

# Usages et mésusages de la comptabilité publique

Sébastien Kott, Benjamin Mosny

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE** 2022/3 (N° 183), PAGES 735 À 750  
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.183.0094

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2022-3-page-735.htm>



**CAIRN.INFO**  
MATIÈRES À RÉFLEXION

Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...

Flashez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



**Distribution électronique Cairn.info pour Institut national du service public.**

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

# USAGES ET MÉSUSAGES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sébastien KOTT

*Professeur de droit public,  
université de Poitiers,  
Institut de droit public (UR 14145)*

Benjamin MOSNY

*ATER, université de Poitiers,  
Institut de droit public (UR 14145)*

## Résumé

L'enrichissement de l'information financière, de la caisse aux droits constatés est un fait accompli. La comptabilité publique constitue maintenant une politique de l'offre d'information financière. À travers différentes études et témoignages, nous illustrons des mésusages, mais nous montrons aussi l'existence d'usages multiples attestant de ce que l'offre d'information rencontre maintenant une demande dans le secteur public. Nous observons aussi l'importance de la compétence financière comme condition nécessaire à l'apparition de ces différents usages.

## Mots clés

Information financière, utilité, effectivité, comptabilité en droits constatés, comptabilité patrimoniale, analyse des coûts, disponibilité budgétaire, Chorus

## Abstract

— *Uses and Misuses of the Public Sector Accounting – The enrichment of financial information from cash to accrual is a fait accompli. Public accounting now constitutes a policy for the supply of financial information. Through various studies and testimonies, we illustrate misuses, but we also show the existence of multiple uses attesting to the fact that the supply of information now meets a demand in the public sector. We also observe the importance of financial competence as a necessary condition for the rise of these different uses.*

## Keywords

*Financial information, usefulness, effectiveness, accrual accounting, asset accounting, cost analysis, budget availability, Chorus*

La question de l'utilité de la comptabilité est posée de longue date dans l'entreprise. Les experts comptables s'y font l'écho des chefs d'entreprise qui ne perçoivent pas la comptabilité comme un service, mais uniquement comme un coût. Pourtant, d'après les premiers, l'information financière proposée par la comptabilité est importante et utile, par ailleurs ses destinataires théoriques sont nombreux. « *Énumérons tous ceux qui sont intéressés par l'information issue des comptes : les pouvoirs publics, la direction générale des impôts, les banques, les tiers. Par ailleurs la comptabilité sert de base d'évaluation en cas de litige etc. Il faut donc des comptes qui tiennent la route. [...] Accessoirement, il serait bon in fine que la comptabilité serve aussi au[x] chef[s] d'entreprise. [...] car ils ne nous perçoivent plus que comme un coût alors que nous devrions être un service* » (Parthenay, 2011, p. 42). Les professionnels du chiffre pointent deux types d'usages de l'information financière : un usage dit *externe*, tourné vers l'extérieur de l'entité, attesté par l'importance croissante de la communication financière des entreprises cotées, et un usage *interne*, tourné vers l'entité, qui repose sur l'utilisation de l'information produite dans une perspective de gestion et d'amélioration de la performance de l'entité (Charreaux, 2009, p. 861).

Cette question de l'utilité de la comptabilité est aussi adressée au secteur public en général et à l'État en particulier. Pourquoi tenir une comptabilité ? Et surtout pourquoi l'enrichir en déployant une comptabilité en droits constatés au sein du secteur public ?

L'utilité de la comptabilité publique au sens organique<sup>1</sup> n'est pas contestée. L'administration éponyme prend en charge les recettes et les dépenses publiques et peut être considérée, à ce titre, comme la colonne vertébrale de l'État. En effet, la fiabilité du réseau des comptables publics permet aux divers créanciers et aux quelque 5,61 millions d'agents de la fonction publique d'entretenir la certitude qu'ils seront payés en temps et en heure. Cette certitude est un élément de stabilité économique et sociale qui repose sur un usage de l'information financière par l'administration. Il s'agit néanmoins d'une utilisation assez rudimentaire de la comptabilité publique, *au sens matériel*, par la direction de la comptabilité publique *au sens organique* et qui ne répond donc pas à la question de la nécessité d'opérer la généralisation d'une comptabilité en droits constatés au sein de l'ensemble des administrations publiques. Dix ans après son déploiement, la Cour des comptes avait ainsi consacré un rapport (Cour des comptes, 2016) à la comptabilité générale de l'État. Les trois chapitres qui le structurent s'intitulaient successivement : « La volonté de transformer les comptes de l'État et sa gestion » ; « Dix ans après, une comptabilité rénovée mais encore peu utilisée » ; « Une démarche à relancer pour améliorer la gestion publique ».

À la lecture, ce rapport est assez sévère. « L'effort conduit pour établir la comptabilité générale de l'État contraste nettement avec l'utilisation qui en est faite : à ce jour, la comptabilité générale n'exerce encore, en effet, qu'une influence limitée sur les pratiques de gestion publique » (Cour des comptes, 2016, p. 49). La Cour y estime que plus de 8 000 agents, correspondant à 2 700 équivalents temps plein travaillé (ETPT), participent à la production d'une comptabilité qui retrace annuellement plus de 125 millions d'opérations concernant 2 800 comptes. « *La tenue de la comptabilité générale représenterait, pour l'exercice 2014, une charge de personnel de 162 millions d'euros, soit 0,06% des produits régaliens nets. Tout en sachant qu'il ne retrace pas l'intégralité de l'effort consenti, ce montant est d'un ordre de grandeur comparable à*

1. L'ex-direction générale de la comptabilité publique (DGCP), aujourd'hui direction générale des finances publiques (DGFip).

