



**Université de Strasbourg
Ecole nationale d'administration**

**Master spécialité Administration et finances publiques
Parcours Administration Publique Spécialisée**

**Le passage à la comptabilité publique en droits
constatés**

Enjeux techniques et défis de pilotage au Mali

Sous la direction de
Jean-Norbert CHRIST
Agent comptable, Enseignant en finances publiques
Institut d'Etudes Politiques – Université de Strasbourg

soutenu par
Siaka SAMAKE
CIP Promotion Alan Turing (2016-2017)

Juin 2017

REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser mes sincères remerciements à Monsieur Jean-Norbert CHRIST, Agent comptable et enseignant en finances publiques à l'Université de Strasbourg, qui a été un encadrant attentif et disponible avec ses précieux conseils et orientations.

Mes remerciements vont également à l'endroit de Madame Hélène Gadriot-Renard et Monsieur Lionel VAREILLE, respectivement Conseiller maître et Conseiller référendaire à la Cour des comptes française, ainsi qu'à Monsieur Alain CAUMEIL, Administrateur général des finances publiques à la DGFIP, pour leurs apports remarquables à l'enrichissement de ce travail de mémoire de Master.

Je voudrais aussi remercier le personnel de la Sous-direction « du budget, de l'achat et de l'immobilier » de la DGFIP pour leur contribution pendant mon stage.

Enfin, j'exprime toute ma reconnaissance à l'endroit de l'équipe pédagogique de l'ENA pour son accompagnement.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	3
CHAPITRE 1 : UNE NOUVELLE FONCTION COMPTABLE ENRICHIE ET PARTAGEE..	6
I. L'appropriation d'un nouveau référentiel comptable	6
1. La nécessité de maîtriser de nouveaux principes, normes et concepts comptables.....	6
2. Du recensement du patrimoine de l'Etat à la confection du bilan d'ouverture	8
3. De la prise en compte de nouvelles opérations à la production des états financiers	10
II. Le renforcement des liens entre comptables et ordonnateurs du fait de l'élargissement de la fonction comptable	13
1. Les ordonnateurs détenteurs d'informations financières et utilisateurs de données comptables.....	13
2. La nécessaire collaboration entre comptables et ordonnateurs pour la fiabilisation des comptes.....	17
CHAPITRE 2 : LES DEFIS DU PILOTAGE DE LA REFORME COMPTABLE AU MALI A LA LUMIERE DE L'EXPERIENCE FRANÇAISE	20
I. La conduite de la réforme comptable en France : les indispensables arbitrages et adaptations	20
1. Des structures dédiées au pilotage de la réforme	20
2. Des choix stratégiques et méthodologiques pour la préparatoire de la réforme.....	22
3. Les réponses organisationnelles apportées aux nouvelles exigences comptables	25
II. Bilan de la démarche française de réforme comptable : la nouvelle comptabilité publique en place malgré les difficultés	26
1. Une démarche ambitieuse dans un délai contraint	27
2. Le bilan de la phase préparatoire de la réforme au regard des résultats de la certification des premiers comptes produits.....	28
3. Une amélioration continue depuis 2007 avec encore des pistes de progrès	29
III. Le vaste chantier de la réforme comptable au Mali : une organisation comptable à rénover et des défis de pilotage à relever	30
1. La nécessité de rénover la fonction comptable.....	31
2. Les choix possibles pour l'impulsion d'une nouvelle dynamique à la réforme comptable au Mali	34
CONCLUSION	38

INTRODUCTION

La gestion publique a connu une évolution importante depuis le début des années soixante avec son alignement sur les pratiques managériales des entreprises industrielles et commerciales dont les maîtres mots sont « la rentabilité, l'utilité, le coût, l'efficacité, l'efficience ». Le corollaire de cette Nouvelle gestion publique (New public management, NPM) commencée aux Etats-Unis avec le système PBS « Planning Programming Budgetting » (1961)¹, est la disponibilité d'informations financières fiables pour assurer un pilotage et un contrôle budgétaire efficace. Il s'agit là du rôle de la comptabilité publique qui est « un système d'organisation de l'information financière permettant [...] d'établir des comptes »². Elle comporte une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire. La première retrace « l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat » ; quant à la seconde elle permet de suivre « l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer [crédits budgétaires], ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées ». Ce dernier volet de la comptabilité publique ne sera pas développé dans le cadre des présents travaux³. Toutefois, que cela concerne son volet budgétaire ou comptable, le rôle de la comptabilité de l'Etat a dû également évoluer pour suivre la migration vers les règles appliquées dans le secteur privé.

Traditionnellement basées sur une logique de « caisse », c'est-à-dire l'enregistrement des opérations lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie, les règles de la comptabilité publique ont été revues pour les adapter aux nouvelles exigences de l'information financière, entre autres : fiabilité, comparabilité, pertinence et exhaustivité. Comme dans le secteur privé, cela n'est envisageable qu'avec une comptabilité basée sur la constatation des droits et obligations en remplacement ou en complément de la comptabilité de caisse. Avec cette nouvelle comptabilité (dite comptabilité en droits constatés, comptabilité d'exercice, comptabilité d'engagement ou encore comptabilité patrimoniale), les transactions et les autres événements sont enregistrés au moment où ils se produisent, indépendamment des flux de trésorerie⁴.

Il a fallu attendre le début des années quatre-vingt-dix pour voir la conversion à la comptabilité en droits constatés s'affirmer réellement dans le secteur public à cause des contraintes

¹ Michel Paul, L'essentiel de la LOLF, La nouvelle Constitution financière de la France, Paris, Gualion, 2007, p. 190.

² Décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

³ A ce jour, il n'y a pas un large consensus sur l'intérêt de la comptabilité budgétaire en droits constatés. De nombreux pays dont la France et le Mali lui appliquent une comptabilité de caisse. Dans ce cas les droits constatés sont utilisés uniquement pour la comptabilité générale.

⁴ Accounting Standards Board, Manuel des normes comptables internationales du Secteur public (IPSAS), Volume I, Edition 2013. Disponible sur <http://www.ifac.org/publications-resources/manuel-des-normes-comptables-internationales-du-secteur-public-2013>, consulté le 19/03/2017.

budgétaires (réduction des dépenses, du déficit, de la dette etc.) et de l'exigence accrue de transparence dans la gestion des finances publiques. Aussi, la réforme n'a pas manqué de susciter des débats sur l'intérêt de la mise en place d'une telle comptabilité pour un Etat. Au-delà de la spécificité des entités publiques mises en avant (domaine non marchand, fiscalité, absence de capital...), certains pays estiment les coûts de la réforme supérieurs aux avantages (Cas de l'Irlande) ou que les pouvoirs du parlement seraient affaiblis en matière budgétaire (Cas de l'Allemagne). Néanmoins, de nombreux pays ont souligné ses apports en termes de transparence, de connaissance des coûts des services publics et de la situation patrimoniale et financière, d'aide à la prise de décision, de prise en compte du moyen et long terme dans la gestion publique.

Dans ce contexte, les premiers pays à se lancer dans la réforme comptable furent la Nouvelle-Zélande, l'Australie, le Royaume-Uni, le Canada et les États-Unis⁵. En France, la réforme comptable a été consacrée par la Loi organique relative aux lois de finances de 2001 (LOLF)⁶. Quant aux pays membre de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), dont le Mali fait partie, la réforme budgétaire et comptable a été entamée en 2009 avec une série de six directives dont trois encadrant la comptabilité publique⁷, fortement inspirées du cadre instauré par la LOLF en France. Le calendrier de mise en œuvre de la réforme comptable au sein de l'UEMOA prévoit une application intégrale à compter du 1^{er} janvier 2017 avec un délai supplémentaire de deux ans pour les dispositions relatives aux droits constatés.

Cependant, force est de constater que les avancées dans la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité de l'Etat sont très limitées au Mali, comme dans beaucoup d'autres pays membres. D'où l'intérêt de la question : comment relancer le pilotage de la réforme comptable au Mali ? A cet égard, Blöndal (2003) nous fait savoir que « *lorsqu'un pays ne fait pas partie des pionniers de [la comptabilité en droits constatés], il a l'opportunité de bénéficier de l'expérience acquise par les autres* »⁸. Cet appel au « parangonnage » (benchmarking) est partagé par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)⁹ et l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE). Le premier

⁵ Cour des comptes, rapport public thématique « La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : une nouvelle étape à engager », Paris, La documentation française, 2016.

⁶ Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances promulguée le 1^{er} août 2001. Avant la LOLF le NPM a été lancé en France en 1967 avec la « Rationalisation des choix budgétaires ».

⁷ Directives n°06-07-09/2009/CM/UEMOA portant respectivement Lois de finances, Règlement Général sur la Comptabilité Publique et Plan Comptable de l'Etat.

⁸ BLÖNDAL Jon R., Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol. 3, n°1, 2003, p. 47-65

⁹ L'IPSASB est un des comités de l'International federation of accountants (IFAC) qui règlement à l'échelle mondiale la profession comptable.

s'emploie à accompagner les pays dans la conduite de la convergence des comptabilités publique et privée en publiant des référentiels et le second s'investit à créer un cadre de partage international avec l'organisation régulière de rencontres entre les spécialistes des différents Etats.

C'est dans cette optique d'étude comparative et de recherche de bonnes pratiques que nous comptons donner suite à la question posée à savoir : comment passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité publique en droits constatés au Mali ? Ceci étant, la nouveauté du sujet pour les acteurs publics évoque l'opportunité préalable de cerner les innovations apportées par le nouveau référentiel comptable. Toutefois, il ne s'agira pas dans le cadre du présent mémoire d'étudier les aspects normatifs de la comptabilité en droits constatés notamment les normes et les techniques de comptabilisation ; ce qui est largement fait par le Manuel de l'IPSASB.

Notre objectif consiste à analyser le cadre conceptuel de la nouvelle comptabilité de l'Etat afin d'en déterminer les enjeux dont la prise en compte est déterminante dans la réussite de la réforme. Aussi, conformément à la logique de benchmarking de voir en quoi l'expérience française peut être mise à profit pour éclairer sur des choix susceptibles d'assurer un pilotage efficace de la mise en place de la comptabilité d'exercice au Mali.

Pour ce faire, le mémoire abordera dans une première partie les questions soulevées par la comptabilité en droits constatés et leurs implications pour les Etats. Une deuxième partie sera consacrée à l'analyse de la démarche française de réforme comptable dans le but d'en tirer les enseignements pour le Mali.

CHAPITRE 1 : UNE NOUVELLE FONCTION COMPTABLE ENRICHIE ET PARTAGÉE

En s'inspirant des principaux référentiels internationaux et bonnes pratiques dans le secteur privé, le nouveau cadre comptable de l'Etat est véritablement enrichi et fondamentalement renouvelé. Il doit être à la fois un instrument de contrôle de la gestion des finances publiques mais aussi un vecteur d'informations financières. Conformément aux standards internationaux, la nouvelle comptabilité de l'Etat basée sur la constatation des droits et des obligations, doit « offrir la transparence d'une situation patrimoniale enrichie [...], la comptabilisation des risques potentiels et la vision des charges futures »¹⁰. Avec ces attentes, la comptabilité publique recouvre une réelle dimension patrimoniale et s'élargit à d'autres opérations comptables (I). Aussi, du fait de cet élargissement de son champ, elle n'est plus l'apanage du seul comptable public (II).

I. L'appropriation d'un nouveau référentiel comptable

Contrairement à la pratique comptable dans les entreprises, la comptabilité publique, avec une approche essentiellement budgétaire, a consisté jusqu'ici à décrire, comptabiliser et contrôler les flux. La comptabilité de l'Etat, tout en maintenant cet objectif, vise aujourd'hui à assurer également une meilleure couverture des stocks pour une bonne connaissance du patrimoine. Il s'agit d'une évolution vers la comptabilité d'entreprise avec de nouveaux concepts et pratiques. C'est pourquoi, la réforme comptable passe par la maîtrise de ce nouveau cadre comptable (1), l'intégration de la dimension patrimoniale (2) et la couverture de toutes les opérations impactant le patrimoine de l'Etat pour la production des états financiers de fin d'année (3).

1. La nécessité de maîtriser de nouveaux principes, normes et concepts comptables

L'instance internationale de référence dans la conduite de la convergence des comptabilités publique et privée est l'IPSASB. Il a pour objectifs de « servir l'intérêt public en élaborant les normes comptables et d'autres publications destinées aux entités du secteur public à travers le monde, utilisées pour la préparation des états financiers à usage général »¹¹. Ainsi, à l'usage des pays lancés dans la mise en œuvre de la comptabilité d'engagement, l'IPSASB a publié un cadre conceptuel qui définit les états financiers (a), décrit les principaux principes comptables (b), nécessaire à l'élaboration des normes comptables (c).

¹⁰ LAMIOT Dominique, Avant-propos : La nouvelle comptabilité publique, Revue française des finances publiques, n° 93, 2006, p. 7-10.

¹¹ Accounting Standards Board, Manuel des normes comptables internationales du Secteur public (IPSAS), Volume I, Edition 2013.

a. Le contenu des états financiers

L'innovation importante dans la nouvelle comptabilité publique est la production des documents comptables sous la forme d'un compte général de l'Etat assimilables aux états financiers produits par les entreprises. Définis par l'IPSASB comme une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité, les états financiers doivent fournir des informations sur : *les actifs, les passifs, la situation nette, les produits, les charges, les autres variations de la situation nette et les flux de trésorerie*¹².

Conformément à la norme comptable IPSAS 1 sur la présentation des états financiers, un jeu complet d'états financiers qui synthétisent les informations relatives à tous ces éléments, doit comprendre :

- un état de la situation financière ;
- un état de la performance financière ;
- un état des variations de la situation nette ;
- un état pour la comparaison des montants budgétés et des montants réels ;
- des notes explicatives.

La dénomination de ces différents états est laissée à l'appréciation des administrations publiques. A titre d'illustration, l'état de la situation financière peut être appelé « bilan » ou « état de l'actif et du passif » ; l'état de la performance financière, appelé « compte de résultat » etc. C'est donc une nouvelle architecture comptable qui est annoncée.

Dans ce contexte, le défi pour les administrations publiques est d'internaliser les nouveaux concepts et d'en assurer une meilleure compréhension par les agents publics. A cet effet, les pays doivent accorder une importance particulière à la formation, à la sensibilisation et à la production d'une documentation détaillée et opérationnelle (instructions, guides...). Le métier du comptable public ne se limite plus à passer mécaniquement les écritures mais à analyser chaque opération afin que son enregistrement puisse être conforme aux principes et normes comptables.

b. Les principaux principes comptables

Le cadre conceptuel international de la comptabilité publique en droits constatés retient six (6) *caractéristiques qualitatives (principes comptables)* qui doivent encadrer la préparation et la production de l'information financière. Il s'agit de ***la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité***. Le respect de ces principes importé du secteur privé se fait en veillant à un certain nombre de contraintes définies par

¹² Norme IPSAS 1 - Présentation des états financiers : elle donne une définition de ces principaux concepts qui caractérisent le nouvel environnement comptable.

l'IPSASB à savoir : l'importance relative, le rapport coûts-avantages et l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Le producteur des états financiers doit agir en faisant prévaloir ces principes, qu'il faudra maîtriser. L'un des enjeux de la réforme se situe dans la prise en compte des contraintes reconnues. En effet, contrairement au monde de l'entreprise, la sphère publique se distingue par des spécificités qui doivent amener à faire des arbitrages entre les coûts nécessaires à l'obtention d'une information et l'impact de son omission sur l'appréciation des états financiers. D'où la question de l'élaboration des normes comptables.

c. Les normes comptables

Le respect des principes comptables admis concourt à l'établissement des états financiers fiables et de qualité. Pour y parvenir, les normes comptables définissent « les obligations en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation relatives aux transactions...¹³ ». L'IPSASB publie ces normes internationales du secteur public. Elles sont régulièrement mises à jour et sont au nombre de 40 à ce jour¹⁴.

