



Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques



**QUEL COMPTABLE POUR LES COMPTES PUBLICS
AU XXI^{ÈME} SIÈCLE ?**

FONDAFIP

Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques

26 rue de Lille - 75007 PARIS

Tél.: 01.42.60.20.19

Mail: contact@fondafip.org

Site web: www.fondafip.org



QUEL COMPTABLE POUR LES COMPTES PUBLICS AU XXI^{ÈME} SIÈCLE ?



Ce document est le produit de réflexions, de consultations et d'auditions de différentes personnes qualifiées qui ont été menées dans le cadre du groupe de recherches sur la « Comptabilité publique » de FONDAFIP.

© Tous droits réservés.

Toute reproduction ou adaptation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent rapport, faite sans autorisation expresse est interdite sous peine de poursuites.

Paris, juillet 2010.

Membres du groupe de recherches sur la Comptabilité publique de FONDAFIP

Sous la coordination de :

Bernard ADANS, *Trésorier-payeur général, agent comptable principal du CNRS, président de l'association des agents comptables d'établissement publics nationaux*

William GILLES, *Maître de conférences à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Chargé de mission à FONDAFIP*

Avec la participation de :

Hélène BARON-BUAL, *Directrice de mission, Membre français de Grant-Thornton International*

Paul HERNU, *Conseiller maître à la Cour des comptes*

Danièle LAJOURMARD, *Inspectrice générale des finances*

Lionel LEGALL, *Trésorier, Association des comptables publics*

Jean-Paul MILOT, *Chef de la Mission « Normes comptables » à la direction du Budget*

Laurent PAUMELLE, *Consultant*

Claude WENDLING, *Sous-directeur du Budget*

Bernard ZUBER, *Conseiller maître à la Cour des comptes*

SOMMAIRE

Introduction : Les menaces et les interrogations sur le devenir du comptable public 6

Chapitre 1 : Les points forts et les limites du modèle traditionnel du comptable public .. 9

Section 1 : Le comptable public garant du respect des règles financières et budgétaires régissant l'emploi des fonds publics 9

§ 1- Une séparation des tâches entre ordonnateurs et comptables destinée à garantir une gestion efficace des finances publiques et la régularité des opérations de recettes et de dépenses 9

§2 – L'indépendance du comptable public, gage de neutralité et d'effectivité de son rôle de garant de l'orthodoxie financière..... 13

Section 2 : Des comptables publics constituant l'armature d'un dispositif commun de production de l'information budgétaire et financière des organismes soumis à la comptabilité publique..... 17

§1 – Comptable public : un métier qui appelle des compétences spécialisées 17

§2 - L'existence d'un réseau et l'homogénéisation des pratiques..... 18

Section 3 : Les limites du système du comptable public : le brouillage des concepts qui le sous-tendent..... 20

§1 – Les aménagements classiques au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables..... 20

§2 - Le brouillage des concepts..... 21

Chapitre 2 : L'émergence d'une nouvelle gestion publique modifiant l'équilibre des rôles des acteurs dans le système financier public 25

Section 1 : Les exigences de la nouvelle gestion publique à l'égard des dispositifs d'information budgétaire et comptable des entités publiques 25

§ 1 – L'émergence, pour l'État, d'un nouveau dispositif d'information budgétaire et comptable tourné vers la nouvelle gestion publique promue par la LOLF 26

§ 2 – L'impact de la LOLF sur les opérateurs publics et les collectivités territoriales 29

Section 2 : Une évolution vers une plus grande interaction entre ordonnateurs et comptables s'opérant en marge du décret de 1962 et de façon inégale selon les structures publiques... 32

§1. De la coopération entre ordonnateurs et comptables à l'intégration de leurs chaînes de travail pour permettre la rationalisation des contrôles.....	32
§2. Un processus de certification et un développement du contrôle interne appelant une nécessaire convergence des démarches des ordonnateurs et des comptables	34
Section 3 : Un risque de marginalisation des comptables face à l'émergence des gestionnaires publics dans la sphère de l'État	37
§1 – L'émergence au sein de l'État de gestionnaires publics auprès desquels les comptables publics ne jouent qu'un rôle marginal.....	37
§2 – Un positionnement incertain des comptables dans la gestion des établissements publics nationaux.....	41
Chapitre 3 : Les axes d'évolution du modèle du comptable public	44
Section 1 : Les évolutions fonctionnelles conduisant le comptable public à assurer la plénitude de ses compétences.....	44
§ 1 - Le comptable, fournisseur d'informations externes et internes	44
§ 2 - Le comptable, chargé, sur des bases renouvelées, de la maîtrise des risques financiers de l'organisation	48
§ 3 - Le comptable, en charge de la maîtrise d'ouvrage du système d'information de gestion	49
Section 2. Le comptable public placé au cœur de l'organisation.....	49
§1. Une vision globale des finances publiques nécessitant un rapprochement du comptable et de ses ordonnateurs.....	49
§2. Une nécessaire professionnalisation.....	50
§3. Repenser les liens entre ordonnateurs et comptables	50
Section 3. Une responsabilité repensée	51
§1. La rénovation du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.....	52
§2. La responsabilité managériale	53

INTRODUCTION

LES MENACES ET LES INTERROGATIONS

SUR LE DEVENIR DU COMPTABLE PUBLIC

Le rôle premier du comptable public est de veiller au respect de l'exécution budgétaire et de la bonne utilisation des deniers publics. Pour ces raisons, il doit s'assurer de la régularité des opérations de dépenses et de recettes que lui transmet l'ordonnateur avant de les « prendre en charge » dans ses écritures et de les payer ou de les recouvrer.

Pour ce faire, le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique (RGCP) liste les contrôles qui doivent être impérativement réalisés par un comptable public. Tout manquement en ce domaine l'expose à voir sa responsabilité personnelle et pécuniaire être mise en jeu par le juge des comptes ou, selon les cas, par sa hiérarchie.

Pour simplifier et ne pas trop remonter dans le temps, on peut considérer que la logique et les fondements actuels de cette organisation remontent au XIX^{ème} siècle et plus précisément à la Restauration. Depuis lors, ils n'ont guère bougé, le décret du 29 décembre 1962 et la loi du 22 février 1963 ayant très largement repris les dispositions contenues dans le décret du 31 mai 1862, lui-même inspiré des principes définis dans une ordonnance royale de 1822.

Le caractère quasi immuable de ces règles et leur spécificité hexagonale conduisent régulièrement à des demandes d'évolutions plus ou moins radicales.

Sans chercher à être exhaustif, les principales critiques sur l'organisation actuelle tournent autour de trois idées.

- Un système dépassé qui a perdu au fil des temps de sa cohérence

Les règles de la comptabilité publique sont indissociablement liées à l'intervention de trois acteurs, le comptable public, l'ordonnateur et le juge des comptes, or l'évolution du rôle et des missions de ces derniers remet en cause la pertinence et l'équilibre du dispositif.

Si l'ordonnateur, à qui les textes confèrent l'exclusivité du déclenchement des opérations de recettes ou de dépenses, garde ses compétences juridiques entièrement maintenues, de nouveaux intervenants, à l'instar des responsables de programme ou de budgets opérationnels de programmes (BOP), se voient aujourd'hui confier un rôle majeur dans la bonne utilisation de l'argent public.

Parallèlement, les interventions du juge des comptes évoluent très rapidement que ce soit dans le domaine de l'appréciation de la performance de l'intervention publique ou celui de la transparence financière, laissant parfois penser que leur activité juridictionnelle serait à terme vouée à disparaître au profit d'un rôle d'évaluation des politiques publiques.

Face à ces évolutions qui rejoignent celles que l'on observe dans la plupart des pays occidentaux, la spécificité du comptable public n'aurait plus lieu d'être, d'autant plus que ce dernier, du fait des débudgétisations opérées au fil du temps, a perdu son monopole dans le maniement et la conservation des deniers publics.

- **Un système inadapté aux cadres budgétaire et comptable actuels**

La réforme budgétaire réalisée, pour ce qui concerne l'État, par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (la « LOLF ») et à un moindre niveau, pour les collectivités territoriales, l'instruction comptable et budgétaire M14, ont donné plus de libertés aux gestionnaires publics en mettant à leur disposition des enveloppes de crédits de plus en plus larges et fongibles.

Alors qu'une des missions de base du comptable public est de veiller au respect du caractère limitatif des crédits, de telles évolutions conduisent à s'interroger sur la pertinence de son intervention dans le domaine budgétaire surtout avec les systèmes d'information actuels qui automatisent nombre de ses contrôles traditionnels.

Sur le plan comptable, le souci de transparence conduit à généraliser aux entités publiques les principes et les pratiques des entreprises. La distinction traditionnelle entre comptabilité publique et comptabilité privée tend ainsi à s'estomper, les référentiels sont les mêmes, les outils informatiques sont alignés sur les bonnes pratiques du marché et la certification des comptes publics obéit aux mêmes processus que ceux utilisés dans les entreprises. La banalisation étant devenue aujourd'hui la règle, pourquoi, dans ces conditions, maintenir la spécificité du comptable public ?

L'introduction d'une comptabilité d'exercice conduirait aussi à accélérer l'obsolescence du système dans la mesure où le déplacement du centre de gravité de la comptabilité publique d'une logique de trésorerie vers la constatation des droits revient, de fait, à placer sous l'autorité directe de l'ordonnateur la valorisation et la saisie des données essentielles (engagements, constatation des droits, charges et produits à rattacher, recensement et valorisation des dépréciations et des risques, etc.) et à faire dépendre de lui la sincérité et à la fidélité de l'information financière.

- **Un système coûteux et inefficace**

La présence d'un comptable public et la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable impliquent de mettre en œuvre, pour un même flux d'opérations, deux chaînes de travail parallèles et des contrôles réciproques. Pertinente à une époque où l'informatique n'existait pas, cette approche est aujourd'hui considérée comme inutilement lourde et coûteuse (tant en moyens humains que financiers) à un moment où il est demandé aux gestionnaires de s'impliquer plus à fond dans les démarches de la RGPP (Revue générale des politiques publiques) et de réduction du « train de vie » des administrations.

Enfin dernier argument, et non des moindres, la présence d'un comptable public, orientée vers le contrôle de la régularité formelle des opérations, ne garantirait ni l'utilisation performante de l'argent public, ni l'exhaustivité de l'information financière (cf. les débats récurrents sur la comptabilité d'engagement et les « factures dans les tiroirs » dans le secteur local).

Beaucoup de ces critiques paraissent a priori justifiées, mais la véritable question qui se pose est celle de savoir si c'est le système en lui-même (caractérisé par la présence d'un comptable public responsable personnellement et pécuniairement) qui est à repenser ou si c'est l'absence d'actualisation du Règlement général de la comptabilité publique resté inchangé depuis près de 50 ans qui est la cause du décalage constaté ou ressenti entre le rôle des comptables publics et la gestion des finances publiques au XXI^{ème} siècle.

Certes, la LOLF, texte récent issu d'un large consensus parmi les parlementaires et présenté comme la « Constitution financière » de la France, consacre un chapitre complet à l'organisation comptable de l'État et même un article (l'article 31) au rôle du comptable. Malgré cette réaffirmation de sa légitimité, il convient cependant de s'interroger sur le bien fondé d'un comptable public au XXI^{ème} siècle.

Il importe, avant de recenser les voies d'évolutions possibles, de vérifier la pertinence des fondamentaux d'une organisation vieille de près de 200 ans et d'examiner l'évolution des équilibres sur lesquels le modèle du comptable public fonctionne depuis lors.

Trois points seront donc successivement développés :

- les points forts et les limites du modèle traditionnel du comptable public (chapitre 1)
- l'émergence d'une nouvelle gestion publique modifiant l'équilibre du rôle des acteurs dans le système financier public (chapitre 2)
- les axes d'évolution envisageables pour le modèle du comptable public (chapitre 3)

CHAPITRE 1

LES POINTS FORTS ET LES LIMITES DU MODÈLE TRADITIONNEL DU COMPTABLE PUBLIC

La gestion financière des organismes publics se caractérise en France par l'existence de comptables publics indépendants des ordonnateurs dont ils contrôlent la régularité des opérations. Ce dispositif est justifié par l'existence de deniers publics et l'exécution de budgets approuvés par des assemblées délibérantes, le plus souvent élues au suffrage universel (section 1).

Par ailleurs, le fait que les comptables publics appliquent les mêmes référentiels et soient organisés en réseau permet la production d'une information budgétaire, comptable et financière homogène rendant ainsi possible des agrégations nationales (section 2).

Ce modèle connaît cependant des limites. Si certaines d'entre elles ne constituent que des aménagements motivés pour des raisons pratiques, d'autres, en revanche, le plus souvent motivées pour des questions d'opportunité, contribuent au brouillage des concepts (section 3).

SECTION 1 : LE COMPTABLE PUBLIC GARANT DU RESPECT DES RÈGLES FINANCIÈRES ET BUDGÉTAIRES RÉGISSANT L'EMPLOI DES FONDS PUBLICS

Le comptable public possède, sauf exception, l'exclusivité du maniement des deniers publics et dispose du pouvoir de contrôler et éventuellement de refuser d'exécuter les opérations de recettes et de dépenses prescrites par l'ordonnateur, lorsqu'elles sont contraires à l'orthodoxie financière (§1).

C'est son indépendance, assise sur l'existence d'un régime de responsabilité particulier, qui assure au comptable une parfaite neutralité et lui donne les moyens effectifs de jouer son rôle de garant de l'orthodoxie comptable et financière (§2).

§ 1- Une séparation des tâches entre ordonnateurs et comptables destinée à garantir une gestion efficace des finances publiques et la régularité des opérations de recettes et de dépenses

A) L'existence de règles de la comptabilité publique tenant compte des spécificités des finances publiques par rapport au secteur privé

La particularité fondamentale du secteur public par rapport au secteur privé est l'existence de deniers publics provenant, directement ou indirectement, de prélèvements obligatoires. Il en résulte que, dans un environnement public, les relations entre les financeurs et les

gestionnaires n'ont ni la même force ni la même signification. Et, notamment, à la différence de l'entreprise privée, le lien entre la situation personnelle et patrimoniale des responsables publics et la qualité de leur gestion n'existe pas.

Les « contre-pouvoirs » que l'on rencontre dans l'entreprise ne sont pas tous transposables (qu'ils concernent, par exemple, l'indication du chiffre d'affaires ou du résultat, l'implication personnelle des propriétaires et des actionnaires, le poids des banques ou celui des marchés financiers, etc.).

Toutes ces raisons expliquent pourquoi, le maniement des fonds publics et l'exécution des budgets publics, approuvés par des assemblées pour la plupart élues au suffrage universel, sont strictement encadrées par les « règles de la Comptabilité publique ». L'une des plus importantes d'entre elles étant le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Ainsi, les opérations financières de l'État, des collectivités locales et de leurs établissements publics sont, en principe, exécutées par deux catégories d'agents, les ordonnateurs et les comptables, chacun ayant un rôle et des tâches précisément définies et incompatibles entre elles.

Ces règles plus que centenaires¹ sous-tendent le décret du 29 décembre 1962 portant Règlement général sur la Comptabilité publique toujours en vigueur, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 n'ayant pas apporté, sur ce point, de modifications

Comptabilité publique et comptable public

La comptabilité publique est aussi ancienne que l'État. Elle s'est structurée progressivement pour répondre à des besoins précis essentiellement centrés sur le contrôle des flux monétaires transitant par les caisses de l'État et, à mesure que le droit financier s'imposait, sur le contrôle de la légalité des dépenses et des recettes. Comme le note une instruction de la direction de la comptabilité publique de 1953², « *les comptes de l'État sont établis principalement en vue du contrôle de la légalité des dépenses et des recettes. La comptabilité est aménagée de manière surtout à préparer le contrôle ultime par le Parlement, de la régularité de l'emploi des deniers publics, par référence à l'autorisation budgétaire qui en a permis la perception ou la dépense. Il ne s'agit pas en premier lieu de dégager les résultats d'une gestion, car on n'est pas en présence d'un patrimoine frugifère dont la comptabilité publique aurait à dégager le produit net* ».

Pour autant, la comptabilité publique a toujours cherché à concilier ces objectifs, qui lui conféraient sa légitimité et sa spécificité, avec des objectifs d'informations financières portant sur le résultat ou la performance de la gestion. Le décret du 31 mai 1862 prévoyait déjà l'établissement du compte général de l'administration des finances sur la base des droits constatés, en recettes comme en dépenses (articles 156 et 158).

