

EVOLUTION DE LA FONCTION COMPTABLE DE L'ETAT ET DU RÔLE DU COMPTABLE PUBLIC

NOTE D'ORIENTATION

AVERTISSEMENT

La présente note d'orientation traite des conséquences de la loi organique sur le contenu et l'exercice de la fonction comptable de l'Etat. Les travaux conduits s'inscrivent également dans le cadre du relevé de décisions du CIRE du 15 novembre 2001 dont l'un des axes d'étude portait sur les nouveaux modes de gestion interne. A cet égard, ce relevé de décisions précisait que « *le développement du contrôle interne des ordonnateurs, impliqué par la constitution de larges enveloppes fongibles d'emplois et de crédits, doit accompagner un repositionnement des contrôles externes du contrôleur financier et du comptable.* »

Les développements exposés ci-après sont fondés sur ce cadre général. Ils constituent, après la note d'orientation sur « l'évolution du contrôle financier et l'articulation des contrôles », le second volet de l'étude sur le rôle des acteurs dans l'exécution des chaînes de dépense. Aussi cette note n'aborde-t-elle la problématique de la future fonction comptable de l'Etat et celle du nouveau rôle du comptable public que sous cet angle. Elle n'a pas pour ambition de développer toutes les questions afférentes à la tenue des comptes de l'Etat. Centrée essentiellement sur l'angle de la dépense, elle ne traite qu'incidemment la recette et, peu ou pas du tout, les domaines relatifs à la gestion de la dette et de la trésorerie ou ceux liés à la centralisation et à la consolidation des comptes.

L'organisation comptable française, telle qu'elle résulte de l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, repose sur une logique de caisse, selon laquelle les recettes sont comptabilisées lors de leur recouvrement, et les dépenses lors de leur visa par le comptable public. Conçue pour garantir l'exécution régulière des lois de finances, cette organisation associe un suivi budgétaire en cours d'année avec une présentation patrimoniale en fin d'exercice. Ce système comptable s'est adapté, au fil du temps, pour intégrer des préoccupations d'ordre patrimonial. Ainsi, depuis 1999, des principes de comptabilité d'exercice ont été progressivement introduits dans le « Compte Général de l'Administration des Finances » (C.G.A.F.) afin de mieux décrire dans le bilan de l'Etat les actifs et les passifs en termes de droits et obligations et rattacher ces derniers à la période comptable au cours de laquelle ils sont nés.

Les nouvelles dispositions de la LOLF exigent d'aller plus avant dans cette démarche. Il convient d'ici 2006 de mettre en place, en continu, une comptabilité d'exercice, de revoir le rôle des acteurs dans la chaîne d'exécution de la dépense et de la recette, et d'adapter l'organisation du réseau des comptables publics.

La présente note d'orientation générale avance ainsi les principes directeurs d'organisation de la fonction comptable (partie I), définit le rôle des acteurs (partie II), précise leur cadre d'intervention (partie III), décrit la nouvelle organisation comptable (partie IV) et esquisse les modalités de mise en œuvre de la réforme de la fonction comptable de l'Etat (partie V).

I – LES PRINCIPES DIRECTEURS ENONCES PAR LA LOLF

Les dispositions de la loi organique dessinent les contours d'une fonction comptable nouvelle au périmètre élargi. Sans remettre en cause la logique des contrôles prévus par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, elles appellent toutefois à une redéfinition des modalités d'exercice de certains contrôles.

1-1 L'ÉLARGISSEMENT DE LA FONCTION COMPTABLE

A la différence de l'ordonnance du 2 janvier 1959, la LOLF traite expressément de la matière comptable. Elle lui consacre, notamment, un chapitre spécifique, (le chapitre V du titre II, intitulé « *Des comptes de l'Etat* ») considéré par le Conseil Constitutionnel comme étant un des « *éléments indivisibles d'un dispositif d'ensemble ayant pour objet d'assurer la sincérité et la clarté* » de la gestion publique.

Les dispositions du volet comptable de la LOLF portent à la fois sur la nature des comptabilités, les principes comptables et les missions des comptables publics.

1-1-1 Les dispositions de la LOLF

Le chapitre V de la LOLF prévoit notamment :

- la tenue de trois comptabilités : une « *comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires* », « *une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* » et « *une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans les programmes* » (alinéas 1 et 2 de l'article 27) ;

- la comptabilité générale est « *fondée sur les principes de la constatation des droits et obligations* », spécialisée par exercice. Ses règles « *ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'Etat* » (alinéas 1 et 2 de l'article 30). Il s'agit là de l'une des dispositions essentielles du volet comptable de la loi organique. Alors que les faits générateurs de la comptabilité budgétaire reposent sur des principes similaires à ceux de l'ordonnance du 2 janvier 1959, le contenu et les règles applicables à la comptabilité générale sont profondément modifiés.

Un nouveau plan comptable de l'Etat est en cours d'élaboration par les structures projet du MINEFI. Un « comité des normes de comptabilité publique », créé à cette fin, à composition élargie, formulera un avis sur les nouvelles normes au fur et à mesure de leur élaboration.

- la recherche d'une meilleure maîtrise de la qualité comptable. L'alinéa 3 de l'article 27 pose, en effet, comme principe que « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* », tandis que l'alinéa 5 de l'article 58, demande à la Cour des Comptes de procéder à « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat* ».

Ces principes conduisent à dépasser la logique d'encaissement/décaissement et à élargir le champ de la comptabilité de l'Etat pour :

- d'une part, le faire remonter en amont des opérations de caisse, la logique d'une comptabilité d'exercice étant de retracer dans les comptes, les droits et les obligations dès qu'ils ont acquis une valeur certaine. Il pourra s'agir, en matière de dépenses, de la constatation du service fait ou de la réception de la facture, et, en matière de recettes, de la constatation de la réalité juridique de la créance ;

- et, d'autre part, l'étendre en aval des opérations de caisse, aux opérations de fin de période de manière à enregistrer la variation des stocks, à procéder à la comptabilisation des amortissements et des provisions, ou bien, encore, à rattacher les charges et les produits à l'exercice.

Par ailleurs, les dispositions des articles 51 et 54 de la LOLF, relatives au contenu des projets de loi de finances et de loi de règlement, conduiront à produire davantage d'informations.

1-1-2 Une fonction comptable qui se rapproche du droit commun

La fonction comptable s'organise autour de cinq domaines principaux : la normalisation, l'enregistrement, l'évaluation, le contrôle et la communication.

- **La normalisation** s'entend sous un double aspect, externe et interne.

La normalisation externe comporte deux niveaux. Un premier niveau qui sera pris en charge par le « Plan Comptable de l'Etat » (PCE), actuellement en cours d'élaboration, et un deuxième niveau, appelé « référentiel comptable général » de l'Etat qui en sera la déclinaison. Ce référentiel général, dont la rédaction incombera à la direction générale de la Comptabilité publique, devra mettre en œuvre les normes contenues dans le PCE. Il aura ainsi à préciser les règles d'évaluation, à présenter et à commenter le plan de comptes, à développer les principaux schémas d'écritures et à indiquer les restitutions à fournir (leurs formats, les règles et la périodicité d'établissement des documents de synthèse, etc.).

