

Cahier
n° 23

l'Académie
SCIENCES TECHNIQUES COMPTABLES FINANCIÈRES

LA PLACE ET LE RÔLE DU COMPTABLE PUBLIC

dans le contrôle interne comptable
des administrations publiques



sage

C'est avec plaisir que l'Académie se penche à nouveau sur une problématique du secteur public. Le cahier n°18 s'intéressait à la qualité comptable au sein des collectivités territoriales.

Cette fois, c'est à un sujet plus spécifique mais concernant toutes les administrations publiques que ce groupe de travail s'est attaqué.

Le métier comptable a fortement évolué ces dernières décennies et la comptabilité publique n'échappe pas à ce mouvement.

La loi organique relative aux lois de finance, votée en 2001, et les modifications constitutionnelles de 2008 relatives à la qualité comptable au sein des administrations publiques en sont deux exemples.

Reposant sur des règles spécifiques, la comptabilité publique sépare strictement l'ordonnateur et le comptable et définit les rôles de chacun. L'évolution du métier comptable impose alors de questionner la pertinence du système existant. C'est ainsi que le groupe de travail, composé d'agents comptables représentatifs de la pluralité des administrations publiques et de personnes proches de ce milieu professionnel, a étudié la place et le rôle du comptable public au sein du contrôle interne comptable dans l'ensemble des administrations publiques. Exposant en premier un état des lieux des pratiques, le cahier propose ensuite des préconisations afin d'améliorer les modalités actuelles.

Nous souhaitons que ce cahier enrichisse les débats sur ce sujet et contribue, d'une manière plus générale, à la modernisation de la gestion publique.

Merci à toutes celles et ceux qui ont participé à ces travaux.

Bonne lecture.



William NAHUM
Président Fondateur de l'Académie des
Sciences et Techniques Comptables et Financières



Paul HERNU
Conseiller Maître Honoraire
Cour des Comptes

Si depuis 2001 la LOLF a introduit l'obligation de qualité comptable pour les comptes de l'Etat, obligation étendue aux établissements publics nationaux en 2003, ce n'est que depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, que toutes les Administrations Publiques (APU) se sont vues contraintes au respect de l'obligation de qualité comptable.

Si les outils informatiques (CHORUS, HELIOS, ...) et le référentiel des processus sont indispensables à la mise en place du contrôle de la qualité comptable, il n'en demeure pas moins que l'implication des équipes, au premier rang desquelles figurent le management des services financiers et le comptable public sont indispensables à l'obtention de résultats probants du contrôle interne comptable (CIC).

Le dispositif de CIC repose aujourd'hui sur deux principes d'organisation : la séparation des tâches et notamment celles de l'ordonnateur et du comptable, et la supervision qui consiste à obtenir la garantie de la qualité des tâches exécutées.

L'objectif de ce guide est de faire un état des lieux de la qualité comptable dans les différentes catégories d'administrations publiques et de proposer des pistes d'évolution permettant de gagner en qualité de l'information.

En effet, même si globalement des progrès notables ont été accomplis, la situation est hétérogène entre les différentes catégories d'administrations publiques ; des axes d'améliorations importantes existent et l'extension de la certification des comptes, appelée de ses vœux par le Président de la République lui-même pour les collectivités territoriales, apparaît comme un élément majeur des évolutions souhaitables.



Françoise FARAG

Directeur des Opérations Sage Collectivités,
Habitat Social et Immobilier

Composition du groupe de travail

Groupe de travail animé par :

- **Paul Hernu**
Conseiller Maître Honoraire, Cour des comptes

Membres du groupe de travail :

- **Bernard Adans**
Agent comptable principal - Directeur des comptes et de l'information financière
CNRS
- **Vincent Archambeault**
Doctorant en sciences de gestion
IAE de Poitiers
- **Laurence Belot**
Contrôleur Interne - Mission Audit
Voies Navigables de France
- **Raymond Chatelain**
Expert International
Cercle des Experts Francophones Internationaux (CEFI)
- **Sylvette Courtade**
Comptable public,
Représentante et membre du conseil d'administration de l'Association des Comptables Publics (ACP)
- **Etienne EFFA**
Agent comptable
Bibliothèque Nationale de France
- **Pierre Millan**
Trésorier Payeur Général Honoraire
DGFIP
- **Jean Montpezat**
Trésorier Payeur Général Honoraire
- **Jean-Philippe Trébillon**
Chef du bureau de la réglementation comptable et du conseil aux EPLE
Ministère de l'Education Nationale