*celui constaté dans les grandes entreprises.* » (Cour des comptes, 2016, p. 50.) Il n'est donc pas surprenant de lire qu'à l'image de ce qui est observé dans le secteur marchand « *une large part des ordonnateurs perçoit la tenue de la comptabilité générale comme une contrainte supplémentaire imposée à leur activité, à laquelle ils n'entrevoient pas toujours de contrepartie mesurable* » (Cour des comptes, 2016, p. 51). Dès lors, l'intitulé du troisième chapitre du rapport de 2016 semble contre-intuitif. Plutôt que de *relancer* la démarche, ne convenait-il pas de mettre un terme au déploiement d'une comptabilité en droits constatés au regard de sa faible utilisation ? Cette nouvelle offre d'information financière était-elle utile ? À quoi bon produire une comptabilité enrichie si la demande est si faible de la part des destinataires, c'est-à-dire très faible hors du cercle des stricts financiers selon le même rapport<sup>2</sup> ? Pourquoi avoir consacré 150 millions d'euros par an pendant 10 ans, soit un total de 1,5 milliards, au développement d'un outil financier de pointe boudé par ses utilisateurs ? Cinq ans plus tard, le ministre des Comptes publics confirme cette impression : « *les usages actuels de la comptabilité générale paraissent en effet très limités par rapport aux moyens, notamment humains, que mobilise sa production* »<sup>3</sup>.

Afin de ne pas tomber dans le piège d'un rapport coût/avantage impossible à établir, on propose ici d'interroger l'utilité de la comptabilité publique à travers ses *usages effectifs*, c'est-à-dire à travers les questions qui lui sont adressées par ses différents destinataires. Car du point de vue des producteurs des comptes, la comptabilité est tenue *pour répondre à des questions*. Or, ces usages effectifs ne semblent pas perceptibles si aisément, en tout cas pas à l'occasion des différents contrôles opérés par la Cour des comptes ou l'inspection des finances, comme en témoignent les différents rapports. Pour les isoler, il faut examiner *de près* les pratiques des acteurs, par exemple dans les rapports du Contrôle général économique et financier ou des anciens contrôleurs financiers (Kott, 2004). C'est *sur le terrain* que l'on peut observer une mobilisation de l'information financière, au plus près des destinataires et des producteurs des comptes, pour découvrir les *usages réels* de l'information financière.

Car en définitive, la comptabilité publique est une *politique de l'offre* et les producteurs des comptes doivent accepter que la rencontre entre l'offre et la demande d'information financière n'est pas une évidence, ce qui ne signifie pas qu'elle n'existe pas.

Sur le terrain, on distingue bien les deux types d'usages effectifs décrits par les professionnels du chiffre. Il existe d'une part des *usages externes*, qui visent essentiellement une forme de redevabilité et, d'autre part, des *usages internes*, qui relèvent plutôt du contrôle et de la gestion. Pour nous placer du point de vue de la comptabilité, nous distinguerons des *macro-usages* de redevabilité (I) et des *micro-usages* d'aide à la décision (II). Si les premiers sont difficiles à établir, les seconds sont plus évidents. Ces deux types d'usages attestent ensemble de l'éclosion d'une demande d'information financière et du fait que cette demande rencontre l'offre constituée progressivement et patiemment par l'administration des finances.

2. Les deux parties qui structurent le chapitre 2 s'intitulent : « Des apports incontestables sur le plan comptable » et « Des limites persistantes pour la gestion ».

3. Lettre de mission du ministre des Comptes publics adressé au président du CNOCP (12 avril 2021).

## DES MACRO-USAGES DIFFICILES À ÉTABLIR

L'information financière est synthétisée dans des états financiers qui sont transmis aux institutions de contrôle politique ou administratif. Il en va ainsi du compte général de l'État. Ce document de 400 pages est annexé à la loi de règlement et contient un compte de résultat, un bilan et des annexes décrivant l'exercice financier écoulé. C'est aussi le cas des synthèses remises aux conseil d'administration des établissements publics locaux d'enseignement (EPL).

L'analyse de deux études inédites, reposant sur chacun de ces exemples, permet de pointer les difficultés qui concernent les états de synthèse. Il faut tout d'abord que leurs destinataires puissent s'en saisir. Or, qu'il s'agisse des parlementaires ou des membres des conseils d'administration des collèges et lycées, la compréhension de ces documents n'est pas forcément la norme. Mais il faut aussi que ces états de synthèse soient adaptés à leurs destinataires. Sur ce point, la différence entre le niveau national et le niveau local est flagrante : le faible usage du compte général de l'État semble témoigner de son inadéquation aux attentes de ses destinataires, contrairement à l'usage certes limité mais relativement courant du compte financier au sein des CA d'EPL.

### L'exemple des commissions parlementaires

Il est très difficile d'évaluer l'utilisation faite, par le Parlement, de l'information financière. Le plus simple serait d'adresser directement un questionnaire aux parlementaires. Le risque étant toutefois de se heurter à un faible retour de la part des élus, nous proposons plutôt de les *interroger indirectement*. Afin d'observer le niveau d'appropriation de l'information financière par les représentants, nous recherchons donc les traces de cette *utilisation potentielle* à l'occasion des travaux des commissions en examinant l'utilisation du vocabulaire comptable. Nous avons choisi, pour les deux chambres, trois domaines sectoriels test : les finances, la défense et la culture<sup>4</sup>.

À travers une analyse exhaustive des procès-verbaux de ces trois commissions, au sein des deux chambres, pour une période allant de 2006 à 2016, avec une fréquence d'une année sur deux, ce sont plus de 1 600 procès-verbaux qui ont été dépouillés. Nous y avons recherché<sup>5</sup> les termes suivants : certification, bilan, compte de résultat, comptabilité, compte général de l'État, comptabilité publique, comptabilité générale, comptabilité budgétaire, comptabilité nationale.

4. À l'Assemblée nationale, il s'agit de la commission des finances ; de la commission des affaires culturelles et de l'éducation ; de la commission de la défense nationale et des forces armées. Au Sénat, il s'agit de la commission des finances ; de la commission des affaires étrangères, de la défense et des forces armées ; de la commission de la culture, de l'éducation et de la communication. Nous attendons une appropriation plus forte de l'information financière dans les premières, une demande plus précise dans les deuxièmes, et une faible demande dans les troisièmes.