La normalisation interne constitue un troisième niveau de réglementation comptable (V. infra paragraphe 3-3-1 sur le référentiel comptable interne). Il s'agira d'aller plus loin encore dans la déclinaison des normes en définissant, pour chaque ministère (ou entité significative), un corpus de règles et de procédures internes. Par exemple, il conviendra d'arrêter la liste des comptes à utiliser et les taux d'amortissement pratiqués, en commentant ces indications en tant que de besoin.

- **L'enregistrement** des opérations vise à retracer dans les comptes les droits et obligations, tant au moment de leur naissance que de leur extinction totale ou partielle. Il doit, notamment, permettre un suivi rigoureux des immobilisations et des créances.

- **L'évaluation** consiste à arrêter la valeur des différents éléments d'actif : immobilisations corporelles, incorporelles ou financières, stocks, créances, etc. ou de passif (au moment de leur entrée comme de leur sortie et à chaque clôture de l'exercice). Il s'agit également, lors des opérations d'inventaire, d'apprécier le montant des charges latentes et les risques (créances douteuses ou provisions), le montant des charges et des produits à rattacher à l'exercice et les engagements hors bilan.

- **Le contrôle** constitue le corollaire du processus de « normalisation ». Il s'appuie sur la rédaction préalable de guides de procédures comptables, de contrôles contemporains ou exercés a posteriori (le plus souvent effectués par sondages) et d'audits comptables.

- **La valorisation de l'information** comptable, en termes de restitutions et de « reporting », représente la finalité de la fonction comptable. Elle couvre, notamment, l'établissement et la production des comptes et des états financiers (annuels ou infra annuels).

1-2 LE MAINTIEN DES DILIGENCES PRÉVUES PAR LE DÉCRET DU 29 DÉCEMBRE 1962

1-2-1 Les articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962

Les articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique concernent aussi bien la recette que la dépense. S'agissant de cette dernière, il importe de distinguer, parmi les contrôles auxquels sont tenus les comptables publics, ceux qui relèvent de sa fonction de « payeur », de ceux qui résultent de sa fonction de « caissier ».

En tant que « payeur », le comptable public doit réaliser un certain nombre de vérifications avant d'accepter une dépense. Il doit, par exemple, au travers des pièces justificatives, rechercher « *la qualité de l'ordonnateur* » à l'origine de la dépense, disposer de « *la justification du service fait* », « *s'assurer de l'exactitude des calculs de liquidation* », examiner « *la validité de la créance* » et son « *exacte imputation* ».

En tant que caissier, c'est-à-dire lors de la phase ultime de l'opération de dépense, le comptable public doit, avant de mouvementer les comptes de trésorerie, veiller à « *l'application des règles de prescription et de déchéance* » et au « *caractère libératoire du règlement* ». Il s'agit, en particulier, d'éviter les doubles ou les faux paiements.

S'il n'effectue pas ces contrôles, le comptable public s'expose à la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, notamment, par le juge des comptes, dans les conditions définies par l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963.

1-2-2 Des dispositions qui concourent à la qualité comptable et au respect de l'autorisation budgétaire.

Les contrôles prévus aux articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 rejoignent par ailleurs, sur de nombreux points, les attentes exprimées par la loi organique en matière de qualité comptable. Mais, ils les dépassent dans la mesure où ils s'attachent à garantir le respect de l'autorisation budgétaire.

- Des contrôles qui confortent la qualité comptable

Ainsi, par exemple, les contrôles du payeur permettront d'identifier les factures se rapportant à l'exercice précédent, payées sur l'exercice suivant et de veiller à leur correcte comptabilisation.

Par ailleurs, les vérifications portant sur le service fait (la dette est-elle réelle ?), sur la validité de la dépense (la dette est-elle imputable à l'Etat ?), sur la liquidation (l'opération est-elle comptabilisée pour son bon montant ?), sur l'exacte imputation sont d'ores et déjà des éléments qui contribuent à satisfaire aux nouvelles exigences de qualité comptable.

Il en va de même, en matière de recettes, lorsqu'il faut vérifier l'autorisation de percevoir la créance, constater les droits acquis ou s'assurer de la régularité des réductions et des annulations portées sur les ordres de recette.

- Des contrôles de nature budgétaire qui dépassent la finalité comptable

Le caractère public des fonds utilisés amène les comptables publics à effectuer des vérifications qui vont au-delà de ce qu'exigerait la stricte finalité comptable. On peut citer, à titre d'exemples « *le contrôle de la disponibilité des crédits* », « *l'intervention préalable des contrôles réglementaires* » ou « *l'existence du visa du contrôleur financier* ». De plus, l'appréciation de la validité de la créance conduit le comptable à s'assurer du respect de nombreuses réglementations.

La mise en œuvre du principe de la constatation des droits et obligations entraînera, éventuellement, une déconnexion entre l'enregistrement d'une dette et son paiement. Par exemple, il se pourrait que les contrôles effectués au stade du règlement amènent le comptable public à refuser le paiement alors que la dette doit être enregistrée en comptabilité générale, compte tenu de son caractère certain.

1-3 UNE INNOVATION FONDAMENTALE : LA RESPONSABILISATION DES ACTEURS

La volonté exprimée dans la LOLF de responsabiliser les gestionnaires conduit à redéfinir les modalités de certains contrôles.

1-3-1 La volonté nouvelle de responsabiliser les gestionnaires

Les contrôles du comptable qui seront exercés dans le cadre de la LOLF devront préserver les responsabilités de chacun des acteurs de la gestion publique : la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, mais aussi la responsabilité des ordonnateurs et des gestionnaires qui, en contre partie d'une liberté accrue, devront rendre compte de leurs résultats au travers de rapports annuels de performance.

1-3-2 Les conséquences sur les contrôles

La fixation d'objectifs et une meilleure efficacité de l'action publique doivent conduire à s'interroger sur certaines pratiques, cette démarche pourrait s'articuler autour des trois points suivants :

- cibler les contrôles sur les enjeux financiers les plus importants

Les contrôles du comptable ne doivent plus avoir, d'une manière générale, un caractère exhaustif et systématique. Une approche différenciée par nature de dépenses ou de recettes, proportionnée à l'importance des masses financières en jeu, fonction de l'organisation mise en place dans les services opérationnels, doit conduire à généraliser la logique de « contrôles hiérarchisés » et de « contrôle partenarial » expérimentée depuis quelques mois auprès de plusieurs ordonnateurs (cf. infra).

- s'interroger sur la pertinence de certains contrôles

Cette remise en cause résulte, tout d'abord, de l'utilisation généralisée d'outils informatisés, notamment, de progiciels de gestion intégrée (PGI) qui doit conduire à supprimer toute une série de contrôles, dès lors que ceux-ci sont réalisés automatiquement dans les applicatifs. Il en est, par exemple, de certains contrôles budgétaires, comme ceux portant sur les délégations de signatures, les accréditations, la disponibilité des crédits, etc.