L'extension du champ de compétence des entités publiques à l'exercice de nouvelles activités a contribué à développer ces exigences. Ainsi la création d'un budget annexe des postes télégraphes et téléphones en 1923 conduit-elle à prévoir que cette entité devra établir un compte général d'exploitation et un bilan.

¹ Ce principe de séparation des ordonnateurs et des comptables trouve son fondement dans l'ordonnance royale des 14-17 septembre 1822 et a été repris par les textes ultérieurs. .

² Cité par M. Prada, « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'État », *RFFP*, n° 93, 2006.

L'évolution de la comptabilité publique peut ainsi se lire comme l'histoire d'une tension entre la mise en œuvre de la technique comptable telle que la pratiquent les entreprises et la prise en compte des besoins spécifiques de contrôle liés au budget et au maniement de l'argent public, en sachant que ce sont ces dernières considérations qui sont considérées comme prioritaires par les gouvernements.

Plus que dans des normes spécifiquement comptables, c'est dans le rôle et le statut du comptable public que cette tension va trouver ses points d'équilibre successifs. Il est en effet plus facile de décider que le respect des contraintes est garanti par un statut et une responsabilité spécifiques que de définir a priori un cadre comptable permettant à la fois d'atteindre ces objectifs et de procurer une information financière sur le résultat et la performance ; cette difficulté de définir un cadre homogène étant d'autant plus importante que ses règles doivent s'appliquer à des entités dont le nombre et la nature se mettent à proliférer.

Les règles applicables à chaque type d'entités sont ensuite définies au cas par cas, mais l'unité fondamentale du dispositif repose sur le rôle du comptable public et sa spécificité qui est avant tout d'exécuter un budget public. Il n'est pas exagéré de dire que la comptabilité publique ne peut se définir que par l'existence du comptable public qui peut avoir à appliquer des dispositifs divers sur le plan strictement comptable.

B) L'incompatibilité des fonctions d'ordonnateurs et de comptables

L'article 20 du décret du 29 décembre 1962 précité pose comme principe général que « *les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles* ».

Ce principe se traduit par un cloisonnement des tâches. Ainsi, dans l'exécution des opérations budgétaires : l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement sont des opérations qui appartiennent à l'ordonnateur, tandis que la prise en charge et le paiement des dépenses sont de la compétence du comptable. Il en va de même pour les recettes.

L'originalité du système français consiste en une délimitation très précise des compétences de ces deux catégories d'agents afin, comme objectif fondamental, de garantir le respect des autorisations budgétaires et de sécuriser le maniement des deniers publics.

Responsable de la phase administrative et opérationnelle des opérations de dépense et de recette, l'ordonnateur est juge de l'opportunité. Il décide seul, sous réserve des enveloppes budgétaires disponibles, d'engager une dépense ou de percevoir une recette. Chargé de la phase comptable de l'opération de recette ou de dépense, le comptable public doit veiller au respect de sa régularité formelle. C'est ainsi qu'avant tout paiement de dépense ou de recouvrement de recette, il doit effectuer toute une série de contrôles limitativement énumérés par les articles 11, 12 et 13 du décret de 1962, tout manquement à ces dispositions pouvant conduire à la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire (v. infra).

La double justification de la séparation des ordonnateurs et des comptables

La séparation des ordonnateurs et des comptables publics puise en premier lieu sa source dans la volonté de garantir une gestion efficace des finances publiques en confiant le processus de l'exécution budgétaire à deux agents spécialisés, un même agent ne pouvant matériellement assurer l'ensemble des opérations d'exécution, depuis la décision d'engager la dépense ou de recouvrer une recette jusqu'à l'encaissement ou le décaissement, en passant par la vérification de la conformité aux textes qui s'y rapportent. Ce principe révèle par conséquent le

souci d'une mise en œuvre efficace et fonctionnelle des opérations d'exécution des lois de finances.

La séparation des ordonnateurs et des comptables permet en second lieu de veiller à la régularité des opérations de recettes et de dépenses. L'ordonnateur disposant du pouvoir de décider d'engager une dépense ou de percevoir une recette doit, pour mettre en œuvre ses décisions, s'adresser au comptable qui, lui, est compétent pour le maniement des fonds (paiement et encaissement), mais ne peut décider de les engager. Si l'ordonnateur reste seul compétent pour apprécier l'opportunité des recettes et des dépenses, le comptable public doit, quant à lui, s'assurer de la régularité des opérations réalisées avant de les exécuter.

C) Le rôle particulier des comptables publics garant de la régularité du maniement des fonds publics et des opérations budgétaires

Il appartient au comptable public d'assurer le recouvrement des recettes et le paiement des dépenses. Pour ce faire, il est amené à contrôler de manière systématique toutes les opérations qui lui sont transmises par l'ordonnateur avant leur exécution définitive.

Le comptable public, conçu comme garant de la bonne application des textes (loi, règlements, circulaires, instructions, etc.) s'est vu octroyer, dès l'origine, une mission qui dépasse le simple rôle ancillaire d'exécution des dépenses et des recettes ou de tenue matérielle des comptes. En effet, il peut, par exemple, s'opposer à ce titre à la réalisation d'une décision immédiatement exécutoire (en cas d'absence de crédits disponibles, de mauvaise imputation, etc.).

Cette conception historique du comptable public garant du respect de la réglementation perdure de nos jours et s'étend même à d'autres domaines. C'est dans cette logique que l'article 31 de la LOLF demande au comptable public de veiller au respect des principes comptables (notamment ceux relatifs à la régularité, à la sincérité et à la fidélité des comptes) et de s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. (Cf. infra deuxième partie).

Budgets publics et comptables publics

La présence d'un comptable public peut être justifiée par la nature particulière des opérations budgétaires qu'il exécute et qu'il retrace dans la comptabilité budgétaire. Parce qu'elles présentent un caractère public, ces opérations budgétaires doivent faire l'objet d'une exécution réglementée.

S'agissant des dépenses, il est nécessaire de s'assurer de leur régularité sur la base d'une transmission systématique au comptable des pièces justificatives, avec des enjeux tout particuliers dans le cadre des marchés publics ou pour les sommes importantes. A l'issue des contrôles qu'il lui incombe d'effectuer (contrôles précisément définis par les articles 11, 12 et 13 du décret de 1962), le comptable décide de viser les dépenses si elles apparaissent régulières ou, dans le cas contraire, d'en suspendre voire d'en refuser le paiement. Or, seule une personne qui dispose d'une autorité et d'une indépendance suffisantes peut assurer ce rôle. De par leur statut et leur régime de responsabilité, les comptables publics présentent cette caractéristique (cf. infra §2). En matière de recouvrement des recettes publiques, il convient de noter que les titres émis par les ordonnateurs sont immédiatement exécutoires et que le comptable public utilise des procédures de contraintes exorbitantes du droit commun qui nécessitent la neutralité de la personne qui les met en œuvre. Dès lors, même s'il était envisagé que

les dépenses soient payées par un comptable banalisé, il ne peut en être ainsi pour le recouvrement des recettes publiques.

§2 – L'indépendance du comptable public, gage de neutralité et d'effectivité de son rôle de garant de l'orthodoxie financière

Au-delà de l'incompatibilité des fonctions et de la séparation des tâches entre ordonnateurs et comptables, le système français repose aussi sur l'indépendance du comptable public, confortée par un régime statutaire de responsabilité personnelle et pécuniaire unique dans la sphère publique.

A) Une double indépendance statutaire et fonctionnelle

L'ordonnateur et le comptable public sont deux entités autonomes entre elles, mais aussi vis-à-vis des tiers. Cette autonomie qui découle de l'existence de deux statuts organiques différents, se traduit par l'absence de lien de subordination entre eux, exception faite des comptables publics qui, intervenant auprès du Ministre chargé du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État sont placés vis-à-vis de ce dernier dans une situation d'obéissance cependant limitée. L'indépendance à l'égard des tiers est prévue, quant à elle, par différents textes comme le nouveau code de procédure pénale ou le règlement général de la comptabilité publique.

Dans la sphère de l'État, comme du secteur public local, le comptable public est toujours un agent de l'État systématiquement nommé par le ministre chargé du Budget.

Le mode de désignation des comptables publics dans les diverses structures publiques

Pour l'État lui-même, le comptable public est nommé par arrêté du ministère chargé du budget et des comptes publics. Pour les établissements publics nationaux (EPN), il convient de faire une distinction entre d'une part, les établissements publics nationaux administratifs (EPNA) et les universités où les comptables publics sont nommés par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre de tutelle et d'autre part, les établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) où la nomination des comptables publics résulte d'un arrêté du ministre du budget après avis du conseil d'administration.

Pour les collectivités territoriales, leurs groupements et les établissements publics locaux rattachés, les comptables publics sont nommés par un arrêté du ministre du budget, après information du responsable (maire, président, etc.) de l'exécutif de la collectivité ou de l'établissement.

Pour les établissements publics de santé (EPH), la nomination est également opérée par un arrêté du ministre du budget ; pour les offices publics de l'habitat, par un arrêté du ministre du budget, après information du président du conseil d'administration.

En ce qui concerne les régies locales dotées de la personnalité morale, il faut un arrêté du préfet, sur proposition du conseil d'administration, après avis du trésorier-payeur général (TPG) s'il s'agit d'une régie dont l'activité est industrielle et commerciale, et un arrêté du préfet, après avis du TPG, si l'activité est de nature administrative. Pour les régies locales pourvues de la seule autonomie financière, la nomination résulte uniquement d'un arrêté du ministre du budget.

S'agissant des établissements publics locaux d'enseignement (EPL : lycées et collèges), le comptable public est nommé par un arrêté du ministre de l'éducation nationale, après information de la collectivité territoriale de rattachement (ou par un arrêté du ministère de l'agriculture ou du ministère chargé de la mer en cas d'EPL d'enseignement agricole ou des métiers de la mer).

Dans tous les cas passés en revue, le comptable public demeure un agent de l'État et dans la très grande majorité des cas, sauf ceux des agents comptables d'EPN, d'EPL et des régies locales autonomes, le comptable public est un comptable direct du Trésor, c'est-à-dire un agent relevant directement et hiérarchiquement de la direction générale des finances publiques dépendant du ministre du budget.

Au-delà des modalités de sa désignation, l'indépendance du comptable est également fonctionnelle car il dispose, dans la plupart des cas (l'exception la plus fréquente étant celle des établissements publics nationaux), de moyens humains et matériels fournis ou financés directement par le ministère du Budget (la direction générale des finances publiques).

L'indépendance des comptables publics et les moyens mis à leur disposition pour assurer leurs missions

Les comptables de l'État³, des collectivités territoriales, de leurs groupements (EPCI) et établissements publics locaux rattachés, des EPS et des offices publics d'habitation (OPH), fonctionnent avec des moyens financés et mis à disposition par la direction générale des finances publiques (DGFIP). La qualité de leurs contrôles et de leur mission de conseil ne dépend donc pas de l'octroi de moyens mis à disposition par l'ordonnateur.

Pour les EPL, les moyens matériels sont mis à disposition par l'entité de rattachement. Les moyens en personnel sont gérés par la collectivité de rattachement depuis la loi « Libertés et responsabilités locales » du 13 août 2004. Pour les régies locales autonomes, les moyens sont fournis par l'ordonnateur.

B) Une indépendance assise sur un régime de responsabilité personnelle et pécuniaire unique dans la sphère publique

L'article 60 de la loi du 23 février 1963, régit le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. En effet, ces derniers peuvent être rendus personnellement débiteurs vis-à-vis de l'État ou des organismes auprès desquels ils exercent leurs fonctions, soit par arrêté du ministre chargé du Budget soit par décision du juge des comptes. Ils sont alors mis en débet.

Cette responsabilité peut être mise en jeu dans trois cas principaux, lors de la constatation d'un déficit ou d'un manquant en caisse (ou en valeurs inactives), pour des recettes non recouvrées ou pour des dépenses payées irrégulièrement. Un quatrième événement est plus exceptionnel, il s'agit du cas où l'organisme a dû indemniser une tierce personne du fait d'une faute commise par le comptable.

La situation est cependant différente en cas de réquisition du comptable public par l'ordonnateur. Dans cette hypothèse, le comptable public doit répondre favorablement à

³ Ne sont visés ici que les comptables directs du trésor, en relation avec un ordonnateur d'une autre administration que la leur, hors donc les comptables des impôts et des douanes.

l'ordre de l'ordonnateur sauf (pour les cas les plus graves) s'il apparaît que les crédits ne sont pas disponibles, que le service n'a pas été fait, que le visa du contrôleur budgétaire et ministériel est absent, ou encore que le paiement comporte un caractère non libératoire. En effet, hormis ces situations particulières où l'obligation de suspendre le paiement prévaut, le comptable public ne peut s'opposer à l'ordre de réquisition de l'ordonnateur et se trouve dans l'obligation de procéder au paiement. Dès lors, le comptable public est dégagé de sa responsabilité, celle-ci étant transférée à l'ordonnateur. Contrairement aux idées reçues et parfois à certaines pratiques, il faut bien voir que la logique du droit de réquisition n'est pas de gérer des conflits entre l'ordonnateur et le comptable, mais de résoudre des cas (en principe marginaux) où la réglementation est inexistante ou contradictoire. C'est donc un outil de facilitation et non d'opposition.

La loi de finances rectificative pour 2006 a modifié marginalement l'article 60 sur la responsabilité du comptable public. Les modifications concernent le délai de prescription de la mise en jeu de la responsabilité (cinq ans après l'année de la production des comptes), l'exonération de responsabilité en cas de circonstances constitutives de la force majeure et la fixation du point de départ des intérêts de débet (au premier acte de mise en jeu de la responsabilité du comptable). Il convient de noter à ce sujet que le projet de cantonner la responsabilité pécuniaire du comptable public au préjudice financier direct subi par l'organisme public concerné, n'a pas été retenu, si bien que le comptable public, comme dans le passé peut toujours être condamné à payer une dépense irrégulière ne présentant aucun préjudice financier direct.

La responsabilité du comptable peut cependant être allégée par le ministre chargé du budget qui peut, en fonction des circonstances du débet, prononcer (en tout ou partie) une remise gracieuse.

La procédure de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics

La loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 et les décrets n° 2008-1397 et 2008-1398 du 19 décembre 2008 ont profondément réformé la procédure de jugement des comptes des comptables publics

Ces derniers textes complètent, comme d'autres textes antérieurs, les garanties du comptable public au droit à un jugement équitable, public et rendu dans un délai raisonnable (application de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme).

Ainsi, la procédure contradictoire est renforcée à tous les stades de la procédure (ouverture du contrôle, instruction et jugement).

Une phase accusatoire, ou de mise en accusation par le ministère public, est nettement distinguée des phases de l'instruction et du jugement. Il n'y a instruction en vue d'un jugement que sur le réquisitoire du ministère public, lui-même précédé d'une phase d'examen des comptes non juridictionnelle.

Le jugement n'est prononcé qu'après une audience publique à laquelle sont convoquées toutes les parties concernées (le comptable, le représentant de l'organisme public, assistés ou non par un avocat). Le jugement en premier ressort devient un jugement unique. Il y a donc suppression du jugement provisoire (et donc de la règle du « double arrêt »).

Un autre texte, le décret n°2008-228 du 5 mars 2008, abrogeant le décret n°64-1022 du 29 septembre 1964, a modifié à la marge les conditions de la constatation et de l'apurement des débits des comptables publics et assimilés, notamment, en prévoyant en son article 9-III que tout projet de remise gracieuse dont le montant excède une limite fixée par arrêté du ministre du budget est soumis à l'avis de la Cour des comptes. Un arrêté du 5 mars 2008 a fixé la limite à 10 000 euros (en principal) lorsque le débet est prononcé par la Cour ou une chambre régionale ou territoriale des comptes. Cette novation ne remet pas fondamentalement en cause « l'anomalie » juridique et constitutionnelle du « Ministre-juge » qui, par arrêté, peut atténuer ou rendre sans effet une décision juridictionnelle. Le ministère du Budget considère cette approche comme un élément de management de ses cadres dans la mesure où le ministre apprécie le comportement du comptable (et les circonstances) pour faire remise totale ou partielle du débet prononcé à l'encontre de ce dernier, en prenant en compte, notamment le niveau des moyens mis à sa disposition.

Du fait de ce régime de responsabilité pécuniaire et personnelle, un comptable doit obligatoirement, avant d'être installé dans son poste, constituer des garanties (article 17 du décret de 1962) dont le montant (variable selon la catégorie du poste), est fixé par arrêté du ministre du Budget.