5. Recensement par recherche plein texte dans les documents au format pdf. Décompte manuel.

*Occurrences des termes comptables au sein des travaux de trois commissions parlementaires (2006-2016)*

	Assemblée nationale		Sénat	
	Nombre de comptes rendus consultés	Occurrences	Nombre de comptes rendus consultés	Occurrences
Commissions Culture	347	7	193	7
Commissions Défense	306	13	199	15
Commissions Finances	282	192	208	135

D'un point de vue quantitatif, on note une forte divergence. Au sein des commissions sectorielles culture et défense, qu'ils soient députés ou sénateurs, les parlementaires utilisent très peu le vocabulaire comptable. En revanche et sans surprise, les termes sont plus souvent utilisés au sein des commissions des finances.

Une analyse qualitative permet de mieux comprendre ces résultats : le vocabulaire de la comptabilité générale est peu utilisé car les états financiers présentés dans le compte général de l'État ne correspondent pas aux attentes des commissions sectorielles, par définition peu intéressées par *les comptes de l'État*. À la culture, les questions financières portent avant tout sur le compte prévisionnel (le budget) et c'est un autre vocabulaire qui est privilégié. À la défense, ce sont des questions liées aux coûts ou aux stocks qui transparaissent. Inversement, la mobilisation accrue du vocabulaire en commission des finances résulte presque uniquement d'intervenants extérieurs, notamment issus de la Cour des comptes. À titre d'exemple, l'année 2006 est marquée par la présence de 20 occurrences du terme *certification* au sein d'un des comptes rendus de la commission des finances du Sénat, mais le mot n'est prononcé que par Philippe Séguin ! Plus généralement, on constate que la présentation des rapports de certification des comptes au Parlement coïncide avec un surcroît d'utilisation du vocabulaire financier... par le Premier Président de la Cour des comptes ! Si les termes comptables sont utilisés, ce n'est malheureusement pas par les parlementaires, ce qui révèle un mésusage de l'information financière.

### Les conseils d'administration des EPLE

Les agents comptables des EPLE sont placés au cœur d'un système complexe qui fait intervenir des conseils élus, les équipes de direction des établissements, les équipes pédagogiques, les personnels administratifs, l'administration de tutelle, les usagers et les collectivités locales d'implantation. Chacun de ces acteurs est susceptible d'utiliser l'information financière produite et détenue par le comptable public dans une perspective qui lui est propre. Afin de déterminer dans quelle mesure l'information financière produite par les agents comptables est utilisée, nous avons adressé 32 questions aux agents comptables des 1 171 postes comptables concernés. L'appui du bureau de la réglementation comptable et du conseil aux établissements publics locaux d'enseignement, de la direction des affaires financières du ministère de l'Éducation nationale, de la Jeunesse et des Sports, a été déterminant. Le soutien de l'association des agents

comptables, espace EPLE, explique également le très bon taux de réponse puisque que nous en avons reçu 522<sup>6</sup>.

Selon l'instruction codificatrice M 9-6, le compte financier de l'EPLÉ doit parvenir au conseil d'administration, avant d'être transmis aux autorités de tutelle, au juge des comptes ainsi qu'au pôle national d'apurement administratif<sup>7</sup>. Cela témoigne d'une utilisation réglementaire conséquente des états financiers. Par ailleurs, participant aux conseils d'administration, les agents comptables peuvent témoigner de l'usage qu'ils y constatent de ces mêmes états de synthèse. Il ne s'agit évidemment que d'un *ressenti* mais il est riche d'enseignements. Le premier enseignement important est que les états de synthèse sont effectivement utilisés par les conseils d'administration. Ainsi, pour les agents comptables, les états financiers sont avant tout des documents permettant de justifier des décisions à prendre (65 % des cas) ou d'expliquer des décisions passées (55 % des cas). Ils peuvent *a minima* constituer de simples outils d'information (32 % des cas). En revanche, très peu d'entre eux considèrent qu'ils ne trouvent pas d'utilisation au sein du conseil d'administration (18 % des cas).

*Question : D'une façon générale, diriez-vous des états financiers fournis au CA qu'ils constituent*

	Réponse	Pourcentage
De simples documents d'information	170	32,32 %
Des arguments au service de la discussion sur des décisions à prendre	340	64,64 %
Des éléments de justification des décisions passées	294	55,89 %
Des données globalement non utilisées	91	17,30 %
Ne constituent rien	2	0,38 %

Néanmoins et il s'agit du second enseignement notable de cette étude, les agents comptables ne peuvent pas rapporter d'usages plus aboutis des états financiers. D'après notre échantillon, ces documents ne sont utilisés que dans un nombre limité de cas hors des séances du conseil d'administration dédiées aux restitutions financières. Seuls 12 % témoignent d'un usage régulier de l'information financière. Évidemment, l'appétence des conseils d'administration pour cette information n'est pas homogène et l'utilisation des états de synthèse en leur sein dépend largement de la capacité des membres à s'en saisir. Inversement, ce n'est que dans 17 % des cas que les agents comptables rapportent un *non-usage* des synthèses comptables hors de leur fonction réglementaire. Dès lors, on comprend qu'au plus près des destinataires et certainement grâce à la médiation de l'agent comptable, les conseils d'administration des EPLE témoignent d'un macro-usage effectif des états de synthèse produits.

6. Nous n'évoquons ici qu'une partie des résultats de l'étude (les macro-usages), qui portait plus largement sur le thème de la production et de l'usage de synthèses financières.