Table des Matières

Edito	3
Composition du groupe de travail	7
INTRODUCTION	10
PREMIÈRE PARTIE : L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques	12
<u>I. Présentation des référentiels de contrôle interne</u>	12
A. Le contrôle interne général	12
• Les éléments du contrôle interne	13
a) Environnement de contrôle	13
b) Evaluation des risques	13
c) Activités de contrôle	13
d) Information et communication	14
e) Pilotage	14
• Les limites du contrôle interne	14
• Le rôle et les responsabilités des acteurs	14
a) Le management	15
b) Les cadres financiers	15
c) Le conseil d'administration	15
d) Les auditeurs internes	15
e) Les autres membres du personnel	16
B. Le contrôle interne comptable	16
• Les acteurs du contrôle interne comptable	16
• Les processus comptables	17
C. Organisation et méthode du contrôle interne comptable	17
• Le processus de pilotage de l'organisation comptable et financière	17
• Les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée	18
<u>II. Le contrôle interne comptable des administrations publiques</u>	20
A. Les administrations de l'Etat	21
• Les textes	21
• Le dispositif	22
a) L'analyse des risques et le pilotage	22
b) L'organisation opérationnelle du contrôle interne comptable de l'Etat	24
<i>Conclusion</i>	26
B. Les organismes de Sécurité Sociale	26
• Les textes	26
• Définition du contrôle interne comptable	27
• Organisation du contrôle interne comptable	28
<i>Conclusion</i>	29

Table des Matières

C. Les établissements publics nationaux	29
• Les textes	29
• Définition du contrôle interne comptable	30
• Organisation du contrôle interne comptable	30
• L'Etat des lieux	31
<i>Conclusion</i>	32
D. Le cas particulier des établissements publics de santé	32
• Les textes	33
• Définition du contrôle interne comptable	33
• Organisation du contrôle interne comptable	34
<i>Conclusion</i>	35
E. Les collectivités territoriales et les établissements publics locaux	35
• Les textes	35
• Organisation du contrôle interne comptable	37
a) L'application informatique Hélios	37
b) Le guide de contrôle interne comptable	37
F. Le cas particulier des établissements publics locaux d'enseignement	38
 Synthèse de la PREMIERE PARTIE et CONCLUSION	 40
 DEUXIÈME PARTIE : Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques	 42
<u>I. La séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public</u>	43
A. Situation actuelle de la séparation des fonctions	43
• L'Etat et la Sécurité Social	45
• Les établissements public nationaux	45
• Les collectivités territoriales	45
B. L'évolution souhaitable de la séparation des fonctions de l'ordinateur et du comptable public	46
<u>II. Le cadre juridique de présentation de comptes des administrations publiques</u>	47
A. Les référentiels budgétaires-comptables et les états financiers	47
B. Les évolutions souhaitables des référentiels budgétaires-comptables et des états financiers	48
<u>III. Responsabiliser les acteurs du contrôle interne comptable</u>	49
A. Des ordonnateurs difficilement sanctionnables	49
B. Les évolutions souhaitables du regime de responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public	50
 Synthèse de la DEUXIEME PARTIE et CONCLUSION	 51

Introduction

La qualité comptable est plus que jamais de rigueur au sein des administrations publiques (APU). Elle s'est imposée aux administrations de l'Etat à travers la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001, à certains établissements publics nationaux (EPN) à travers la loi de sécurité financière du 1er août 2003 et elle est devenue incontournable après la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008 l'érigeant en principe constitutionnel pour les trois sphères d' APU : l'Etat et les EPN qu'il contrôle, les administrations de sécurité sociale et les administrations publiques locales (APUL), dont font partie les collectivités locales.

Attestation de la qualité comptable, la certification des comptes s'étend, elle aussi, au sein des entités publiques. Après les comptes de l'Etat et ceux de la Sécurité Sociale, elle s'applique de plus en plus aux comptes des EPN au regard, notamment, d'un critère de taille. Elle est en perspective pour les comptes des établissements publics de santé de taille importante et elle demeure envisageable pour les comptes des collectivités territoriales et les établissements publics locaux les plus importants.

La qualité comptable ne peut s'envisager sans le développement d'un contrôle interne, plus spécifiquement de sa composante dédiée aux opérations comptables, le contrôle interne comptable (cf. première partie). D'une façon générale, le contrôle interne a pour but de donner à une organisation la possibilité de maîtriser les risques liés à son activité. Cette démarche repose, premièrement, sur un ensemble d'outils et de règles permettant d'évaluer et de réduire les risques et, deuxièmement, sur une organisation spécifique concernant son pilotage et son évaluation.

Or, le secteur public possède une organisation propre en matière de contrôle des opérations comptables. Celle-ci repose notamment sur la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public. Cette séparation est fondée sur une optique de sécurité des opérations, confortée par la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, dont la gestion comptable est soumise au jugement des juridictions financières. Elle correspond à un principe très ancien de division des tâches entre l'ordonnateur et le comptable qui repose sur les contrôles respectifs de l'un et de l'autre, notamment de ceux du comptable public prévus aux articles 11 et 12 du décret du 29 décembre 1962¹ portant règlement général sur la comptabilité publique en ce qui concerne l'exécution des opérations de dépenses et de recettes prévues au budget des APU. Elle a garanti, jusqu'à aujourd'hui, la régularité comptable de ces opérations ordonnancées par les donneurs d'ordre disposant de fonds publics. Cependant, la qualité comptable ne se limite pas à la régularité comptable, mais s'apprécie également au travers d'états financiers (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et annexe) devant présenter sincèrement et fidèlement le résultat et la situation patrimoniale et financière de l'entité publique concernée.