Cette garantie peut théoriquement être constituée par le dépôt de fonds ou de valeurs. Dans les faits, elle est remplacée par le versement d'une caution solidaire, émanant généralement de l'Association française de cautionnement mutuel (AFCM) à qui chaque adhérent verse une cotisation annuelle proportionnelle au montant du cautionnement sur lequel elle est assise. En cas de mise en jeu de la caution par l'État, l'AFCM après avoir versé la garantie, se retourne ensuite contre le comptable. C'est pourquoi, les comptables souscrivent une assurance (non obligatoire) qui leur permet de couvrir une partie des éventuels débits laissés à leur charge. En effet, les assurances comportent des franchises qui peuvent être importantes. La responsabilité pécuniaire du comptable peut donc peser lourdement sur lui en l'absence de remise gracieuse du ministre ou de remise partielle laissant un important « laissé à charge ».

La question de la compétence du ministre du Budget en matière de remise gracieuse est souvent remise en cause, notamment de la part de la Cour des comptes. En fait, cette question doit s'intégrer dans une problématique plus large concernant la responsabilité des gestionnaires publiques, la pénalisation de l'action publique et la refonte de la Cour de discipline budgétaire et financière. Ces différents points seront évoqués ci-après dans le chapitre 3.

Quoiqu'il en soit, et au-delà de tout débat théorique, force est de constater que ce régime de responsabilité personnelle et pécuniaire, au-delà de ses imperfections, joue un rôle important dans la rigueur et l'attention portées par les comptables dans l'exercice de leur métier et dans leur positionnement vis-à-vis des ordonnateurs.

Cette responsabilité constitue le fondement de l'autorité du comptable en matière de finances publiques. Elle en marque aussi la limite puisque les comptables ne peuvent effectuer de contrôles que s'ils sont justifiés par leur responsabilité. De ce point de vue, la LOLF, en

faisant des comptables de l'État les garants de la qualité et de la sincérité de la comptabilité, fait évoluer cette logique et fait émerger un autre type de mission hors cadre de responsabilité expressément défini.

SECTION 2 : DES COMPTABLES PUBLICS CONSTITUANT L'ARMATURE D'UN DISPOSITIF COMMUN DE PRODUCTION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE ET FINANCIÈRE DES ORGANISMES SOUMIS À LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Le métier de comptable public qui suppose un haut niveau de technicité (§ 1) est en général organisé en réseaux permettant une gestion centralisée des finances publiques (§ 2).

§ 1 – Comptable public : un métier qui appelle des compétences spécialisées

Les développements précédents (section II) ont mis l'accent sur le rôle traditionnel du comptable public, chargé notamment de l'exécution des opérations de dépenses et de recettes et du maniement des fonds publics.

Décrire ce rôle n'épuise pas le contour du métier de comptable public qui se voit aujourd'hui reconnaître un rôle majeur dans la tenue des comptabilités publiques et la qualité de l'information financière. Pour ce faire, le comptable public doit non seulement disposer d'un champ de compétences très large (notamment dans les domaines budgétaires, juridiques et comptables) et des savoirs techniques pour accomplir la multiplicité des tâches qui lui incombent au titre du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la tenue de la comptabilité ou des opérations de trésorerie. Il doit aussi comme ses homologues du privé s'impliquer fortement dans la mise en œuvre des systèmes d'information (cf. infra deuxième partie).

L'existence d'un corps de fonctionnaires spécialisés dans le métier comptable répond non seulement à la logique statutaire évoquée précédemment, mais aussi, et fondamentalement, à des besoins de compétences spécifiques.

De ce point de vue, il convient de combattre une série d'idées reçues telles que le mythe d'une comptabilité sans comptable qui fonctionnerait sans pilote à son bord, de manière autonome au travers d'un système d'information totalement intégré, ou le raccourci entre l'intervention d'un commissaire aux comptes et la nécessaire disparition du comptable public !

C'est tout particulièrement dans les établissements publics nationaux que ces deux idées s'expriment le plus fréquemment. Il est vrai que la généralisation du commissariat aux comptes est parfois de nature à déstabiliser l'agent comptable qui doit intégrer une autre culture et des pratiques qui ne lui sont peut être pas toujours familières, et parfois répondre aux remarques de responsables d'établissement public tirant argument du recours à des commissaires aux comptes privés pour stigmatiser l'archaïsme que constituerait la présence d'un comptable public.

L'intervention d'auditeurs externes dans les entreprises n'a pas conduit à la disparition de la fonction comptable. Au contraire, cette dernière n'a fait que de se renforcer et se professionnaliser. La LOLF en exigeant de l'État qu'il produise des comptes patrimoniaux réguliers et sincères, la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 en exigeant que les établissements publics soumettent leurs comptes consolidés à des commissaires aux comptes conduisent aux mêmes évolutions et vont exiger encore plus qu'auparavant la présence de personnels formés et ouverts aux questions comptables et financières, d'où la nécessité de disposer d'un corps de fonctionnaires spécialisés sur des matières très spécifiques et techniques.

§ 2 - L'existence d'un réseau et l'homogénéisation des pratiques

Une des spécificités françaises, liée à l'existence même du comptable public, est de pouvoir centraliser les comptes de la plupart des entités publiques et ainsi de pouvoir disposer d'une masse de données financières⁴ sur l'ensemble des services de l'État (au niveau central, comme au niveau déconcentré) et de ses établissements publics, sur les collectivités territoriales et leurs satellites, sur les hôpitaux, etc.

Cette situation est due à la présence d'un réseau de comptables publics fortement structuré dépendant pour l'essentiel de la direction générale des finances publiques (DGFIP) relevant du ministère du Budget. Recueillie quotidiennement aux échelons départemental et régional, l'information financière est ensuite traitée en temps réel au niveau central pour être agrégée et analysée. Remettre en question cette organisation constituerait indéniablement une régression et nécessiterait, pour pouvoir disposer du même niveau d'information, la mise en place d'une organisation nettement plus onéreuse qu'actuellement.

Dernier avantage et non des moindres, l'organisation des comptables publics en réseau permet une application uniforme et homogène des normes et des principes et favorise le pilotage d'un système financier complexe. Les observations et réserves que la Cour des comptes formule depuis trois ans sur les comptes de l'État sont le plus souvent directement ou indirectement des appels à poursuivre dans cette voie et à en parfaire l'organisation et le pilotage.

A) L'existence d'un réseau comme vecteur d'harmonisation et de remontée de l'information comptable

Les comptables publics offrent en effet l'avantage d'être constitués en réseau. Soumis à un même statut et à des règles de responsabilité identique, relevant d'une même autorité de tutelle, les comptables publics tiennent leur comptabilité selon des pratiques harmonisées. Les différences qui peuvent exister entre les comptes du secteur public s'expliquent uniquement

⁴ A ce jour, il n'est pas produit de comptes consolidés stricto sensu, mais des présentations d'information regroupant différentes structures (comptes combinés de l'État et de ses satellites, présentation nationale des comptes des collectivités par nature et par taille).

par l'existence de nomenclatures (cf. par exemple les instructions de la série M, M14 pour les communes, M21 pour les hôpitaux ou M9 pour les établissements publics nationaux) et de référentiels différents, qui tendent toutefois à s'harmoniser rapidement à la suite de la mise en place d'un comité des normes dans le cadre de la LOLF⁵.

Certes le système actuel demeure encore perfectible dans la mesure où la remontée de l'information n'est pas aussi rapide, pertinente et homogène qu'il serait souhaitable. Toutefois, les voies d'amélioration du dispositif actuel se trouvent dans une utilisation optimale du potentiel ouvert par la fusion des réseaux de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) et de la direction générale des impôts (DGI) au sein de la DGFIP et des opportunités offertes par le nouvel outil informatique CHORUS (cf. chapitre 2).

L'existence de ce réseau des comptables publics s'inscrit donc dans la perspective de la tenue d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité patrimoniale fiables et homogènes.

L'appartenance à un réseau favorise les échanges entre comptables qui peuvent ainsi mutualiser les bonnes pratiques, grâce à un pilotage national (le secteur « *gestion publique* » de la DGFIP) mais également par l'utilisation des mêmes applications. A titre d'exemple, actuellement, la remontée des informations par l'infocentre INCA permet d'obtenir les fiches d'Analyses des Équilibres Financiers Fondamentaux (AEFF) qui servent à calculer les moyennes départementales, régionales et nationales des collectivités par strate de population et les ratios correspondants.

B) Un réseau de comptables publics favorisant le pilotage d'un système financier public complexe

Il est nécessaire de rappeler l'apport essentiel que peuvent avoir les comptables publics pour le pilotage des finances publiques par les autorités centrales. En effet, la satellisation et la complexification croissante qui caractérisent les finances publiques montrent la nécessité de retrouver une certaine cohérence en la matière. À défaut, il devient difficile de maîtriser le système dans son ensemble.

Par ailleurs, dans la perspective de la mise en place d'une présentation consolidée des comptes publics ou, à tout le moins des présentations comptables ministérielles par missions, programmes ou actions, il s'avère nécessaire de poursuivre les efforts entrepris dans les remontées d'informations au niveau central.

L'appartenance à un réseau permet enfin à l'État, en vertu du principe d'unité de trésorerie associé à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor, d'avoir une situation quotidienne de sa trésorerie et donc une gestion unique de sa trésorerie.

⁵ Le comité des normes créé par la LOLF a été remplacé en 2009 par un Conseil de normalisation des Comptes publics (CNoCP).

Ainsi, dans un système financier qui fait l'objet d'une satellisation et d'une complexification croissantes, le comptable public, de par son implication et son rôle central, apparaît comme un facteur d'unité.

Le principe d'unité de trésorerie

Selon la présentation très claire de MM. PRADA et SONRIER dans leur livre « la comptabilité publique », ce principe comporte deux aspects :

- le principe de l'unité de caisse auquel renvoie l'article 44 du décret général sur la comptabilité publique de 1962 selon lequel « un poste comptable dispose d'une seule caisse ». Selon le livre précité, « le corollaire de ce principe est la non-affectation des types de rentrées aux sorties, règle symétrique au plan de la trésorerie, du principe budgétaire de la non-affectation des recettes aux dépenses...Ce principe d'unité est également appliqué à l'ensemble des comptes de disponibilités » ;

- la mise en commun de la trésorerie de l'ensemble des comptables publics permettant l'existence d'un circuit monétaire du Trésor reposant sur l'interconnexion des réseaux publics et sur le compte unique du Trésor à la Banque de France.

L'existence d'un réseau de comptables publics constitue, par rapport à d'autres pays, un avantage considérable pour la gestion de la trésorerie de l'État, mais aussi des collectivités qui bénéficient de tout le support technique du réseau après duquel elles déposent obligatoirement leurs fonds.

SECTION 3 : LES LIMITES DU SYSTÈME DU COMPTABLE PUBLIC : LE BROUILLAGE DES CONCEPTS QUI LE SOUS-TENDENT

Quelques aménagements ont été apportés, au fil du temps, au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. Essentiellement de nature technique, ces aménagements ne sauraient être interprétés comme de véritables exceptions car, in fine, ils respectent le rôle et la responsabilité de chacun (§ 1). Il n'en va pas de même pour certaines situations dérogatoires qui ont eu tendance à se développer ces dernières années et qui contribuent à brouiller la lisibilité du système (§ 2).

§ 1 – Les aménagements classiques au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

Les principaux aménagements ont été conçus pour donner une plus grande souplesse au dispositif. Certains d'entre eux inversent l'attribution des tâches matérielles (comme, par exemple, la liquidation de la paye confiée aux comptables) ou intervertissent certaines phases d'exécution des dépenses ou des recettes (comme l'encaissement avant émission des titres). D'autres confient à un tiers habilité (le régisseur) l'exécution, dans les régies de recettes ou de dépenses, des tâches relevant de l'ordonnateur et du comptable. Mais, dans tous les cas de figure, il est fait explicitement référence au décret du 29 décembre 1962, et, lors du dénouement des opérations, chacun des acteurs reprend sa place traditionnelle et le comptable public n'est à aucun moment exempté de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Les aménagements classiques au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

Ces aménagements sont justifiés par le caractère particulier de certaines recettes et dépenses. Tel est le cas de la perception au comptant par les comptables publics. Dans cette hypothèse, l'intervention ex-ante de l'ordonnateur n'est pas nécessaire pour constater et liquider les créances publiques, ni pour émettre les ordres nécessaires à leur recouvrement puisque les débiteurs reconnaissent et acceptent d'eux-mêmes de payer leurs créances à l'administration. L'émission d'un ordre de recettes devenant inutile, les comptables publics peuvent intervenir immédiatement après la liquidation des débiteurs. De façon variable selon les procédures concernées, l'ordonnateur intervient in fine (fin de mois, fin d'année...) pour signer un document permettant la constatation définitive des recettes.

La dérogation au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics s'impose tout autant pour les dépenses qui, faisant l'objet de procédures automatisées (traitements et salaires des agents de l'État, par exemple), sont réalisées sans ordonnancement préalable. L'objectif est alors de décharger les comptables du paiement de certaines dépenses de faible importance. Là encore, l'ordonnateur intervient ex-post.

Il convient également de rappeler l'existence des régies de recettes et d'avances qui se matérialisent par l'existence de régisseurs placés sous l'autorité de l'ordonnateur, assumant des actes relevant de la compétence de l'ordonnateur et du comptable public. Par exemple, les régisseurs peuvent encaisser des recettes non fiscales de faible montant (droits d'inscription dans les bibliothèques, droits d'entrée dans les musées etc.) au nom et pour le compte du comptable public sans l'établissement au préalable d'un titre de perception. Les sommes ainsi perçues sont constatées, liquidées et recouvrées par le régisseur, puis justifiées et reversées régulièrement au comptable qui vérifie alors l'exactitude de la liquidation et demande à l'ordonnateur d'émettre un titre collectif de régularisation.

§ 2 - Le brouillage des concepts

Au-delà des aménagements mentionnés précédemment, plus délicate est la question des établissements financés par des ressources publiques qui ne disposent pas d'un comptable public, la diversité des situations rencontrées rendant difficile l'édiction d'un critère justifiant cette situation (§ 1). Cela étant, la LOLF, en faisant émerger la notion d'opérateur des politiques publiques et le souci de transparence financière, donne une justification nouvelle à la présence d'un comptable public (§ 2).

A) L'impossibilité de définir un critère unique justifiant la présence ou non d'un comptable public

Le périmètre des comptes publics, tel que défini par l'INSEE, ne coïncide pas obligatoirement avec le champ d'action des comptables publics. Dès lors, se pose la question de savoir s'il existe ou non des critères qui permettraient de définir la ligne de partage entre les organismes dotés d'un comptable public et ceux qui n'en sont pas pourvus.

Est-ce le maniement de deniers publics ? Mais alors, quelle en est la définition et le périmètre précis ? L'on ne peut que constater que de nombreux organismes, par exemple des chambres consulaires, perçoivent des versements obligatoires et ne disposent pas de comptables publics.

S'agit-il de la présence d'une activité publique marchande qui s'opposerait à une activité non marchande ? Là encore toutes les situations coexistent. Il y a des établissements publics

industriels et commerciaux dotés de comptables publics (l'Office National des Forêts, le Laboratoire National de Métrologie et d'Essais, le Centre National des Études Spatiales, etc.), et d'autres qui en sont dispensés (l'Institut National de l'Audiovisuel, les Monnaies et Médailles, le Commissariat à l'Énergie Atomique, etc.). Dans le secteur local, le choix est laissé aux offices publics de l'habitat.

Autres pistes envisageables, l'utilisation de ressources ou de patrimoine publics (soit sous forme financière, soit en nature) mis gratuitement à la disposition de ces structures par l'État ou les collectivités territoriales ? Là encore, ce critère apparaît peu opératoire. En effet, comment expliquer la différence de traitement entre, par exemple, l'Office National des Forêts, l'Institut National de l'Audiovisuel et Réseau Ferré de France ?

Au total, le nombre et le caractère empirique voire arbitraire des dérogations aux règles de la comptabilité publique conduit à s'interroger sur la cohérence du dispositif du comptable public. Après la fusion de l'Agence Nationale pour l'Emploi (ANPE) et des ASSEDIC, la création de Pôle Emploi, qualifié d'établissement public administratif doté d'une comptabilité privée, constitue le cas le plus extrême d'incohérence.