7. Instruction codificatrice MENJS - DAF A3-MEFR, M 9.6, p. 311-312.

*Question : Avez-vous pu constater des usages plus aboutis des états financiers ?*

	Réponse	Pourcentage
Jamais	90	17,11 %
Très rarement	160	30,42 %
Rarement	193	36,69 %
Régulièrement	62	11,79 %
Sans réponse	21	3,99 %

## DES MICRO-USAGES DIVERS

L'information financière produite par les comptables recèle aussi une vocation interne, car produite par l'entité sur elle-même. Elle fait alors partie des instruments classiques de sa gestion. Mais, pour se placer du côté de la comptabilité elle-même, on parlera ici de *micro-usages*. Afin de d'identifier ces *micro-usages*, nous avons choisi de susciter des témoignages de différents acteurs. Il s'agit de proposer un faisceau d'indices permettant d'illustrer à la fois les questions posées à la comptabilité (puisque une des hypothèses fortes est que l'utilité de la comptabilité se mesure à l'aune des réponses qu'elle apporte) et la façon dont il est répondu à ces questions (pour pointer ainsi *le très fort coût d'entrée* dans la discipline). Dit autrement, les micro-usages de la comptabilité sont étroitement liés au développement de l'expertise financière dans les administrations. En suivant ces deux axes on propose donc de découvrir plusieurs témoignages de *micro-usages* de la comptabilité autant que de l'expertise nécessaire à ces usages. On confirme enfin que pour saisir ces usages, c'est bien sur le terrain qu'il faut aller, mais sur le terrain *financier*.

Dans le secteur public, un premier micro-usage évident et très spécifique relève du suivi des crédits budgétaires. Ne pas dépasser le montant de l'autorisation accordée par l'organe délibérant est certes un impératif, mais les administrations ne se contentent pas d'un suivi de la consommation des autorisations à fin de non-dépassement. Ce suivi des engagements budgétaires est aujourd'hui beaucoup plus fin, comme en témoigne la Direction de l'information légale et administrative (DILA). On comprend aussi à quel point l'outil de gestion financière, très développé, offre de très grandes possibilités d'appréciation de la disponibilité réelle des crédits mais nécessite une maîtrise technique très poussée (A).

En aval de la consommation des crédits, la multiplication des sources de financement du service public conduit, elle aussi, à améliorer l'information financière destinée au suivi de l'exécution des dépenses. Les organismes financeurs de la recherche ont ainsi contraint le CNRS à faire évoluer son rapport à l'information financière pour éviter les risques liés à la réclamation de subventions dont il n'arrivait pas à justifier de l'utilisation (B).

En fin d'exercice, la comptabilité permet aux différents acteurs de *contrôler* l'exécution des lois financières. C'est particulièrement intéressant en matière de finances sociales dans la mesure où la loi de financement ne propose pas un budget mais plutôt un compte de résultat prévisionnel. Dès lors, comme en témoigne son utilisation par la Fédération hospitalière de France, la donnée financière retraitée permet – *quand on sait l'employer* – d'étayer des arguments très sérieux jusqu'à obtenir des restitutions d'économies mal étayées. Mais,



comme l'expriment les directeurs d'hôpitaux, la comptabilité générale constitue aussi la base de données nécessaire au déploiement d'une comptabilité d'analyse des coûts, elle-même importante dans le cadre du dialogue de gestion au sein des établissements (C).

L'analyse des coûts est une préoccupation ancienne et récurrente des administrations. Elle était déjà inscrite dans le décret du 29 décembre 1962, sa reprise dans la LOLF sous la forme d'une comptabilité d'analyse des coûts puis d'une comptabilité analytique n'étonne pas. Au-delà des possibilités inscrites dans les normes, on observe un lent déploiement de ces informations dans les administrations à travers les instruments de redevabilité fine à destination du Parlement que sont les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP). Ici encore, on comprend qu'il faut développer de très fortes compétences techniques pour proposer un retraitement efficace des données comptables (D).

### Le suivi budgétaire

#### *Témoignage du département des affaires financières – Direction de l'information légale et administrative (DILA)*

La mission « Publications officielles et information administrative » est rattachée au Premier ministre et structurée en deux programmes budgétaires<sup>8</sup> composant le budget annexe des publications officielles et de l'information administrative (BAPOIA) géré par la Direction de l'information légale et administrative (DILA).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, la gestion des dépenses de la DILA et la tenue de la comptabilité sont réalisées dans le progiciel Chorus. L'articulation entre comptabilité budgétaire et comptabilité générale est effectuée au sein du système d'information (SI) financier de l'État qui assure la cohérence des comptabilités entre elles, la traçabilité ainsi que la restitution des opérations. Les recettes encaissées par la DILA, quant à elles, continuent à être gérées dans le progiciel de gestion intégré (PGI) Oracle, mais les écritures comptables des recettes sont transmises quotidiennement par interface dans le SI Chorus, les schémas comptables ayant été préalablement validés par la direction générale des finances publiques. Des ajustements quotidiens sont opérés afin de s'assurer de la concordance des données entre la comptabilité auxiliaire d'Oracle et la comptabilité générale de Chorus.

Le département des affaires financières effectue un suivi régulier du rythme de consommation des autorisations d'engagement (AE) et des crédits de paiement (CP) sur la base de restitutions issues de Chorus Infocentre et de Chorus Cœur. Ce suivi repose par exemple sur la restitution INF-BUD-53 « pilotage de la gestion – vue détaillée ».

Issue de Chorus Cœur, la restitution budgétaire INF-BUD-53 permet de suivre notamment par type de flux, par fournisseur, par activité budgétaire et par compte du plan comptable de l'État, à la maille du poste de la pièce, l'avancement des engagements juridiques (EJ), les services faits (SF) et les demandes de paiement (DP) selon leurs statuts, les DP effectivement payées.

Avant de pouvoir procéder à l'analyse des crédits consommés en AE et CP, les données extraites de Chorus nécessitent un travail de mise en forme (remplacement des valeurs

8. Le programme 623 « Edition et diffusion » porte l'ensemble des crédits de fonctionnement des activités dites « métiers » de la DILA, de diffusion légale, d'édition, d'impression et d'information administrative ainsi que la totalité des crédits nécessaires à la réalisation des projets informatiques.