La limite des normes IPSAS se trouvent dans les critiques formulées par certains notamment du fait que celles-ci ne décrivent pas assez précisément les pratiques comptables à suivre, ne sont pas suffisantes pour traiter certains types d'opérations du secteur public telles que les impôts et les prestations sociales¹⁵.

C'est pourquoi, il s'agit le plus souvent de s'inspirer de ces normes internationales plutôt que d'y adhérer intégralement. Se pose alors la question de l'organisme public national chargé de l'élaboration des normes comptables. Cette entité doit non seulement édicter les normes qui permettront d'assurer le passage en comptabilité en droits constatés mais aussi adapter ces normes aux évolutions des activités économiques et financières. Le premier défi en la matière pourrait être la définition des règles relatives à l'identification des éléments patrimoniaux de l'Etat.

2. Du recensement du patrimoine de l'Etat à la confection du bilan d'ouverture

Les principales implications de la dimension patrimoniale de la nouvelle comptabilité sont relatives à l'identification des éléments du patrimoine public (a) et aux questions d'évaluations

¹³ Accounting Standards Board, Manuel des normes comptables internationales du Secteur public (IPSAS), Edition 2013, Volume I.

¹⁴ IPSAS 40 est la dernière norme publiée en date sur le site <http://www.ipsasb.org/> consulté le 19/03/2017

¹⁵ Mattret Jean-Bernard, La comptabilité publique Manuel, Bruxelles, Bruylant, coll. Finances publiques, 2016, p. 145.

desdits éléments pour l'établissement du bilan d'ouverture (b).

a. La conduite du recensement du patrimoine de l'Etat

La notion de patrimoine fait référence aux droits et obligations. Tout l'objet d'une comptabilité générale est de donner une image fidèle de l'ensemble de ces droits et obligations dans les états financiers. L'enjeu majeur qui se présente pour l'implémentation d'une comptabilité patrimoniale, est « de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs¹⁶ ».

Les passifs étant des obligations à l'égard des tiers, les Etats disposent souvent des informations, certes pas toujours exhaustives, mais significatives¹⁷ sur ceux-ci. A contrario, les données sur une bonne partie des actifs, au-delà des flux budgétaires annuels, restent incomplètes voire inexistantes en l'absence d'une comptabilité comprenant les stocks et d'une comptabilité auxiliaire des immobilisations régulièrement renseignée.

De ce qui précède, après la prise en charge des exigences relatives au cadre conceptuel, le premier défi opérationnel de la réforme comptable sera le recensement des actifs de l'Etat, notamment les immobilisations. Parmi celles-ci, certaines catégories d'actifs nécessiteront plus d'attention. Il s'agit, entre autres, du parc immobilier de l'Etat, des actifs relevant du domaine militaire et des actifs d'infrastructure¹⁸.

L'une des particularités de l'exercice pour l'Etat est l'effet de nombre et de diversité. De par sa fonction, il dispose d'une multitude de biens sur une diversité de sites géographiques. Cet éparpillement accroît la complexité de la démarche.

Enfin, le recensement du patrimoine pose nécessairement la question du périmètre¹⁹ mais surtout des choix à faire en termes de méthodes. Faut-il recenser de façon exhaustive tous les droits et obligations ? Quel seuil retenir pour apprécier le caractère significatif des biens, le cas échéant ? La démarche retenue et les choix effectués ne manqueront pas d'impacter la conduite de la réforme et son issue. Nous identifions parmi ces enjeux, la problématique cruciale de la valorisation.

b. Les questions de valorisation du patrimoine dans le bilan d'ouverture

Les questions d'évaluation sont toujours présentes dans le traitement des transactions en

¹⁶ CNOCP, Recueil des normes comptables de l'Etat, novembre 2016

¹⁷ Les travaux au niveau des passifs doit porter sur la fiabilisation des informations disponibles mais également la prise en compte des risques potentiels, les dettes non financières...

¹⁸ BLÖNDAL Jon R., Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol. 3, n°1, 2003, p. 47-65

¹⁹ Conformément aux standards internationaux, il y a une substitution du critère de contrôle à celui de propriété.

comptabilité. Elles le sont davantage pendant l'établissement du bilan d'ouverture d'une entité. En effet, contrairement aux opérations courantes, il s'agit par exemple, de donner de la valeur à des actifs dont on ignore généralement les frais et les conditions d'acquisitions ; et pour lesquels il n'existe pas de référence sur le marché.

La doctrine comptable oppose à ce sujet la méthode traditionnelle du *coût historique* et celle plus récente de *valeur actuelle*. BLÖNDAL J. R. (2003), en exposant les deux méthodes, met en lumière leurs limites. En tout état de cause, les administrations publiques sont tenues de faire un choix entre les deux méthodes en fonction des éléments du patrimoine, des données disponibles et des exigences du principe d'image fidèle. En la matière, plus les normes comptables sont adaptées aux spécificités de l'Etat et régulièrement mises à jour, mieux l'exercice aboutira à des données de qualité. Pour ce faire, des compétences et des expertises doivent être développées au sein de l'administration ou recherchées ailleurs (secteur privé, organismes internationaux...) afin que les choix et les arbitrages conduisent à la réussite de la réforme.

Le recensement et la valorisation du patrimoine doivent aboutir à la confection d'un premier bilan qui donnera une photographie de départ de la situation financière de l'Etat. Comme le reconnaît Jean-Paul MILOT, la construction d'un bilan même réduit à un certain périmètre reste utile, à condition de ne pas se contenter d'un « bilan lacunaire et donc potentiellement incohérent ».

Il reste que la production du bilan d'ouverture n'est qu'une première étape, préalable à la production des états financiers de fin d'année. En effet, ces états financiers finaux sont obtenus en tenant compte des stocks du bilan d'ouverture et des flux de gestion. Le traitement de ces derniers évolue avec la nouvelle comptabilité publique qui repose sur le principe de l'exercice.

3. De la prise en compte de nouvelles opérations à la production des états financiers

Longtemps destinée à permettre un contrôle budgétaire et financier de l'Etat en se focalisant sur l'enregistrement des flux de recettes et de dépenses budgétaires²⁰, la comptabilité publique dépasse désormais cette seule approche de trésorerie. En effet, le nouveau cadre comptable repose désormais sur le principe de la spécialisation des exercices (a) et prend en compte de nouvelles opérations non budgétaires (b). Il doit aboutir à la production des nouveaux comptes de l'Etat (c).

²⁰ Frédéric Marty et al., « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », Revue Internationale des Sciences Administratives 2006/2 (Vol. 72), p. 213-232.

a. La prise en compte des opérations indépendamment de leur dénouement en termes de trésorerie

Conformément au cadre conceptuel défini par l'IPSASB, dans la comptabilité en droits constatés, « *les transactions et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent* ».

Le principe de rattachement qui en découle renvoie à la notion de **fait générateur**, qui détermine le moment de comptabilisation d'une transaction. Les normes comptables fixent les règles pour la détermination du fait générateur relatif à chaque événement. Ainsi, à titre illustratif, les charges sont prises en charges dans la comptabilité au titre de l'exercice pendant lequel elles ont été consommées ; et les produits dès qu'ils sont certains.

L'implication de ce principe est que les teneurs de compte doivent s'intéresser à toutes les opérations ayant un impact sur le patrimoine de l'Etat, qu'elles soient monétaires ou non. De même, un effort supplémentaire de retraitement des informations enregistrées au moment des mouvements de trésorerie doit être fait pour distinguer celles qui doivent être rattachées à l'exercice, et celles, bien que dénouées financièrement, relèvent d'un autre exercice. En somme, le champ de la comptabilité s'en trouve élargi.

b. L'élargissement du champ des opérations prises en compte dans la comptabilité générale

Le principe d'image fidèle exige un suivi et une traduction comptable de l'évolution de la situation patrimoniale. Cette évolution peut être due à des transactions (charges et produits) qui viennent diminuer ou augmenter les actifs ou les passifs. Il s'agit très généralement des opérations budgétaires. Toutefois, l'évolution peut être également, par exemple, le résultat de la constatation d'une perte ou d'un amoindrissement de valeur d'un élément d'actif à la suite d'une évaluation à la clôture d'un exercice. La prise en compte de ce changement s'effectue par le mécanisme des **amortissements, dépréciations et provisions**, absent dans une comptabilité de caisse. C'est dans le cadre des travaux d'inventaire que des choix s'imposeront par les normes ou devront se faire au vu des informations disponibles, pour déterminer par exemple les biens à amortir, la méthode et le rythme d'amortissement.

Par ailleurs, la constatation des droits et des obligations au moment du fait générateur et le rattachement au bon exercice aboutissent à de nouvelles opérations telles que : les charges et les produits constatés d'avance, les charges à payer et les produits à recevoir. Ces opérations, dites de régularisation, qui nécessite un retraitement des informations enregistrées ou la prise

en comptes des données disponibles chez les ordonnateurs, sont aux antipodes de la comptabilité de caisse.

Enfin, le principe de rattachement introduit la question de variation de stocks dans la sphère comptable publique. A titre d'exemple, il s'agit de ne rattacher à l'année que les charges qui y ont été réellement consommées, indépendamment des quantités achetées. Le comptable public, teneur de comptes, qui ne dispose d'informations que sur les achats, doit dans ce cas s'organiser pour recueillir les données. Aussi, compte tenu de la multiplicité des éléments stockés et du nombre important des détenteurs de ces stocks, des choix devront être faits sur les critères de champ et de seuil pendant les travaux d'inventaire. La conduite des travaux d'inventaire relève d'un enjeu de haut niveau impliquant ordonnateur et comptable. En effet, de la qualité des procédures mises en place pour sa conduite dépendra celle des informations obtenues et donc des comptes produits.

c. De la balance générale des comptes aux états financiers

La comptabilité de caisse conduit à la production d'une balance générale des comptes²¹ qui est essentiellement le reflet des opérations budgétaires. Dans cette optique, on y trouve les informations majoritairement sur les flux et incomplètement sur les stocks. En outre, sa présentation permet sans doute de faire des contrôles comptables, mais ne se prête pas du tout à une analyse de la situation financière d'une entité.

En revanche, la comptabilité en droits constatés refonde le contenu de la BGC d'une part, et fait de la production des états financiers un levier puissant d'informations sur la situation financière de l'Etat d'autre part. En effet, avec le nouveau Plan Comptable de l'Etat (PCE) inspiré du plan comptable général des entreprises, la BGC donnent de bien meilleures informations et conduit à la production des états financiers permettent une lecture et une analyse des situations financière et de performance de l'entité publique.

Cette richesse de la restitution comptable ne va pas sans une remise en cause de l'architecture comptable en place. D'abord, au niveau des différents postes comptables producteurs de comptes, les nouvelles exigences doivent être prises en charges : partage de la finalité des comptes, travaux d'inventaire, couverture des nouvelles opérations liées aux droits constatés, qualité et délai de production des comptes etc. Ensuite, la centralisation de l'ensemble des opérations comptables pour produire les comptes de l'Etat pose les questions du système d'information de remontée des données comptables et du rôle et de la responsabilité du

²¹ La BGC est un document comptable qui présente les informations sur l'ensemble des comptes mouvementés dans la comptabilité : Soldes en début de période, opérations en cours de gestion et soldes de fin de période.

comptable centralisateur dans la clôture des comptes. Le cadre de mise en œuvre de la réforme comptable doit donc trouver des solutions adaptées en termes d'organisation, de procédures et de suivi de la chaîne de production des états financiers.

Eu égard à sa dimension patrimoniale et son fondement sur le fait générateur, il apparaît, comme le souligne Nathalie MORIN (2003), qu'avec la comptabilité en droits constatés, « *le centre de gravité de la comptabilité se déplace en amont chez le gestionnaire qui constate désormais à son niveau le fait générateur...* »²². D'où les enjeux inhérents à la refonte des relations entre les ordonnateurs et les comptables publics.

II. Le renforcement des liens entre comptables et ordonnateurs du fait de l'élargissement de la fonction comptable

L'un des piliers de la doctrine de la comptabilité publique est la traditionnelle séparation des ordonnateurs et des comptables. Cette règle fondamentale repose sur les exigences de l'incompatibilité des deux fonctions et de l'indépendance du comptable public²³. Jean-Bernard Mattret²⁴ rappelle les trois raisons à l'origine de ce principe : le contrôle mutuel, la division du travail et l'unité d'action financière. Si la réforme comptable n'a pas remis en cause cette pratique, elle l'a adaptée pour tenir compte des nouveaux objectifs et caractéristiques de la comptabilité générale. A cet effet, la production d'informations comptables fiables, exhaustives et sincères, passe inéluctablement par une coordination renforcée entre les différents intervenants. Cette coordination se justifie par la nécessité de prendre en compte les données comptables chez les ordonnateurs (1) et de maîtriser les risques sur toute la chaîne comptable (2).

1. Les ordonnateurs détenteurs d'informations financières et utilisateurs de données comptables

La comptabilité de caisse situe le fait générateur de l'enregistrement comptable des opérations budgétaires et financières au niveau du comptable²⁵. Or, le nouveau référentiel se focalise non seulement sur la naissance des droits et obligation de l'Etat où qu'elle se situe, mais aussi sur les flux et les stocks. Se conformer à ce référentiel, implique donc d'associer fortement les

²² MORIN Nathalie, « La nouvelle comptabilité publique de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », Revue française des finances publiques, n° 93, 2006, p. 23-38.

²³ Le corollaire de cette indépendance est la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public qui est engagée en cas de manquement à ses obligations de contrôle de la régularité des ordres reçus, et de déficit de caisse.

²⁴ Mattret Jean-Bernard, La comptabilité publique Manuel, Bruxelles, Bruylant, coll. Finances publiques, 2016, 406 p.

²⁵ Ainsi, dans une comptabilité purement de caisse, les dépenses et les recettes sont enregistrées respectivement au moment du paiement et de l'encaissement chez le comptable.

ordonnateurs dans la mise en œuvre de la réforme comptable (a), de repenser les relations entre l'ordonnateur et le comptable (b) et de rendre l'information comptable utile aux gestionnaires (c).

a. L'indispensable association des gestionnaires à la réforme comptable

L'historique distinction entre la phase administrative (relevant de l'ordonnateur) et la phase comptable dans l'exécution des opérations budgétaires demeure. Toutefois, du fait de la nouvelle architecture comptable, elle n'est plus immuable. Ainsi, « *l'ordonnateur et ses services gestionnaires délégués seront étroitement associés aux opérations comptables que le comptable public n'exécutera plus totalement, directement et personnellement* »²⁶. Cette nécessaire collaboration s'impose pendant la préparation et la mise en œuvre de la réforme.

Au même titre que les comptables publics et leurs collaborateurs, les ordonnateurs et leurs agents doivent être imprégnés des enjeux de la nouvelle comptabilité publique. La formation, la sensibilisation sur les changements intervenus, l'adhésion aux nouvelles relations à établir, la maîtrise des nouveaux concepts et surtout les finalités de la réforme sont, entre autres, des actions à mener à l'endroit des gestionnaires.

S'agissant du chantier proprement dit de la mise en œuvre, il ne pourra se faire sans l'implication des ordonnateurs.

Premièrement, pour la construction du bilan d'ouverture, ces derniers sont les détenteurs des actifs patrimoniaux de l'Etat. Ils disposent des informations même incomplètes mais importantes, pour apprécier l'état des biens et procéder à leur valorisation.

Deuxièmement, l'enregistrement des opérations dont les faits générateurs se situent du côté des ordonnateurs suppose une fluidité de la circulation des informations ou une intégration des systèmes d'informations entre les deux acteurs.

Troisièmement, la clôture des comptes pour la production des états financiers est tributaire des travaux d'inventaires qui doivent fournir les informations pour constater les amortissements, dépréciations et provisions ; rattacher les charges et les produits aux bons exercices ; et recenser les engagements de l'Etat.