Comptes publics et comptables publics : deux périmètres distincts

La notion de comptes publics est plus récente que celle de comptabilité publique. Le développement des dispositifs de protection sociale ne s'est pas opéré dans un cadre purement public et, très souvent, les comptables publics n'y ont joué qu'un rôle limité, une grande partie de la sphère sociale ne faisant pas partie du domaine de la comptabilité publique stricto sensu. Toutefois, le financement des entités relevant de cette sphère fait de plus en plus appel à des financements mixtes (cotisations obligatoires et impôts). Les problèmes comptables que posent ces caractéristiques (prélèvements obligatoires et activités non marchandes) ont conduit à considérer qu'il était justifié de les traiter ensemble. De plus, cette approche est celle qui est retenue pour les comparaisons internationales en matière de finances publiques et spécialement pour vérifier le respect des engagements financiers pris par les États membres de l'Union européenne dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance.

Pour autant la référence à cette notion de comptes publics ne change ni le statut juridique des entités qui en font partie, ni le fait qu'elles disposent ou non d'un comptable public. Ces dernières caractéristiques sont soit le produit de l'histoire, soit le résultat de choix de gouvernance pris à des périodes différentes de l'évolution en cours.

Il importe en effet de souligner que la notion de comptes publics dépasse celle de comptes gérés par un comptable public. Le champ de référence le plus large incluant les comptes publics est celui des administrations publiques (APU), utilisé par l'INSEE pour définir les secteurs institutionnels intégrés dans les comptes nationaux.

A l'intérieur de ce champ, certains comptes publics sont gérés par un comptable public selon les règles de la comptabilité publique, d'autres, échappant à la gestion par un comptable public, adoptent les règles de la comptabilité commerciale.

Cette dichotomie des comptes publics dans le champ des APU ne relève pas nécessairement ou exclusivement de la nature d'activité ou du mode de financement de l'organisme concerné. Elle peut aussi relever du choix du régime de gestion comptable par le législateur pour certains organismes ou établissements relevant des ODAC (organismes divers d'administration centrale) ou des administrations publiques locales (APUL). Ainsi, les « pôles-emploi », résultant de la fusion entre l'agence nationale pour l'emploi (ANPE) et les ASSEDIC, sont gérés sans comptable public, dans un régime de comptabilité commerciale, nonobstant la nature de leur activité principale de fourniture de services non marchands et leur financement par des prélèvements obligatoires. A contrario, les syndicats intervenant dans le secteur public local, sont tous gérés par un comptable public, sous un

régime de comptabilité publique (quelques soient la nature de leur activité principale et leur mode de financement par l'impôt ou par des recettes de nature commerciale). Quant aux offices publics de l'habitat, leur régime de gestion comptable dépend du choix opéré par leur conseil d'administration entre comptabilité publique et comptabilité commerciale, alors que leur activité est essentiellement marchande et que leur financement est principalement assuré par des recettes de nature commerciale.

Les comptes publics relevant du champ des administrations publiques, au sens de l'INSEE, sont donc gérés par un comptable public, selon les règles de la comptabilité publique, moins en raison de la nature de leur activité principale (marchande ou non marchande, ou de leur mode de financement, par une recette de nature commerciale ou par un prélèvement obligatoire), qu'en raison du choix du régime et du mode de gestion comptable opéré par le législateur ou par les assemblées délibérantes des organismes considérés dans le cadre défini par la loi.

La conséquence à en tirer sur la présence ou l'absence du comptable public dans la tenue des comptes publics, est de rechercher les raisons pour lesquelles, un régime ou un mode de gestion comptable, avec ou sans comptable public, a été retenu par le législateur ou l'assemblée délibérante, alors que la nature de l'activité ou le mode de financement ne l'imposaient pas.

B) La LOLF, le retour aux principes d'origine

Les dispositions de la LOLF concernant la gestion des programmes budgétaires et la justification de l'emploi pertinent des fonds ont mis les opérateurs publics (c'est-à-dire les établissements recevant des fonds à partir de ces programmes) sous la même tension que les administrations de l'État.

Ces organismes ont la même obligation de rendre compte et doivent le faire dans les mêmes rapports d'activités à partir des mêmes types d'information (indicateurs, justification des dépenses au premier euro, comptabilité d'analyse des actions, etc.).

L'émergence de la notion d'opérateur des politiques publiques, le retour à une plus grande rigueur budgétaire et financière (cf. par exemple, l'extension aux opérateurs de la notion de plafond d'emploi), la volonté de lutter contre les démembrements de l'État créés pour échapper aux contraintes budgétaires (« débudgétisation »), les demandes récurrentes de la Cour des comptes pour assurer une meilleure transparence de la gestion publique, etc., sont autant d'occasions de revenir à des approches plus orthodoxes.

Les besoins de production de données fiables et homogènes destinées à rendre compte au Parlement ainsi que le mouvement de recensement et de valorisation du patrimoine de l'État recentrent également des organismes sur les bonnes pratiques comptables.

Au total, on peut, à partir de quelques exemples récents, relever une tendance au retour du comptable public dans le champ des nouveaux opérateurs de l'État comme dans celui des agences régionales hospitalières.

A la lecture des enseignements tirés de la LOLF, il semble que l'impossible critère unique évoqué supra (cf. A) soit à chercher dans l'existence d'un service public, marchand ou non,

étroitement lié à l'activité de l'État car contribuant à la mise en œuvre d'une politique publique.

Pour le secteur local, la problématique est différente, le concept d'opérateur s'appliquant uniquement à l'État. La diversité des satellites et la pluralité de leur statut renforce l'idée qu'il est difficile d'identifier un critère unique permettant de savoir dans quel cas la comptabilité d'un organisme local doit être confiée à un comptable public. Au final, il semble que le choix de recourir ou non à un comptable public doit relever de l'assemblée délibérante, sauf lorsque la loi impose une solution.

CHAPITRE 2

L'ÉMERGENCE D'UNE NOUVELLE GESTION PUBLIQUE MODIFIANT L'ÉQUILIBRE DES RÔLES DES ACTEURS DANS LE SYSTÈME FINANCIER PUBLIC

La Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1er août 2001, parce qu'elle porte les préoccupations d'une nouvelle gestion publique, a entraîné une mutation profonde du dispositif d'information budgétaire et comptable de l'État. Cette loi, même si elle ne s'applique stricto sensu qu'à l'État, a déclenché, de proche en proche, le renforcement d'exigences nouvelles à l'égard de la comptabilité patrimoniale des entités publiques, qu'elles relèvent de l'État ou du secteur public local (section 1).

La redéfinition des chaînes de travail résultant de ces évolutions tout autant que les exigences de qualité comptable induites par la certification des comptes, conduisent, en marge du décret de 1962, à une plus grande interaction entre ordonnateurs et comptables de l'État, comme c'est le cas, depuis longtemps pour des raisons techniques, dans les établissements publics. Les collectivités locales se situent pour l'instant à l'écart de cette évolution tant la séparation traditionnelle entre ordonnateur et comptable y reste particulièrement prégnante (section 2).

Si l'émergence de cette nouvelle gestion publique dans les structures de l'État et de ses démembrements a conduit les comptables à s'impliquer fortement, aux côtés des ordonnateurs, dans la mise en œuvre d'un dispositif d'information adapté, elle ne se traduit pas, pour autant, par une plus grande implication du comptable public dans les processus de gestion. En effet, s'agissant de l'État, les comptables n'ont, à l'heure actuelle, qu'une position marginale auprès des gestionnaires publics, concept nouveau qui vient se superposer au couple juridique traditionnel ordonnateur-comptable. S'agissant des établissements publics, les comptables publics ne peuvent jouer pleinement leur rôle de conseil et d'appui en matière de gestion qu'en clarifiant leur positionnement par rapport à la tutelle financière exercée par l'État dont ils peuvent apparaître comme le relais trop direct. Au total, le risque est grand que les comptables publics ne puissent dépasser la dimension essentiellement juridique de leur positionnement pour s'insérer complètement dans un ordre plus complexe intégrant des préoccupations issues de la nouvelle gestion publique (Section 3).

SECTION 1 : LES EXIGENCES DE LA NOUVELLE GESTION PUBLIQUE À L'ÉGARD DES DISPOSITIFS D'INFORMATION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES ENTITÉS PUBLIQUES

Les pères de la LOLF poursuivaient deux buts, d'une part, aboutir au rééquilibrage, en faveur de la Représentation nationale, des rôles du Parlement et du Gouvernement dans la procédure budgétaire, et d'autre part, accélérer la modernisation de la gestion publique de l'État en

donnant plus de liberté et de responsabilité aux gestionnaires publics. Ces deux préoccupations se traduisent dans le texte même de la LOLF (cf. article 27) avec la définition de trois comptabilités distinctes : une comptabilité budgétaire (le suivi des crédits), une comptabilité générale (le suivi du patrimoine et de la situation financière) et une comptabilité d'analyse des coûts des actions des programmes⁶. Complémentaires, ces trois comptabilités sont de nature à éclairer les gestionnaires et à mieux rendre compte au Parlement, non seulement de la consommation des crédits, mais aussi de leur bon emploi.

Cette loi attribue, en outre, aux comptables de l'État un rôle nouveau de garant de la qualité d'une information financière et comptable dont la régularité, la fidélité et la sincérité sont désormais certifiées par la Cour des comptes (§1).

Ces concepts se sont rapidement diffusés aux établissements publics nationaux et ouvrent un débat sur leur généralisation aux collectivités territoriales (§2).

§ 1 – L'émergence, pour l'État, d'un nouveau dispositif d'information budgétaire et comptable tourné vers la nouvelle gestion publique promue par la LOLF

Le système comptable de l'État orienté presque exclusivement sur le suivi de l'exécution de la loi de finances a fortement évolué depuis quelques années en intégrant progressivement une dimension patrimoniale qui a trouvé son aboutissement avec la publication de la LOLF. Ce système comptable doit aujourd'hui répondre aux préoccupations et enjeux des responsables publics, à savoir :

- la maîtrise de l'exécution budgétaire à travers la comptabilité de caisse, la comptabilité des engagements budgétaires et l'analyse de la soutenabilité budgétaire ;
- une gestion plus efficace des biens, des droits et des obligations de l'État à travers la comptabilité générale ;
- une dépense publique optimisée à travers la comptabilité d'analyse de coûts.

A) Les deux visages de la comptabilité budgétaire

La dualité des autorisations budgétaires, en crédits de paiement (CP)⁷ et en autorisations d'engagement⁸ (AE) implique la mise en œuvre d'une double comptabilité. Une « *comptabilité des recettes et des dépenses* » telle que prévue à l'article 27 de la LOLF pour décrire l'exécution des opérations budgétaires et la consommation des crédits de paiement, et

⁶ Il ne s'agit pas d'une comptabilité analytique. En effet, elle n'est pas fondée sur l'exploitation des données de la comptabilité générale mais sur la comptabilité budgétaire. Elle permet de déterminer le coût budgétaire action par action.

⁷ L'article 8 de la LOLF définit les crédits de paiements comme « la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement ».

⁸ L'article 8 de la LOLF définit les autorisations d'engagement comme « la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées ».

une comptabilité des engagements budgétaires, non expressément mentionnée par la LOLF, pour suivre les AE et pouvoir rendre compte au Parlement de leur utilisation.

En application de l'article 28 de la LOLF, la consommation des CP est directement liée à l'exécution d'une opération de trésorerie, le paiement d'une dépense (ou symétriquement pour les recettes, l'encaissement d'un produit). La « comptabilité des dépenses et des recettes » obéit ainsi à une logique de caisse. Elle repose sur un des objectifs majeurs des finances publiques, le suivi du solde budgétaire. Elle se rattache aussi directement au principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

Indispensable pour retracer au fil de l'eau l'exécution budgétaire, une comptabilité de caisse ne saurait constituer un outil suffisant pour piloter et maîtriser les dépenses publiques. Il faut donc la compléter par une comptabilité des engagements budgétaires pour permettre de suivre la consommation des autorisations de programmes au travers des engagements juridiques desquels résulteront, après service fait, les sorties de ressources futures. Ainsi, la comptabilité d'engagement permet d'asseoir l'analyse de la soutenabilité budgétaire à court ou moyen terme et d'appréhender la dérive ou non des dépenses publiques dans cet horizon de temps. La soutenabilité budgétaire de long terme suppose d'autres outils, plus adaptés, qui relèvent des hypothèses macro-économiques.

B) L'évolution de la comptabilité générale de l'État vers une comptabilité d'exercice exigeante en termes d'exhaustivité, d'image fidèle et de qualité comptable

La LOLF prévoit, à côté de la comptabilité budgétaire, la tenue d'une « *comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations...fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations...* » étant précisé que les règles applicables à cette comptabilité « *ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* » (articles 27 et 30), d'où un important travail de normalisation qui s'est appuyé largement sur les normes comptables internationales (IPSAS)⁹.

Mise en place à compter du 1^{er} janvier 2006, cette nouvelle comptabilité générale est désormais tenue de donner une image régulière, sincère et fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État (article 27).

Les spécificités de l'action de l'État ont conduit à faire apparaître :

- un bilan sous la forme d'un *tableau de situation nette* comportant une description de l'actif et du passif,

⁹ International Public Sector Accounting Standards

- en lieu et place d'un compte de résultat, un *état des charges nettes*, un *état des ressources régaliennes* et un *tableau de synthèse* permettant de dégager un résultat financier distinct du résultat budgétaire,
- et une *annexe comptable* présentant notamment les engagements financiers donnés et reçus (à distinguer de la notion d'engagements budgétaires) tels que les cautions et les garanties, les engagements de retraite, etc.

Ces documents de synthèse qui figurent dans le compte financier de l'État, qui est joint au projet de loi de règlement, permettent de compléter la vision des autorités publiques par une présentation de la situation financière et patrimoniale de l'État identifiant ses dettes et créances et recensant ses actifs et ses passifs.

En faisant le choix d'une option dualiste, avec des référentiels comptables différents selon qu'il s'agit d'enregistrer les opérations budgétaires (logique de caisse) ou de décrire la situation patrimoniale et financière de l'État (logique en droits constatés), la LOLF organise un système budgétaire et comptable dans lequel les règles comptables ne sont pas contraintes par des règles budgétaires alors que ce n'est pas le cas dans les collectivités locales ou, dans une moindre mesure, dans les établissements publics (cf. infra §2).

Le souci de produire des comptes¹⁰ permettant une description sincère de la situation de l'État a conduit le législateur à inclure dans la LOLF deux dispositions complémentaires visant les comptables publics et la Cour des comptes.

L'article 31 prévoit tout d'abord que « *les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles mentionnées aux articles 27 à 30* » et qu'ils « *s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* ». Il convient ici de préciser que l'élargissement du champ d'intervention du comptable qui devient ainsi le garant de la qualité des comptes de l'État (cf. 1^{ère} partie) ne conduit pas à une extension de sa responsabilité personnelle et pécuniaire (v. infra 3^{ème} partie).

Par ailleurs, l'article 58 confie à la Cour des comptes « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* ». A ce titre, il lui est demandé, comme pour des commissaires aux comptes dans une entreprise, d'émettre annuellement une opinion sur la qualité de l'information financière et comptable produite par le Gouvernement au Parlement via le projet de loi de règlement. Ainsi, la comptabilité générale qui vise, en interne, à apporter une meilleure connaissance des coûts et du patrimoine des administrations, apparaît aujourd'hui comme un élément clé pour améliorer la transparence des finances publiques.

¹⁰ Dans la terminologie précise retenue par la LOLF, le mot « comptes » renvoie toujours à la comptabilité générale.

Ces deux articles vont avoir un impact important sur le rôle et le positionnement des comptables de l'État (cf. infra Section 2) dans la mesure où ils donnent une légitimité nouvelle au comptable public et un champ d'intervention qui dépasse la bonne exécution du budget et la conservation des deniers publics.

C) La comptabilité d'analyse des coûts, une notion à préciser et un domaine qui reste à investir par les comptables publics

A côté de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale, la « *comptabilité d'analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* » constitue le troisième volet de la comptabilité publique telle qu'envisagée par l'article 37 de la LOLF.

En permettant de calculer les coûts complets des actions réalisées, elle peut être un outil précieux dans le cadre d'une recherche de l'optimisation des dépenses publiques. Cette comptabilité est, à ce jour, assez peu développée.

§ 2 – L'impact de la LOLF sur les opérateurs publics et les collectivités territoriales

Fort logiquement, les dispositions développées dans la LOLF n'auraient dû trouver à s'appliquer qu'au budget et aux opérations comptables et financières de l'État. Or sans que l'environnement législatif ou réglementaire ait évolué, l'esprit de la loi organique s'est diffusé très rapidement au sein des établissements publics et inspire de plus en plus de collectivités territoriales.

