68	56	36	45	158	Dont nombre d'indicateurs modifiés	73	60	47	53	171
8 %	6 %	4 %	5 %	23 %	Taux d'indicateurs modifiés	7 %	6 %	5 %	6 %	22 %
82	56	63	40	47	Dont nombre d'indicateurs nouveaux	100	66	72	51	61
9 %	6 %	7 %	5 %	7 %	Taux d'indicateurs nouveaux	10 %	7 %	7 %	5 %	8 %
83 %	88 %	89 %	90 %	70 %	Taux d'indicateurs non modifiés	83 %	87 %	88 %	89 %	70 %

Source : Direction du budget. Les données de la performance 2015, p. 7.

§4. Le nouveau cadre comptable : un système d'information financière

403. La loi organique de 2001 a modifié profondément le cadre comptable de l'État¹⁸³. Les dispositifs prévus comme la logique générale qui sous-tend la loi correspondent à l'objectif d'une plus grande transparence des comptes ainsi qu'une meilleure maîtrise des coûts publics. La comptabilité y est conçue comme un véritable **outil d'information, de gestion et d'aide à la décision**.

A. Une comptabilité à trois dimensions

404. L'article 27 de la LOLF précise que l'État tient une *comptabilité des recettes et des dépenses* et une *comptabilité générale* de l'ensemble de ses opérations budgétaires. Il opère ce faisant une distinction nette entre deux types de comptabilités de l'État, la *comptabilité budgétaire* et la *comptabilité générale* (sur ces deux notions cf. *supra*, n° 310). C'est bien entendu de la deuxième qu'il entend faire un instrument de contrôle de la gestion et de la performance. La comptabilité générale de l'État est une comptabilité d'exercice adaptée de celle des entreprises. Mise en place depuis le 1^{er} janvier 2006, elle fait l'objet

183. V.-M.-C. Esclassan, « La réforme de la comptabilité de l'État en France : avancées et limites », Bruxelles, *Revue de comptabilité*, 2012.

chaque année d'une certification par la Cour des comptes (art. 58 al. 5). Par ailleurs, une comptabilité destinée à *analyser les coûts* des différentes actions engagées dans le cadre des programmes a été également instituée par la loi organique.

On est donc en présence d'une comptabilité à *trois dimensions*, chacune ayant une fonction différente.

La *comptabilité budgétaire* constitue un système d'information relatif à l'exécution des opérations budgétaires ; ces dernières sont enregistrées selon un système dit *de caisse*, c'est-à-dire une logique de trésorerie (art. 28) qui consiste à enregistrer les opérations au moment de leur encaissement s'il s'agit d'une recette et de leur décaissement s'il s'agit d'une dépense.

La *comptabilité générale de l'État* est fondée quant à elle sur un *principe différent, celui de la constatation des droits et obligations* (art. 30). Cette comptabilité est destinée à retracer non seulement les flux mais également l'état du patrimoine de l'État (immobilisations, dettes et créances, stocks...). Elle permet de dresser pour chaque exercice le bilan de l'État ainsi que son résultat. Cette comptabilité est dite *d'exercice* dans la mesure où les opérations sont *prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent*, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Il est à relever que les règles de la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises (plan comptable général des entreprises) qu'au regard des spécificités de son action.

La *comptabilité destinée à analyser les coûts des actions* (CAC) est conçue pour que le coût des politiques publiques puisse être déterminé. Fondée sur l'article 27-2 de la LOLF, elle est prolongée par une comptabilité analytique des services (CAN) (article 59 du décret GBCP du 7 novembre 2012) qui a pour objet de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet.

À première vue, et mis à part ce troisième volet comptable, la solution choisie, celle d'une double modalité des enregistrements, n'est pas la plus simple. Toutefois, elle est certainement la plus adaptée. Le législateur a entendu traiter différemment les opérations budgétaires et les opérations comptables en considérant à juste titre d'une part qu'un enregistrement aux encaissements correspond mieux à la réalité de l'exécution du budget et assure une meilleure lisibilité immédiate, d'autre part qu'une comptabilité d'exercice est plus appropriée à la mise en place d'un contrôle de gestion et à une évaluation des performances. Au reste, les pays qui ont franchi le pas en généralisant le principe de l'exercice et en l'appliquant à la comptabilité budgétaire sont en nombre très restreint (par exemple la Nouvelle-Zélande et l'Islande).

Si la dynamique de la réforme comptable a été unanimement saluée, elle a suscité très vite le besoin d'améliorations et de perfectionnements.

La remarque a concerné particulièrement la *comptabilité budgétaire* qui pâtissait de l'absence d'un corps de règles claires et actualisées notamment en ce qui concerne la comptabilisation des engagements.

Les préconisations de la Cour des comptes qui avait recommandé qu'il soit procédé à l'élaboration « d'un référentiel de comptabilité budgétaire à l'image de celui

qui a été défini pour la comptabilité générale¹⁶⁴, ont été suivies d'effet puisqu'il existe désormais un recueil de comptabilité budgétaire.

La *comptabilité d'analyse des coûts*, selon la Cour des comptes « reste un outil trop général pour servir aux gestionnaires dans leur activité »¹⁶⁵. Quant à la comptabilité analytique des services qui la prolonge, elle estime qu'elle n'est pas encore « aboutie ».