En définitive, les ordonnateurs sont incontournables dans le processus de refonte du système comptable. Cela requiert une attention particulière dans le pilotage de la réforme comptable. A cet effet, les relations entre comptables et gestionnaires prennent une nouvelle dimension.

²⁶ Cour des comptes, rapport sur les comptes de l'Etat 2005, Chapitre 3 : la mise en œuvre de la réforme comptable, Paris, 2006

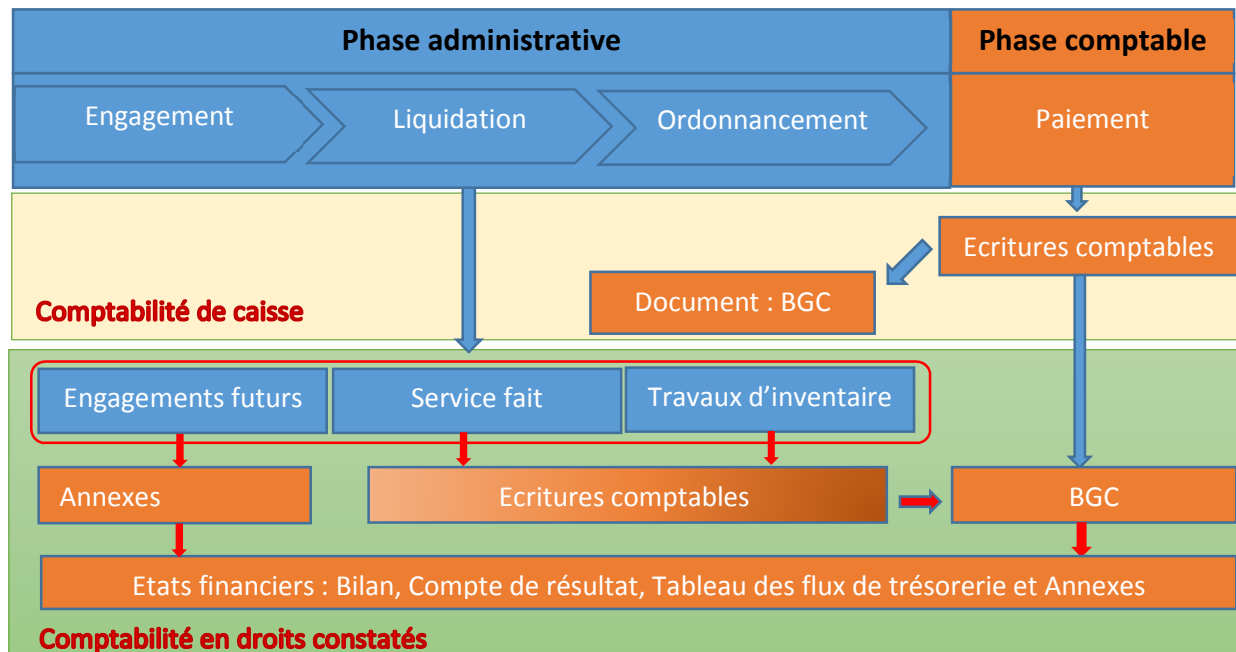
b. La nécessité de repenser les relations entre les différents acteurs

Jadis, le trait d’union entre les comptables et les ordonnateurs était la transmission des ordres d’exécution (mandats de paiement, titres de recettes etc.). Il en est autrement aujourd’hui. Les défis qui en découlent ne peuvent être relevés qu’au prix d’un rapprochement entre les acteurs au travers d’une adaptation des structures organisationnelles et des systèmes d’informations.

L’adaptation des structures organisationnelles consacre la pertinence de la mise en place d’un réseau comptable déconcentré. L’interdépendance qui est créée, exige une certaine proximité et un cadre de dialogue de gestion entre les comptables et les ordonnateurs. Les formes de ce rapprochement sont diverses et variées. Il revient à chaque Etat de faire des choix, certes de façon progressive, lui permettant de lever les contraintes susceptibles de freiner la mise en œuvre complète de la réforme.

Quant au système d’information sur la chaîne budgétaire et comptable, il constitue un point névralgique de la réforme. Les systèmes d’information en silo ne sont plus adaptés. En effet, l’application de la comptabilité générale ne couvre plus seulement le champ d’intervention du seul comptable. Avec l’enregistrement au moment du fait générateur, comme la certification du service fait pour les dépenses, le logiciel comptable doit intégrer cette opération initiée par l’ordonnateur. Le graphique n°1 ci-dessous, en prenant comme exemple la chaîne de la dépense, décrit cette mutation de la comptabilité générale de l’Etat.

Graphique 1 : de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés : la chaîne de la dépense.



Source : Siaka SAMAKE

En conséquence, la question du choix d'un système informatique se pose, ainsi que l'investissement nécessaire en termes de moyens technologiques, humains et financiers. Ce qui amène BLÖNDAL J. R (2003) à souligner que « *l'introduction de la comptabilité sur la base des droits constatés s'accompagne d'un investissement massif en équipements dans le domaine de la technologie de l'information* ».

Par ailleurs, certains échanges pourraient se faire en dehors du système informatique notamment lors des travaux d'inventaires (évaluation des immobilisations, recensement des charges à payer, constitution des provisions...). Pour ces relations, il conviendrait de mettre en place des procédures formalisées permettant d'assurer la traçabilité des opérations.

c. La prise en compte des besoins d'informations financières des gestionnaires

Avec la Nouvelle Gestion Publique, les gestionnaires sont contraints à une recherche d'efficacité, d'efficience et d'économie dans la conduite de l'action publique. Pour ce faire, ils ont besoin d'informations financières pour une bonne prise de décision et un pilotage performant de leur programme.

Pour MORIN Nathalie, les données comptables pourraient contribuer à certaine recherche de performance mais surtout « *faire adhérer totalement les gestionnaires à la logique de la fonction comptable partagée inhérente à la nouvelle comptabilité publique* ».

Le défi qui en découle réside dans la mise en place d'une restitution d'information satisfaisante à destination des gestionnaires et d'un accompagnement de ces derniers pour une compréhension et une bonne exploitation des données comptables. Cette exigence de restitution s'impose déjà en amont avec l'intégration des fonctionnalités de paramétrage dans le système informatique pour un accès facile et régulier.

Le risque serait, comme l'a souligné M. Lionel VAREILLE²⁷ lors de notre entretien à la Cour des comptes française, de réduire les gestionnaires à de simples exécutants et fournisseurs de données pour les besoins des comptables. Cela aboutirait à considérer la réforme comme une simple opération technocratique sans un réel apport. Enfin, cette perception nuira à la qualité de leur collaboration et donc des informations venant de leur périmètre d'action.

²⁷ Lionel VAREILLE est Conseiller référendaire à la Cour des comptes. Il a conduit plusieurs travaux des actes de certification du Compte Générale de l'Etat en France. Auparavant, il a travaillé au ministère des finances dans le cadre de la préparation de la mise en œuvre de la LOLF.

2. La nécessaire collaboration entre comptables et ordonnateurs pour la fiabilisation des comptes

La question de la fiabilité, de la sincérité et de la régularité des états financiers est un enjeu majeur de la nouvelle comptabilité publique. Elle renvoie à l'exigence de qualité comptable impliquant le respect des principaux principes et normes comptables dans la préparation et la production de l'information financière. Le contrôle interne a été identifié comme le levier fondamental pour atteindre cet objectif de qualité comptable (a). En outre, cette exigence est désormais partagée par tous les intervenants du processus comptable élargi (b).

a. La recherche de la qualité comptable par le déploiement du contrôle interne

Pour CAUMEIL Alain, la qualité comptable s'obtient « ...par un travail quotidien de collecte et de fiabilisation des données comptables qu'il appartient au dispositif de contrôle interne d'assurer »²⁸(i). Sa mise en place est même indispensable pour la certification des comptes (ii).

i. Le préalable déploiement du contrôle interne et l'évaluation de son efficacité

Le contrôle interne²⁹, connu depuis longtemps dans le monde des entreprises et successivement renforcé à la suite des scandales financiers (Enron et Worldcom en 2001-2002), est un concept nouveau dans le secteur public ; bien que certains de ses leviers comme la séparation des ordonnateurs et comptables, soient déjà utilisés au sein de l'administration pour assurer la sécurité des opérations.

Il est défini dans le référentiel international publié par le COSO³⁰. La transposition de cette définition au niveau de l'État et dans le cadre de la qualité comptable, présente le contrôle interne comptable et financier de l'État (CICF) comme « *l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents, choisis par la hiérarchie, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation de l'objectif de qualité comptable et financière de chaque entité publique*³¹ ». ».

La mise en place d'un contrôle interne apparaît donc comme un levier incontournable dans le passage à une comptabilité en droits constatés. C'est une approche par les risques, qui nécessite une démarche méthodologique appuyée sur des référentiels (référentiel de contrôle interne, cartographies des procédures et des risques...). En plus, le système requiert des structures ou

²⁸ Alain CAUMEIL, Le contrôle interne : un processus de la maîtrise de la performance par la gestion des risques, la Revue du Trésor, n°12 – décembre 2007, p.1085-1089.

²⁹ Le concept de « contrôle interne » est issu de la traduction de « internal control ». Alain-Gérard COHEN (2012) précise que le « contrôle » dont il s'agit, renvoie plutôt à la « maîtrise » qu'à la « vérification » qui n'en est qu'un élément.

³⁰ COSO Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, référence internationale en matière de contrôle interne.

³¹ Définition tirée du référentiel de contrôle interne comptable de l'État de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP), en France.

des responsables pour sa conception et son animation.

Par ailleurs, pour que le système de contrôle interne contribue à la maîtrise des risques, son efficacité doit être permanemment recherchée : c'est le rôle de **l'audit interne**. Nous nous contenterons ici de donner une définition synthétique³² empruntée à Alain-Gérard COHEN, qui note que « le rôle de l'audit est d'évaluer et d'améliorer par ses recommandations, le système de contrôle interne ».

Il apparaît donc que le passage à une comptabilité en droits constatés ne peut se concevoir sans la conception, l'animation et l'évaluation d'un dispositif de contrôle interne.

ii. La certification des états financiers pour une appréciation indépendante de la fiabilité des informations financières

Afin de permettre aux états financiers d'apporter une réelle valeur ajoutée à leurs utilisateurs (autorités politiques, citoyens, investisseurs...), la transparence et la fiabilité des données doivent être assurées. C'est pourquoi, dans le secteur privé, les états financiers sont certifiés par des commissaires aux comptes pour apprécier la qualité des comptes.

La certification des comptes est une « *opinion écrite et motivée que formule un organisme tiers sur la conformité des états financiers d'une entité à un référentiel comptable donné* »³³.

Dans ce contexte, les administrations publiques qui convergent vers les pratiques des entreprises se doivent de satisfaire à cette exigence. A défaut de la certification, un mécanisme d'évaluation de la fiabilité des états financiers par une autorité indépendante doit être recherché. Il convient de noter que la pratique de la certification est encadrée par des normes internationales et nécessite des compétences pas toujours disponibles au sein des organes publics qui peuvent être amenés à jouer ce rôle. D'où le défi d'assurer cette montée en compétences de ces derniers. C'est une condition sine qua non pour que les informations issues de la comptabilité générale soient des vecteurs d'informations et utiles à la prise de décision.

b. Le maintien de la qualité comptable sur tout le périmètre comptable

L'élargissement du périmètre de la comptabilité générale au-delà des seules opérations initiées par le comptable public induit une conception plus large de la qualité comptable. Il exige que le contrôle interne soit déployé chez les gestionnaires (i) et que les formes de contrôle de régularité soient revues (ii).

i. Le déploiement du contrôle interne chez les ordonnateurs

Du fait de l'enregistrement des opérations dès le fait générateur constaté chez l'ordonnateur, le comptable se doit de porter un regard sur la régularité des écritures comptables qui en

³² Une définition plus opérationnelle et détaillée de l'audit interne est donnée par l'IIA (Institute of Internal Auditors), représenté en France par l'IFACI.

³³ André BARILARI, Cours « Contrôle, Audit et Evaluation », ENA - CIP 2016-2017, février 2017

résultent³⁴. Dans cette optique, le contrôle interne doit être déployé sur tout le processus comptable, donc au sein des services des ordonnateurs. Il s'agit pour l'essentiel d'assurer le respect des normes comptables à tous les niveaux d'une part, et de permettre le déroulement des travaux d'audit ou de certification d'autre part.

Cette implication de la réforme comptable pousse les comptables publics à accompagner les gestionnaires dans la conception et l'animation du dispositif de contrôle interne.

ii. La refonte des formes de contrôle de régularité

Pour répondre aux exigences d'efficacité et de célérité qui caractérisent la nouvelle comptabilité de l'Etat, les formes traditionnelles de contrôle de régularité assuré par le comptable public sur les actes reçus de l'ordonnateur évoluent vers une forte implication des gestionnaires.

Ces nouvelles formes de contrôle donnent d'ailleurs un sens à la mise en place du contrôle interne au niveau de l'ordonnateur. Car, comme le souligne GUILLERMINET C.³⁵, « *il ne sert à rien d'inciter l'ordonnateur à développer son propre dispositif de contrôle interne, si aucune conséquence n'est tirée par le comptable des bonnes pratiques* ».

L'architecture de ces nouveaux contrôles amènerait le comptable à moduler ses propres contrôles en fonction des enjeux, des risques et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur³⁶. Une forme poussée de cette nouvelle conception, selon GUILLERMINET C., serait un abandon total du contrôle a priori au profit de vérifications exercées a posteriori sur le respect des procédures déjà validées par l'ensemble des intervenants.

Il apparaît donc que les enjeux liés à cette fonction comptable partagée sont multiples. Il faudrait passer d'une vision traditionnelle marquée par la verticalité des relations entre ordonnateurs et comptables en termes fonctionnels, à une vision horizontale marquée par la collaboration et l'interdépendance.

Ces enjeux fonctionnels et structurels, en plus de ceux d'ordre conceptuel déterminent les jalons du long chemin vers une comptabilité en droits constatés dans le secteur public. A cet égard, le pilotage de la réforme comptable de l'État consistera principalement à relever les défis identifiés et maîtriser les risques de l'enlisement en faisant des choix stratégiques, techniques et organisationnels. La France a eu à conduire cette réforme pour la mise en œuvre de la LOLF. Il s'agit à présent d'analyser les choix effectués et d'en tirer les enseignements le cas échéant pour la mise en œuvre de la réforme comptable au Mali.

³⁴ MEDJDOUB Améziane, Le comptable public, garant de la qualité des comptes (Décret du 7 novembre 2012), Gestion et Finances publiques, n° 2-3 – Février Mars 2013, p. 135-136.

³⁵ Cédric GUILLERMINET, La nouvelle fonction comptable de l'État ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, Revue Gestion et Finances Publiques, n°5, 2010, pp. 328-331

³⁶ En France, on parle de Contrôle hiérarchisé de la Dépense (CHD), voir infra

CHAPITRE 2 : LES DEFIS DU PILOTAGE DE LA REFORME COMPTABLE AU MALI A LA LUMIERE DE L'EXPERIENCE FRANÇAISE

Comme le note Blöndal (2003), une importance particulière doit être accordée au partage de bonnes pratiques dans la conduite de cette exigeante transformation de pratique comptable. C'est le cas au sein de l'OCDE avec l'organisation régulière du « Symposium annuel de l'OCDE sur la comptabilité publique en droits constatés »³⁷. Conformément à cette optique de parangonnage, il s'agit pour nous de nous inspirer de l'expérience française en présentant la démarche de mise en œuvre de la réforme choisie (I) avant d'en faire un bilan (II) pour enrichir notre réflexion sur l'implémentation de la nouvelle comptabilité publique au Mali (III).