A) L'extension aux opérateurs publics de la logique de la nouvelle gestion publique

La LOLF a influé très rapidement sur la gestion des établissements publics nationaux (ou assimilés) qui, en tant que principaux opérateurs publics, sont amenés à mettre en œuvre les politiques de l'État. Ils reçoivent pour ce faire les fonds correspondants via une subvention pour charges de service public ou des subventions d'investissement spécifiques ouvertes dans les programmes budgétaires de l'État. L'exigence de justification de la pertinence de la dépense publique qui s'applique à l'État, s'est ainsi étendue à ses opérateurs.

De même, le poids financier des opérateurs sur le bilan de l'État (au travers des participations financières, des immobilisations corporelles, des dettes et créances réciproques, etc.) a amené la Cour des comptes, dans sa mission de certificateur des comptes de l'État à demander aux opérateurs publics d'effectuer le même effort de qualité comptable que celui réalisé par l'État. Conjugée avec les dispositions contenues dans la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, cette exigence conduit aujourd'hui les principaux établissements publics à produire des comptes certifiés par des commissaires aux comptes.

Il convient toutefois de souligner que, malgré le rapprochement des modes de gestion des établissements publics avec celui de l'État, ces derniers n'obéissent pas à la même logique budgétaire. Une des innovations de la LOLF, en effet, a été de dissocier le budgétaire du comptable (système dualiste). Il n'en va pas de même dans les établissements où le cadre budgétaire et le cadre comptable demeurent étroitement mêlés (système dit « moniste ») avec l'éventualité qui peut en résulter de voir les préoccupations budgétaires prendre le pas sur le strict respect des principes comptables.

Normalisation comptable et comptabilité publique

La normalisation des comptabilités publiques a suivi deux voies : la définition de la place et du rôle du comptable public, notamment par rapport à l'ordonnateur et la construction progressive de règles comptables. La première voie est liée à des choix de gouvernance justifiés par le maniement de deniers publics, la seconde s'inscrit plus dans le mouvement général de normalisation comptable et est davantage liée au statut juridique des entités concernées. Il existe bien sûr une relation entre les deux : des entités fonctionnant en maniant des deniers publics ont en principe des statuts juridiques particuliers, mais la multiplicité des statuts et les évolutions des fonctions vont distendre ces relations, d'autant plus facilement que la présence du comptable public reste la garantie principale.

La normalisation des comptabilités publiques va donc pouvoir suivre plus ou moins la normalisation comptable tout court chaque fois que cette dernière permet de trouver des solutions qui restent conciliables avec les contraintes de contrôle et de respect de la légalité budgétaire. Cette politique a été d'autant plus aisée à mettre en œuvre que l'outil de normalisation comptable pour les entreprises qui a été longtemps le plan comptable général (PCG) présente des caractéristiques permettant de faciliter ce genre de compromis. D'abord le PCG, comme son nom l'indique s'est voulu général et non limité aux entreprises et il s'en est donné les moyens en acceptant d'intégrer plusieurs approches, à la différence des normes comptables anglo-saxonnes qui sont explicitement concentrées sur l'information financière à destination des investisseurs.

En ne désignant pas d'utilisateur privilégié et en adoptant une démarche essentiellement classificatoire (importance de la nomenclature) fondée sur la nature économique des transactions, le PCG apparaît comme facilement applicable et adaptable à une gamme variée de situations. Il cherche à répondre à des préoccupations de contrôle en s'intéressant également au formalisme de la tenue des comptes. Il intègre enfin la possibilité de comptabiliser des éléments pour des raisons extra comptables (provisions réglementées) afin de faciliter l'utilisation de la comptabilité pour d'autres usages que la seule information.

Ces caractéristiques, développées pour les entreprises afin d'assurer la liaison avec la fiscalité et le droit commercial, sont facilement utilisables pour intégrer les contraintes propres aux entités publiques. Elles l'ont été largement et depuis soixante ans le rapprochement avec le PCG est la pierre de touche de la normalisation des comptabilités publiques. Cette politique a été gravée dans le marbre du décret du 29 décembre 1962¹¹ sous une forme très claire : « La comptabilité générale retrace : les opérations budgétaires ; les opérations de trésorerie ; les opérations faites avec des tiers ; les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation. Elle dégage la situation ou les résultats de fin d'année. La comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double ».

La nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale définit les modalités de fonctionnement des comptes. **Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général** approuvé par arrêté du ministre des finances. Lorsque l'activité exercée est de nature principalement industrielle ou commerciale, la nomenclature est conforme au plan comptable général, sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à

¹¹ Cf. l'article 52 du décret du 29 décembre 1962.

retracer. ». Cette formulation résume bien les caractéristiques principales de la comptabilité publique (retracer les opérations budgétaires) et le moyen de convergence avec la comptabilité d'entreprise (la nomenclature).

Les difficultés commencent lorsque le PCG n'est plus la seule référence possible pour prétendre harmoniser comptabilité des entreprises et comptabilité publique et lorsque des opérations posant des problèmes complexes d'analyse et d'évaluation commencent à apparaître. Les difficultés d'analyse et d'évaluation et l'incapacité du PCG (dans sa structure traditionnelle) à y répondre, ont d'abord touché les grandes entreprises. La réponse a été, non pas l'enrichissement du PCG, mais le recours à des normes internationales d'inspiration anglo-saxonnes. La raison de ce choix est simple, il ne suffisait pas de combler les lacunes du PCG, il fallait aussi adopter des normes permettant un minimum de comparaisons internationales pour répondre aux besoins d'entreprises implantées dans de nombreux pays et faisant appel aux marchés internationaux de capitaux. La question de l'évolution du PCG vers ces normes est encore en suspens, ce dernier restant probablement un instrument plus efficace et mieux adapté pour les petites entreprises.

Ce mouvement touche maintenant les entités publiques, de manière différenciée suivant les entités comme cela a été le cas pour les entreprises suivant leur taille. Pour des entités très importantes comme l'État, le choix a été fait de produire une information financière en déconnectant la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire afin de ne pas risquer de « fausser » la comptabilité générale par des contraintes budgétaires. Pour d'autres entités publiques le choix inverse avait été fait depuis longtemps, à une période qui ne connaissait que le modèle du PCG. Mais l'expérience a montré que des « souplesses » plus ou moins officielles et plus ou moins justifiées, ont été introduites pour déconnecter partiellement le budget de la comptabilité et permettre au système de fonctionner. Il existe ainsi dans tous les cas des éléments de déconnexion entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Le défi est de comprendre jusqu'où il est nécessaire d'admettre une telle déconnexion (il n'existe sans doute pas de réponse unique valable pour toutes les entités) et de parvenir à en maîtriser les conséquences. Cela est nécessaire si on veut produire un cadre cohérent permettant de poursuivre le rapprochement des comptabilités en répondant à la fois aux nécessités d'information financière et aux contraintes légitimes qui pèsent sur la gestion des deniers publics.

B) Des perspectives d'application plus incertaines pour les collectivités territoriales

Comme les établissements publics nationaux, les collectivités territoriales et leurs propres établissements publics s'inscrivent dans un système moniste, organisant une forte liaison entre le cadre comptable et le cadre budgétaire, dans un contexte légal où les budgets des collectivités sont soumis au strict respect de la règle de l'équilibre réel¹². Dès lors, la comptabilité générale tenue par le comptable est totalement dépendante de la procédure et de la logique budgétaire.

Certes, un rapprochement entre la logique budgétaire reposant traditionnellement sur des dépenses et des recettes définies en trésorerie et les principes de la comptabilité d'exercice, a été opéré par l'instruction comptable M14. C'est ainsi qu'elle organise la séparation des exercices comptables (et de facto des années budgétaires) en utilisant les concepts de charges

¹² Instruction M14 : « Conformément à l'article L 1612-4 du Code général des collectivités territoriales, le budget est en équilibre réel si les conditions suivantes sont remplies :

- la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre ;
- les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère ;
- le prélèvement sur les recettes de la section de fonctionnement au profit de la section d'investissement, ajouté aux recettes propres de cette section à l'exclusion du produit des emprunts, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir au cours de l'exercice ».

à payer, de produits à recevoir, etc. Cependant, ces éléments sont fournis par l'ordonnateur qui est seul à les connaître et qui peut ne les communiquer que partiellement au comptable, faute de disposer des crédits budgétaires suffisants. De même, cette instruction introduit dans les budgets locaux les amortissements et, potentiellement, les provisions. Cependant, dès lors que la constatation des dotations correspondantes constitue des dépenses budgétaires ayant un impact sur l'équilibre de la section de fonctionnement, et donc sur la fiscalité, de nombreuses exceptions ont été introduites.

C'est dans ce contexte de comptabilité d'exercice très amodiée, que la Cour des comptes a lancé la perspective d'une application aux collectivités territoriales des principes et pratiques de la LOLF, notamment en ce qui concerne la certification des comptes.

SECTION 2 : UNE ÉVOLUTION VERS UNE PLUS GRANDE INTERACTION ENTRE ORDONNATEURS ET COMPTABLES S'OPÉRANT EN MARGE DU DÉCRET DE 1962 ET DE FAÇON INÉGALE SELON LES STRUCTURES PUBLIQUES

Selon la définition traditionnelle, les ordonnateurs (article 5 du décret de 1962) sont les personnes qui « *prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses* » et « *à cet effet constatent les droits des organismes publics, liquident les recettes, engagent et liquident les dépenses* ». Leur rôle et leurs fonctions sont ainsi juridiquement bien délimités et strictement séparés par rapport à ceux du comptable, qui exerce des contrôles, manie les deniers publics et tient la comptabilité.

Cependant, les évolutions introduites par la nouvelle gestion publique et aussi avec la généralisation de progiciels intégrés amènent à repenser en profondeur l'organisation des chaînes de travail et, ainsi, à faire bouger les lignes entre ordonnateurs et comptables (§1). La généralisation de la démarche de certification des comptes accentue encore cette tendance (§2).

§ 1. - De la coopération entre ordonnateurs et comptables à l'intégration de leurs chaînes de travail pour permettre la rationalisation des contrôles

L'affirmation du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, et la nécessité pour ces derniers de respecter les limites de leurs fonctions respectives, ne sauraient pour autant exclure une bonne coopération entre ces deux acteurs, et ceci, dans un souci de bonne gestion publique. C'est sur cette base que le contrôle de la dépense a été récemment rationalisé. De son côté, l'intégration informatique, pour l'État, de la chaîne de la dépense au travers de l'applicatif Chorus conduit à des rapprochements entre les services ordonnateurs et comptables rejoignant ainsi une interaction déjà ancienne dans les établissements publics nationaux. Toutefois, cette approche nouvelle, au-delà de la mise en place du « contrôle partenarial » des dépenses, ne trouve guère à se déployer dans le secteur local tant la séparation entre ordonnateurs et comptables reste stricte.

A) L'évolution du contrôle de la dépense

Longtemps resté régi par des règles immuables, les modalités du contrôle de la dépense ont fortement évolué ces dernières années avec l'introduction du contrôle hiérarchisé et du contrôle partenarial. Ces deux innovations, qui consistent à renoncer au contrôle exhaustif et a priori des dépenses pour se concentrer sur les opérations intrinsèquement les plus risquées ou les moins bien maîtrisées par l'ordonnateur, conduisent à repenser les relations traditionnelles entre les ordonnateurs et les comptables, en favorisant une coopération entre ces deux acteurs. Introduit dans l'optique d'une meilleure efficacité du contrôle réalisé par le comptable public, le contrôle hiérarchisé de la dépense consiste, pour ce dernier, à opérer, sur la base d'une analyse de risques, une sélection entre les différentes dépenses qui lui sont présentées. Or, pour que le comptable public puisse exercer au mieux cette nouvelle forme de contrôle, il lui est nécessaire d'entretenir un dialogue constant avec l'ordonnateur.

L'objectif du contrôle partenarial est très voisin. Il s'agit de faire en sorte que le contrôle du comptable soit amélioré grâce à la participation de l'ordonnateur. En effet, l'analyse du comptable public sera d'autant plus efficace qu'il aura pu bénéficier en amont d'une étroite coopération de l'ordonnateur.

B) L'intégration de la chaîne de la dépense sous l'effet de dispositifs informatiques partagés

Cette intégration est déjà ancienne pour les établissements publics nationaux où l'ordonnateur et le comptable public partagent généralement le même dispositif informatique pour des raisons d'efficacité et d'efficience de la chaîne de la dépense et de rationalisation de l'information. Il convient de rappeler que les agents comptables d'établissements publics nationaux peuvent, sans méconnaître le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, être par ailleurs directeurs financiers des établissements (cf. la « circulaire Parly » du 8 avril 2002 qui fixe les conditions dans lesquelles les agents comptables des EPN peuvent se voir confier les tâches relevant de la compétence des ordonnateurs). Qu'il cumule ou non ces deux fonctions, le comptable a dû, pour permettre la rationalisation effective de la chaîne de travail, réaménager ses contrôles en intervenant très en amont (pré-visa), avant que l'ordonnateur n'ait liquidé de façon définitive la dépense. L'intervention de commissaires aux comptes conduit aujourd'hui à se focaliser, non plus sur les actes, mais sur la maîtrise des processus concourant à la production de l'information financière, ce qui revient à mettre l'accent sur les risques, et donc à se focaliser sur des points de contrôle clé à installer et à généraliser des contrôles a posteriori par sondage.

Pour l'État, ce sont les systèmes d'informations budgétaires et comptables récents (ACCORD puis CHORUS), mis en place pour appliquer la LOLF, qui restructurent en profondeur les processus. Ces progiciels intégrés déplacent mécaniquement une partie des tâches traditionnellement effectuées au stade du visa de la dépense vers l'amont du processus de dépense publique. Chaque opération de dépense étant suivie de bout en bout de façon

individualisée, elle doit présenter, dès l'origine, toutes les données qui permettront ensuite son traitement (budgétaire, comptable et en gestion) au fur et à mesure de l'avancement de la procédure de dépense. C'est donc dès l'amont, au stade de l'engagement juridique qu'est affecté et décrit dans l'outil l'ensemble des critères budgétaires et comptables de la dépense : l'imputation budgétaire, la nature comptable, les références bancaires du tiers, etc. Lorsque la demande de paiement est émise par l'ordonnateur, ces différentes informations sont reprises directement de l'engagement juridique. Le contrôle classique tel que prévu par le décret de 1962 n'a alors plus guère de sens.

La création dans certains ministères de « services facturiers », placés sous l'autorité du comptable, conduit également à intégrer davantage les phases de contrôle, de liquidation, d'ordonnancement et de paiement. Cette rationalisation s'est traduite par une nette réduction des délais de paiement aux fournisseurs, évitant ainsi à l'État l'application d'intérêts moratoires.

A l'inverse, au-delà de la mise en place du « contrôle partenarial » des dépenses évoqué supra, la séparation entre ordonnateurs et comptables reste intangible dans les collectivités territoriales avec une forte asymétrie d'information au détriment du comptable qui n'intervient qu'en extrême bout de chaîne. Le déploiement récent de l'application comptable Hélios auprès des comptables de collectivités locales, n'a nullement modifié l'organisation traditionnelle entre ordonnateurs et comptables. Chacun dispose de ses propres outils informatiques même si des protocoles d'échanges de flux d'information sont utilisés pour faciliter les transmissions de données. Même dans les cas où de grandes collectivités ont développé des outils de gestion intégrés identiques à ceux utilisés par l'État ou des établissements publics (par exemple, la ville de Paris ou l'Assistance Publique – Hôpitaux de Paris), les processus de travail (« work-flow ») s'arrêtent où prend fin la compétence de chacun des acteurs.

§ 2. - Un processus de certification et un développement du contrôle interne appelant une nécessaire convergence des démarches des ordonnateurs et des comptables

Cette évolution est inégalement avancée selon les structures publiques. Si la sphère de l'État permet d'identifier clairement ce processus de convergence, le monde des collectivités territoriales reste sur une séparation forte des tâches des ordonnateurs et des comptables sur les bases traditionnelles.

A) Un processus de convergence des démarches des ordonnateurs et des comptables nettement perceptible dans la sphère de l'État

Le processus de certification des comptes de l'État instauré par la LOLF est effectif depuis 2006. Avec la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 dite loi de sécurité financière, la coexistence entre comptables publics et commissaires aux comptes tend progressivement à devenir la règle pour les établissements publics. En effet, à compter du 1^{er} janvier 2006, les établissements publics ont soit l'obligation d'établir des comptes consolidés en fonction de

critères définis par la loi (article L .123-16 du Code de Commerce : critères relatifs au chiffre d'affaire, au total de bilan et au nombre de salariés permanents), soit la faculté de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant en vue de la certification de leurs comptes individuels.