La réflexion sur les contrôles doit conduire également à s'interroger sur les interventions exigées de la part des comptables du point de vue de la finalité et de l'efficacité de ces contrôles, à l'instar de la récente décision prise en matière de contrôle des seuils de marché public.

- réfléchir sur l'utilité de certaines réglementations

D'une manière générale, il conviendrait de s'interroger sur la finalité et l'utilité de certaines réglementations, susceptibles de générer des contrôles inutiles, désuets ou déresponsabilisants (par exemple, en matière de frais de déplacement ou de frais de réception). Il conviendra aussi d'alléger de manière significative la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'Etat.

II - LE ROLE DES ACTEURS DANS LA TENUE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

La loi organique, article 31, confie au comptable public tout le champ de la fonction comptable. Cela ne veut pas dire pour autant que le comptable public aura à exécuter personnellement et directement toutes les opérations de nature comptable. Au contraire, un certain nombre d'entre elles impliqueront une participation active des ordonnateurs et des gestionnaires.

2-1 L'ORDONNATEUR ET LE GESTIONNAIRE, ACTEURS DE LA FONCTION COMPTABLE

Dans l'entreprise, l'exercice de la fonction comptable s'appuie étroitement sur les services dits « opérationnels » (services de production, services commerciaux...). Pour l'Etat, les services de l'ordonnateur et ceux du gestionnaire effectuent déjà des opérations comptables. Cette intervention doit être, non seulement conservée, mais encore développée.

2-1-1 Le maintien des tâches actuelles

Les ordonnateurs et les gestionnaires effectuent traditionnellement, des travaux de nature comptable. Ainsi en est-il, par exemple, de l'émission d'un bon de commande, de la notification d'un marché, de la signature d'une décision attributive de subvention et de l'émission d'un titre de perception. Il en va de même de la saisie de la date de réception de la facture et de celle du service fait (point de départ du délai global de paiement), de la liquidation de la dépense ou de la recette et de la pré-inscription au fichier des tiers (fichier permettant d'identifier les fournisseurs, les créanciers ou les redevables avec leur nom, leur adresse, leurs coordonnées bancaires, leur numéro SIRET, etc.). Ce fichier revêtera d'ailleurs, à l'avenir, une importance particulière pour les gestionnaires dans la mesure où il conditionnera, notamment, la qualité des retours d'informations sur le paiement des fournisseurs.

Les ordonnateurs et les gestionnaires sont ainsi d'ores et déjà conduits à renseigner des événements qui, dans le nouveau système comptable, soit constitueront des faits générateurs comptables, soit iront les enrichir ou les compléter.

Toutes ces tâches sont naturellement du ressort des ordonnateurs et des gestionnaires dans la mesure où elles sont inhérentes à leurs missions et où elles répondent, par ailleurs, à un partage rationnel du travail dans une logique de saisie unique.

2-1-2 De nouvelles attributions

L'application des principes de la comptabilité d'exercice étendra, comme indiqué précédemment, le périmètre de la fonction comptable au-delà des opérations de caisse.

La mise en œuvre de nouveaux outils informatiques de gestion, comme les progiciels de gestion intégrée (PGI), conduira à accroître le champ d'intervention de l'ordonnateur et du gestionnaire dans deux directions : la passation des écritures relatives aux droits et obligations de l'Etat, les opérations d'inventaire.

La passation des écritures relatives aux droits et obligations

La constatation des droits acquis par l'Etat sur des tiers et de ses obligations envers ses créanciers devra intervenir dès que la créance ou la dette aura acquis une valeur certaine. Il semblerait plus rationnel d'utiliser les potentialités des outils informatiques actuels et de confier aux services opérationnels le soin de procéder à ces enregistrements. Cette démarche a déjà été retenue dans le cadre d'ACCORD I pour certaines écritures, elle pourrait être généralisée aux opérations de droits constatés les plus simples et/ou les plus usitées.

La participation aux opérations d'inventaire et de préparation des documents de synthèse

La mise en œuvre des principes d'une comptabilité d'exercice impliquera de procéder en fin d'année, aux opérations d'inventaire pour refléter fidèlement la situation comptable de l'exercice écoulé. Il s'agira d'évaluer, puis de comptabiliser les stocks de clôture, de constater et de comptabiliser la dépréciation des éléments d'actif (amortissements, provisions pour dépréciation), de déterminer, puis d'enregistrer les risques et les charges prévisibles (provisions pour risques), de calculer et de rattacher à l'exercice les charges et les produits qui le concernent réellement (charges à payer, charges constatées d'avance, produits à recevoir, produits perçus d'avance), etc. Préalablement à ces travaux, les gestionnaires devront avoir procédé à l'inventaire physique et à la valorisation de leurs immobilisations.

L'ordonnateur et les gestionnaires, de par leur connaissance et l'utilisation d'outils de gestion plus performants, seront, le plus souvent, les mieux placés pour préparer ces opérations d'inventaire. Ils pourraient ainsi proposer au comptable public la valeur des stocks de clôture qu'il faudra comptabiliser. De même, ils pourraient passer directement les écritures relatives aux dotations aux amortissements et évaluer le montant des provisions, des charges et des produits à rattacher à l'exercice.

Toutes ces opérations seraient réalisées pour le compte du comptable et sous sa responsabilité, dans un cadre d'intervention prédéfini (cf. ci-après la partie 3-3)

Dans le même ordre d'idée, les gestionnaires seront amenés à communiquer au comptable public les informations nécessaires à l'établissement du « hors bilan » de l'Etat. Par exemple, il appartiendra au comptable public d'initier, auprès des services compétents la collecte des données relatives aux garanties accordées par l'Etat, puis de les centraliser dans l'Annexe.

2-2 LE COMPTABLE PUBLIC, RESPONSABLE DE LA TENUE DES COMPTES ET DE LEUR PRODUCTION

Quel que soit le niveau de déconcentration des tâches, le comptable public ne pourra jamais « déléguer » celles qui affectent directement la qualité comptable, notamment, toutes celles qui touchent à la « traçabilité » et à « l'auditabilité » des comptes.

2-2-1 Les opérations de comptabilité générale

Elles concernent :

- l'établissement des journaux, les arrêtés comptables et la confection des balances ;
- la comptabilisation des opérations complexes (par exemple, l'acquisition ou la cession d'immobilisations), ou des opérations d'inventaire (la validation des écritures relatives aux stocks de clôture et aux amortissements, l'enregistrement des provisions, le rattachement des charges et des produits à l'exercice, les écritures de régularisation) ;
- l'établissement des comptes annuels (bilan, comptes de résultats, tableaux de financement et de trésorerie, etc.), la confection des annexes et des tableaux correspondant aux restitutions attendues en interne comme en externe.