Le programme 624 « Pilotage et ressources humaines » regroupe l'ensemble des moyens logistiques, humains et de pilotage.

N/A par 0, insertion des titres...) et de retraitement manuel (corrections d'EJ, montants pré-enregistrés à indiquer en AE...).

Par exemple, les montants des crédits exécutés tels qu'ils apparaissent dans la restitution INF-BUD-53 sont indiqués sans retraitement des « retraits d'engagements juridiques basculés » (REJB). Ces REJB représentent une consommation négative imputée à la dépense réelle, et minorent la consommation des crédits. La consommation réelle des AE correspond au montant de la bascule des EJ non soldés déduit du montant engagé, montant auquel est ajouté celui des REJB (issu d'une autre restitution, la requête ZREJB-suivi du recyclage des AE). Ainsi, le montant des crédits consommés en 2020 s'élève à 128,4 M€ en AE sans retraitement des REJB des années précédentes qui se chiffrent à 10,3 M€, soit une consommation en AE corrigée de l'impact des REJB de 138,8 M€.

Une fois tous les retraitements réalisés, les données sont intégrées sous forme de table de données volumineuse Excel dans le logiciel Tableau Desktop qui permet de visualiser, d'analyser et de partager de grandes quantités de données. La situation de l'exécution budgétaire en AE et CP est extraite de ce logiciel sous forme de fichier Excel, selon plusieurs axes d'analyse (taux d'exécution et évolution de l'exécution par rapport à  $\frac{N}{N-1}$ , une table de données de l'exécution permettant de retracer les consommations d'AE et de CP au niveau le plus fin qu'est l'EJ et d'effectuer des tableaux croisés dynamiques), et transmise une fois par mois à l'ensemble des services gestionnaires de la DILA.

La transmission de ces données budgétaires permet d'aider les services gestionnaires dans le pilotage et le contrôle de leur dotation. De ce point de vue, ces données constituent un support opérationnel d'analyse des dépenses, voire un outil d'aide à la gestion des crédits.

### **Le suivi et la gestion des contrats de recherche**

*Témoignage de Bernard Adans, ancien directeur des comptes et de l'information financière, agent comptable du CNRS*

L'apport de la comptabilité à la gestion est toujours une question délicate, car bien souvent les processus mis en œuvre pour parfaire l'information comptable sont plus importants que l'information comptable elle-même.

Le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) est le plus gros organisme de recherche européen avec près de 40 000 chercheurs et ingénieurs, titulaires et contractuels. Son bilan et son compte de résultat, d'un montant de l'ordre de 3,5 Md€, sont certifiés depuis 2006.

La modification du paysage de la recherche internationale au début des années 2000 a introduit le *financement par projet*. À l'époque peu utilisé en France, il repose sur une procédure d'appel d'offres, puis de sélection et d'évaluation de projets présentés par des équipes de recherche à des bailleurs de fonds, principalement l'Union européenne et l'Agence nationale de la recherche, qui décident, après instruction, d'accorder tout ou partie du financement demandé. Il revient ensuite aux équipes retenues de rendre compte, à des dates convenues, de l'avancement de leurs travaux et de justifier, *via la comptabilité*, les dépenses éligibles aux financements.

Le poids financier de ces contrats est considérable. Au 31 décembre 2021, les 14 400 contrats signés représentaient un encours financier de 3,4 Md€ et ont généré, au titre de l'exercice 2021, 850 millions d'euros, soit le quart des produits du CNRS. Les risques financiers induits par ces financements sont à la hauteur de leur montant. Le CNRS a ainsi été contraint, au début des années 2010, de reverser plus de dix millions d'euros suite à des *erreurs systémiques* relevées par l'Union européenne dans la justification de certains contrats.

Cette pénalité, conjuguée aux exigences croissantes des financeurs, a mis en évidence les limites du suivi financier traditionnel (une émission de titres et une prise en charge comptable au moment de la signature du contrat) et convaincu que, seul un suivi pluriannuel au niveau le plus fin permettrait de sécuriser l'établissement sur ses recettes.

Il a donc été mis en place une nouvelle procédure comptable permettant de suivre, à chaque échéance (*reporting period*), l'avancement individuel des contrats de recherche et de valoriser les droits acquis par le CNRS sur la base des charges qu'il a réellement supportées au cours de la période et des conditions conventionnelles (suspensives ou résolutoires) fixées.

Initiée pour des raisons comptables, la réingénierie du suivi des contrats de recherche a permis au CNRS de parfaire sa gestion financière et de progresser dans de nombreux domaines. Ainsi, par exemple :

La programmation des recettes budgétaires (annuelles et pluriannuelles) repose désormais sur des données fiables et traçables ;

Le suivi individualisé des contrats permettant d'appréhender l'avancement des besoins de financement des projets de recherche facilite le pilotage infra-annuel de la consommation des crédits de l'établissement ;

Les conditions financières, les appels de fonds, l'acceptation des justifications, les encaissements, etc., étant systématiquement rattachés à chaque contrat, le suivi individuel du recouvrement des droits est dorénavant possible, tout comme celui des relances ciblées auprès des bailleurs ;

L'élaboration des plans prévisionnels de trésorerie exigée par la réglementation pour permettre à la direction du budget d'ajuster ses versements d'acompte de *subvention pour charges de service*<sup>9</sup> est non seulement facilitée, mais elle est aussi beaucoup plus fiable ;

Il en va de même de l'identification des risques et de la valorisation des montants des provisions liées aux contrats de recherche.

D'autres avancées sont encore possibles, notamment sur l'équilibre économique des contrats. Les prévisions de dépenses mentionnées par les chercheurs dans leurs offres aux bailleurs de fonds s'alignent trop souvent sur le montant des financements escomptés, au lieu de se référer à des coûts complets. Or, cette sous-évaluation récurrente des charges n'est pas sans conséquence pour le CNRS car elle le conduit, *in fine*, à financer sur des subventions d'État les manques à gagner dans l'exécution des contrats de recherche. De fil en aiguille, on s'aperçoit ainsi qu'une démarche de nature comptable au départ touche des questions fondamentales, comme celle de la transparence dans l'emploi des ressources propres reçues par un établissement public.