En ce qui concerne la comptabilité générale qui a constitué le volet le plus dynamique et qui demeure l'élément emblématique de la réforme comptable, le rapport thématique de la Cour des comptes qui lui est consacré en 2016 souligne son apport incontestable sur le plan de la transparence de la situation financière de l'État et de la modernisation de sa gestion. Il constate en revanche son utilisation limitée du point de vue de la gestion et de la budgétisation alors « qu'il était attendu de la réforme comptable un renforcement du contrôle parlementaire des finances publiques mais aussi une amélioration de la gestion des services de l'État »¹⁶⁶. Cette analyse a été confirmée par les parlementaires et les gestionnaires publics qui se sont exprimés lors du colloque organisé sur le sujet par le Sénat et la Cour des comptes en juin 2016¹⁶⁷.

B. L'obligation juridique de régularité et de sincérité des comptes¹⁶⁸

405. Selon la LOLF, les comptes de l'État doivent être réguliers (c'est-à-dire conforme aux règles en vigueur), sincères et donner une image fidèle de son *patrimoine* et de sa *situation financière* (art. 27). Une telle obligation implique donc de parvenir à déterminer le périmètre de l'État et à traduire en termes comptables (actif et passif) un patrimoine qu'il a fallu non seulement identifier mais évaluer.

Le périmètre de l'État, selon le Comité des normes de comptabilité publique, « rassemble tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique ». Il correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux et budgets annexes, *à l'exception des établissements publics et organismes assimilés dotés d'une personnalité juridique*. Il en résulte que toutes les opérations créant ou modifiant des droits et des obligations qui sont effectuées par des entités situées à l'intérieur de ce périmètre (comprenant des entités comme les pouvoirs publics ou des autorités administratives indépendantes), doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État. La notion de périmètre de l'État pose également la question des règles de consolidation des comptes de l'État avec ceux des organismes auxquels il participe ou dont il est propriétaire.

164. *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire, exercice 2007*, doc. cit. La nécessité est apparue également d'une articulation plus aboutie entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire dès lors que les différences entre les deux aboutissent à des résultats qui peuvent être différents sans compter les incertitudes qui peuvent s'ensuivre dans les rapports de l'État avec les tiers. Pour la Cour des comptes il s'agit d'un « objectif prioritaire » au regard de la qualité des comptes.

165. Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'État, dix ans après*, Rapport thématique, février 2016 p. 145.

166. *Ibid.*

167. V. « La comptabilité générale de l'État dix ans après », *RFFP* n° 136-2016.

168. Pour une étude d'ensemble de la sincérité en finances publiques, v. *RFFP*, n° 111-2010, n° cit.

La Cour des comptes a souligné en 2008 que le principe de sincérité des comptes devrait être mieux défini par la loi organique au regard des exigences de la comptabilité générale mentionnées à l'article 27 (sincérité, exhaustivité, fidélité). L'importance de cette remarque prend tout son sens au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui indique, pour la loi de règlement, que la sincérité de celle-ci s'entend « comme imposant l'exactitude des comptes » (448 DC, 25 juillet 2001, 538 DC, 13 juillet 2006).

C. Les nouvelles normes comptables

406. Les nouvelles normes comptables de l'État ont été définies, en vertu de l'article 30 de la LOLF, après avis d'un comité de personnalités qualifiées, publiques et privées, le *Comité des normes de comptabilité publique*. Cette instance, placée auprès du ministre du Budget, a arrêté une liste de normes comptables qui s'imposent au producteur de comptes de l'État (l'administration) ainsi qu'au certificateur (v. *infra*, n° 429). Depuis 2008, le Comité des normes de comptabilité publique a été remplacé par le **Conseil de normalisation des comptes publics**.

Les nouvelles normes comptables de l'État qui se sont appliquées pour la première fois aux comptes de l'exercice 2006 étaient initialement au nombre de treize. Elles ont été modifiées depuis pour tenir compte de l'évolution des référentiels comptables dont elles s'inspirent (plan comptable général, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Six nouvelles normes ont été introduites depuis lors, ce qui a porté leur nombre à dix-neuf.

Compte tenu des particularités de l'action de l'État, les normes comptables qui lui sont applicables présentent **certaines spécificités** par rapport à celles applicables aux entreprises. Parmi les spécificités les plus marquantes on peut relever par exemple que l'État à la différence des sociétés commerciales **ne dispose pas d'un capital**. De même, les charges qui sont enregistrées au compte de résultats sont sans rapport avec les produits contrairement à ce qui existe pour les entreprises. Par ailleurs, **le bilan de l'État ne comprend pas parmi ses actifs incorporels sa capacité à lever l'impôt**. Dans la mesure où les recettes fiscales représentent plus de 70 % des produits de l'État, cet élément est évidemment un obstacle important à la comparaison du passif et de l'actif ainsi que l'a relevé le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale¹⁶⁹.

1. Les états financiers¹⁷⁰

407. Ces états comprennent trois éléments :

- **Un bilan** : comme l'a souligné le Comité, « la mise en relation de l'actif et du passif de l'État, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux grands principes (et particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une

169. *Rapport relatif au règlement des comptes et rapport de gestion pour 2007*, doc. AN 1004, juin 2008.

170. Une annexe complète de ces états présente notamment les méthodes d'évaluation comptable, le détail des immobilisations, le mode de calcul des provisions...