2-2-2 Les opérations de comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire comprend deux volets, la comptabilité budgétaire stricto sensu, qui va de la mise en place des crédits jusqu'à leur engagement, et la comptabilité des encaissements/décaissements visée à l'article 28 de la LOLF.

La première enregistre l'impact des engagements juridiques sur les enveloppes de crédits, la seconde décrit la consommation des autorisations budgétaires dans une logique de caisse et dégage le solde de l'exécution budgétaire. Il est prématuré de préjuger de l'organisation future du suivi des engagements. Néanmoins, il est d'ores et déjà établi que le comptable public aura un rôle à y jouer, ne serait-ce que pour s'assurer de la prise en compte exacte des engagements tout au long de la chaîne de la dépense. Le comptable public, étant seul habilité à exécuter les mouvements de trésorerie, enregistrera également directement les opérations de caisse retracées dans la comptabilité budgétaire.

Restera en outre à définir la façon dont pourrait se réaliser l'examen des imputations budgétaires. En effet, si le contrôle par nature ne devrait pas soulever de difficultés nouvelles, il n'en ira pas de même du contrôle par destination qui s'inscrira dans le cadre des programmes et des actions arrêtés par les lois de finances.

Enfin, le comptable public aura un rôle essentiel à jouer pour faire en sorte que les recettes et les dépenses portées aux comptes d'imputation provisoire soient enregistrées aux comptes définitifs à la fin de la gestion (cf. dernier alinéa de l'article 29).

2-2-3 Les opérations de comptabilité d'analyse des coûts

La comptabilité « destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes », prévue par l'article 27 de la LOLF, a pour objet de compléter l'information du Parlement. Elle permettra de l'éclairer sur les résultats obtenus et de porter une appréciation plus précise sur l'efficacité de la dépense publique. Elle constitue, bien entendu, un élément d'information essentiel pour le gestionnaire dans le suivi des actions qui lui sont confiées et dans la rédaction de ses comptes rendus.

S'agissant d'une comptabilité nouvelle dont le champ et les modalités ne sont pas encore définis, la place du comptable public ne peut être qu'esquissée. Si le rôle des gestionnaires sera primordial, celui du comptable public ne sera pas pour autant secondaire. Chargé de tenir cette comptabilité et de la présenter en fin d'année, selon des conditions à déterminer, dans le « compte général de l'Etat », il aura à garantir la fiabilité et l'exhaustivité des informations budgétaires et comptables utilisées par l'ordonnateur et le gestionnaire. Il lui faudra aussi s'assurer de la cohérence d'ensemble des informations fournies par les trois comptabilités prévues par la LOLF.

Au-delà de cette comptabilité d'analyse des coûts, conçue comme un outil de restitution externe (en particulier à l'égard du Parlement), l'ordonnateur et le gestionnaire, pour leurs besoins de gestion (expliquer les résultats, établir des prévisions de charge et de recettes, répondre à des besoins de facturation, etc.) pourront être conduits à mettre en œuvre une comptabilité analytique. Cette dernière reposera sur des choix qui relèveront de la seule responsabilité du gestionnaire.

Des travaux sur la comptabilité d'analyse des coûts sont d'ores et déjà engagés sur deux champs : les méthodes d'identification des coûts directs des actions au sein de chaque programme et l'identification des coûts complets de ces actions.

III – LA RATIONALISATION DES CONTROLES AU SERVICE D'UNE POLITIQUE DE QUALITE COMPTABLE

Le comptable public, garant de la qualité comptable, ne devra pas seulement assurer la tenue des comptes et veiller à leur production. Il lui appartiendra aussi de mettre en œuvre de nouveaux processus de contrôles dans un cadre clarifié et simplifié. A cet égard, l'expérimentation des contrôles hiérarchisé et partenarial préfigure le dispositif qui pourrait être mis en œuvre dans le cadre de la LOLF.

3-1 LE COMPTABLE PUBLIC : GARANT DU RESPECT DES PRINCIPES COMPTABLES

Dans le souci de renforcer la transparence de l'information financière, la LOLF impose aux comptables publics de veiller à « la régularité, à la sincérité et à la fidélité de l'image du patrimoine et de la situation financière de l'Etat ». En conséquence, et en reprenant les définitions citées dans le plan comptable général applicables aux entreprises, les comptables publics devront :

- vérifier que les comptes sont « conformes aux règles et procédures [comptables] en vigueur » ou, en leur absence, « aux principes généralement admis » (principe de régularité) ;
- veiller à ce que la comptabilité permette « de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés » (principe de sincérité). C'est la traduction de l'obligation générale de bonne foi qui s'analyse comme un corollaire au principe de régularité ;

- restituer par les comptes « *l'image fidèle du patrimoine de l'Etat et de sa situation financière* ». Ce principe de fidélité devra amener le comptable public, lorsque la règle n'existe pas ou lorsqu'elle est insuffisante pour traduire la réalité, à fournir une information qui reflète le plus fidèlement possible le patrimoine et la situation financière de l'Etat. En d'autres termes, la notion d'image fidèle devra désormais servir de référence aux comptables publics : après avoir appliqué les règles, il leur faudra se demander si la solution adoptée est bien celle qui donne la vue la plus exacte possible des comptes de l'Etat.

Pour veiller au respect de ces principes, le comptable public devra s'assurer :

- de la rigueur des procédures utilisées pour enregistrer les droits et les obligations de l'Etat, de leur capacité à garantir une information comptable exacte et exhaustive ;
- de la validité des pièces justificatives ;
- de l'exactitude des évaluations de toutes les opérations de fin d'exercice ;
- et, tout au long de l'exercice, de l'exacte évaluation des enregistrements à l'actif et au passif de l'Etat.

3-2 DE NOUVELLES APPROCHES DU CONTRÔLE DE LA DEPENSE : LES PREMIÈRES EXPÉRIMENTATIONS

Le comptable devra exercer ses attributions nouvelles en se conformant à l'objectif de responsabilisation exprimé par la LOLF. C'est dans cet esprit que, depuis plusieurs mois déjà, la direction générale de la comptabilité publique a engagé une expérience de modernisation des contrôles de la dépense, au travers de l'expérimentation d'un dispositif de « contrôle partenarial » et de contrôle « hiérarchisé » (cf. la partie V, paragraphe 5-2-1). Il s'agit de substituer, au mode d'organisation actuel, reposant sur des contrôles identiques, exercés a priori et de manière exhaustive, un dispositif de contrôles modulés et proportionnés aux risques et aux enjeux financiers. Ainsi, les approches seront personnalisées par gestionnaire, et lorsque les dépenses présenteront peu de risques ou/et d'enjeux, les contrôles contemporains seront limités, voire supprimés.

Le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial présentent les caractéristiques suivantes.