La généralisation aux entités publiques d'une démarche de certification des comptes identique à celle que connaissent les entreprises implique aussi de généraliser les mêmes approches en matière de contrôle interne puisque la méthodologie d'une mission de certification s'appuie notamment sur l'évaluation de la maîtrise par l'organisme de ses risques et des processus mis en place.

La certification des comptes de l'État, qui après trois exercices peut faire l'objet d'un premier bilan, montre à quel point les ordonnateurs sont désormais impliqués, parfois même « attirés » dans le champ des problématiques comptables. En effet, la mobilisation de l'administration attendue par la Cour des Comptes ne se limite pas à la direction générale des finances publiques (DGFIP) et au réseau comptable. Les ministères sont aussi impliqués, comme en témoigne la pratique de l'audit par la Cour des Comptes, dans le cadre de la certification des comptes de l'État de l'ensemble des secrétaires généraux des ministères, présumés les premiers collaborateurs des ordonnateurs principaux que sont les ministres. Le travail de recensement des immobilisations du ministère de la défense, ou celui de l'identification des contentieux dans le domaine environnemental en vue de leur provisionnement, ne peut être conduit que par les services du ministère, non par un comptable si bien intégré soit-il dans son environnement administratif. Dès lors, des tâches emblématiques de ce qu'on appelle « la réforme comptable » de l'État se retrouvent naturellement prises en charge par les ordonnateurs ou leurs représentants.

De façon symétrique, les comptables ont, depuis la mise en œuvre de la LOLF, la possibilité et le devoir de porter un regard sur l'amont, dans le champ d'intervention des ordonnateurs. C'est ainsi qu'en application de l'article 31 de la LOLF, les comptables de l'État doivent s'assurer notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. Garants de la sincérité et de la fidélité des comptes, ils ont un droit de regard et de contrôle sur les conditions dans lesquelles est produite l'information par les ordonnateurs en amont.

De manière plus générale, la certification des comptes par la Cour des comptes pour l'État, ou par des commissaires aux comptes privés pour certains EPN, implique davantage encore le comptable public dans la production d'une information comptable fiable et l'oblige à porter attention à la réalisation du travail réalisé, en amont, par l'ordonnateur.

B) Une difficulté à faire évoluer l'équilibre traditionnel des acteurs dans les collectivités territoriales, illustrée d'une absence persistante de certification des comptes

La question du nouvel équilibre entre comptables publics et ordonnateurs constaté dans la sphère de l'État, prend une dimension particulière dans le secteur local (collectivités et établissements publics locaux), où il convient de concilier la légitimité politique d'un ordonnateur élu et les attributions d'un comptable public placé en dehors de son autorité.

Ce secteur est, en effet, le seul pour lequel la stricte séparation entre les fonctions de l'ordonnateur et celles du comptable public n'a fait l'objet d'aucune évolution significative.

Les comptables des collectivités et établissements publics locaux ne sont pas concernés par l'article 31 de la LOLF¹³. Au demeurant, même s'ils étaient investis de ce rôle de garant de la sincérité de la comptabilité générale, il n'en resterait pas moins que l'essence politique d'un ordonnateur, élu local, est, en l'état actuel du droit, assez irréconciliable avec une logique qui permettrait au comptable d'arguer du souci de qualité comptable alors que cela aurait un impact budgétaire et aurait par conséquent un effet sur le niveau des impôts locaux.

Une certification des comptes conduirait nécessairement à clarifier les concepts. Le seul moyen semble être, comme pour l'État, de distinguer une comptabilité budgétaire sur un principe de trésorerie et une comptabilité d'exercice dont le comptable peut être pleinement garant à condition de rompre l'asymétrie de l'information dont il pâtit actuellement. Cette approche suppose de réorganiser complètement la chaîne comptable de telle sorte que les opérations puissent être comptabilisées au stade du service fait, c'est-à-dire dans une phase relevant de l'ordonnateur qui apparaît dès lors le mieux placé pour faire cet enregistrement. Malheureusement, l'application comptable Hélios n'a pas été conçue dans une logique d'outil partagé qui aurait permis une telle évolution.

La mise en place d'une comptabilité d'exercice pure et dure associée à une certification remettrait mécaniquement mais très puissamment en cause la place relative du comptable public et de l'ordonnateur. Il est même possible de se demander si cette évolution n'aboutirait pas à **l'instauration d'un dispositif à deux vitesses.**

Pour les petites communes et petits établissements publics locaux qui sont les plus nombreux le système actuel serait maintenu faute d'enjeux pour la mise en place d'une comptabilité d'exercice certifiée, avec un comptable du Trésor permettant de mutualiser les coûts de tenue de la comptabilité et d'exécution budgétaire qui, sinon, seraient très lourds pour chaque collectivité prise isolément.

¹³ Seuls certains EPL (EPL par exemple) leur permettent de contrôler les opérations de l'ordonnateur en amont ou en dehors de leurs prises en charges comptables.

Pour les grandes communes, les départements, les régions et établissements publics locaux importants, il est possible de concevoir la mise en place d'une comptabilité budgétaire distincte de la comptabilité d'exercice et des modifications organisationnelles permettant au comptable de tenir une comptabilité d'exercice en partageant le même système d'information que l'ordonnateur.

Les réflexions en cours sur la certification des comptes des collectivités territoriales

La mise en œuvre de la certification des comptes des collectivités est en cours d'étude. Elle nécessite préalablement une réflexion sur un compte financier unique comme il existe déjà dans les EPN. La coexistence des comptes administratifs établis par les ordonnateurs et du compte de gestion produits par les comptables publics ne permet pas actuellement de donner une vision unique du patrimoine et du résultat de l'entité publique et donc par voie de conséquence de certifier les comptes.

Par ailleurs, si dans la sphère locale, la normalisation comptable a fait de grands progrès au début des années 1990, elle s'est interrompue depuis. Toutefois, le mouvement de convergence des normes comptables du secteur public entre elles et avec celles du secteur privé conduira, tôt au tard, à un redémarrage de l'évolution des normes comptables dans le secteur public local, dans la perspective d'une certification des comptes des collectivités et établissements publics locaux. A cet égard, le nouvel article 47-2 de la Constitution évoque une image fidèle du résultat, du patrimoine et de la situation financière que doivent donner les comptes de l'ensemble des administrations publiques (y compris les collectivités et établissements publics locaux).

Dans cette perspective, le rôle du comptable public local évoluera nécessairement, ne serait-ce que pour la constitution du compte financier unique, présenté à l'assemblée délibérante par l'ordonnateur, ce qui supposera un droit de regard et de contrôle du comptable sur les opérations de l'ordonnateur en amont ou en dehors de ses prises en charge comptables.

SECTION 3 : UN RISQUE DE MARGINALISATION DES COMPTABLES FACE À L'ÉMERGENCE DES GESTIONNAIRES PUBLICS DANS LA SPHÈRE DE L'ÉTAT

La LOLF a conduit les comptables de l'État et de ses opérateurs à passer d'un ordre dominé par une dimension essentiellement juridique à un ordre (encore en devenir) intégrant des préoccupations issues de la nouvelle gestion publique.

En effet, pour l'État, à la dichotomie traditionnelle entre l'ordonnateur et le comptable public est venue se substituer (ou s'ajouter) une nouvelle distinction, entre gestionnaire public et comptable public dans une relation moins équilibrée où le comptable n'apparaît que sur les marges du dispositif de gestion (§ 1).

Le jeu des acteurs devient encore plus complexe si l'on élargit le champ à la tutelle financière de l'État sur ses établissements publics. C'est dans ces structures que les nouveaux équilibres concernant les comptables publics semblent les moins lisibles (§ 2).

§ 1 – L'émergence au sein de l'État de gestionnaires publics auprès desquels les comptables publics ne jouent qu'un rôle marginal

Depuis plus d'un siècle, c'est dans leur relation avec leurs ordonnateurs que les comptables publics trouvent leur identité. Du fait de la LOLF, se superpose désormais une fonction de

gestionnaire public qui échappe aux catégories juridiques traditionnelles. Alors même que les comptables publics sont partie prenante de l'évolution du système d'information budgétaire et comptable, ils n'apparaissent qu'en marge de ce nouveau dispositif de gestion.

A) D'une notion d'ordonnateur à une notion de gestionnaire public

La notion d'ordonnateur, même si elle conserve toute son armature juridique, est dans la pratique supplantée par l'émergence de nouvelles fonctions qui peinent encore à trouver une réalité juridique. Trois ans après l'entrée en vigueur de la LOLF, aucun texte ne définit encore de manière précise les responsabilités qui sont celles du responsable de programme (RPROG) ou du responsable de budget opérationnel de programme (RBOP).

Les programmes votés en loi de finances sont placés sous la responsabilité des ministres à qui les crédits sont mis à disposition. Pour la mise en œuvre des programmes, les ministres désignent des responsables de programme qui sont sous leur autorité. Tous les programmes ont ainsi à leur tête un responsable clairement identifié. Le responsable d'un budget opérationnel de programme (BOP) dispose d'une partie des crédits d'un programme pour réaliser une partie des actions de ce programme relevant de son périmètre d'activité ou de son ressort géographique (région, département.). Il dispose ainsi d'une enveloppe de moyens globalisés qui lui confère une certaine souplesse de gestion, associée à des objectifs mesurés par des indicateurs de résultats.

Dans cette architecture, si le responsable de programme est aussi ordonnateur, c'est parce que cet attribut lui est juridiquement nécessaire pour pouvoir déléguer des crédits ou exécuter des dépenses. A titre d'illustration de cet état de fait, lors de la création de la mission « Plan de relance de l'économie », trois sous-directeurs de la direction du budget se sont retrouvés à la fois responsables des programmes nouvellement créés et ordonnateurs principaux délégués des recettes et des dépenses sur le budget du ministre chargé de la mise en œuvre du plan de relance. Mais c'est le choix de gestion – celui de désigner comme responsables de programme des fonctionnaires de la direction du budget, mieux à même, de par leur vision d'ensemble du budget, de vérifier le respect des principes du plan de relance, et notamment celui de l'additionnalité des opérations « relance » par rapport aux opérations inscrites dans le budget 2009 – qui a précédé et entraîné la désignation comme ordonnateur principal délégué.

Sous l'autorité du ministre concerné, le *responsable de programme* a la charge de l'élaboration et de la mise en œuvre d'un programme et de son projet annuel de performances. Il rend compte au ministre concerné de sa gestion ainsi que des résultats obtenus. Il a trois missions principales :

- l'élaboration de la stratégie et du budget du programme et l'organisation du dialogue de gestion ;
- le pilotage du programme et la déclinaison de ses crédits en budgets opérationnels de programme, confiés chacun à un RBOP qui aura la charge d'atteindre des objectifs opérationnels qui constituent la déclinaison des objectifs stratégiques du programme ;

- le compte rendu et la responsabilité sur la gestion, au travers d'une information transparente délivrée aux parties prenantes sur les coûts, les objectifs et les résultats du programme.

Dans cette organisation, le responsable de programme joue un rôle charnière entre la responsabilité politique et la responsabilité de gestion. Néanmoins, il n'y a pas un partage simple entre d'un côté le ministre qui serait responsable du contenu des politiques, de l'autre le responsable de programme qui serait responsable de leur exécution. Par ailleurs, les choix de gestion du responsable de programme doivent s'intégrer dans une organisation ministérielle complexe avec des leviers qu'il ne maîtrise pas toujours complètement (budget, ressources humaines).

Quant au *responsable d'un budget opérationnel de programme* (RBOP), c'est l'un des éléments de la chaîne des responsabilités qui, du responsable de programme au responsable d'unité opérationnelle, assure la gestion du programme.

Les budgets opérationnels de programme

Le budget opérationnel de programme est positionné au niveau administratif le plus pertinent pour le programme considéré : en administration centrale, au niveau interrégional, régional ou départemental. Les premières années de la LOLF ont vu une tendance nette à un resserrement du nombre de BOP et à l'accroissement corrélatif de leur périmètre, mouvements liés notamment aux constats des premiers exercices en mode LOLF et à l'inquiétude (exprimée avec force par les parlementaires, au travers notamment des travaux de la MILOLF à l'Assemblée nationale et de la Commission des Finances au Sénat) de voir la « stratification » du budget en BOP reproduire, sous une autre forme, le cloisonnement qui était celui des chapitres en mode ordonnance de 1959, et compromettre ainsi la fongibilité des crédits et les souplesses de gestion voulues par le législateur organique.

Pour la partie du programme qui lui a été attribuée par le responsable de programme (un périmètre d'activités ou un ressort géographique), le RBOP élabore un projet de budget opérationnel de programme, avec l'ensemble des services qui lui sont rattachés, à partir des orientations générales définies par le responsable de programme. Il propose une programmation des opérations ou des activités à mener à laquelle sont associés des objectifs, des indicateurs, des cibles de résultat et le budget prévisionnel correspondant.

Le responsable de BOP, après mise en cohérence des propositions émanant des services, examine le projet global en garantissant l'adéquation des objectifs et de la programmation retenue pour le BOP avec le cadrage général arrêté par le responsable de programme. Les BOP relevant du domaine de compétence des préfets sont soumis pour avis au préfet.

Le responsable de BOP s'engage vis-à-vis de son responsable de programme : il gère librement une enveloppe de crédits globalisés et s'engage sur des objectifs opérationnels à atteindre. Il répartit les moyens dont il dispose entre les différentes unités opérationnelles qui mettent en œuvre les activités définies dans le BOP.

Le responsable de BOP, au cours et à l'issue de l'exécution de son budget, devra rendre compte au responsable de programme de sa gestion et de sa contribution aux résultats du programme. En lien avec la phase préparatoire des rapports annuels de performances, cette étape du dialogue de gestion permettra également au responsable de budget opérationnel de

programme d'exposer ses plans d'action et de faire valoir ses besoins au responsable de programme.

B) Des comptables n'intervenant qu'aux marges du processus de gestion de l'État

Dans cette nouvelle architecture, la fonction d'ordonnateur devient un attribut d'une fonction plus vaste de gestionnaire et celle de comptable public se retrouve quelque peu marginalisée. D'interlocuteur obligé de l'ordonnateur, le comptable devient un acteur à la lisière des nouveaux processus de gestion internes aux administrations. S'il intervient naturellement dans la phase finale de la gestion qui se traduit par l'exécution des dépenses et des recettes budgétaires, et s'il peut utilement aider les gestionnaires en les assistant dans l'exploitation des informations budgétaires, financières et comptables, il n'est pas partie prenante au « dialogue de gestion ».

Certes, les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) et les contrôleurs budgétaires en région sont associés à ce dialogue, mais encore est-ce dans son ultime étape¹⁴ et en qualité de contrôleurs budgétaires et non en tant que comptables publics (qualité dont sont d'ailleurs dépourvus les contrôleurs budgétaires en région).

Il convient d'ailleurs de noter que la dualité du rôle des CBCM n'est pas sans rétroagir sur leurs fonctions de comptable et leur positionnement auprès des ordonnateurs du ministère auprès duquel ils exercent leurs fonctions. Dépendant désormais à la fois de la direction générale des finances publiques et de la direction du budget, ils ont, avec leur fonction budgétaire, hérité quelque peu de la réputation de l'ancien « contrôle financier a priori », dont les relations avec les ordonnateurs étaient parfois extrêmement conflictuelles, compte tenu de son pouvoir de blocage. Le contexte a certes été profondément modifié, avec la réforme du contrôle financier de 2005, et le sera encore avec les expérimentations de réforme du contrôle budgétaire (en cours au ministère de la culture).

Pour autant, le positionnement du comptable public dans les ministères n'est pas évident. La qualité des relations qui peuvent s'établir entre les services ministériels et leurs comptables est variable. Tous les cas de figure peuvent se rencontrer : cela va du comptable « marginalisé » et tenu en lisière par ses interlocuteurs, au comptable public « partenaire », voire suppléant les défaillances de la fonction financière dans certaines administrations où elle est traditionnellement peu développée et manque de technicité.