I. La conduite de la réforme comptable en France : les indispensables arbitrages et adaptations

Dans plusieurs pays ayant adopté la comptabilité d'exercice, la réforme comptable s'intègre dans une démarche globale de modernisation de la gestion publique. En France ce fut le cas avec la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF)³⁸ du 1^{er} août 2001, qualifiée de « nouvelle constitution financière ». La réforme comptable en France a été menée dans ce contexte de haute implication politique³⁹ qui a entraîné une forte mobilisation de l'administration. Ainsi, le pilotage de sa mise en œuvre a été confié à des structures dédiées (1) et a nécessité des choix stratégiques (2) et des adaptations organisationnelles (3).

1. Des structures dédiées au pilotage de la réforme

La mise en œuvre de la LOLF a été marquée par la création de différentes structures et l'instauration d'une comitologie à plusieurs niveaux. Nous nous contenterons ici de mettre en exergue le rôle des services dédiés à la conduite de la réforme comptable. A cet effet, la création de la Direction de la réforme budgétaire (a), du service de la Fonction comptable de l'Etat (b) et d'un Service à compétence nationale pour le pilotage du projet informatique (c) nous a paru déterminante. De même, la mise en place d'un normalisateur comptable est un élément significatif à souligner (d)

³⁷ La 16^{ème} édition a eu lieu du 21 au 22 mars 2016 à Paris. C'est un cadre d'échange entre les hauts responsables sur les expériences des différents pays dans la conduite de la réforme comptable.

³⁸ Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances promulguée le 1^{er} août 2001. Avant ce texte d'origine parlementaire (Rapporteurs : Didier MIGAUD de l'Assemblée nationale et Alain LAMBERT du Sénat), le cadre de la gouvernance financière, et donc la comptabilité publique, était posé par l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.

³⁹ On dénote une série de cinq (5) rapports parlementaires sur « l'état de d'avancement de la mise en œuvre de la LOLF » entre 2003 et 2005 (Source : La Documentation française, Dossier LOLF).

a. La Direction de la réforme budgétaire au cœur du pilotage interministériel de la réforme

Créée en 2003⁴⁰, la spécificité de la Direction de la réforme budgétaire (DRB) est la fixation de sa durée d'existence, à savoir jusqu'au 31 décembre 2007⁴¹, dans son acte de création (article 1). Sa mission, conformément à l'article 2 du décret est stipulée ainsi, « *en liaison avec la direction du budget et la direction générale de la comptabilité publique, la direction de la réforme budgétaire élabore les règles, les méthodes et les systèmes d'information, budgétaires et comptables de l'Etat nécessaires à la mise en œuvre de la loi organique du 1er août 2001...* ». En outre, le texte lui confie les travaux interministériels nécessaires à l'application des dispositions de la LOLF. A cet effet, son organisation s'est faite autour de quatre (4) missions : modernisation budgétaire, normes comptables, modernisation comptable et communication et formation.

La portée interministérielle des activités de la DRB s'est traduite par la mise en place de plusieurs comités dont le Comité des Directeurs des affaires financières des ministères, les Comités d'animation territoriaux autour du préfet et du Trésorier payeur général de région etc.

b. Le service de la Fonction comptable de l'Etat : l'opérateur technique de la préparation et de la conduite de la réforme comptable

A ce stade, nous nous intéressons à la création du service de la Fonction comptable de l'Etat (FCE) au sein de la DGCP à travers sa mission de pilotage de la réforme.

Evoquant le service FCE, Nathalie MORIN (2006) justifie sa création par « *la nécessité d'un centre d'impulsion, d'animation et de pilotage pour l'ensemble de la fonction comptable de l'Etat* ». Ses principales missions, dans le cadre du pilotage de la réforme⁴², sont :

- édition des instructions comptables à destination des ordonnateurs et des comptables ;
- élaboration et suivi de la mise en œuvre du référentiel de contrôle interne interministériel ;
- modernisation de l'organisation et de l'exécution de la dépense publique ;
- mise en place et animation des départements comptables ministériels (cf. infra) etc.

Il convient de signaler les nombreuses instructions comptables élaborées par le service FCE. Ces instructions rendent opérationnels les normes et principes comptables en les détaillant.

⁴⁰ Décret n° 2003-202 du 10 mars 2003 portant création d'une direction de la réforme budgétaire au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

⁴¹ Le décret de création de la DRB a été abrogé par le décret n° 2005-1792 du 30 décembre 2005 portant création d'une direction générale de la modernisation de l'Etat au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (DGME), qui a continué la mission de modernisation de la gestion publique.

⁴² Conformément aux deux arrêtés du 10 août 2004 relatives à l'organisation de la DGCP, il est également responsable de la qualité des comptes de l'Etat et de la production des restitutions, dont le CGE.

Elles déterminent également de façon pratique le rôle des acteurs, les schémas de comptabilisation des différentes opérations et l'articulation des comptabilités générale et budgétaire⁴³.

c. La mise en place du nouveau système d'information financier et comptable de l'Etat confiée à un service à compétence nationale

L'enjeu du système d'information découlant de la nouvelle architecture budgétaire et comptable a nécessité la création d'un service dédié à cette problématique. Désigné d'abord sous le nom de Service à compétence nationale ACCORD⁴⁴, ladite structure a été rebaptisée Agence pour l'informatique financière de l'Etat (AIFE) en 2005.

A la suite de l'abandon du projet ACCORD 2 en 2004 au profit de l'initiative « palier 2006⁴⁵ », elle a été chargée de l'implémentation du système cible « Chorus », le progiciel de gestion intégrée de l'Etat, entrée en production définitivement en 2012 par la bascule comptable totale.

d. La mise en place d'une instance de normalisation comptable

La question d'édition et d'interprétation des normes comptables a été largement pris en compte d'abord avec la création du Comité des normes de la comptabilité publique en 2002, ensuite dans l'organisation de la DRB en 2003 (mission Normes comptables), et enfin par la création du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique en 2004⁴⁶ (les deux comités ont été remplacés en 2008 par le Conseil de normalisation des comptes publics).

La démarche française du pilotage de la réforme comptable a été donc caractérisée par la mise en place de structures dédiées. Cependant, avec la convergence des pratiques vers celles du privé, il y a eu recours à des consultants privés. A cet effet, le Sénat dans son rapport de 2003, cite les cabinets *Cap Gemini Ernst & Young, Publicis et Boston Consulting Group* pour leurs accompagnements en comptabilité, communication et conduite de projets. Une collaboration qui a sans doute influé sur les choix de pilotage.

2. Des choix stratégiques et méthodologiques pour la préparatoire de la réforme

La phase de préparation de la réforme pendant laquelle les préalables doivent être mis en place va de l'adoption de la LOLF en août 2001 jusqu'à son entrée en vigueur en janvier 2006. Le

⁴³ La Cour des comptes, Rapport sur les comptes de l'Etat 2005, chapitre III : la mise en œuvre de la réforme comptable, Paris, 2006.

⁴⁴ Du nom du progiciel de gestion prévu à l'époque : « Application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense de l'Etat ».

⁴⁵ Une solution transitoire consistant, d'après la Cour des comptes, à effectuer une transformation à minima des applications existantes pour appliquer la LOLF en 2006.

⁴⁶ Michel LASCOMBE et Xavier VANDENDRIESSCHE, La maîtrise de la production des « normes », in Michel BOUVIER (dir.), Réforme des finances publiques : la conduite du changement, Actes de la 3^{ème} Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris, LGDJ, 2007, p. 47-66.

choix de la méthode de mise en œuvre (a) a conduit à la définition de certaines orientations (b) que nous pouvons illustrer à travers les travaux de construction du bilan d'ouverture (c).

a. Une démarche ambitieuse dans un délai contraint

Pour la mise en œuvre d'une comptabilité en droits constatés, les pays ont le choix entre plusieurs méthodes. En outre, ils doivent se déterminer par rapport à la question cruciale de la certification des comptes. La France a choisi le « grand chambardement » (i) et la certification des états financiers dès la première année (ii).

i. Le choix français du « grand chambardement » comme modèle de mise en œuvre

D'après (Blöndal, 2003)⁴⁷, on peut distinguer entre trois modèles dans le passage à une comptabilité d'exercice : l'application progressive par périmètres définis, la double commande et le « grand chambardement ». Le premier modèle consiste en une application par étape avec un basculement progressif par entité publique. Ce fut le cas au Royaume-Uni (1999/2000) avec une application ministère par ministère. Le second modèle se traduit par des tests « en coulisse » avec le maintien de la comptabilité en caisse pendant cette période. Quant à la démarche du « grand chambardement », elle est une application généralisée à toutes les entités concernées au même moment.

Il convient d'abord de souligner que le modèle britannique basé sur l'application progressive par ministère n'était pas envisageable en France⁴⁸. Par conséquent, entre les deux autres méthodes, la France a choisi le « grand chambardement ». Ainsi, avec l'entrée en vigueur de la LOLF en 2006, la nouvelle comptabilité publique s'imposait dans toutes ses dimensions, *notamment la certification des comptes*.

ii. Le pari de la certification dès la première année d'application du nouveau référentiel comptable

Malgré l'ampleur des travaux et les exigences de la démarche choisie, les comptes produits pendant la première année d'application réelle de la réforme fût soumis à la certification de la Cour des comptes. Il n'y a donc pas eu de période transitoire pendant laquelle l'administration aurait pu apporter des corrections aux dysfonctionnements constatés lors de(s) la première(s) année(s) d'application de la réforme et se préparer à l'avènement de la certification.

Le choix a été donc fait de mettre à profit la période de préparation (2001-2005) pour réunir les

⁴⁷ Les « questions de mise en œuvre » dans son article précédemment cité.

⁴⁸ Malgré les débats sur la tenue de la comptabilité par département ministériel lors de sa préparation, la LOLF n'a pas retenue cette option compte tenu du « principe d'unicité de la personne morale de l'Etat » (Cour des comptes, 2016).

préalables en suivant des orientations.

b. Les orientations retenues pour le déploiement de la réforme

Les principales options arrêtées et mises en œuvre par les acteurs de la réforme ont trait à : l'expérimentation, la démarche de trajectoire, la clause de réserve informatique et la formation.

L'expérimentation a été au cœur des travaux de mise en œuvre de la réforme. Ce choix s'est même imposé comme critère d'appréciation de l'état d'avancement de la réforme par le législateur. Ainsi, l'article 109 de la loi de finances 2003 dit-elle que le rapport annuel du gouvernement sur la mise en œuvre de la réforme doit faire « ... *le point sur les expérimentations menées ou envisagées pour préparer la mise en œuvre de la loi organique et sur les difficultés que ces expérimentations soulèvent* ». A titre illustratif, les expérimentations menées dans le domaine comptable, ont concerné entre autres le recensement du parc immobilier et la création des nouvelles structures telle que les SCBCM (voir infra.).

Quant à la démarche dite de trajectoire, elle a consisté à se donner du temps dans l'atteinte d'un objectif cible compte tenu des difficultés et de l'ampleur des travaux à mener, en se lançant dans une logique de progressivité et d'amélioration continue. A cet effet, l'accent a été d'abord mis sur les éléments essentiels et significatifs dans les travaux⁴⁹, notamment dans la fiabilisation des données du bilan d'ouverture, le déploiement du contrôle interne, la définition du périmètre des travaux d'inventaire, l'adaptation du système d'information etc.

S'agissant de la clause de réserve informatique, elle rappelle que « *l'application [des] normes est liée à la mise en place des nouveaux systèmes d'information budgétaires et comptables de l'Etat. Elle ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés*⁵⁰ ». En conséquence, la Cour des comptes devrait tenir compte des contraintes du système dans l'appréciation de l'application du référentiel comptable, et donc dans ses travaux de certification des comptes de l'Etat⁵¹.

Enfin, une importance capitale a été accordée à la formation de tous les acteurs pour les travaux.

⁴⁹ DGCP, la réforme des comptes de l'Etat, partie 03. Une comptabilité enrichie, le bilan d'ouverture, Paris, 2006.

⁵⁰ CNOCP, Recueil des normes comptables de l'Etat, introduction, novembre 2016

⁵¹ Toutefois, la Cour des comptes dans son rapport sur les comptes de 2005, rappelle qu'au-delà de l'application du référentiel comptable, cette clause ne peut être invoquée pour déroger aux autres critères d'audit « liés aux enregistrements et aux soldes comptables ainsi qu'à celui qui se rapporte à l'exacte présentation des états financiers » (mai 2006).

c. La construction du bilan d'ouverture à la lumière des orientations retenues

L'élaboration du bilan d'ouverture est le premier jalon pour le passage à une comptabilité patrimoniale en droits constatés. C'est un chantier emblématique de la réforme comptable. D'où l'importance d'y accorder un focus dans le cadre de la démarche française. Les travaux menés dans ce cadre traduisent concrètement les choix effectués par la France. Ils ont porté sur des éléments divers du patrimoine public⁵². La définition des périmètres de recensement et des méthodes de valorisation mettent en lumière les arbitrages.

Ainsi, pour le recensement du parc immobilier, il a d'abord été procédé à des expérimentations auprès de certains ministères en 2003. Les résultats de ces expérimentations ont permis de valider ou corriger les approches définies pour la conduite des travaux. Celles-ci ont ensuite été généralisées auprès des acteurs.

Conformément à la démarche dite de trajectoire, le recensement des différents postes du bilan d'ouverture s'est fait sur la base du « caractère significatif des données disponibles ». A cet effet, dans le CGE 2006, on identifie différentes méthodes de recensement (exhaustif, partiel, reconstitution...) que nous décrivons en annexe 1.

En plus de ces considérations méthodologiques, des initiatives d'ordre structurel ont été prises.

3. Les réponses organisationnelles apportées aux nouvelles exigences comptables

L'élargissement et le partage de la fonction comptable, a abouti à des adaptations organisationnelles au niveau des services du Trésor public (a) et des gestionnaires (b).

a. La réorganisation des services du Trésor public

Pour le réseau du Trésor, les solutions organisationnelles ont été diverses et ont concerné aussi bien le niveau central que déconcentré. Nous soulignons ici deux réformes organisationnelles que nous trouvons emblématiques à cause de leurs rôles dans la nouvelle architecture comptable. Il s'agit des attributions du Service de la Fonction Comptable de l'Etat et la création de départements comptables auprès des ministères (DCM).

En plus de ses missions en matière de pilotage de la réforme (voir supra.), le Service FCE s'est vu confier la responsabilité de la production du Compte Général de l'Etat et la préparation de la certification des états financiers par la Cour des comptes. S'agissant des DCM⁵³, leurs créations ont été justifiées par la nécessité de rendre opérationnel le rapprochement entre les

⁵² Immobilisation incorporelles (logiciels, brevets, recherches et développement...) et corporelles (infrastructures, parc immobilier, équipements militaires...) stocks, provisions, charges à payer, engagements hors bilan etc.

⁵³ Ils ont été par la suite érigés en Services de contrôle budgétaire et comptable ministériel suivant le Décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005.

comptables et les ordonnateurs. Ils ont d'abord joué un rôle crucial dans le déploiement de la nouvelle comptabilité d'exercice au niveau des gestionnaires (construction du bilan d'ouverture, mise en place du contrôle interne comptable, accompagnement et sensibilisation sur le fait générateur et les travaux d'inventaire). Ensuite, les DCM ont évolué vers de véritables postes comptables, réaménageant du coup l'organisation du réseau des services du Trésor. Le processus de mise en place des DCM (Voir annexe 2) a été fait sous la conduite du Service FCE, en lien avec les ministères, et sur la base des protocoles, des feuilles de route et des comités interministériels de pilotage⁵⁴.

b. L'impact de la réforme sur l'organisation des services des ordonnateurs

Les services des gestionnaires ont été également amenés à revoir leur organisation et leurs procédures pour tenir compte des exigences de leurs nouvelles responsabilités comptables. Dans la phase préparatoire, ils ont désigné des responsables de la mise en œuvre de la réforme, des chefs de projets et des correspondants dans certains domaines spécifiques.