3-2-1 Le contrôle hiérarchisé

Dans cette formule, qui ne vise que l'organisation interne des services du Trésor, le comptable public exerce toujours les vérifications sur pièces auxquels il est tenu par la réglementation. Toutefois, par rapport aux pratiques actuelles, il les exerce différemment, en fonction des risques liés à la nature de la dépense et aux pratiques des ordonnateurs. Le comptable public peut ainsi moduler le champ (exhaustif ou échantillon), le moment (contemporain ou a posteriori) et l'intensité (tout ou partie) de ses interventions. Dans le dispositif de contrôle hiérarchisé, le contrôle systématique et exhaustif devient ainsi l'exception, la règle étant une expertise ciblée effectuée par sondage (contemporain ou a posteriori).

Les avantages du contrôle hiérarchisé sont nombreux, tant pour l'ordonnateur que pour le comptable.

La reconnaissance des bonnes pratiques, par la personnalisation des formules de suivis, est à la fois plus responsabilisante et plus motivante pour les gestionnaires ; mécaniquement le contrôle hiérarchisé se traduit en effet, par une réduction des délais de paiement et autorise, au cas par cas, une simplification des procédures.

Cette amélioration de la simplicité et de la fluidité des circuits de la dépense se concilie avec une meilleure maîtrise des risques. Le contrôle hiérarchisé permet, en effet, une amélioration de l'efficacité des vérifications en les recentrant sur les principaux risques et enjeux ; ces derniers peuvent, d'ailleurs, dans une logique de contractualisation, être définis en commun par l'ordonnateur et le comptable.

3-2-2 Le contrôle partenarial

Le contrôle partenarial permet d'aller encore plus loin dans la différenciation des contrôles. Dans ce cas, le comptable apprécie les risques, non plus sur pièces, mais sur place, après avoir évalué, au travers d'une démarche d'audit, la fiabilité de l'ensemble des procédures mises en œuvre dans la chaîne de la dépense concernée. Cette démarche est décidée et réalisée en commun par l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable.

Dès lors que l'audit ne révèle aucune défaillance importante, ou que des mesures ont été prises en conséquence, le comptable public doit en tirer toutes les conclusions en abandonnant les contrôles contemporains, en allégeant ses contrôles a posteriori et en les concentrant sur le respect de la qualité des procédures observées lors de l'audit.

Cette modulation qui peut aller jusqu'à la suppression des vérifications en fonction de la qualité des contrôles internes mis en place par l'ordonnateur doit en conséquence s'articuler avec la remise à plat de la chaîne des procédures organisationnelles internes.

Le contrôle partenarial instaure un nouveau cadre de relations entre l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable, fondé davantage sur la recherche d'une meilleure synergie des actions et la confiance. Il permet d'aller plus loin dans l'allégement et la rationalisation des modalités d'intervention de chacun des partenaires et dans la recherche de l'efficacité.

3-3 LES FUTURES MODALITES D'INTERVENTION DES DIFFERENTS PARTENAIRES

L'exercice des contrôles, tel qu'il vient d'être décrit, préfigure les nouvelles modalités d'intervention de l'ordonnateur, du gestionnaire et du comptable dans la mise en œuvre de la LOLF. En effet, le schéma proposé consiste en fait à conduire à son terme l'expérimentation du contrôle partenarial. Alors qu'il s'agit aujourd'hui d'adapter les contrôles du comptable en fonction d'un audit des procédures, demain le dispositif consistera, pour l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable, à définir au préalable, et en concertation, leur cadre d'intervention par la mise en œuvre d'un référentiel comptable interne et d'un guide des procédures, puis de s'assurer ensuite de leur correcte application.

3-3-1 Le référentiel comptable interne

Ce référentiel comptable interne, spécifique à chaque ministère (ou toute entité jugée significative) représentera le troisième niveau de normalisation comptable (V. supra 1-1-2). Ce document, élaboré par le comptable public, en association étroite avec la direction des affaires financières et les gestionnaires concernés, sera destiné aux agents des unités opérationnelles dudit ministère (directions d'administration centrale et services déconcentrés) appelés à effectuer des tâches comptables. Il précisera, par exemple, au cas par cas, les critères permettant de distinguer un matériel à immobiliser d'un matériel à inscrire dans un compte de charges.

Le référentiel comptable interne devra contribuer à renforcer la fiabilité des enregistrements et des évaluations en prévenant les risques d'erreur et d'incompréhension.

3-3-2 Le guide interne des procédures

Ce guide, également adapté aux spécificités de chaque ministère, aura pour objet de décrire l'organisation des tâches, les circuits, les méthodes de travail et les contrôles à mettre en œuvre au sein des services de l'ordonnateur et du gestionnaire. Il permettra au comptable public de s'assurer que les opérations de nature comptable sont traitées dans des conditions compatibles avec le respect des principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

Ce guide interne des procédures ne devra pas être trop détaillé. Il n'a pas vocation à reprendre la description des chaînes de travail et des procédures présentées dans les guides d'utilisation des outils de gestion mis à la disposition de l'ordonnateur et du gestionnaire, ni à commenter les textes législatifs et réglementaires précisant les missions des différents partenaires dans l'exécution des dépenses et des recettes de l'Etat.

Le guide des procédures pourrait être établi à partir d'un document type (appelé « guide général des procédures ») préalablement testé auprès de services centraux et déconcentrés de ministères volontaires. Ce guide général définirait le « contrôle interne » comptable et ses objectifs, il indiquerait, le cas échéant, ses fondements juridiques et ses grandes lignes directrices (principes, formalisation des procédures, conditions de mise en œuvre en milieu informatisé, liens avec le référentiel comptable, etc.).

Dans la mesure où le contrôleur financier sera également conduit, pour définir les conditions d'exercice de son visa, à porter une appréciation sur les procédures et les contrôles internes, sa démarche et celle du comptable devront s'organiser dans un esprit d'efficacité et de coordination

3-3-3 La cohérence des outils informatiques de gestion et de comptabilité.

Le comptable public, tout comme l'ordonnateur et le gestionnaire, devra être systématiquement associé aux travaux de maîtrise d'ouvrage des applications de gestion appelées à déverser des informations (ou des écritures) comptables dans le futur «Système d'Information Comptable de l'Etat» (SICE), système indispensable pour préparer les projets de lois de règlement et établir le « Compte général de l'Etat » (cf. article 54 de la LOLF).

La finalité de cette démarche est de permettre au comptable public de s'assurer que les dispositifs susceptibles de garantir la régularité et la cohérence des opérations ont bien été intégrés (exactitude de l'imputation budgétaire, équilibre entre les masses débitrices et créditrices, cohérence du schéma comptable, cohérence des soldes, etc.).

3-3-4 Le dispositif d'audit

Le dispositif d'audit envisagé couvrirait tout le champ d'action de nature comptable confié à l'ordonnateur et aux gestionnaires. Il aurait pour objet de garantir le respect du « référentiel comptable interne » et du « guide interne des procédures » en vérifiant, sur place et au travers de sondages, leur application, leur pertinence au regard des conditions de leur mise en œuvre et des évolutions technologiques et/ou réglementaires. L'audit comptable serait exercé sous la responsabilité du comptable public dans le cadre d'une programmation qui devrait associer les ministères concernés. Il comprendrait deux volets : la vérification du respect des normes comptables et des procédures, d'une part, l'appréciation de la fiabilité et de la sécurité des systèmes d'information, d'autre part. En fonction des résultats de l'audit, le comptable adapterait ses modalités d'intervention (suppression ou maintien de certains contrôles contemporains).