## **Le suivi de l'ONDAM dans les établissements publics de santé**

*Témoignages de Cécile Chevance, Rudy Chouvel et Aurélien Sourdille  
(directeurs d'hôpital et Fédération hospitalière de France)*

L'utilisation des données comptables au sein des établissements publics de santé s'avère particulièrement utile et pertinente. Leur financement est étroitement régulé en loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) par l'objectif national de dépenses d'assurance maladie (ONDAM), lequel détermine un sous-objectif dédié aux établissements de

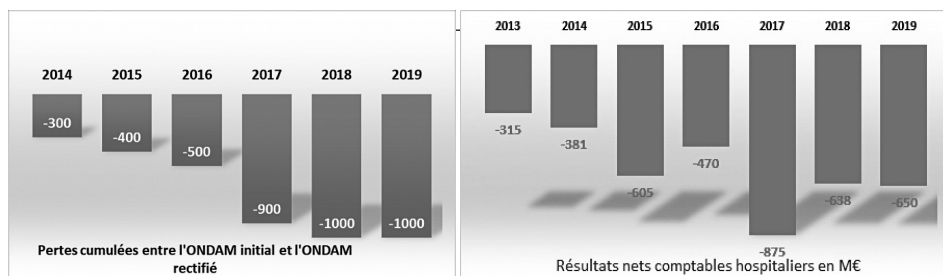
9. La subvention pour charges de service public est une dotation versée par l'État à ses opérateurs pour financer leur fonctionnement courant.

santé : ONDAM hospitalier, aux alentours de 90 Md€ par an. Les données comptables sont donc précieuses dans les discussions et négociations qui ont lieu au niveau national entre les services du ministère de la Santé et les représentants des établissements. Il en est de même au niveau local, dans le cadre du dialogue de gestion entre la direction de l'hôpital, les pôles et les services de soins.

### L'utilisation des données comptables dans le suivi de l'ONDAM

Au niveau national, l'exploitation et l'analyse des données des comptes financiers des établissements publics de santé ont permis à la Fédération hospitalière de France (FHF), qui regroupe et représente l'ensemble des hôpitaux publics, d'établir une corrélation entre l'évolution de leur situation financière et les mécanismes de régulation de l'ONDAM, essentiellement via l'ONDAM hospitalier. Parmi les nombreux dispositifs de pilotage financier existants (plans d'économies successifs, baisses tarifaires, mises en réserves et gels de crédits, transferts de crédits entre sous-objectifs de l'ONDAM en cours d'année), le mécanisme de régulation prix-volume et les ponctions d'enveloppes au profit d'autres acteurs du système de santé ont été particulièrement étudiés par la FHF.

Il a été observé que, quand elle est fondée sur des prévisions trop élevées de volume d'activité, la *régulation prix-volume* entraîne mécaniquement des baisses tarifaires trop importantes (ou des hausses tarifaires insuffisantes) conduisant, dans un premier temps, à une sous-exécution de l'enveloppe hospitalière de l'ONDAM et, dans un second temps, à des transferts définitifs de tout ou partie de cette sous-exécution vers d'autres sous-objectifs de l'ONDAM, comme celui de la médecine de ville. Le montant de l'enveloppe hospitalière finale corrigée se trouve ainsi inférieur au montant initialement voté par les parlementaires en LFSS. Ces baisses de financement en cours d'année ont porté sur des montants de plusieurs centaines de millions d'euros entre 2014 et 2018 et ont été constatées très tardivement, au moment de l'examen du PLFSS de l'année suivante (octobre-novembre). Aucune mesure de correction n'était plus possible au niveau des établissements, l'année civile étant quasiment terminée<sup>10</sup>. En outre, ces ponctions successives ont eu un effet cumulatif, la base de reconduction pour le calcul de l'ONDAM hospitalier de l'année suivante étant amputée d'autant.



Comme l'indique le graphique de gauche, les ponctions successives entre 2014 et 2018 se chiffrent au total à 1 milliard d'euros et ces ressources manquent désormais

10. Les procédures en cause sont appelées à évoluer, tout comme le régime plus général des LFSS, dans la mesure où tous ont fait l'objet d'une refonte récente par les lois organique (n° 2022-354) et ordinaire (n° 2022-355) du 14 mars 2022.

de façon définitive aux établissements de santé, et notamment aux hôpitaux publics qui représentent 70 % de l'ONDAM hospitalier. Ces ponctions se sont traduites par une dégradation de la situation financière des hôpitaux publics, présentée en rouge entre 2013 et 2017, sur la base des comptes financiers définitifs retraités par le ministère des Comptes publics. Certes, la dégradation des comptes hospitaliers est également le résultat d'autres facteurs, mais l'évolution en cours d'année du montant de l'ONDAM voté représente un élément non négligeable de cette dégradation (ponction de 400 M€ sur l'ONDAM hospitalier en 2017 par exemple et dégradation subséquente du résultat net des hôpitaux publics).

Une analyse plus fine des comptes des établissements publics de santé a également permis de démontrer que leur dégradation financière n'était pas liée à une gestion non maîtrisée de leurs dépenses d'exploitation. La progression de ces dernières s'est fortement ralentie du fait des plans d'économies imposés au fil de ces années par les pouvoirs publics. On constate par ailleurs une forte augmentation de la productivité. Cette dégradation est donc clairement liée à une évolution insuffisante des recettes d'assurance maladie qui représentent plus des  $\frac{3}{4}$  des recettes des hôpitaux, due notamment à l'écart constaté entre ONDAM initial et ONDAM final. Cet écart constitue une perte sèche et non prévisible de recettes pour les établissements et complice de surcroît leur pilotage financier.