Quant à l'exercice pratique des nouvelles attributions, les ordonnateurs et leurs services ont adapté leurs organisations et fonctionnements. Ce changement est bien visible dans la réalisation des travaux d'inventaires. Nous l'avons constaté au sein du service gestionnaire de la DGFIP⁵⁵, avec la désignation d'un « Responsable d'inventaire », interlocuteur unique du comptable chargé des dossiers de clôture de l'exercice. En plus de la centralisation des données, ce dernier veille à leur fiabilisation avant transmission au comptable public. Sa responsabilité dans cette mission est matérialisée par une « déclaration de conformité » (Cf. annexe 3) qu'il joint à chaque dossier envoyé au comptable assignataire des opérations d'inventaires.

C'est au prix de ces adaptations organisationnelles et des arbitrages techniques que la France est parvenue à produire en 2007 ses premiers états financiers au titre de l'exercice 2006 (CGE).

II. Bilan de la démarche française de réforme comptable : la nouvelle comptabilité publique en place malgré les difficultés

Comme nous l'avons indiqué, il existe des pratiques internationales partagées dans la mise en œuvre d'une comptabilité en droits constatés. Il nous paraît donc opportun d'analyser d'abord la démarche française par rapport aux pratiques internationales (1), avant de faire le bilan des phases de préparation (2) et de mise en œuvre opérationnelle (3) de la réforme.

⁵⁴ Jean-Louis NINU et Gilbert TOULGOAT, La mise en place des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel : une création justifiée et une mise en place rapide, La Revue du Trésor, n° 7, 2006, p. 523-526.

⁵⁵ Nous avons effectué notre stage au sein de ce service du 13 mars au 28 avril 2017.

1. Une démarche ambitieuse dans un délai contraint

En optant pour la méthode du « grand chambardement », la France s'est inscrite dans une logique conforme aux leçons tirées d'une étude menée au Canada sur la mise en œuvre de la comptabilité en droits constatés⁵⁶. Selon les résultats de cette étude, les organisations procèdent généralement à un basculement intégral sans garder en parallèle le système existant (la double commande, nécessitant une charge importante de travail). Il en résulte donc que le choix du basculement total fait par la France a été judicieux.

Quant au choix de la certification dès la première année, il a sans doute contribué à l'implication de la Cour des comptes dans la préparation et la mise en place de la nouvelle comptabilité par l'instauration d'un dialogue régulier avec l'administration. Néanmoins, le risque encouru dans ce choix était de se retrouver avec des comptes non certifiés comme ce fût le cas aux Etats-Unis ou avec des comptes certifiés assortis d'un nombre important de réserves⁵⁷.

La certification du CGE de 2006 avec 13 réserves substantielles (cf. infra.) montre, à tout le moins, que l'exercice a été périlleux. A cet égard, le commentaire de la Cour des comptes sur sa position est explicite. Elle certifie les comptes dans ces conditions « *compte tenu à la fois des travaux déjà réalisés par l'administration pour établir le premier compte général de l'État sans avoir bénéficié d'une période transitoire, [...] des engagements pris pour lever à court ou moyen terme les incertitudes et réduire les limitations et les désaccords qui subsistent* ».

Il apparaît donc qu'il y a une dimension « pédagogique » dans l'opinion formulée par la Cour des comptes. En conséquence, on pourrait se demander si cela a été fait au détriment du degré de « régularité, sincérité et image fidèle » normalement nécessaire à la certification des comptes. En tout cas, A. Caumeil⁵⁸ de la DGFIP que nous avons interviewé dans le cadre de nos travaux, estime que la France est peut être « allée trop vite » en choisissant de certifier les comptes dès la première année. Aussi, B. HUBY (2010)⁵⁹ dans une approche comparative avec les USA, estime la « *position de la Cour des comptes discutable au regard des précédents en matière de certification des comptes* ».

⁵⁶ Hickling Corporation, pour le Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, « Stratégie d'information financière : étude de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice intégrale dans les organisations gouvernementales », mars 1997. Disponible sur : <https://www.canada.ca/fr/sr.html?cdn=canada&st=s&num=10&langs=fr&st1rt=1&s5bm3ts21rch=x&q=compta bilit%C3%A9+d%27exercice+int%C3%A9grle& charset =UTF-8&wb-srch-sub=> (consulté le 06/05/2017)

⁵⁷ Il faut noter que les comptes du Canada ont été certifiés la première année « sans réserve ». Ce pays a pris plus de 10 ans pour parvenir à ce résultat, en passant d'abord par une comptabilité d'exercice modifiée avant l'établissement de la comptabilité d'exercice intégrale.

⁵⁸ Alain CAUMEIL est administrateur des finances publiques, était chef de bureau à la Fonction comptable de l'Etat. Il a publié plusieurs articles et à participer à plusieurs conférences internationales sur le sujet.

⁵⁹ Bertrand HUBY, La certification des comptes de l'Etat, Paris, L'Harmattan, Coll. Recherches en Gestion, 2010, 491 p.

2. Le bilan de la phase préparatoire de la réforme au regard des résultats de la certification des premiers comptes produits

Il ressort de l'analyse de la phase de préparation de la réforme que des travaux importants ont été réalisés (a), même si la première certification de la Cour des comptes étale les limites de certains choix (b).

a. Des réalisations importantes dans un calendrier serré

La phase de préparation du passage à la comptabilité en droits constatés a pris 4 ans en France. C'est un calendrier assez court compte tenu des délais observés dans d'autres pays, généralement 10 ans. A cet égard, la certification du CGE 2006 par la Cour des comptes témoigne de la qualité des actions menées.

Au-delà de la production des états financiers, les réalisations s'analysent à la lumière des travaux de mise en place des préalables. Parmi ces préalables définis par le FMI⁶⁰, figurent la nécessité d'un « *high level leadership within executive* » et l'existence d'un « *technical capacity to lead the reform* ». Nous estimons que ces deux conditions ont été réunies en France avec la création des services dédiés notamment la DRB, le service de la Fonction comptable de l'Etat et le normalisateur comptable. A cela s'ajoute le suivi parlementaire instauré par une disposition législative dans la loi de finances de 2003⁶¹ (article 109), qui stipulait que « *Pour les années 2003 à 2005, le Gouvernement remet chaque année au Parlement, au plus tard le 1er juin, un rapport sur la préparation de la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances* ».

En somme, la France a su satisfaire à plusieurs prérequis au passage à la comptabilité en droits constatés. Toutefois, les réserves sur les comptes de 2006 soulignent des insuffisances dans certains domaines.

b. Les limites de la démarche française de préparation de la réforme comptable

En prenant comme référence le Canada, qui a vu ses comptes certifiés dès la première année sans réserve, la certification des états financiers de 2006 avec 13 réserves substantielles suscite des questionnements. Pour analyser la situation, nous avons fait recours aux recommandations de l'étude de 1997 menée au Canada sur les bonnes pratiques en la matière. Notre grille porte sur deux de ces recommandations rappelées ci-dessous :

- « *définir les besoins en matière de systèmes, [...] ; et, autant que possible, choisir des produits couramment disponibles sur le marché* » ;

⁶⁰ Cf. présentation du FMI sur la mise en œuvre de la comptabilité en droits constatés dans le secteur public, par Suzanne FLYNN, lors du 16^{ème} Symposium annuel de l'OCDE sur la comptabilité publique en droits constatés, Paris, 21-23 mars 2016.

⁶¹ Loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de Finances pour 2003.

- « se préparer le plus possible avant de procéder à la mise en œuvre complète ».

S'agissant du système d'information, l'abandon du projet ACCORD 2 en 2004 et son remplacement par « Palier 2016 » dit Palier LOLF comme la solution de « rechange », est évocateur de l'échec du choix initial. En effet, ACCORD 2 est la suite du projet ACCORD lancé en 1996 pour mettre en place un système d'information intégré pour la chaîne de la dépense. Par la suite, le choix de Chorus s'est avéré efficace. En effet, cette application est « basé sur le Progiciel de Gestion Intégré (PGI) [...] qui s'applique sur des procédures standardisées définies à partir des bonnes pratiques des secteurs public et privé... »⁶². Il apparaît donc que les premiers choix en termes de technologie de l'information pouvaient être plus adéquats. Comme le note Blöndal (2003), « *les difficultés s'accumulent – et les coûts augmentent* » lorsqu'on choisit d'apporter des modifications à une application existante au lieu de se tourner vers des solutions déjà adaptées à la comptabilité en droits constatés.

Par ailleurs, l'autre recommandation met en lumière la contrainte de délais qui n'a pas permis d'aller au bout de certains chantiers. En effet, certaines réserves substantielles formulées par le certificateur se justifient par le manque de temps consacré aux sujets concernés. A titre d'exemple, la réserve sur le « réseau routier » résulte du fait que le rapport d'audit attendu sur l'évaluation du réseau a été produit en retard, empêchant la Cour des comptes de prendre en charge ses conclusions. Par conséquent, si l'objectif était une certification sans ou avec moins de réserves, l'observation d'une phase transitoire ou l'exemple canadien serait préférable. En effet, en 2001 le gouvernement fédéral canadien a décidé de retarder d'au moins un an la présentation des états financiers sur la base de la comptabilité des droits constatés intégrale⁶³. Il reste que le certificateur a apprécié les faiblesses en tenant compte des engagements pris par l'administration pour améliorer la fiabilité des comptes.

3. Une amélioration continue depuis 2007 avec encore des pistes de progrès

Dans son rapport public thématique sur les dix ans de la mise en œuvre de la comptabilité en droits constatés⁶⁴, la Cour des comptes fait état des nombreux apports « incontestables » de la comptabilité générale de l'Etat en France ainsi que ses limites. S'agissant de la fiabilité des

⁶² Agence pour l'informatique financière de l'Etat, Les services apportés par Chorus. Disponible sur www.economie.gouv.fr, consulté le 07/05/2017

⁶³ Jean Dupuis, La comptabilité d'exercice intégrale, Bibliothèque du Parlement, Canada, 2004. Disponible sur <https://www.canada.ca/fr/sr.html?cdn=canada&st=s&num=10&langs=fr&st1rt=1&s5bm3ts21rch=x&q=comptabilit%C3%A9+d%27exercice+int%C3%A9grale& charset =UTF-8&wb-srch-sub=> (consulté le 06/05/2017)

⁶⁴ Cour des comptes, rapport public thématique « La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : une nouvelle étape à engager », Paris, La documentation française, 2016.

comptes, l'analyse fait ressortir une réelle amélioration à la suite de la première certification tout en montrant la nécessité de continuer les efforts.

Nous avons étudié l'évolution des 13 réserves substantielles formulées en 2006 (Voir tableau en annexe 4). Leur nombre s'est établi à trois depuis 2013. Cette amélioration est confirmée par l'évolution des « constats d'audits⁶⁵ » formulés par la Cour. En effet, ceux-ci sont passés de 71 en 2011 à 36 en 2015, soit une baisse de 49,3%.

Pour les années à venir les efforts doivent porter sur les réserves substantielles persistantes à savoir les trois depuis 2006 : *les systèmes d'information financière de l'Etat, le dispositif de contrôle et d'audit internes, et les actifs du ministère de la défense*⁶⁶.

Concernant le système d'information, l'attention doit être portée, selon la Cour sur l'interfaçage entre Chorus et des applications financières ministérielles dites « remettantes »⁶⁷. Quant au contrôle interne, son implémentation doit continuer notamment au niveau des gestionnaires en l'adaptant aux enjeux et aux risques, et en tenant compte de la spécificité des ministères. Enfin, pour le cas spécifique des actifs du ministère de la Défense, un benchmarking au Canada dont les comptes sont certifiés sans réserve mais avec une observation sur le même sujet (défense nationale)⁶⁸, pourrait être utile pour le certificateur et le producteur des comptes.

C'est cette recherche de bonnes pratiques qui nous a amené à nous intéresser à l'expérience française dans le cadre de la réforme comptable au Mali.

III. Le vaste chantier de la réforme comptable au Mali : une organisation comptable à rénover et des défis de pilotage à relever

Le cadre de la comptabilité publique au Mali a longtemps été encadré par une ordonnance de 1960⁶⁹, avant d'évoluer grâce à deux lois de 1996⁷⁰ relatives respectivement à la Loi de finances et aux principes fondamentaux de la comptabilité publique, ainsi que leurs textes d'application. Ce système comptable, malgré les références à une « comptabilité générale et patrimoniale » (Article 35, Loi 96-061), est resté une comptabilité de caisse sans une dimension patrimoniale.

⁶⁵ Il s'agit des éléments constitutifs de chaque réserve formulée par le certificateur, appelés encore « points d'audit ».

⁶⁶ A ces réserves s'ajoutent, les deux réserves relatives aux produits régaliens et aux immobilisations financières pour obtenir les cinq (5) réserves formulées sur les comptes de l'exercice 2015.

⁶⁷ Avec la comptabilité en droits constatés, ces applications, au nombre de 24 (cf. rapport CC), transmettent des écritures comptables constatées au niveau des gestionnaires à Chorus.

⁶⁸ Receveur général du Canada, Comptes publics du Canada 2015-2016, Volume I – Revue et états financiers consolidés, Section 2 – Etats financiers consolidés du gouvernement du Canada et Rapport du vérificateur général du Canada, 2016. Disponible sur www.tpsgc-pwgsc.ca, consulté le 07/05/2017.

⁶⁹ Ordonnance 46 bis/PGP du 16 novembre 1960 portant règlement financier en République du Mali.

⁷⁰ Loi n°96-060 relative à la loi de finances du 04 novembre 1996 et Loi n° 96-061 portant principaux fondamentaux de la comptabilité publique du 04 novembre 1996.

La réforme comptable entamée depuis les directives de l'UEMOA de 2009 est confronté à l'inadaptation de l'organisation comptable en place et à des difficultés de pilotage (1). A cet effet, l'effectivité de la réforme comptable passe par des choix structurels et fonctionnels (2) que nous proposons en nous inspirant des bonnes pratiques, notamment françaises.

1. La nécessité de rénover la fonction comptable

Le passage à la comptabilité en droits constatés a commencé par l'internalisation des directives de l'Union Economique et Monétaire Ouest africaine (a), dont la mise en œuvre sur la base de l'organisation comptable en place (b) soulève des difficultés (c).

a. Le contexte de la réforme comptable au Mali

La réforme comptable en cours s'inscrit dans le cadre d'une initiative communautaire d'harmonisation de la gestion des finances publiques, qui a abouti à un nouveau cadre juridique comptable interne.

Le processus d'internalisation des directives⁷¹ « a marqué le pas » à la suite des évènements exceptionnels de l'année 2012 (actes de terrorisme et les tentatives de sécession dans le Nord puis le coup d'Etat de mars 2012)⁷². Ainsi, le cadre interne de la nouvelle comptabilité publique a été posé entre 2013 et 2014⁷³.

Les règles fixées présentent les mêmes enjeux que nous avons déjà soulignés⁷⁴, sauf sur la question de la certification des comptes. En effet, conformément à l'article 50 de la LLF, la juridiction des comptes « donne son avis sur le système de contrôle interne, [...] sur la qualité des procédures comptables et des comptes... ». Elle n'est donc pas tenue formellement à une démarche de certification des comptes conforme aux standards internationaux.

b. L'organisation actuelle de la fonction comptable

La tenue de la comptabilité générale est assurée par le réseau des services du Trésor public sous la tutelle de la Direction nationale du Trésor et de la comptabilité publique – DNTCP (i) dans une relation classique avec les autres acteurs de la fonction financière (ii).

⁷¹ Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances ; Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique ; Directive n°09/2009/CM/UEMOA portant Plan Comptable de l'Etat.

⁷² FMI, Rapport d'assistance technique, Mali : reprendre la mise en œuvre du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA dans le contexte d'après crise, Washington, 2013.