Le dispositif de contrôle et d'audit internes comptables ne doit se confondre ni avec les contrôles hiérarchiques de l'ordonnateur et du gestionnaire, ni avec le contrôle de gestion.

L'exercice de l'autorité hiérarchique sur les agents des services d'ordonnancement et de gestion demeure de la compétence exclusive de l'ordonnateur et du gestionnaire. Il leur appartiendra toujours de s'assurer que les travaux sont exécutés dans les délais demandés et selon les directives données.

De même, le contrôle de gestion, système de pilotage mis en œuvre par le responsable d'un service, en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus, ne relève pas de la compétence du comptable public.

Dans la mesure où il sera demandé aux services gestionnaires et ordonnateurs de préparer des écritures comptables, il appartiendra ensuite au comptable public, en sa qualité de teneur de compte, de confirmer les écritures saisies. A cet effet, il pourra examiner par thème, ou par sondages, la validité des pièces justificatives qui lui auront été transmises.

Cet examen aura en fait un double objet :

- sécuriser les procédures, en centrant les vérifications sur les points faibles mis en évidence par l'audit ;
- s'assurer de la pérennité des procédures et de leur bonne application, et permettre ainsi de dégager les grandes orientations du prochain audit.

Ce dispositif d'ensemble qui repose, à la fois, sur une implication plus forte de l'ordonnateur et du gestionnaire dans le traitement d'opérations comptables et une articulation plus rationnelle de leur intervention dans la chaîne de la dépense (et de la recette), devra s'appuyer sur un vaste plan de formation personnalisé qui devra concilier une formation initiale et un soutien ponctuel. La mise en œuvre de ce schéma d'organisation s'appuiera également sur des outils informatiques de gestion rénovés (version 2 du progiciel ACCORD) et un système d'information comptable modernisé, appelé à remplacer les actuelles applications de comptabilité.

3-3-5 Les tâches spécifiques de fin d'exercice

Il est d'ores et déjà possible d'illustrer, au travers de quelques exemples, les travaux qui incomberont, en cette période, au comptable public. Ainsi, pour :

- *la comptabilisation des stocks de clôture et le suivi des immobilisations et des créances*, le comptable public devra procéder, par sondages, à un rapprochement entre l'inventaire physique (stocks et immobilisations) et les fichiers comptables ;

- *les amortissements*, les règles des amortissements étant préalablement fixées, le comptable n'aura à vérifier que leur exacte application ;

- *les provisions*, qu'elles concernent les « dépréciations des éléments d'actif » ou « les risques et charges », une étroite collaboration devra s'instaurer entre le comptable public et les gestionnaires. Il appartiendra au comptable public (en fonction des éléments d'information en sa possession) de veiller à l'exhaustivité et à la sincérité des informations fournies. S'agissant plus particulièrement des « dépréciations d'éléments d'actif » (sur les terrains, les immobilisations financières, les stocks, ou les créances), le contrôle du comptable public pourra être réalisé par sondages et s'appuyer sur des pièces probantes, par exemple, le constat d'experts. La réglementation précisera la façon dont seront traitées les éventuelles divergences d'appréciation entre les gestionnaires et le comptable public, garant de la qualité comptable ;

- *les rattachements des charges et des produits à l'exercice*, l'enregistrement obligatoire et systématique, dans la comptabilité d'exercice, de tous les événements affectant une chaîne de dépenses ou de recettes (engagements de dépenses, créations de droits au profit de l'Etat, constatation des droits et obligations, dates de réception ou d'envoi des pièces justificatives, etc.) devrait alléger le dispositif de validation à mettre en place.

Pour vérifier le respect des principes et des règles comptables, le comptable public devra s'inspirer des méthodes utilisées par la profession comptable. Il pourrait être envisagé, par exemple, de procéder à des « circularisations »¹ d'informations auprès de tiers ou bien, de demander aux responsables des programmes (ou des actions) la production de « lettres d'affirmation »². Ces deux méthodes sont de deux natures très différentes, mais se complètent utilement.

3-4 L'ARTICULATION DES CONTRÔLES DU COMPTABLE AVEC CEUX DU CONTRÔLEUR FINANCIER

S'agissant du contrôle financier, les évolutions en cours ont pour objet :

- de recentrer le visa sur le contrôle budgétaire qui portera sur la mise en place des crédits et le suivi d'exécution budgétaire ;

- de modifier le champ du visa et ses modalités d'exercice, le sens général de la démarche consistant à réduire significativement le nombre des visas ;

- de mieux articuler les contrôles avec le comptable public, il s'agit d'identifier dans l'immédiat tous les contrôles inutiles ou répétitifs. C'est la raison pour laquelle, la direction générale de la comptabilité publique et la direction du budget viennent de lancer, avec le concours de plusieurs trésoreries générales, une étude sur l'articulation des contrôles réalisés par le contrôleur financier et les services « dépenses ».

Les interventions du comptable public devront s'inscrire dans ces évolutions. Ainsi, s'agissant de la réduction du nombre des visas, il ne paraîtrait pas rationnel de transférer au comptable l'exercice du contrôle a priori lorsqu'il n'est plus réalisé par le contrôleur financier.

¹ La « circularisation » consiste à demander à diverses personnes en relation avec un gestionnaire de confirmer directement au comptable public tous renseignements susceptibles de parfaire la connaissance des dettes et des créances de l'Etat.

² La « lettre d'affirmation » est un document qui récapitule, ou complète, certaines déclarations importantes de l'ordonnateur (ou du gestionnaire) susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes annuels.

3-5 L'ARTICULATION DES CONTRÔLES DU COMPTABLE AVEC LES MISSIONS DÉVOLUES À LA COUR DES COMPTES

L'article 58 de la loi organique précise la mission d'assistance dévolue à la Cour des Comptes par l'article 47 de la Constitution. La Cour des Comptes se voit ainsi chargée, notamment, de « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat* ». Cette mission nouvelle, dont le périmètre devra être précisé, contribuera à renforcer la portée des contrôles que devront exercer les comptables publics. Elle donne tout son sens à la démarche de contrôle, de « traçabilité » des opérations et « d'auditabilité » des comptes que la direction générale de la comptabilité souhaite mettre en œuvre. La certification des comptes de l'Etat impliquera aussi de préciser l'articulation entre les contrôles du comptable public et ceux conduits par la Cour des Comptes dans le cadre de sa nouvelle mission.

IV - LA NOUVELLE ORGANISATION COMPTABLE

Le renforcement de la transparence budgétaire et comptable, un besoin accru d'informations financières, de nouvelles exigences comptables, sont autant de raisons qui militent pour une réorganisation du réseau comptable de l'Etat autour du ministre chargé des finances.