Cette utilisation des données comptables des hôpitaux publics dans une optique stratégique et politique est très importante : elle a abouti à une restitution partielle en 2018 de la sous-exécution constatée (ce qui a d'ailleurs généré une amélioration immédiate du déficit hospitalier public d'un montant similaire), mais aussi à une restitution totale des montants à compter de 2019, dont le principe est désormais acté dans un protocole de pluri-annualité des ressources signé entre les fédérations hospitalières et le ministre de la Santé. Enfin, elle a entraîné une amélioration de la fiabilité des prévisions de volume d'activité afin d'éviter les fortes sous-exécutions.

### **L'utilisation des données comptables dans le pilotage financier des établissements publics de santé**

L'utilisation des données comptables est également un outil intéressant dans le cadre du dialogue de gestion au sein d'un établissement entre la direction et les chefs de pôle et de services de soins. L'outil le plus pertinent dans ce cas n'est pas forcément toujours la comptabilité générale (présentée par nature) mais la comptabilité analytique (recomposée par destination). Cette dernière repose sur une ventilation de toutes les dépenses, directes ou indirectes, générées par l'activité d'un pôle, d'un service ou d'une unité – ce qui est évidemment beaucoup plus parlant et opérationnel pour un responsable de pôle, de service ou d'unité de soins.

Ces retraitements permettent de nombreuses utilisations et applications : analyses en coûts complets, analyse des coûts par activité et/ou par mode de prise en charge, comparaisons à soi-même dans le temps, comparaison avec l'évolution de l'activité et des recettes... L'inconvénient de la comptabilité analytique est qu'elle nécessite de nombreux retraitements des données de la comptabilité générale qui entraînent un délai parfois long de mise à disposition des données. Des situations intermédiaires, basées sur la comptabilité générale et les consommations, permettent un suivi plus fin et plus régulier et éventuellement des mesures correctives. Cela complète utilement les données annuelles de la comptabilité analytique : un arbitrage entre finesse, exhaustivité et fiabilité d'une part et simplicité, opérationnalité et délai de mise à disposition d'autre part est à réaliser.

En tout état de cause, l'utilisation des données issues de la comptabilité, si elle demeure essentielle, n'a donc de véritable pertinence que si elle s'intègre dans un dialogue plus large, reposant sur l'analyse d'autres données quantitatives (données liées à l'activité, suivi des effectifs au sein de l'hôpital, etc.). Surtout, elle doit s'articuler avec les orientations des projets du service et du pôle d'activité. Dans un hôpital, l'utilisation des données financières et comptables ne saurait constituer une fin en soi. Elle se présente plutôt comme un outil d'analyse au service d'une stratégie d'organisation et d'amélioration de l'offre de soins, avec l'objectif partagé et permanent de répondre au mieux aux besoins de santé de la population.

### L'analyse fine du coût de l'action publique dans les PAP et les RAP

Les projets annuels de performances (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP) sont des annexes destinées à l'analyse du volet performance du budget de l'État prévus aux articles 51 et 54 de la LOLF. Ils comportent des objectifs déclinés en indicateurs pour chaque politique publique de l'État. Le *Guide de la LOLF* précise que « la performance s'apprécie selon trois catégories d'objectifs : les objectifs d'efficacité socio-économique, les objectifs de qualité du service rendu à l'utilisateur, les objectifs d'efficience qui [...] rapportent l'activité des services aux ressources consommées ». (Ministère des Finances, 2012, p. 26.) On n'est donc pas surpris de trouver des indicateurs construits sur des données financières dans cette dernière catégorie. Dès lors qu'un tableau évoque la question du coût, on lit bien en marge de l'indicateur la mention « du point de vue du contribuable ». Or, ces données, produites par les administrations, témoignent d'autant de *micro-usages* de l'information financière publique – et donc de la comptabilité publique – puisqu'il s'agit d'établir des coûts, à partir de retraitements de la comptabilité générale.

Afin de confirmer que ces indicateurs sont produits à partir de la comptabilité générale, nous avons procédé au dépouillement systématique de l'ensemble des 65 PAP et des 66 RAP des exercices 2008 et 2019<sup>11</sup>. Nous y avons dénombré l'ensemble des mentions de l'usage d'une information financière ainsi que sa provenance. Le tableau ci-dessous répertorie le nombre d'indicateurs construits à partir d'une information de nature financière ainsi que leur origine :

Source / Exercice	2008		2019	
	PAP	RAP	PAP	RAP
Chorus	-	-	3	3
Chorus + autre solution	-	-	3	7
Autre solution	36	21	35	11
TOTAL	36	21	41	21

11. 2008 permet d'observer des PAP et des RAP à peu près stabilisés deux ans après la mise en œuvre intégrale de la LOLF. 2019 a été retenue pour observer, le cas échéant, une évolution tout en évitant les éventuels biais liés à la crise sanitaire.

En 2008, il n'est fait mention que 36 fois dans les PAP et 21 fois dans les RAP d'une information financière trouvant sa source dans une base de données comptable. En 2019, ce sont respectivement 41 tableaux pour les PAP et 21 pour les RAP qui sont concernés. Si on constate une légère progression dans les PAP, dans les RAP la diffusion ne se révèle pas plus importante 13 ans après l'entrée en vigueur de la LOLF. Le calcul des coûts semble plus convoqué au service de la justification des crédits budgétaires que de l'évaluation de la performance de l'action publique. Il s'agit d'exprimer pourquoi l'administration demande un financement via les prélèvements obligatoires, en complément éventuel du financement par la redevance.

En 2008, les annexes budgétaires font parfois directement référence à l'exploitation de données issues de la comptabilité générale, via l'application Accord. C'est par exemple le cas de la mission Agriculture et pêche<sup>12</sup> pour les PAP, ou de la mission Action extérieure de l'État pour les RAP<sup>13</sup>.