⁷³ Loi n°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances (LLF) ; Décret n° 2014-349/P-RM du 22 mai 2014 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique (RGCP) ; Décret 2014-0774/P-RM du 14 octobre 2014 fixant le Plan Comptable de l'Etat (PCE).

⁷⁴ L'article 71 de la LLF stipule que la comptabilité générale « doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations... ».

i. Le réseau des services du Trésor

L'organisation de la DNTCP est décrite dans l'organigramme joint en annexe 5. C'est un réseau fortement implanté sur le territoire national. Il est important de noter l'existence de la Paierie Générale du Trésor (PGT) chargé de l'exécution des dépenses centrales de tous les ministères⁷⁵. Aussi, l'Agence Comptable Centrale du Trésor (ACCT), chargée de la centralisation et de la production des comptes, ne produit actuellement qu'une balance intégrée des comptes de l'Etat avec le projet de loi de règlement.

Quant au système d'information comptable, il repose sur les applications TABOR et DEPENSES qui coexiste avec le nouveau logiciel comptable AICE en cours de déploiement qui devrait les remplacer à terme. La version actuelle de AICE ne permet pas encore la centralisation de l'intégralité des opérations comptables de l'Etat ni la production des états financiers.

ii. Les relations avec les services financiers

Sur la chaîne de la dépense, les interlocuteurs des comptables publics sont les directeurs des affaires financières (DAF), les directeurs de finances et du matériel (DFM des ministères) et les directeurs régionaux du budget (DRB régions). Ce sont des ordonnateurs délégués qui exécutent la phase administrative de la dépense (engagement, liquidation et ordonnancement) sous le contrôle des délégués du contrôle financier.

Le système d'information budgétaire est géré par une application de gestion des dépenses (PRED) qui communique avec AICE (déversement de dossiers entre elles) mais l'interfaçage n'est pas encore complet. Ainsi, La comptabilité générale n'est alimentée qu'au moment de la prise en charge du mandat et de son paiement par le comptable.

Par ailleurs, il convient de noter l'existence d'une Comptabilité-Matières ayant pour objectif « *le recensement et le suivi comptable de tout bien meuble et immeuble propriété ou possession* » des organismes publics⁷⁶. Ainsi, auprès de chaque ordonnateur se trouve un comptable-matière chargé de la tenue comptable de ses matériels. L'animation et le suivi de la comptabilité-matière de l'Etat sont assurés par la Direction Générale de l'Administration des Biens de l'Etat (DGABE)⁷⁷. Toutefois, il n'existe pas une situation exhaustive de la situation patrimoniale de l'Etat au niveau de cette direction. Les informations détenues ne sont pas

⁷⁵ En 2015, cela représentait près de 83% des dépenses du Budget de l'Etat (Projet de Loi de règlement 2015).

⁷⁶ Décret n° 10-681/P-RM portant réglementation de la comptabilité-matière, article 2.

⁷⁷ La directive n°3/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant comptabilité des matières n'a pas encore été transposée au Mali. Elle prévoit entre autre la création d'un réseau de comptables-matières inspiré largement du réseau des comptables du Trésor.

suffisantes pour valoriser le patrimoine de l'Etat⁷⁸.

S'agissant des régies financières⁷⁹, bien que le RGCP prévoie les comptables des administrations financières (autres que les comptables directs du Trésor), actuellement les services de la DGD sont dotés de comptables publics (Receveurs en douanes) relevant du réseau du Trésor. Quant aux receveurs des impôts, ils effectuent le recouvrement des recettes et les versent au niveau des postes comptables de rattachement du Trésor chargés des écritures comptables. Il est prévu de faire évoluer le statut des receveurs des impôts vers celui de comptable public. Ils initieront alors des écritures comptables à centraliser au niveau des comptables directs du Trésor.

En somme, le Mali dispose d'une organisation comptable classique d'une comptabilité de caisse qui doit être revue pour le passage à la comptabilité en droits constatés. Les actions posées dans ce sens à moins de 20 mois de l'échéance (31/12/2018) restent encore timides.

c. La situation actuelle de la réforme comptable

Dans une communication de la DNTCP en février 2017⁸⁰ sur la réforme comptable, il est fait état, au titre des activités menées à cette date, de la transposition des directives (voir supra.), de l'élaboration de certains textes règlementaires notamment le guide didactique sur le PCE, du lancement des travaux relatifs au logiciel AICE et de quelques séminaires de formation. Ensuite, comme prochaines étapes, il est prévu : la fusion des commissions de travail de la DNTCP, le recensement et la valorisation du patrimoine de l'Etat, le renforcement de la synergie d'action avec les autres acteurs de la chaîne de la dépense, la mise en œuvre du contrôle interne etc. Enfin, la communication souligne la nécessité de réorganiser les structures du trésor et de faire évoluer le système d'information. Il en résulte que les principaux enjeux de la nouvelle comptabilité publique ne sont pas encore traités.

S'agissant du pilotage, il est assuré techniquement par la DNTCP à travers la « Commission de mise en œuvre des transpositions des directives UEMOA et des réformes de la DNTCP⁸¹ ». Elle ne se réunit qu'hebdomadairement et les compétences de ses membres sur le nouveau référentiel comptable sont limitées.

Au niveau national, il faut souligner la présence de la Cellule d'appui à la réforme des finances

⁷⁸ DGABE, Rapport de mission d'inventaire des biens meubles des ministères et logements de fonction, 2015.

⁷⁹ Direction Générale des Impôts (DGI), Direction Générale des Douanes (DGD) et la Direction Nationale des Domaines et du Cadastre (DNDC).

⁸⁰ DNTCP, Communication sur l'état de mise en œuvre de la réforme comptable, Atelier national de lancement des travaux du processus budgétaire 2018, Bamako, 23-24 février 2017.

⁸¹ Créée par décision n°2014/52/DNTCP du 5 mars 2014 et composée des cadres de la DNTCP.

publiques (CARFIP)⁸², dont le rôle se résume à un suivi de la réforme globale des finances publiques à travers l'agrégation des plans d'action des différents services concernés. Ses apports en termes de pilotage réel de la réforme budgétaire et comptable sont donc limités.

A la lumière de cet état des lieux, il apparaît que la réforme comptable au Mali doit être redynamisée par le lancement des actions prioritaires.

2. Les choix possibles pour l'impulsion d'une nouvelle dynamique à la réforme comptable au Mali

Conformément au calendrier d'opérationnalisation de la réforme défini par les textes, l'application intégrale des règles de la comptabilité en droits constatés commence le 1^{er} janvier 2019. Il reste donc un délai de préparation de moins de 2 ans. En référence au temps de préparation dans les pays pionniers et à l'état de la réforme au Mali, il serait « irréaliste » de prétendre à une comptabilité en droits constatés intégrale dans ce délai⁸³. Néanmoins, certaines actions prioritaires inscrites dans une feuille de route de la réforme permettront des avancées considérables vers l'architecture comptable cible dans les meilleurs délais. Ces actions doivent assurer la prise en charge des principaux enjeux que nous avons déjà identifiés.

La démarche française offre à cet égard des pistes intéressantes en matière d'approches méthodologiques (a). Au-delà, il nous paraît opportun de mettre un accent particulier sur le cadre institutionnel de pilotage et de mise en œuvre de la réforme (b) dont l'efficacité sera déterminante pour la réussite des travaux.

a. Les choix méthodologiques français transposables au Mali : expérimentation et progressivité

La démarche française du « grand chambardement » est fortement liée au choix du système d'information. Elle suppose une application informatique fonctionnelle selon les nouvelles normes comptables dès la première année de la réforme. Au Mali, selon Nicolas Botton⁸⁴ le choix a été fait « de garder les systèmes informatiques existants en les améliorant et en ajoutant une couche d'interopérabilité ». En conséquence, il s'agit d'une démarche de réforme de la « double commande » qui est d'ailleurs assez classique au Mali⁸⁵. Malgré notre réserve sur cette méthode, notamment à cause du risque de l'enlisement, nous pensons qu'avec une mise en œuvre diligente des actions prévues pour le passage à la Version 2 de AICE, il serait possible

⁸² Un service rattaché au MEF créé par la loi n°06-035 du 03 août 2006 pour suivre la mise en œuvre des réformes des finances publiques et assurer la formation des agents.

⁸³ Bruno IMBERT, Bilan des réformes de finances publiques de l'UEMOA, 2014. Disponible sur <http://blog-pfm.imf.org/files/bilan-des-r%C3%A9formes-de-finances-publiques-de-luemoa.pdf> consulté le 21/05/2017.

⁸⁴ Conseiller technique du FMI auprès de la DNTCP sur la réforme du système d'information.

⁸⁵ C'est le cas par exemple du déploiement du logiciel comptable AICE.

de produire des informations financières exigées par la nouvelle comptabilité publique. En dehors de cette différence dans la démarche globale de mise en œuvre de la réforme, d'autres choix effectués par la France pendant la phase de préparation nous semblent transposables au Mali. Il s'agit de l'expérimentation (i) et de la démarche progressive dans une logique d'amélioration continue (ii).

i. Adopter une démarche pragmatique basée sur l'expérimentation

L'expérimentation « *consiste à tester une réforme à petite échelle [...], puis à décider, au vu des résultats concrets, soit de la généraliser, soit de l'améliorer, soit de l'abandonner* »⁸⁶. Elle a été une méthode largement utilisée en France et apparaît comme efficace dans la conduite des réformes. Le Mali pourrait s'en inspirer par exemple pour les travaux relatifs au bilan d'ouverture et aux adaptations organisationnelles.

Pour le bilan d'ouverture, le processus consisterait à choisir quelques ministères pilotes pour effectuer le recensement et la valorisation du patrimoine, et à généraliser par la suite les procédures arrêtées.

Quant à la réorganisation des services, il s'agira de créer dans un premier temps des structures à périmètre et attributions limités (cf. processus de création des SCBCM en France), et ensuite de renforcer leurs compétences. Ainsi, pour la déconcentration de la PGT, elle passerait par la création des « antennes de la PGT » auprès d'un certain nombre de ministères dans un premier temps avant la généralisation et l'évolution vers des postes comptables ministériels. La durée de l'expérimentation doit être suffisante pour maîtriser les enjeux et identifier les risques.

ii. Définir une trajectoire soutenue par une démarche progressive d'amélioration continue

Compte tenu de l'ampleur des travaux et du calendrier réglementaire contraint, il est indispensable de se fixer des objectifs à moyen et long terme concernant certains chantiers de la réforme. A cet effet, la fiabilisation du bilan d'ouverture, le déploiement du contrôle interne et la production des états financiers doivent s'inscrire dans cette logique.

La production du premier bilan d'ouverture doit être guidée par le caractère significatif et les enjeux financiers des éléments patrimoniaux à recenser (cf. annexe 2).

S'agissant du déploiement du contrôle interne, il est d'abord urgent de mettre en place les référentiels indispensables (cartographies des procédures et des risques, référentiel de contrôle interne comptable...) et le cadre d'animation qui s'impose. Cette animation étant assurée par

⁸⁶ Pierre MEHAIGNERIE, « L'expérimentation : une méthode pour la réforme », Libération. Disponible sur http://www.liberation.fr/tribune/1995/04/10/l-expérimentation-une-méthode-pour-la-reforme_130753, consulté le 25/05/2017

les services du Trésor, ces derniers doivent être prioritairement outillés pour venir en aide aux gestionnaires.

Enfin, les états financiers produits les premières années ne pourront contenir que les éléments significatifs des travaux d'inventaires en attendant leur maîtrise par les différents acteurs.

Par ailleurs, il convient de noter l'importance d'adosser à la démarche de trajectoire l'élaboration, la mise en œuvre et le suivi d'un plan d'action pour la réalisation des objectifs. Les structures de pilotage doivent veiller à cette exigence.

b. Le choix d'un cadre institutionnel de préparation et de mise en œuvre de la réforme

Conformément aux bonnes pratiques, il est préférable que la DNTCP soit l'opérateur technique de la réforme comptable. Il lui revient donc de s'organiser à l'interne afin de mobiliser les autres acteurs. Dans ce contexte, les questions institutionnelles se posent à deux niveaux : les structures chargées du pilotage de la réforme (i) et les adaptations organisationnelles exigées par la nouvelle comptabilité (ii).

i. La nécessité de dédier des structures au pilotage de la réforme

Comme le souligne Michel Bouvier⁸⁷, à défaut de véritable structure de pilotage, la mise en œuvre de la réforme se résume à des relations informelles entre les acteurs et ne permet pas de clarifier la « stratégie d'action » choisie. Aussi, une des recommandations de l'étude menée au Canada (cf. supra) indique qu'il faut « *veiller à laisser à l'équipe de [pilotage, avec un pouvoir décisionnel et des compétences en comptabilité d'exercice et en gestion de projet] assez de temps pour se consacrer au processus de transition* ». En conséquence, le pilotage actuel de la réforme par la Commission/DNTCP doit être revu et renforcé. Deux scénarios sont possibles :

- S1 : maintenir le format actuel, mais le compléter par une montée en puissance de la « Division Comptabilité publique (DCP) » de la DNTCP qui sera chargée des travaux techniques dont la validation reviendrait à la commission ;
- S2 : Transformer la commission en une « équipe projet » dédiée⁸⁸ au pilotage de la réforme avec une lettre de mission et un calendrier défini.

Le S1 est proche du modèle français du Service FCE à la différence que ce dernier a été créé pour le pilotage de la réforme mais aussi pour assurer la production du CGE. Or, au Mali la DCP existe déjà avec une organisation adaptée à sa mission actuelle qui n'inclue par la production des comptes. Ce scénario court donc le risque de l'enlisement si la DCP n'est pas

⁸⁷ La conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement : réflexions méthodologiques, cf. livre cité sous sa dir.

⁸⁸ Ce fut par exemple le cas en Côte d'Ivoire pour la mise en œuvre du Compte Unique du Trésor.

réorganisée et renforcée en compétences. En outre, la production des comptes relève de l'ACCT. C'est pourquoi, le S2 nous semble plus efficace si certaines questions comme le statut des cadres affectés et le soutien de la direction sont prises en compte.

Pour associer les autres acteurs à la réforme, le modèle de la DRB en France (voir supra.) serait l'idéal, mais il n'est pas envisageable à court ou moyen terme dans le contexte malien⁸⁹. Néanmoins, il nous paraît essentiel de créer un cadre permettant d'assurer cette implication des gestionnaires et autres services financiers. A cet effet, il est envisageable de reproduire le modèle du Comité technique mis en place dans le cadre de la réforme des statistiques de finances publiques⁹⁰ qui regroupe en son sein les représentants de tous les ministères concernés. Ainsi, un comité de pilotage national regroupant les DAF/DFM des ministères ainsi que les directions du ministère de l'économie et des finances pourrait être créé auprès du ministre des finances pour regrouper tous les acteurs concernés. Le secrétariat technique reviendrait à l'équipe projet de la DNTCP.

Enfin, l'opérationnalisation du Conseil National de la comptabilité s'impose⁹¹.

ii. Les adaptations organisationnelles à effectuer

Le corollaire du rapprochement fonctionnel entre comptable et ordonnateur est le rapprochement opérationnel et géographique des deux acteurs comme ce fut le cas en France avec les SCBCM. L'article 82 du RGCP ne laisse d'ailleurs guère le choix. Il stipule que « *l'organisation de la comptabilité générale de l'État est fondée sur [...] la déconcentration de la comptabilité générale, en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leurs services gestionnaires* ». Les approches méthodologiques définies (voir supra) permettront de conduire cette déconcentration.

Par ailleurs, une réorganisation de l'ACCT s'impose pour spécialiser une division à la production du compte général de l'Etat et à la préparation de l'avis de la juridiction des comptes. S'agissant des services gestionnaires, la priorité des adaptations est relative aux travaux d'inventaires. A cet effet, le modèle de « Responsable d'inventaire » en France pourrait être transposé en se basant sur le réseau des comptables-matières auprès des ordonnateurs qui deviendront les interlocuteurs des comptables publics.