4-1 - UN RÉSEAU DE COMPTABLES RATTACHÉS AU MINISTRE DES FINANCES

4-1-1 La compétence du ministre des finances dans la tenue des comptes

L'établissement des comptes de l'Etat relève de la compétence du ministre chargé des finances. Il prépare les projets de loi de finances (article 38 LOLF) et approuve (article 73 du RGCP) le « Compte Général de l'Etat » joint au projet de loi de règlement (article 54-7° LOLF). Ce compte général, établi à partir des opérations exécutées tout au long de l'année par les comptables principaux de l'Etat, comprendra, notamment, « *la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan et ses annexes, et une évaluation des engagements hors bilan de l'Etat* ». Il est donc nécessaire que le ministre chargé des finances, pour pouvoir exercer les missions qui sont les siennes dans le domaine comptable, puisse disposer d'un réseau de comptables publics qui lui soit directement et hiérarchiquement rattaché.

4-1-2 La nécessité de disposer d'une organisation en réseau

Outre le fait que la loi organique n'évoque pas la création de comptes ministériels, confier à chaque ministère l'exercice autonome de la fonction comptable rendrait encore plus ardue la description de la situation financière et patrimoniale de l'Etat. Une telle approche constituerait d'ailleurs un recul par rapport à la situation actuelle, qui permet au ministre des finances de produire, depuis de nombreuses années (à la différence de nombreux pays étrangers, qui, aujourd'hui encore, ont du mal à y parvenir), des situations synthétiques, quasiment en temps réel, sur la situation budgétaire et comptable de l'Etat.

L'existence d'un réseau de comptables publics, placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, apparaît, en effet, de nature à reconstituer l'unité financière de l'Etat, alors même que l'exécution des lois de finances est traditionnellement déconcentrée entre plusieurs milliers d'acteurs répartis sur l'ensemble du territoire. Cette organisation en réseau centralisé apparaît la plus à même à apporter aux différents intervenants dans l'exécution des lois de finances, les informations dont ils auront besoin : services du MINEFI en charge du suivi des finances publiques, responsables nationaux et locaux des programmes ministériels, instances de contrôles, les citoyens, etc.

Enfin, l'existence d'un réseau unique est de nature à préserver le positionnement du comptable public, tout en facilitant le dialogue avec la Cour des comptes (en tant que juge des comptes et en tant que certificateur des comptes de l'Etat), dans la mesure où les procédures seront normées et mises en œuvre de manière homogène.

D'une manière générale, la comptabilité est un domaine d'une grande technicité faisant appel à des personnels disposant d'une formation professionnelle adaptée. La mise en œuvre, pour l'Etat, d'une comptabilité d'exercice, liée à de nouvelles exigences en matière de qualité comptable et de certification des comptes ne fera d'ailleurs que renforcer, de manière très significative, ce besoin de qualification technique ; le fait que les agents en charge de la fonction comptable soient réunis en réseau permettra de mieux répondre à ces attentes.

4-2 UNE ORGANISATION DIFFERENTE POUR LES MINISTERES ET LES SERVICES DÉCONCENTRÉS

Si le rôle et la place des comptables du Trésor dans la tenue et l'établissement des comptes de l'Etat paraissent devoir être conservés, l'organisation actuelle du réseau du Trésor public n'en devra pas moins être revue.

4-2-1 Les comptables ministériels et le comptable « tête de réseau »

4-2-1-1 Un comptable public par ministère

La mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice, fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations, et le nouveau dispositif de contrôle décrits précédemment obligeront le comptable public à s'intéresser à des champs qui, jusqu'à présent, étaient du seul domaine de compétence des ordonnateurs.

L'interpénétration des fonctions de l'ordonnateur et du comptable milite donc en faveur d'un rapprochement physique des services du comptable public vers les gestionnaires. Elle conduit à préconiser la création, au niveau central, de comptables spécialisés par ministères. Ces derniers exerceraient toutes les missions dévolues à un comptable public, celles liées à l'établissement de la comptabilité générale comme celles résultant de la tenue de la comptabilité budgétaire, du paiement de la dépense ou du recouvrement de la recette.

Reste à préciser, au regard des exigences de la gestion de la trésorerie de l'Etat et des économies d'échelle liées à une centralisation des flux, si le comptable ministériel exercerait, ou non, la fonction de « caissier » et les contrôles qui y sont attachés. De même, il faudra s'interroger sur l'implantation d'éventuels « services facturiers ».

Les comptables ministériels appartiendraient au réseau du Trésor public, ils relèveraient donc hiérarchiquement de la direction générale de la comptabilité publique.

Actuellement, des travaux préparatoires à une expérimentation en 2003 d'un département comptable ministériel sont engagés avec le ministère de l'Intérieur.

4-2-1-2 Un comptable public « tête de réseau »

Si la taille le plus souvent significative des ministères semble justifier, a priori, la mise en place d'un département comptable ministériel, les besoins de coordination ou d'économie d'échelle, militent, toutefois, pour l'exercice par un poste comptable ad hoc de la fonction de "tête de réseau" vis à vis des comptables ministériels.

Ce poste comptable pourrait se voir confier :

- des fonctions logistiques, par exemple, la gestion du personnel et des crédits de fonctionnement des départements comptables ministériels, la gestion de centres de formation, ou encore la gestion de l'équipe interministérielle des auditeurs comptables qui serait mise à disposition des comptables ministériels en tant que de besoin ;

- des fonctions de soutien technique, par exemple, la fonction « tête de réseau » pôle de compétences sur l'application de réglementations complexes ;

- des fonctions d'assistance dans la mise en place de la comptabilité d'exercice, notamment, de conseil des comptables ministériels et des gestionnaires dans l'élaboration des guides de procédures ;

- des fonctions de mutualisation. Il pourrait être envisagé de confier à ce comptable le traitement informatique de l'ensemble des payes des agents relevant des administrations centrales, ou de lui demander de valider le fichier unique des tiers ;

Enfin, le comptable « tête de réseau » pourrait aussi avoir des fonctions propres, comme la tenue des comptabilités des ministères qui ne seraient pas dotés d'un comptable ministériel. Il exercerait alors les mêmes fonctions que ce dernier.

Il pourrait être envisagé de lui confier la fonction de caissier pour l'ensemble des ministères si cette formule se révélait être la plus à appropriée pour gérer au mieux la trésorerie de l'Etat.

4-2-2 Les comptables des services déconcentrés de l'Etat : les trésoreries générales et les antennes locales

La même démarche d'efficience conduit, à l'échelon local, en raison de la difficulté d'assurer une permanence comptable au niveau le plus fin dans les services déconcentrés, à écarter l'émiettement qui résulterait de l'institution d'un comptable par département ministériel auprès de chaque ordonnateur local. Dans ces conditions, le concept de mutualisation est privilégié.