Mais il est parfois difficile de déterminer quelle est l'origine de cette l'information financière. Ainsi, dans le PAP 2008 de la mission Écologie, développement et aménagement durables 2008, on trouve un indicateur 3.2, de nature financière. Cet indicateur est manifestement produit, par la direction de la sécurité et de la circulation routière (DSCR) et les directions départementales de l'équipement (DDE), à partir de données comptables, comme en témoigne la « précision terminologique » du tableau ci-dessous.

INDICATEUR 3.2 : Dépense moyenne d'un examen pratique du permis de conduire pour l'administration relevant du ministère chargé de la sécurité routière

(du point de vue du contribuable)

	Unité	2005 Réalisation	2006 Réalisation	2007 Prévision PAP 2007	2007 Prévision actualisée	2008 Prévision	2010 Cible
Dépense moyenne d'un examen pratique du permis de conduire pour l'administration relevant du ministère chargé des Transports	€ courant / permis	25	25	24	24	26	24

Précisions méthodologiques :

Le coût moyen intègre la part de la masse salariale correspondant aux activités d'examen, les frais de déplacement, de fonctionnement et de formation initiale et continue. Il est calculé sur l'ensemble des permis moto, lourd et permis B.

Sources des données : DSCR et DDE.

Le PAP relatif à la Défense illustre aussi l'utilisation de données comptables dans l'indicateur renseignant *la qualité de la dépense pour l'équipement des forces* constituée du regroupement des données du contrôle de gestion, de la direction générale de l'armement, et d'un secrétariat commun au programme 146 (Équipement des forces)<sup>14</sup>.

Les données de 2019 devaient évoluer vers une forme d'homogénéité, puisque la solution Chorus structure la gestion financière de l'État depuis 2011. Les sources indiquées le confirment : le PAP Action et transformation publiques mentionne bien Chorus comme source des données<sup>15</sup>. Le constat est similaire lorsque l'on s'attarde sur les RAP. Ceux-ci mentionnent explicitement Chorus comme source de l'information financière. Le

12. Projet annuel de performance « Agriculture pêche », 2008, p. 158. Le logiciel budgétaire et comptable ACCORD LOLF vient compléter certains logiciels spécifiques.

13. Rapport annuel de performance « Action extérieure de l'État », 2008, p. 43.

14. Projet annuel de performance, « Défense », 2008, p. 358.

15. Projet annuel de performance « Action et transformation publiques », 2019, p. 17.

RAP Action et transformation publiques précise ainsi que « *les montants d'autorisations d'engagement sont extraits de Chorus* »<sup>16</sup>.

Le PAP relatif à la Défense présente *le coût de la fonction restauration-hébergement* selon une méthodologie particulière, mais directement issue de l'utilisation de Chorus. La donnée est portée par le système de comptabilité analytique (Chorus CAN) du service du commissariat des armées, qui constitue un module de Chorus dédié à la comptabilité analytique, proposé depuis 2017 par l'Agence pour l'informatique financière de l'État<sup>17</sup>. Les RAP témoignent par ailleurs de ce que l'ensemble de l'administration tire les conséquences de l'abandon de la comptabilité d'analyse des coûts et des actions et de son remplacement par une comptabilité analytique<sup>18</sup>. Tous les RAP 2019 contiennent un paragraphe sur l'état des réflexions au sein des ministères, comme au ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation : « *Le MAA a participé en 2019 au cycle de réunions bilatérales et d'ateliers thématiques organisés par la direction du budget afin d'accompagner les ministères dans le développement de leur propre comptabilité analytique* »<sup>19</sup>.

En attendant le déploiement de Chorus CAN, on constate le maintien de solutions parallèles et propres à certains ministères. À titre d'exemple, le ministère de la Défense utilise la solution Damier du service du commissariat des armées pour présenter le coût de la fonction restauration-hébergement<sup>20</sup>.

\*

\* \*

À l'aune de ces études et témoignages, il ne fait plus aucun doute que cette politique de l'offre d'information financière que porte la comptabilité publique rencontre une demande. Mais l'efficacité de cette dernière est conditionnée à l'usage fait de la comptabilité. Inversement son mésusage la rend inefficace. La frontière entre usage et mésusage semble passer par la formation des destinataires de l'information ou par la présence d'un tiers susceptible de traduire l'information financière en données intelligibles. Inversement, la montée en compétence des services financiers des administrations semble permettre un usage partagé de la comptabilité publique au bénéfice d'une amélioration de la gestion financière et de manière indirecte, de l'action publique.

16. Rapport annuel de performance « Action et transformation publiques », 2019, p. 19.

17. Projet annuel de performance « Défense », 2019, p. 82-83.

18. La comptabilité d'analyse des coûts introduite par la LOLF a été abandonnée par le décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018 modifiant le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *JORF* n° 0221 du 25 septembre 2018. Cet abandon est ensuite inscrit dans la LOLF via l'article 14 de la loi organique n° 2021-1836 du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques.

19. Rapport annuel de performance « Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales », 2019, p. 10.

20. Rapport annuel de performance « Défense », 2019, p. 100.



## Bibliographie

- Charreaux Gérard, « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », in Bernard COLASSE, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2<sup>e</sup> édition, Economica, 2009, p. 861-875.
- Cour des comptes, *La Comptabilité générale de l'État, dix ans après, une nouvelle étape à engager*, rapport public thématique, février 2016, 142 p.
- Kott Sébastien, *Le Contrôle des dépenses engagées, évolutions d'une fonction*, CHEFF, 2004, 543 p.
- Ministère de l'Économie et des Finances, *Guide de la LOLF*, 2012, 100 p.
- Mosny Benjamin, *La Nouvelle Comptabilité publique*, thèse droit public, université de Poitiers, en cours.
- Parthenay Marie-Laure, « La comptabilité est-elle coupable ? », *La Comptabilité, une exception culturelle française ?*, Colloque du 26 novembre 2010, CNAM, Intec, 2011.