Au total, des choix méthodologiques efficaces et une organisation adaptée des services constituent les gages de la réussite du passage à la comptabilité en droits constatés au Mali.

⁸⁹ Cela serait un premier exemple au Mali car absent de la culture administrative ; il faudrait plus de temps.

⁹⁰ Comité Technique pour la production des statistiques de finances publiques, créé par décision n° 15/0160 du 23 juin 2015 du Ministre de l'Economie et des Finances.

⁹¹ Prévu par les textes (Décret n°95-319 du 12/09/1995), il n'a pas été réellement opérationnel.

CONCLUSION

La comptabilité en droits constatés répond aux exigences accrues de transparence sur la gestion financière de l'Etat et à la nécessité de soutenir la gestion axée sur les résultats en étant « un outil de pilotage, vecteur d'assistance aux gestionnaires, [...pour] orienter leurs choix d'optimisation managériale » (D. LAMIOT, 2006). Inspirée des pratiques du monde des entreprises, elle constitue un champ nouveau pour les agents publics à cause des innovations importantes qu'elle induit par rapport à une comptabilité de caisse. Les enjeux sont donc considérables en termes de maîtrise de ses référentiels, du pilotage de son implémentation, d'indispensables choix méthodologiques et de nécessaires adaptations fonctionnelles et organisationnelles.

Pour la réussite de cette réforme comptable, il est reconnu que le partage de bonnes pratiques entre les pays pionniers et ceux qui s'y lancent constitue un moyen efficace ; en témoigne les efforts de l'IASB et de l'OCDE dans le domaine. La France fait aujourd'hui partie de ces pays ayant relevé les défis et elle figure parmi les pays ayant « une maturité comptable haute »⁹². Dans ce contexte, la démarche française apparaît comme une source d'inspiration pour le Mali dans son chantier de mise en œuvre de la réforme comptable.

Néanmoins, cette démarche française a soulevé des difficultés et présente des limites qui ressortent de l'analyse de son bilan. La mise en œuvre des principales recommandations formulées par la Cour des comptes permettront de corriger les faiblesses. Toutefois, compte tenu de la persistance de certaines réserves du certificateur notamment sur les actifs du ministère de la défense, il serait utile aussi bien pour le certificateur que pour l'administration, de s'imprégner des pratiques canadiennes où les comptes publics sont certifiés sans réserves malgré un certain nombre d'observations.

S'agissant du Mali, si le cadre juridique issu de la transposition des directives de l'UEMOA est déjà en place, les initiatives prises pour le pilotage de la réforme restent timides à moins de deux ans de l'échéance. Les difficultés s'expliquent principalement par l'absence d'une feuille de route globale et cohérente de la réforme permettant de couvrir les questions essentielles posées par le passage à une comptabilité en droits constatés. A cela, il faut ajouter l'absence de structure réellement dédiée au pilotage de la réforme. Or, comme nous l'avons constaté en France ainsi que dans le recueil des bonnes pratiques en matière de réforme, ces aspects sont déterminants pour la réussite. En effet, dans la conduite du changement, les facteurs d'échec

⁹² Classement des pays de l'Union européenne selon le degré de fiabilité des comptes (Rapport de la Cour des comptes, 2016)

sont généralement relatifs à la non-compréhension par les acteurs « de ce qui est attendu » et à l'absence d'information sur les modalités de réalisation opérationnelles de la réforme⁹³.

Au regard de cet état des lieux au Mali, les approches méthodologiques et les choix possibles de cadre institutionnel que nous avons identifiés pour la mise en œuvre de la nouvelle architecture comptable, sont de nature à dynamiser la conduite de la réforme.

En droite ligne de ce cadrage proposé, il nous paraît opportun de préconiser quelques actions que nous jugeons prioritaires à tout le moins pour mettre en place ladite comptabilité dans les meilleurs délais.

Premièrement, il s'agira de créer un Comité technique dédié au pilotage de la réforme avec des membres y travaillant en permanence. Rattaché à la DNTCP, il sera chargé de l'animation et de la coordination des activités relevant aussi bien des comptables que des gestionnaires, de l'élaboration et du suivi de la feuille de route. Les compétences de ses membres doivent couvrir, entre autres, la comptabilité en droits constatés, la gestion de projet, le système d'information. En plus des cadres du Trésor, on pourrait faire appel à des consultations externes pour des problématiques bien précises.

Deuxièmement, Il convient de constituer un Comité de pilotage national auprès du Ministre chargé des finances, regroupant toutes les acteurs concernés et devant lequel, le Comité technique devrait rendre compte de l'état de mise en œuvre des activités.

Troisièmement, la déconcentration des services comptables telle que stipulé par les textes, doit être effective. D'abord de façon progressive en commençant par des unités auprès de certains ministères pilotes avant leur transformation en poste comptable. Ensuite, la généralisation des postes comptables ministériels pourrait suivre.

Enfin, quatrièmement, la prise en compte des exigences de la « conduite du changement » doit guider tous les travaux. En effet, la réforme comptable instaure une nouvelle « culture gestionnaire, [qui] se heurte à des pratiques et à des conceptions locales qui en sont très souvent éloignées » (M. Bouvier, 2007). Dans ce contexte, il faut «...développer les actions de formation, d'information et de communication [... à l'endroit de tous les acteurs, pour] constituer une dynamique du changement ».

Aussi, en plus des formations généralistes nécessaires à destination des intervenants compte tenu de la nouveauté et de la complexité du sujet, il serait plus efficace d'effectuer des formations spécialisées sur des thématiques en fonction des missions respectives. A cet effet,

⁹³ Jocelyne YALENIOS, Cours « Leadership et conduite du changement », ENA, CIP 2016-2017

un plan de formation global doit être élaboré et joint à la feuille de route, dont l'exécution sera suivie par le Comité technique.

Il reste que certains points non développés ici doivent être pris en compte. Il y a d'abord la question du coût de la réforme qui est difficile à déterminer avec précision dont l'un des éléments importants est l'investissement dans le système d'information. A ce sujet, s'il est vrai que « Une PME familiale [...] ne peut adopter les méthodes de gestion de *General Motors*... »⁹⁴, il est essentiel d'accorder les moyens nécessaires au déploiement de la réforme. Ensuite, la place du soutien politique indispensable à la mise en œuvre d'une réforme d'envergure. Contrairement à la France où l'origine parlementaire de la réforme et le mécanisme de suivi de l'état d'avancement des travaux ont permis de maintenir ce soutien politique, au Mali, son origine communautaire n'offre pas les mêmes atouts ; d'où la nécessité de travailler profondément sur cette question.

Enfin, comme le montre les bonnes pratiques internationales, la migration vers une comptabilité publique en droits constatés doit s'inscrire dans le cadre d'une réforme globale de la gestion publique articulant modernisation et performance. Nonobstant cela, la réforme se résumerait à « une accumulation de techniques » certes utile à la modernisation du système financier mais ne conduisant pas à la performance de l'action publique recherchée⁹⁵. Il s'agit là sans doute d'un autre sujet de réflexion.

⁹⁴ Nicaise MEDE, Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMO, Université d'Abomey-Calavi, Benin. Disponible sur http://afrilex.ubordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/ARTICLE_REFLEXION_SUR_LE_CADRE_HARMONISE_DES_FINANCES_PUBLIQUES_UEMOA_BORDEAUX.pdf, consulté le 27/05/2017.

⁹⁵ Michel BOUVIER, « La conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement : réflexions méthodologiques », in Michel BOUVIER (dir.), Réforme des finances publiques : la conduite du changement, Actes de la 3^{ème} Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris, LGDJ, 2007, p. 47-66

ANNEXES

Annexe 1 : Méthodes de reconstitution des postes du bilan d'ouverture en France

Annexe 2 : processus de mis en place des DCM en France

Annexe 3 : Modèle Fiche « Déclaration de conformité » de la DGFIP

Annexe 4 : Evolution des réserves formulées par la Cour des comptes lors de la première certification des comptes

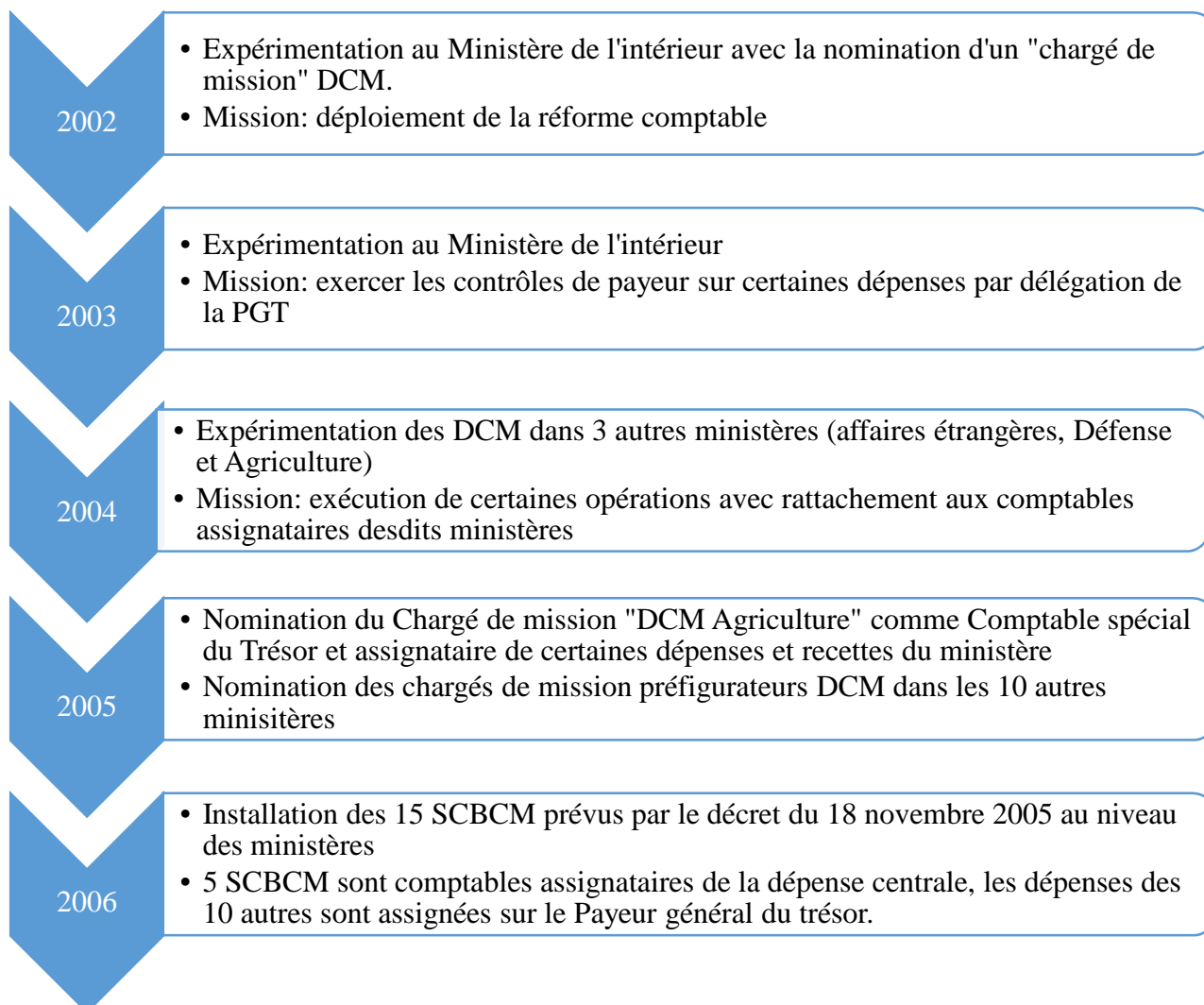
Annexe 5 : Organigramme de la DNTCP – Mali

Annexe 1 : Méthodes de reconstitution des postes du bilan d'ouverture en France

Méthodes de recensement	Description	Exemples
Recensement exhaustif	Recensement d'une catégorie de biens au niveau de tous les ministères.	Parc immobilier, matériels de transport roulant, flottant et aérien, armes et munitions, charges à payer.
Recensement partiel	Recensement d'une catégorie de biens dans les ministères désignés comme pilotes compte tenu du caractère significatif des biens concernés détenus (flux d'activité et/ou financier).	Equipements militaires, logiciels, matériels techniques, stocks, provisions pour risque et charges.
Reconstitution d'inventaire	Absence d'inventaire physique pour le bilan d'ouverture, mais reconstitution sur la base des flux budgétaires cumulés.	Mobilier, matériel informatique, outillage
Absence de recensement	Pour les postes présentant des difficultés importantes de recensement et/ou de valorisation.	Coût de démantèlement ou le désamiantage, concessions, quelques actifs militaires, passifs environnementaux.

Source : Siaka SAMAKE (Tableau inspiré du CGE 2006, Impacts de la réforme comptable ; et de Nathalie MORIN dans la revue française des finances publiques, 2006).

Annexe 2 : processus de mis en place des DCM en France



Source : Siaka SAMAKE, schéma inspiré du Rapport de la Cour des comptes sur les comptes 2005, Chapitre III : la mise en œuvre de la réforme comptable.

Annexe 3 : Modèle Fiche « Déclaration de conformité » de la DGFIP

BUREAU CE-1B Kit de clôture v1 – 2016

Désignation ou timbre du service

DÉCLARATION DE CONFORMITÉ

(Document à verser au dossier justificatif)

INVENTAIRE DES PROVISIONS POUR LITIGES

BILAN DE CLÔTURE 2016

1. La présente déclaration de conformité porte sur le recensement effectué des provisions pour litiges à rattacher à l'exercice clos au 31 décembre 2016 :

Ministère :

Responsable d'inventaire¹

• Désignation :

• Nom et prénom :

Comptable assignataire

2. La présente déclaration atteste que :

➤ le recensement des provisions pour litiges à rattacher à l'exercice, à comptabiliser dans l'application Chorus, a été réalisé en application des règles interministérielles diffusées en la matière, y compris le contrôle interne,

➤ et que l'ensemble des services prescripteurs suivants y a contribué :

-	<input type="text"/>
-	<input type="text"/>
-	<input type="text"/>

3. Le responsable soussigné a validé les données pour les montants suivants :

Total des provisions pour litiges	dont provisions individuelles	dont provisions statistiques
<input type="text" value="0 €"/>	<input type="text" value="0 €"/>	<input type="text" value="0 €"/>

4. Il informe ci-dessous les numéros de fiches des dossiers à fort enjeu financier qui doivent faire l'objet d'un suivi et d'un ajustement jusqu'à la date d'arrêté des comptes :

5. Date de la transmission du dossier d'inventaire à l'équipe de coordination ministérielle :

NB : Les données non validées ne figurent pas dans la présente déclaration et ne seront donc pas comptabilisées par le comptable désigné supra.