Par ailleurs, il est nécessaire de concevoir une organisation cohérente avec la responsabilité et le positionnement propres du Préfet au plan territorial. Ainsi, le trésorier-payeur général qui conservera la plénitude de ses fonctions de caissier, restera ainsi le seul comptable principal des services déconcentrés de l'Etat au niveau départemental et régional. A la tête des services déconcentrés du Trésor, il apparaît en effet le plus à même pour produire au préfet (V. supra, le paragraphe 4-1-2) et aux chefs de services (régionaux ou départementaux) les informations comptables sur toutes les opérations conduites localement par l'Etat, seul ou avec la participation financière d'autres entités.

Là encore, l'organisation du réseau du Trésor public doit pouvoir s'adapter aux réalités locales et au volume des opérations traitées. Ainsi, il pourrait être créé, le cas échéant, des antennes locales de la trésorerie générale qui pourraient être implantées dans des directions locales importantes et/ou exerçant des fonctions particulières, par exemple, la gestion d'un compte de commerce.

Enfin, les services des trésoreries générales concernés pourraient être, dans les départements ou les régions les plus importants, organisés par ministère.

4-2-3 L'articulation entre les comptables ministériels et ceux des services déconcentrés

Les relations entre les trésoriers-payeurs généraux, les comptables ministériels et le comptable « tête de réseau » ne seront pas des relations hiérarchiques. Chaque comptable restera respectivement responsable des opérations dont il a la charge. Ainsi, le comptable ministériel ne sera pas responsable des opérations traitées localement par les services déconcentrés des ministères. Celles-ci seront enregistrées, au niveau départemental ou régional, par le TPG assignataire, sous sa propre responsabilité.

Toutefois, pour maintenir la cohérence d'ensemble du système comptable de l'Etat, et répondre aux demandes de restitution des responsables nationaux, chaque comptable ministériel agréera pour les programmes qui le concernent, l'ensemble des informations contenues dans les comptes des TPG. Les comptables ministériels seront ainsi en mesure de pouvoir produire, aux ministres et à leurs services, l'ensemble des restitutions dont ceux-ci auront besoin pour procéder à un suivi régulier de leurs programmes.

Les expérimentations qui vont être prochainement lancées permettront de mieux préciser la répartition des tâches comptables entre le comptable ministériel et les TPG, notamment, en ce qui concerne la mise en œuvre des guides de procédures et la réalisation des opérations d'inventaire (qui doit procéder aux amortissements ? qui doit évaluer le montant des dotations aux provisions ? qui est le mieux à même à procéder au rattachement des charges et des produits ? etc.).

V – LA MISE EN ŒUVRE DE LA REFORME DE LA FONCTION COMPTABLE DE L'ETAT

Les orientations proposées renouvellent les modes de contrôle, elles modifient aussi le contenu et la répartition des tâches entre les ordonnateurs, les gestionnaires et les comptables publics. Une évolution des pratiques administrative se dessine. A la séparation stricte des fonctions se dégage un autre mode de relations qui, bien que poursuivant le même objectif, celui d'utiliser au mieux les ressources publiques allouées par les assemblées délibérantes, suppose l'instauration de nouvelles relations de travail fondées sur le dialogue, la rigueur financière, la complémentarité des tâches et, surtout, la confiance.

Il s'agit là d'évolutions profondes qui supposent d'engager, sans tarder, une réflexion approfondie sur les modalités d'exercice de la fonction comptable au sein de l'Etat, et de conduire des expérimentations en étroite concertation avec les ministères volontaires.

5-1 DES TRAVAUX À APPROFONDIR

La présente note trace les grands axes de l'évolution des missions du comptable public. Sans être exhaustive, elle évoque des sujets qui touchent à la répartition des tâches entre l'ordonnateur, le gestionnaire et le comptable public. Elle amène ainsi à s'interroger, notamment, :

- sur leur rôle en matière d'évaluation d'actifs et de passifs, et sur la façon de traiter des divergences d'appréciation éventuelles ? (exemple, quid en cas de désaccord sur le montant d'une dotation aux provisions ?)
- sur la définition et les modalités de mise en œuvre d'une logique de contrôle interne et d'audit interne comptables ;
- sur le rôle du comptable public dans la tenue de la comptabilité d'analyse des coûts.

Des modalités de travaux devront être définies afin de poursuivre la réflexion sur des thèmes concrets.

5-2 LES EXPÉRIMENTATIONS

Trois séries d'expériences sont actuellement en cours (ou en préparation). Elles portent sur la rationalisation des contrôles (le contrôle hiérarchisé et partenarial), la qualité comptable et la réorganisation des structures au niveau central (le département comptable ministériel).

5-2-1 Les contrôles hiérarchisé et partenarial

Le dispositif de contrôle hiérarchisé est expérimenté depuis le mois de septembre 2002 par huit trésoreries générales. Son champ couvre l'ensemble des ordonnateurs.

Une première expérience du contrôle partenarial, portant sur les frais de déplacement et les baux, a été engagée, au cours du second trimestre 2002, entre la trésorerie générale et la préfecture du Rhône. Elle sera prochainement étendue avec la direction des services fiscaux aux dépenses de personnel.

Un bilan de ces expériences sera effectué à la fin du premier trimestre 2003.

5-2-2 La qualité comptable

Afin de préparer ses services déconcentrés à la certifications des comptes, la direction générale de la Comptabilité publique étudie actuellement, avec quatre trésoreries générales, les modalités d'expérimentation d'un dispositif de révision comptable en 2003 qui s'articulerait autour de trois processus :

- l'analyse du contrôle interne mis en œuvre au sein de la trésorerie générale ;
- l'identification des risques ;
- le contrôle des opérations à risque.

5-2-3 Le département comptable ministériel

La direction générale de la Comptabilité publique et le ministère de l'Intérieur sont convenus d'expérimenter l'implantation d'un département comptable ministériel. Après les premières études exploratoires, actuellement en cours, l'expérimentation débutera en 2003. Son champ devrait porter sur la façon de mettre en œuvre les grands domaines de la fonction comptable. En particulier, les premiers travaux pourraient porter sur la nature des interventions respectives des gestionnaires, de l'ordonnateur et du comptable ministériel dans l'exécution des opérations comptables, sur les modalités de leur intervention, ces travaux devant déboucher sur une rationalisation des contrôles avec, notamment, le lancement des études préalables à la rédaction de guides de procédures. Il s'agira également de tester les approches de contrôles hiérarchisés et de contrôle partenarial auprès de certains services centraux du ministère de l'Intérieur, et d'examiner la question de la création d'un « service facturier » et de son positionnement

Les expérimentations à mener permettront ainsi de mieux apprécier l'ampleur du chemin à parcourir d'ici 2006 pour répondre aux standards de la LOLF. Elles permettront également de cerner plus précisément les adaptations à apporter au système d'information comptable de l'État, de préparer les évolutions de la réglementation, et enfin, de mesurer les besoins « d'accompagnement du changement » qui concerneront tous les acteurs de la fonction comptable.