Dans ce contexte, un enjeu majeur pour les comptables est leur implication dans la tenue et l'exploitation de la comptabilité d'analyse des coûts et, peut-être, ultérieurement d'une comptabilité analytique stricto sensu. Dès lors que le comptable public est considéré comme l'interlocuteur le plus pertinent pour tenir la comptabilité budgétaire et la comptabilité

¹⁴ Au travers de la validation de la programmation budgétaire initiale (PBI) de chaque programme et de l'avis rendu sur la soutenabilité des BOP par le CBCM lui-même (BOP centraux) ou par les contrôleurs budgétaires régionaux (BOP déconcentrés).

générale, il apparaît logique de confier également à cet acteur la comptabilité d'analyse des coûts qui constitue le troisième volet d'une comptabilité dite en trois dimensions. Il importe moins qu'il soit celui qui tient matériellement cette comptabilité, puisque dans le cadre du progiciel intégré CHORUS, ce sont les services du gestionnaire/ordonnateur qui entreront les données, que celui qui est l'interlocuteur de référence pour l'obtention d'informations à haute valeur ajoutée utile pour la gestion.

§ 2 – Un positionnement incertain des comptables dans la gestion des établissements publics nationaux

Le positionnement du comptable public ne peut se résumer au rôle qu'il joue au sein du couple ordonnateur/comptable, couple auquel, comme on l'a vu plus haut, tend à se superposer celui, moins net, formé par le gestionnaire public et le comptable. Avec une acuité plus ou moins grande selon l'entité dont il a la charge, le comptable doit aussi se positionner par rapport à d'autres acteurs. C'est tout particulièrement le cas dans les établissements publics. Il doit chercher à concilier une relation de confiance avec l'ordonnateur et un rôle de correspondant privilégié des autorités de tutelle de l'établissement, rôle qui peut s'apparenter à celui d'informateur, en donnant à ce terme une acception presque policière. De manière plus générale – et ceci vaut au-delà du seul cas des établissements publics nationaux – la question du positionnement du comptable public par rapport aux autres émanations de « Bercy » (contrôle général économique et financier, contrôle budgétaire) peut parfois être posée, dans une optique de rationalisation. Mais, le comptable public n'est pas l'acteur le plus contesté lorsqu'il y a pluralité de représentants du ministère du budget au sein d'une entité.

A) La contribution des comptables d'EPN à l'exercice de la tutelle de l'État sur ces établissements

Le comptable public ne se situe pas dans un « colloque singulier » avec l'ordonnateur. Il est aussi partie prenante à un réseau, le réseau du Trésor, lequel dépend d'une direction générale du ministère du budget, la DGFIP. A ce titre, le « cousinage » avec la direction du budget fait naturellement du comptable public une source d'information privilégiée pour cette dernière. Ceci vaut naturellement pour les comptables ministériels vis-à-vis des ministères techniques ; cela vaut aussi pour les agents comptables des établissements publics, qui se retrouvent ainsi les correspondants et les sources d'information privilégiées pour la tutelle financière assurée par Bercy. Au-delà, d'ailleurs, de l'exercice courant de cette tutelle, le comptable public est aussi une source d'information et un point d'appui privilégié dans des circonstances plus ponctuelles, telles que la réalisation d'une mission de l'inspection générale des finances (IGF) : l'agent comptable est bien souvent le point d'entrée dans un établissement public pour une telle mission. D'abord, bien sûr, parce qu'il tient les comptes, qui sont l'une des « matières premières » pour toute mission de l'IGF, mais aussi parce que le dialogue avec l'agent comptable peut permettre de mettre le doigt sur les principales difficultés d'un établissement public, de manière plus franche et moins convenue que dans un dialogue avec les dirigeants de ce même établissement qui tournera inévitablement au plaidoyer *pro domo*.

Ce rôle du comptable public comme interlocuteur privilégié des tutelles, et en particulier de la tutelle financière exercée par Bercy, est l'une des principales dimensions de la fonction. Comme le relevait François Bloch-Lainé en 1951 dans une « Introduction à une étude du Trésor public en France », « *la gestion par l'État de la trésorerie de ses satellites a été pour lui le moyen d'exercer sur eux, du dedans, une surveillance efficace. Il est en effet difficile pour le Pouvoir central de contrôler par la seule voie hiérarchique les opérations financières de services qui relèvent d'autorités constituées autres que le Parlement et le Gouvernement. Les collectivités administratives distinctes de l'État ont leurs propres autorités délibérantes et exécutives. Sur les services de l'État, sur les administrations centrales et sur les administrations locales qui en dépendent, le contrôle hiérarchique est suffisant. Au contraire, s'agissant de collectivités qui relèvent d'autres « souverains » (même si cette souveraineté est déléguée et limitée), il est utile pour l'État d'être « présent » chez chacune d'entre elles, de tenir les comptes et la caisse, d'exécuter matériellement les recettes et les dépenses. C'est donc à juste titre que l'on considère la prise en charge par le Trésor de la trésorerie des établissements autonomes et des collectivités locales comme un progrès dans le sens du renforcement du pouvoir central et d'une meilleure gestion des finances publiques* ».

Cette assimilation de la présence d'un comptable public à la « mise en tutelle » ne va pas sans poser problème pour celui-ci. Il peut conduire à ce qu'entre le responsable de l'entité et son comptable public s'établissent des relations non coopératives, voire franchement conflictuelles : dissimulation au comptable d'informations que la direction de l'établissement souhaite cacher aux tutelles, mise en accusation du comptable public pour des décisions prises par les tutelles et qui lui sont à tort imputées. Ces relations dégradées trouvent parfois leur traduction dans la relégation physique du comptable public à l'endroit le plus difficilement accessible des locaux de l'entité, pour à la fois « lui rendre la vie dure » et pour l'empêcher de s'immerger dans les réseaux d'information – notamment informels – qui existent au sein de l'entité dont il tient les comptes. Évidemment, de telles relations constituent un handicap majeur pour la qualité comptable au sein de l'entité, qui plus que jamais requiert coopération et dialogue entre l'ordonnateur et le comptable public. Elles peuvent même en affecter gravement le bon fonctionnement, surtout dans les cas où le comptable public se trouve être également le directeur financier de l'établissement¹⁵.

Le lien entre autorité de tutelle et comptable public : le cas des chambres de commerce et d'industrie

Pour illustrer ce lien entre autorité de tutelle et comptable public, peut être évoqué le cas des chambres de commerce et d'industrie : établissements publics administratifs, placés sous la tutelle de l'État, partagée entre l'échelon ministériel et l'échelon déconcentré de l'État avant la loi du 2 août 2005, désormais confiée au niveau déconcentré en vertu de la loi du 2 août 2005 complétée par le décret du 19 avril 2007. Ces établissements n'ont pas de comptable public, dans la mesure où cette sujétion a semblé incompatible avec le fait qu'ils sont administrés par des dirigeants d'entreprises élus. Or, les dernières années ont fait apparaître toute la difficulté de l'exercice concret de la tutelle en l'absence de comptable public. La Cour des Comptes relève ainsi dans son rapport public annuel 2009 que « la tutelle ne dispose pas des moyens d'exercer pleinement sa fonction ». Elle souligne notamment « qu'il n'y avait jusqu'à fin 2008 pas d'outil budgétaire informatisé, commun à la tutelle et

¹⁵ Ce cumul des fonctions se rencontre par exemple à l'ANRU (agence nationale pour la rénovation urbaine), ou dans les ports autonomes.

au réseau, permettant un suivi financier unique. Il n'y pas de comptabilité analytique commune aux CCI. » On peut penser que la présence d'un comptable public dans les CCI, et le mode de fonctionnement en réseau qui y est associé, auraient a contrario permis un exercice mieux informé de la tutelle.

B) La cohabitation des comptables publics avec d'autres représentants de la tutelle financière de l'État au sein des établissements publics nationaux

Face aux évolutions décrites se pose également la question de la rationalisation de la présence des représentants de Bercy dans les établissements publics nationaux. En particulier, il convient de se demander si l'existence des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ne doit pas conduire à revoir la configuration actuelle qui se matérialise par la présence à la fois d'un comptable public et d'un contrôleur financier. En la matière, le débat mérite d'être posé.

CHAPITRE 3

LES AXES D'ÉVOLUTION DU MODÈLE DU COMPTABLE PUBLIC

La tendance principale actuelle qui consiste à passer de l'obligation de moyens et de contrôle à l'obligation de résultats conduit à envisager des évolutions du modèle du comptable public.

Celles-ci portent tant sur le métier lui-même (évolutions opérationnelles – section 1) que sur le positionnement hiérarchique notamment vis-à-vis des ordonnateurs (section 2). Ces évolutions auront une influence sur le statut des comptables publics notamment par la mise en place d'une nouvelle responsabilité managériale, à côté de la traditionnelle RPP (section 3).

SECTION 1 : LES ÉVOLUTIONS FONCTIONNELLES CONDUISANT LE COMPTABLE PUBLIC À ASSURER LA PLÉNITUDE DE SES COMPÉTENCES

Au regard de l'évolution des processus comptables et financiers publics, des objectifs d'efficacité et de professionnalisation, l'indépendance du comptable public constitue le fondement de ses missions et l'ancre comme un acteur majeur de la transparence des finances publiques. Alors même que l'indépendance d'un responsable financier d'entreprise peut être contestée, que certaines affaires médiatisées ou débats professionnels mettent parfois en doute l'indépendance du commissaire aux comptes, l'indépendance du comptable public est réglementairement incontestable.

Ce seul statut ne justifie pas à lui seul son existence. Dans un contexte de réorganisation et face à de nouveaux enjeux, le métier du comptable public doit nécessairement évoluer. Cette évolution passe par un changement de culture important : un positionnement renforcé en tant que fournisseur d'informations internes et externes avec un rôle accru de conseil auprès des ordonnateurs, des missions de contrôle plus clairement axées sur les notions de risques et d'impact et une implication dans la maîtrise d'ouvrage du système d'information de gestion.

§ 1 - Le comptable, fournisseur d'informations externes et internes

Le comptable public doit devenir le fournisseur de référence d'informations financières dans les organisations publiques.

Cela vaut d'abord pour toutes les informations utiles pour produire les états budgétaires et comptables de l'organisation imposées par la loi ou les règlements.

Cela vaut aussi pour toutes les informations comptables à usage strictement interne utilisées pour piloter l'organisation (recouvrement des créances, gestion des besoins de trésorerie,...)

Cela vaut enfin pour les informations analytiques qui bénéficieront ainsi de la qualité comptable. Même si le comptable public n'est pas en charge directement de la production des états de contrôle de gestion (relevant souvent de la direction des affaires financières ou des services ordonnateurs), il est extrêmement important qu'il conserve la maîtrise des données de gestion utilisées dans ce cadre pour leur garantir une qualité comptable et la cohérence avec l'ensemble des autres données financières produites qu'elles soient de nature comptables ou budgétaires. En outre, certaines données analytiques sont directement utilisées pour la comptabilité générale (prix de revient des stocks ou encore des immobilisations produites en interne, suivi des contrats de recherche, valorisation du prix de revient des brevets,...).

A) Le rôle du comptable public dans la production des états budgétaires

La production du suivi budgétaire (informations réelles présentées dans le format budgétaire afin de comparer les prévisions aux réalisations) doit aussi rester l'apanage du comptable public qui, sans être responsable du budget lui-même, en assure néanmoins l'exécution et donc garantir à ce titre l'exactitude des informations relatives au suivi budgétaire.

Une mission de contrôle de la dépense en évolution

Le concept de payeur nécessite d'être adapté au contexte actuel. La responsabilité du paiement doit demeurer ; elle constitue un des leviers de l'indépendance du comptable. Néanmoins, analysé sous l'angle des systèmes d'information comptable et budgétaire, le paiement ne constitue plus une étape mais une conséquence automatique du rapprochement entre l'engagement juridique, le service fait, la facture et les références du tiers. La phase de paiement n'est plus par conséquent une étape majeure d'un processus budgétaire et comptable mais davantage sa conclusion.

A l'instar des entités privées, la gestion de trésorerie et son optimisation a pris le pas sur le simple suivi de caisse. Elle n'est pourtant pas ancrée dans la pratique aujourd'hui. Si le comptable public doit demeurer responsable de la dépense publique et de la sortie de ressources des dépenses, la notion de gestion de trésorerie pourrait devenir un des axes de ses missions.

B) Le nouveau rôle de pivot de la qualité de l'information comptable patrimoniale

Le nouveau rôle des comptables publics consiste à garantir l'information comptable dans son contenu et dans ses délais. Le comptable apparaît ainsi comme le pivot du réseau en étant chargé de collecter et de restituer l'information comptable publique.

Il importe de souligner que ce nouveau rôle ne s'inscrit pas en opposition des missions traditionnelles mais constitue au contraire un continuum entre les fonctions traditionnelles dont l'essence reste pertinente. Alors que traditionnellement la tenue de comptabilité étaient reléguée à un plan secondaire et n'était citée qu'en tout dernier point du rôle du comptable par le décret du 31 décembre 1962, les nouvelles missions du comptable public permettent au contraire de hisser, par certains aspects, la fonction de tenue de la comptabilité au même niveau que les autres fonctions « régaliennes ». Ainsi, le comptable est désormais non seulement responsable au titre de ces fonctions régaliennes mais il est également, pour ce qui concerne la sphère de l'État, garant de la qualité comptable. Autrement dit, **le nouveau rôle**

du comptable public ne remplace pas purement et simplement le précédent mais le complète et le dépasse.

La nouvelle mission du comptable public porte en premier lieu sur **la tenue d'une comptabilité générale**. À ce titre, le comptable public ne doit plus uniquement inscrire son travail dans le cadre de plans ou de nomenclatures comptables mais il doit plus largement veiller au respect des principes comptables qui sont précisés par les normes relatives aux comptes publics (normes IPSAS et surtout les 15 normes comptables de l'État, aucune norme comptable n'existant pour le moment au niveau local puisque les nomenclatures budgétaires et comptables n'ont pas cette portée). Au regard de ces normes, les comptables publics ont pour mission de veiller à la tenue d'une comptabilité régulière, fidèle et sincère. Ils participent par là à la recherche de transparence financière tant à destination des ordonnateurs et des gestionnaires publics que des autorités de tutelle lorsque l'organisme est concerné ou des citoyens lorsque les comptes sont facilement accessibles.

En second lieu, le comptable public occupe désormais **une place nouvelle dans le contrôle interne dans l'optique de la certification des comptes**. Cette mission qui se retrouve pour l'instant au niveau de l'État est sans doute appelée également à se développer au niveau local puisque la réforme en cours des procédures juridictionnelles prévoit également la mise en place d'une telle certification des comptes pour les grandes collectivités locales.

En troisième lieu, le comptable public est certainement **appelé à devenir un acteur essentiel de la consolidation des comptes**. En effet, les expériences étrangères et françaises montrent que la consolidation des comptes nécessite une grande cohérence dans le traitement de l'information pour tous les acteurs du périmètre. Or, cette cohérence est facilitée par l'existence d'une doctrine comptable unique, par une discipline dans l'application et par une unité technique notamment pour savoir comment traiter avec précision les questions de l'harmonisation des opérations ou de l'élimination des opérations réciproques. En la matière, le réseau structuré de comptables publics constitue un avantage certain. Par exemple, au niveau de l'État, l'existence d'un réseau de contrôleurs budgétaires et comptables ministériels doit faciliter la mise en place de comptes ministériels consolidés.

Enfin, les comptables publics sont appelés à jouer **un nouveau rôle dans la diffusion et la valorisation de l'information comptable**. Cette nouvelle mission concerne d'une part la restitution des comptes tant vis-à-vis des administrés qu'à l'égard des gestionnaires puisque l'objectif est d'ériger la comptabilité comme un outil de gestion au service des gestionnaires. Elle se traduit d'autre part, par un développement du rôle de conseil du comptable public, cette mission constituant la contrepartie de la diffusion et de la valorisation de l'information comptable. Puisqu'il est détenteur de l'information de la collectivité ou de l'établissement public, **le comptable public a en effet tout son rôle à jouer non seulement en matière de prévention des risques financiers mais également en ce qui concerne l'amélioration de la gestion financière publique**. En particulier, il lui appartient de prodiguer, à la demande de l'ordonnateur, des conseils pour la mesure et l'analyse de la performance au regard des données qui figurent dans les comptes dont le comptable public assure la tenue.

C) L'enjeu pour les comptables publics de la maîtrise des systèmes d'analyse de gestion

Pour l'État, la LOLF prévoit, à côté de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale, mais en interconnexion avec elles, une comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes, en vue de mesurer le coût complet de ces actions, ainsi que leur efficacité pour viser à rendre le meilleur service au moindre coût.