Date et visa du responsable d'inventaire¹
(le responsable doit disposer de la qualité d'ordonnateur) :

¹ Ou responsable du rattachement des charges et produits à l'exercice

Annexe 4 : Evolution des réserves formulées par la Cour des comptes lors de la première certification des comptes

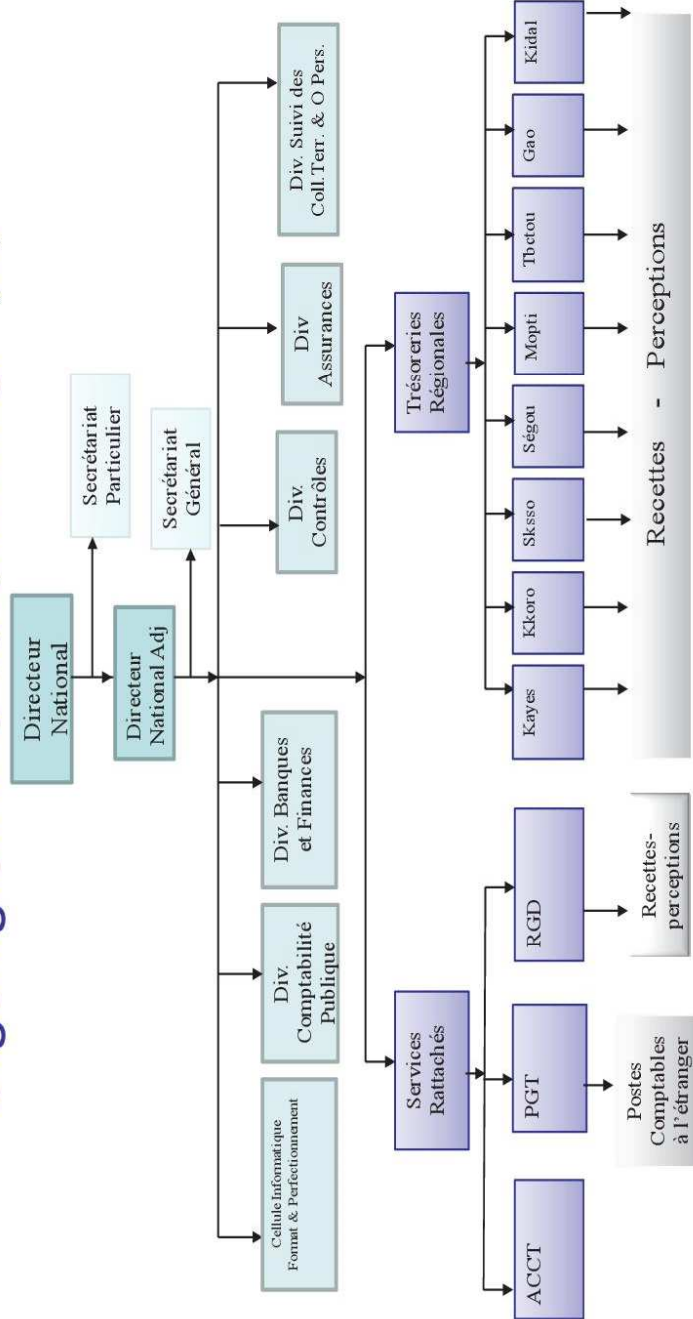
N°	Réserves 2006	La levée des réserves								
		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Les systèmes d'information financière de l'Etat					PART	PART		PART	PART
2	Le dispositif de contrôle et d'audit internes						PART	PART	PART	PART
3	Les actifs du ministère de la défense				PART	PART	PART	PART	PART	PART
4	Les comptes des opérateurs			PART	PART	OUI				
5	les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques		PART	PART	OUI					
6	Les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette	OUI								
7	Le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l'Etat		OUI							
8	La section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations		OUI							
9	Le réseau routier	OUI								
10	Le parc immobilier				PART	PART	PART	OUI		
11	Les obligations fiscales		OUI							
12	Les passifs d'intervention				PART	PART	PART	OUI		
13	Les comptes des Pouvoirs publics	OUI								
Nombre réserves		10	7	7	6	5	5	3	3	3

NB : PART : levée partielle, OUI : levée totale

Source : Siaka SAMAKE (à partir des rapports de certification de la Cour des comptes sur la période).

Annexe 5 : Organigramme de la DNTCP – Mali

Organigramme de la DNTCP (4/5)



Copyright © DNTCP 2009. Tous droits réservés.

BIBLIOGRAPHIE

1. Ouvrages

- BOUVIER Michel (dir.), Réforme des finances publiques : la conduite du changement, Actes de la 3^{ème} Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Paris, LGDJ, 2007, 315 pages ;
- CATTEAU Damien, Droit budgétaire – Comptabilité publique, LOLF et GBCP, 3^e édition, Paris, Hachette Education, 2016, 167 pages ;
- COHEN Alain-Gérard, La Nouvelle Gestion Publique, 3^{ème} édition, Paris, coll. Gualino/Lextenso, 2012, 221 pages ;
- HUBY Bertrand, La certification des comptes de l'Etat, Paris, L'Harmattan, Coll. Recherches en Gestion, 2010, 491 pages ;
- KOTT Sébastien (dir.), Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, Paris, Economica, 2017, 507 pages ;
- LASCOMBE Michel et VANDENDRIESSSCHE Xavier, Les finances publiques, 9^{ème} édition, Paris, Dalloz, 2017, 260 pages ;
- MATTRET Jean-Bernard, La comptabilité publique Manuel, Bruxelles, Bruylant, coll. Finances publiques, 2016, 406 pages ;
- MATTRET Jean-Bernard, La nouvelle comptabilité publique, Paris, Lextenso, coll. Système, 2010, 255 pages ;
- PAUL Michel, L'essentiel de la LOLF, La nouvelle Constitution financière de la France, Paris, Gualino, 2007, 190 pages.

2. Articles

- BLÖNDAL Jon R., Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol. 3, n°1, 2003, p. 47-65 ;
- CAUMEIL Alain, Le contrôle interne : un processus de la maîtrise de la performance par la gestion des risques, la Revue du Trésor, n°12 – décembre 2007, p.1085-1089 ;
- DUPUIS Jean, La comptabilité d'exercice intégrale, Bibliothèque du Parlement, Canada, 2004 ;
- GUILLERMINET Cédric, La nouvelle fonction comptable de l'État ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, Revue Gestion et Finances Publiques, n°5, 2010, pp. 328-331 ;
- IMBERT Bruno, Bilan des réformes de finances publiques de l'UEMOA, 2014 ;
- LAMIOT Dominique, Avant-propos : La nouvelle comptabilité publique, Revue française des finances publiques, n° 93, 2006, p. 7-10 ;

- MARTY Frédéric, TROSA Sylvie et VOISIN Arnaud « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », Revue Internationale des Sciences Administratives 2006/2 (Vol. 72), p. 213-232 ;
- MEDE Nicaise, Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMO, Université d'Abomey-Calavi, Benin, 2009 ;
- MEDJDOUB Améziane, Le comptable public, garant de la qualité des comptes (Décret du 7 novembre 2012), Gestion et Finances publiques, n° 2-3 – Février Mars 2013, p. 135-136 ;
- MEHAIGNERIE Pierre, « L'expérimentation : une méthode pour la réforme », Libération ;
- MORIN Nathalie, « La nouvelle comptabilité publique de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », Revue française des finances publiques, n° 93, 2006, p. 23-38 ;
- NINU Jean-Louis et Gilbert TOULGOAT, La mise en place des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel : une création justifiée et une mise en place rapide, La Revue du Trésor, n° 7, 2006, p. 523-526.

3. Textes juridiques

a. En France

- Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances du 1er août 2001 ;
- Loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de Finances pour 2003 ;
- Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;
- Décret n° 2003-202 du 10 mars 2003 portant création d'une direction de la réforme budgétaire au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie ;
- Arrêtés (2) du 10 août 2004 relatives à l'organisation de la DGCP.

b. Au Mali

- Loi n°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances ;
- Loi n°96-060 relative à la loi de finances du 04 novembre 1996 ;
- Loi n° 96-061 portant principaux fondamentaux de la comptabilité publique du 04 novembre 1996 ;
- Décret n° 2014-349/P-RM du 22 mai 2014 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique (RGCP) ;
- Décret 2014-0774/P-RM du 14 octobre 2014 fixant le Plan Comptable de l'Etat (PCE) ;
- Décret n° 10-681/P-RM portant réglementation de la comptabilité-matière ;
- Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances ;

- Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique.

4. Rapports et documents officiels

- Accounting Standards Board, Manuel des normes comptables internationales du Secteur public (IPSAS), Edition 2013, Volume I et II.
- Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), Recueil des normes comptables de l'Etat, novembre 2016 ;
- Cour des comptes, rapport sur les comptes de l'Etat 2005, Chapitre 3 : la mise en œuvre de la réforme comptable, Paris, 2006 ;
- Cour des comptes, Certification des comptes de l'Etat, Exercices 2006 à 2015 ;
- Cour des comptes, rapport public thématique « La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : une nouvelle étape à engager », Paris, La documentation française, 2016 ;
- Didier Migaud et Alain Lambert, La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, Rapports au gouvernement 2005 et 2006 ;
- DGCP, la réforme des comptes de l'Etat, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Paris, 2006 ;
- DNTCP, Communication sur l'état de mise en œuvre de la réforme comptable, Atelier national de lancement des travaux du processus budgétaire 2018, Bamako, 23-24 février 2017 ;
- FMI, Rapport d'assistance technique, Mali : reprendre la mise en œuvre du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA dans le contexte d'après crise, Washington, 2013 ;
- FONDAFIP, Quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle, Paris, 2010
- Hickling Corporation, Etude de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice intégrale dans les organisations gouvernementales, leçons tirées, Canada, mars 1997 ;
- Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Rapport sur la préparation de la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, 2005 ;
- Présentations des pays lors du 16^{ème} Symposium annuel de l'OCDE sur la comptabilité publique en droits constatés, Paris, 21-23 mars 2016 ;
- Receveur général du Canada, Comptes publics du Canada 2015-2016, Volume I – Revue et états financiers consolidés, 2016.

5. Interviews et entretiens

- Lionel VAREILLE, Conseiller référendaire, Chef du Service de l'audit externe des organisations internationales, et Hélène Gadriot-Renard, Conseillère maître, Cour des comptes, Paris ;
- Alain CAUMEIL, Administrateur des finances publiques, Direction de l'Immobilier de l'Etat, Direction générale des finances publiques (DGFIP), Paris ;
- François CUESTA et Brigitte BRIDE, Chargés des opérations d'inventaires, Sous-direction du budget, de l'achat et de l'immobilier, DGFIP, Paris.

6. Sites internet

- <http://blog-pfm.imf.org>
- www.canada.ca
- www.economie.gouv.fr
- www.ifac.org
- www.tpsgc-pwgsc.ca

ABREVIATIONS

ACCORD : Application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense de l'Etat

ACCT : Agence comptable centrale du Trésor (Mali)

AICE : Application intégrée de la comptabilité de l'Etat (Mali)

BGC : Balance générale des comptes

CGE : Compte général de l'Etat

Chorus : Progiciel de gestion intégrée de l'Etat

CICF : Contrôle interne comptable et financier

COSO : Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DCM : Département comptable ministériel

DGCP : Direction générale de la comptabilité publique (avant DGFIP)

DGFIP : Direction générale des finances publiques

DNTCP : Direction nationale de la comptabilité publique (Mali)

DRB : Direction de la réforme budgétaire

FCE : Fonction Comptable de l'Etat (Service)

IPSAS(B) : International Public Sector Accounting Standards (Board)

LOLF : Loi organique relative aux Lois de finances

NPN : New public management (Nouvelle gestion publique)

OCDE : Organisation de coopération et de développement économique

RGCP : Règlement général sur la comptabilité publique (Mali)

SCBCM : Service Contrôle budgétaire et Comptable ministériel

UEMOA : Union économique et monétaire Ouest africaine

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION.....	3
CHAPITRE 1 : UNE NOUVELLE FONCTION COMPTABLE ENRICHIE ET PARTAGEE..	6
I. L'appropriation d'un nouveau référentiel comptable	6
1. La nécessité de maîtriser de nouveaux principes, normes et concepts comptables	6
a. Le contenu des états financiers.....	7
b. Les principaux principes comptables	7
c. Les normes comptables	8
2. Du recensement du patrimoine de l'Etat à la confection du bilan d'ouverture.....	8
a. La conduite du recensement du patrimoine de l'Etat	9
b. Les questions de valorisation du patrimoine dans le bilan d'ouverture.....	9
3. De la prise en compte de nouvelles opérations à la production des états financiers	10
a. La prise en compte des opérations indépendamment de leur dénouement en termes de trésorerie	11
b. L'élargissement du champ des opérations prises en compte dans la comptabilité générale	11
c. De la balance générale des comptes aux états financiers	12
II. Le renforcement des liens entre comptables et ordonnateurs du fait de l'élargissement de la fonction comptable	13
1. Les ordonnateurs détenteurs d'informations financières et utilisateurs de données comptables.....	13
a. L'indispensable association des gestionnaires à la réforme comptable.....	14
b. La nécessité de repenser les relations entre les différents acteurs	15
c. La prise en compte des besoins d'informations financières des gestionnaires.....	16
2. La nécessaire collaboration entre comptables et ordonnateurs pour la fiabilisation des comptes	17
a. La recherche de la qualité comptable par le déploiement du contrôle interne.....	17
i. Le préalable déploiement du contrôle interne et l'évaluation de son efficacité	17
ii. La certification des états financiers pour une appréciation indépendante de la fiabilité des informations financières	18
b. Le maintien de la qualité comptable sur tout le périmètre comptable	18
i. Le déploiement du contrôle interne chez les ordonnateurs	18
ii. La refonte des formes de contrôle de régularité	19
CHAPITRE 2 : LES DEFIS DU PILOTAGE DE LA REFORME COMPTABLE AU MALI A LA LUMIERE DE L'EXPERIENCE FRANÇAISE	20
I. La conduite de la réforme comptable en France : les indispensables arbitrages et adaptations	20
1. Des structures dédiées au pilotage de la réforme.....	20

a.	La Direction de la réforme budgétaire au cœur du pilotage interministériel de la réforme	21
b.	Le service de la Fonction comptable de l'Etat : l'opérateur technique de la préparation et de la conduite de la réforme comptable	21
c.	La mise en place du nouveau système d'information financier et comptable de l'Etat confiée à un service à compétence nationale	22
d.	La mise en place d'une instance de normalisation comptable.....	22
2.	Des choix stratégiques et méthodologiques pour la préparatoire de la réforme	22
a.	Une démarche ambitieuse dans un délai contraint.....	23
i.	<i>Le choix français du « grand chambardement » comme modèle de mise en œuvre.</i>	23
ii.	<i>Le pari de la certification dès la première année d'application du nouveau référentiel comptable</i>	23
b.	Les orientations retenues pour le déploiement de la réforme.....	24
c.	La construction du bilan d'ouverture à la lumière des orientations retenues	25
3.	Les réponses organisationnelles apportées aux nouvelles exigences comptables.....	25
a.	La réorganisation des services du Trésor public	25
b.	L'impact de la réforme sur l'organisation des services des ordonnateurs.....	26
II.	Bilan de la démarche française de réforme comptable : la nouvelle comptabilité publique en place malgré les difficultés.....	26
1.	Une démarche ambitieuse dans un délai contraint.....	27
2.	Le bilan de la phase préparatoire de la réforme au regard des résultats de la certification des premiers comptes produits	28
a.	Des réalisations importantes dans un calendrier serré	28
b.	Les limites de la démarche française de préparation de la réforme comptable	28
3.	Une amélioration continue depuis 2007 avec encore des pistes de progrès.....	29
III.	Le vaste chantier de la réforme comptable au Mali : une organisation comptable à rénover et des défis de pilotage à relever.....	30
1.	La nécessité de rénover la fonction comptable	31
a.	Le contexte de la réforme comptable au Mali.....	31
b.	L'organisation actuelle de la fonction comptable.....	31
i.	<i>Le réseau des services du Trésor.....</i>	32
ii.	<i>Les relations avec les services financiers.....</i>	32
c.	La situation actuelle de la réforme comptable.....	33
2.	Les choix possibles pour l'impulsion d'une nouvelle dynamique à la réforme comptable au Mali.....	34
a.	Les choix méthodologiques français transposables au Mali : expérimentation et progressivité.....	34
i.	<i>Adopter une démarche pragmatique basée sur l'expérimentation</i>	35
ii.	<i>Définir une trajectoire soutenue par une démarche progressive d'amélioration continue</i>	35

b. Le choix d'un cadre institutionnel de préparation et de mise en œuvre de la réforme	36
<i>i. La nécessité de dédier des structures au pilotage de la réforme</i>	36
<i>ii. Les adaptations organisationnelles à effectuer</i>	37
CONCLUSION	38
ANNEXES	41
BIBLIOGRAPHIE	47
ABREVIATIONS	51