Cet objectif nécessite une contribution supplémentaire de la part des comptables publics de l'État et des EPN pour aider les ordonnateurs à organiser, alimenter et exploiter une comptabilité analytique. Dans la mesure où les indicateurs de coût et d'efficacité doivent fonder les demandes de crédit budgétaires, la participation du comptable public à l'élaboration et au contrôle de ces indicateurs devrait, ici encore, le placer dans un rôle de garant de leur sincérité au regard de ces demandes.

Cette comptabilité d'analyse des coûts n'est pas, à proprement parler, une comptabilité analytique. Certains services ministériels ont organisé une telle comptabilité analytique en dehors de la participation des comptables. Cette comptabilité est tenue dans des applications spécifiques, en marge du système comptable et budgétaire suivi par le comptable.

Pour les EPN, dans une période de recherche d'économies budgétaires, le rôle des agents comptables devrait être encore plus marqué dans la valorisation de l'information financière en vue d'améliorer l'équilibre financier des établissements ou de prévenir un déséquilibre financier.

S'agissant de la sphère locale, il n'existe actuellement aucune obligation de tenue d'une comptabilité analytique dans ce secteur. Néanmoins, de plus en plus de grandes collectivités se sont organisées pour mettre en œuvre un dispositif budgétaire de mesure de la performance et, plus ponctuellement, dans certains de leurs services, notamment ceux soumis à tarification, une comptabilité analytique.

À titre de conseil pour l'instant (le comptable local n'étant pas inclus dans un dispositif de validation, comme pour le comptable de l'État) le comptable public local devrait avoir un rôle à jouer dans l'organisation et la mise en œuvre du dispositif d'évaluation de la performance, comme il est assez souvent appelé aujourd'hui, avec l'appui des trésoreries générales, à proposer des analyses financières rétrospectives ou prospectives, incluant ou non l'examen de la fiabilité des comptes et l'analyse des risques pris au titre des divers engagements auprès des « satellites » devant figurer et être inscrits en annexe des comptes, dans les engagements hors bilan.

Au stade actuel (sans participation du comptable local au contrôle interne financier des CEPL), les outils méthodologiques mis à disposition par la DGFIP permettent d'envisager un

développement du rôle de conseil du comptable public local dans les domaines suivants :

- analyses financières (avec agrégation des budgets et prise en compte des risques externes) ;
- analyses agrégeant les données comptables et financières sur un territoire donné ;
- amélioration de la qualité comptable ;
- mise en œuvre du contrôle interne ;
- analyse de la performance des actions et politiques locales.

Au-delà du nouveau positionnement que cela nécessitera de plus en plus, ces nouvelles missions exigeront l'exercice d'un métier partiellement différent, avec de nouvelles compétences, notamment pour la fiabilisation et la valorisation de l'information financière.

§ 2 - Le comptable, chargé, sur des bases renouvelées, de la maîtrise des risques financiers de l'organisation

A) La nécessité de renforcer les missions de contrôle budgétaire et patrimonial

Le visa à l'acte ne répond plus aux objectifs de transparence et de maîtrise des risques. Il ne permet pas d'appréhender un risque global. La fixation de seuils, l'analyse de soldes et non de flux, la mise en œuvre et les dispositifs de contrôle interne doivent constituer les nouvelles modalités du visa du comptable public.

Le visa de la dépense pourrait ainsi s'appuyer sur trois axes :

- la régularité de la dépense au sens réglementaire mais sur la base de seuils combinés à un contrôle des engagements et à des contrôles périodiques a posteriori sur les flux ;
- l'analyse de la soutenabilité budgétaire (conseil auprès des ordonnateurs dans leur choix de gestion, et visa), le suivi de la comptabilité des engagements et notamment des engagements juridiques qui constituent l'évènement majeur du processus de la dépense publique ;
- l'analyse patrimoniale des décisions publiques à travers la déclinaison de scénarii sur le court, moyen et long terme pour assister les élus, managers publics dans leur prise de décision.

B) Placer le comptable au cœur du dispositif de contrôle interne et d'identification des risques

La production d'informations fiables passe par la mise en place d'un contrôle interne efficace portant sur l'ensemble des processus et non pas seulement sur les seules activités réalisées par le comptable lui-même (contrôle de la dépense, recouvrement, paiement/encaissement, enregistrement comptable).

Cette compétence de contrôle ajoutée aux qualités intrinsèques des comptables (contrôle,

prudence, intégrité, etc.) conduit, comme dans les organisations privées à confier aux comptables un champ d'action plus étendu que ne l'exige la production stricto sensu d'états financiers fiables.

C'est bien l'ensemble des risques que doit recenser le comptable public en s'appuyant sur les hommes de l'artspécialistes de la matière pour les risques techniques et industriels.

Cette cartographie, une fois établie, est dans un second temps évaluée par le comptable public pour mesurer les impacts financiers potentiels des risques encourus par l'organisation.

§ 3 - Le comptable, en charge de la maîtrise d'ouvrage du système d'information de gestion

Le comptable public, de par ses responsabilités, doit pouvoir en permanence s'assurer de la fiabilité des systèmes d'information de gestion comptable et financière.

Certes, une partie de cette MOA peut être partagée (ou déléguée) avec les services ordonnateurs ou la direction des affaires financières, notamment pour tout ce qui concerne les processus de construction du budget, de suivi budgétaire et de définition des états de contrôle de gestion.

Cependant, la définition et la mise en œuvre des besoins en information de la collectivité ou de l'établissement doit relever pour l'essentiel du comptable public. Mais, pour l'essentiel, le comptable public se doit de maîtriser la définition et la mise en œuvre des besoins en informations de (ou des) organisation à laquelle il est rattaché.

Au-delà de ce premier niveau, le comptable aura également vocation à intervenir sur la définition des processus de l'ordonnateur (dépense investissement, contrats externes, etc....) pour déterminer les points de contrôle à mettre en place pour fiabiliser l'information comptable qui en ressortira.

Dans les systèmes utilisant un progiciel intégré, la maîtrise du référentiel budgétaire et comptable doit impérativement entrer dans les compétences exclusives du comptable.

SECTION 2. : LE COMPTABLE PUBLIC PLACÉ AU CŒUR DE L'ORGANISATION

§ 1. - Une vision globale des finances publiques nécessitant un rapprochement du comptable et de ses ordonnateurs

Le comptable public ne doit pas se positionner comme un acteur de l'externalisation de la fonction comptable. Il se cantonnerait alors à une problématique de productivité où il serait indéniablement perdant. Il s'agit davantage de passer d'une logique de simple teneur de comptes à une logique d'expert en comptes publics.

Pour un conseil pertinent au plus proche des préoccupations des élus et des managers publics, le comptable public doit être au cœur de l'organisation financière. Les comptes publics ne se

limitent plus à la seule vision de caisse pour optimiser la dépense publique. Ils constituent la traduction d'évènement (économique, juridique, de gestion) de l'entité. Cet exercice impose au comptable la compréhension et la maîtrise de ces évènements. L'articulation des différents acteurs des dépenses et des recettes devient une nécessité pour retracer l'exhaustivité et donner une image fidèle du patrimoine et du résultat de l'entité publique. Responsable des comptabilités, le comptable public est le chef d'orchestre incontestable des travaux de fiabilisation du dispositif de contrôle interne. Il s'inscrit ainsi au cœur des processus comptables et financiers. L'image fidèle des comptes publics s'appuie sur ce positionnement.

Le rapprochement du comptable auprès de son ordonnateur est une piste de réflexion pertinente. Sans remettre nullement en cause le principe de séparation, le rapprochement géographique et fonctionnel est une solution pertinente. Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) ou le positionnement des comptables publics au sein des DAF sont autant d'illustrations à décliner.

§2. - Une nécessaire professionnalisation

Ce rapprochement se justifie également par le besoin en expertise des ordonnateurs : la nécessité d'avoir le conseil, l'avis du professionnel des comptes publics. L'évolution des systèmes d'information et la complexité des cadres normatifs induisent une évolution forte du métier de comptable. Il ne s'agit plus de traiter des évènements et d'être simple teneur de comptes. Aujourd'hui tenir des comptes publics consiste avant tout à maîtriser un cadre réglementaire et un environnement (économique, financier, informatique) complexes et à appréhender, anticiper et analyser les évènements de gestion.

Le comptable public doit s'imposer notamment par sa compétence. Il doit posséder toutes ces expertises pour répondre à ses missions. Les formations initiales et continues doivent par conséquent s'adapter et se rapprocher des filières de gestion, comptabilité et finances du secteur privé.

§3. - Repenser les liens entre ordonnateurs et comptables

Les interactions entre le comptable et l'ordonnateur - dont on a vu qu'elles seront à l'avenir de plus en plus nombreuses - rendent indispensables de repenser la nature de leurs liens, ces derniers pouvant même aller jusqu'à constituer de véritables liens hiérarchiques.

Toutefois, la nécessaire indépendance du comptable public et les autres relations qu'il entretient avec les ministères de tutelle et tout particulièrement avec Bercy, rendent tout aussi inévitables le maintien, avec ces derniers, de liens étroits.

Ainsi, en définitive, c'est bien un double rattachement qu'il convient de mettre en place selon un modèle très répandu dans les groupes privés de grande taille où un directeur financier d'une filiale sera rattaché directement au directeur général de cette filiale pour en particulier produire des comptes sur lesquelles ils auront tous deux la responsabilité et il sera rattaché fonctionnellement au directeur financier du groupe pour toutes les directives financières du

groupe.

Ce double rattachement oblige en particulier le directeur financier à « révéler » à la direction financière du groupe tout errement, voire tout acte frauduleux qui pourrait être commis par la direction générale du groupe.

Dans ce cadre, les évaluations du comptable public seraient établies par le DG de l'organisation et la DGFIP qui resterait en charge de la carrière du comptable public. On pourrait même imaginer qu'une partie de la rémunération variable du comptable soit attribuée directement par l'organisation.

Au-delà de la meilleure intégration recherchée entre l'ordonnateur et le comptable tout en préservant l'autonomie de celui-ci, ce dispositif permettrait également de dégager des économies en confiant par exemple au comptable public la responsabilité actuelle des DAF (l'inverse paraît plus compliqué du fait du manque de compétences comptables existant chez l'ordonnateur).

Cependant, ce système apparaît difficile à mettre en place dans le secteur local compte tenu de la spécificité du mode de désignation des ordonnateurs par l'élection et de l'existence d'un « spoil system » dans la fonction publique territoriale. Afin d'offrir au comptable la garantie d'indépendance suffisante à l'exercice de ses fonctions, une modification du décret de 1962 l'autorisant à faire du contrôle interne budgétaire serait nécessaire.

En échange, une évaluation réciproque du comptable et de l'ordonnateur sur les procédures mises en œuvre pour tendre au résultat escompté devrait être contractualisée dans le cadre d'une charte de services comptable et financier.

La sanction financière n'apparaîtrait plus nécessaire sachant déjà qu'elle existe par l'attribution ou non de l'indemnité de conseil.

SECTION 3. : UNE RESPONSABILITÉ REPENSÉE

L'observateur extérieur, familier des pratiques financières dans le secteur privé, reste perplexe devant le déséquilibre existant entre la sanction attachée à l'inexactitude d'une opération de caisse et la relative impunité sur la sincérité des comptes. Alors que depuis la LOLF, la référence aux pratiques comptables des entreprises privées est devenue la règle, sur ce seul terrain, la pratique publique reste orthogonale au régime de responsabilité des comptables privés qui repose pour l'essentiel sur qualité des comptes sociaux.

Ainsi, à côté de la RPP, et dans le nouveau cadre offert par le lien hiérarchique existant entre l'ordonnateur et le comptable, il convient de mettre en place une responsabilité managériale qui permettrait à l'ordonnateur de sanctionner une qualité insuffisante des travaux comptables au travers en particulier de la partie variable des salaires.

Il convient également de mettre en place éventuellement un dispositif pénal qui pourrait permettre au Parquet ou à des parties civiles ayant subi un préjudice de poursuivre conjointement le DG et le comptable public pour présentation de faux bilan.

Sans aller jusqu'à celui des entreprises privées qui est pour l'essentiel dicté par le souci de préserver l'intérêt des actionnaires et celui des administrations fiscales et sociales, il reste quand même important de reconnaître ainsi l'importance des états financiers publics et la responsabilité conjointe de l'ordonnateur et du comptable sur ceux-ci.

§ 1. - La rénovation du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

Ce régime comporterait deux volets.

A) La responsabilité au titre de la comptabilité budgétaire de caisse.

À ce titre, il serait souhaitable d'introduire une première réforme pour limiter la mise en jeu de la responsabilité pécuniaire, se traduisant par la mise en débet du comptable, en cas de manquant en monnaie ou de préjudice financier direct pour la collectivité ou l'établissement concerné. Dans le cas de paiement d'une dépense irrégulière sans préjudice avéré, la responsabilité du comptable se traduirait par une simple peine d'amende prononcée par le juge des comptes.

En vertu du principe de non rémissibilité des amendes, il s'agirait de définir un montant maximum d'amende qu'un juge pourrait infliger au comptable par compte et par année.

Même sans ce premier volet, le juge des comptes est d'ailleurs appelé à se comporter comme le juge du comptable, ce dernier devant, dorénavant, être considéré comme le véritable bénéficiaire d'un procès équitable défini par l'article 6-1 de la CEDH. Le juge financier, dans ce premier volet, sera donc conduit à moins juger, de manière objective, la situation des comptes produits, que l'action des comptables pour satisfaire aux obligations de contrôle énumérées aux articles 11, 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

B) La responsabilité au titre de la comptabilité patrimoniale.

Dans la sphère de l'État, la comptabilité patrimoniale est déjà tenue et présentée conjointement par l'ordonnateur et le comptable public.

Dans la sphère locale, cette comptabilité n'est pour l'instant présentée que par le comptable public, la présentation des résultats du compte de gestion à l'assemblée délibérante par l'ordonnateur ne valant pas appropriation de ce compte par l'ordonnateur et l'assemblée délibérante.

Quoiqu'il en soit, une rénovation du régime de responsabilité du comptable public, en

général, nécessiterait, en amont, une réforme du décret du 29 décembre 1962 pour y inscrire les contrôles spécifiques impartis au comptable public en vue de garantir la présentation de comptes réguliers, sincères et fidèles, de même que la création d'infractions spécifiques au droit comptable ayant trait à cette présentation.

Au-delà des infractions aux règles d'exécution des recettes et des dépenses qui permettent, actuellement, la mise en jeu de la responsabilité pécuniaire du comptable public, il serait nécessaire de prévoir de nouvelles infractions au droit comptable des collectivités publiques ayant trait à la présentation de comptes irréguliers, non sincères et non fidèles, infractions comptables non constitutives d'un manquant en monnaie, mais constitutives d'un manquement grave aux règles de présentation des comptes publics découlant de l'application des normes comptables.

Il faut clairement positionner le comptable dans le processus de confection d'un compte financier unique dans le cadre d'une comptabilité « partagée ».

Sous réserve que le comptable public local soit, comme le comptable de l'État, introduit dans la chaîne de contrôle de toutes les opérations budgétaires et comptables initiées par l'ordonnateur, une réforme du régime de responsabilité personnelle touchant l'ensemble des comptables publics pourrait introduire un nouveau type de responsabilité, de nature managériale, impliquant conjointement l'ordonnateur et le comptable public dans l'acte de commettre des infractions au droit comptable applicable à la présentation des états financiers des collectivités et établissements publics. L'idée du compte financier participe de cette responsabilité à condition qu'il soit présenté par le comptable devant l'assemblée délibérante. Il faut donc clairement positionner le comptable dans le processus de confection de ce compte dans le cadre d'une comptabilité « partagée ». Il faut donc modifier le décret de 1962 notamment quant à la définition des contrôles qui incomberont au comptable public pour garantir la sincérité d'un compte public.

§ 2. - La responsabilité managériale

Pour les fonctions relatives à la tenue d'une comptabilité patrimoniale, il convient de mettre en place une responsabilité de moyen (responsabilité pour faute lourde).

Il s'agirait d'une responsabilité managériale. Par exemple, le comptable public ne serait pas sanctionné si l'erreur est consécutive au gestionnaire, notamment parce que ce dernier a communiqué une fausse information ou a refusé de transmettre les éléments nécessaires.

S'agissant de la sanction des infractions comptables, il est possible de s'inspirer du dispositif qui existe pour infractions budgétaires qui sont sanctionnées par la CDBF. Cependant, la responsabilité devrait être partagée entre l'ordonnateur et le comptable public dès lors que l'infraction résulterait de deux acteurs.