Le contrôle interne comptable s'est développé de manière inégale ces dernières années au sein des APU. Dans certaines d'entre-elles (Etat, sécurité sociale) des référentiels ont été conçus et mis en œuvre depuis plusieurs années. Pour d'autres, comme les EPN, ces référentiels commencent à se mettre en place. Les changements induits par les exigences de cette démarche ont des conséquences sur le positionnement et le rôle des responsables de la production et de la présentation des informations comptables et financières. Ce constat a d'ailleurs déjà été fait : « L'émergence d'une nouvelle gestion publique modifie l'équilibre des rôles des acteurs dans le système financier public² ».

.../...

Introduction (Suite)

Les prérequis nécessaires à l'établissement et au bon fonctionnement de ce contrôle interne imposent un dispositif dans lequel les responsables de l'organisation réajustent leur place et leur rôle pour satisfaire aux exigences de la nouvelle méthode de contrôle visant à l'obtention de la qualité comptable. Le présent document a précisément pour objectif de s'interroger sur le nouveau rôle et la nouvelle place qui pourraient être dévolus au comptable public dans le dispositif de contrôle interne comptable des APU et de formuler des recommandations en la matière afin d'améliorer le dispositif actuellement en place.

La première partie présente les systèmes de contrôle interne. Dans un premier temps sont exposées les principales caractéristiques de ces systèmes en se basant sur les référentiels du COSO et de l'AMF. Dans un second temps sont exposées les réglementations et les pratiques des dispositifs de contrôle interne comptable dans les différentes APU. La deuxième partie vise à analyser les différences et les insuffisances des dispositifs de contrôle interne comptable dans les trois sphères d'APU, du point de vue de la place et du rôle qu'y joue le comptable public et à proposer les évolutions souhaitables en la matière. Trois préconisations majeures sont alors exposées et détaillées ayant trait à l'aménagement de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, à l'évolution du cadre juridique de présentation des états financiers et à celle des régimes de responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public.

¹Ce décret est aujourd'hui appelé à être remplacé par un nouveau décret portant sur la gestion budgétaire et comptable des APU qui maintiendra, avec quelques assouplissements, la règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public.

²Rapport de la Fondation pour les finances Publiques (FONDAFIP) « Quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle ? »

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

PREMIÈRE PARTIE : L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

La première partie de ce document a pour but de présenter le contrôle interne comptable³.

Dans un premier temps, sont exposés les éléments de définition des deux référentiels de CI reconnus. Le premier est un référentiel de renommée internationale, probablement le plus utilisé. Le deuxième est un référentiel réalisé dans le contexte français, qui comporte deux avantages au regard de notre problématique. Premièrement, il consacre une partie spécifique au CIC, ce que ne fait pas le référentiel international. Deuxièmement, même s'il est destiné en priorité aux sociétés soumises à la loi de sécurité financière (LSF), le cadre de référence français devrait pouvoir être adopté par toute organisation, qu'elle soit du secteur privé ou du secteur public.

Dans un second temps sont présentées les définitions, l'organisation et les pratiques de CIC dans les APU. Les quatre catégories⁴ d'APU font l'objet d'une présentation séparée en raison d'une conception et d'une organisation différentes de leur CIC, de même que, parmi celles-ci, les établissements publics de santé, bien que la loi Hôpital Patient Santé Territoire (HPST) permette de les classer dans les EPN.

I. Présentation des référentiels de contrôle interne

Le référentiel le plus répandu en matière de CI, s'appliquant à l'ensemble des fonctions managériales, a été élaboré par un groupe de travail américain dit COSO⁵. Ce référentiel, publié aux Etats-Unis en 1992, définit la notion de CI, détermine ses limites, fixe les rôles et responsabilités du personnel et fournit des outils d'évaluation.

Beaucoup plus tard, la Loi de Sécurité Financière (LSF), promulguée en France en août 2003, a obligé les dirigeants de sociétés à « rendre compte dans un rapport, [...] des procédures de CI mises en place ». La diversité des pratiques engendrées par cette obligation a conduit l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) à concevoir un document en vue d'homogénéiser les pratiques de CI. Le cadre de référence ainsi fixé, inspiré des référentiels internationaux, notamment celui du COSO, a fait l'objet d'une première publication en 2007, actualisée en 2010. Il tient compte de la réglementation française et européenne ainsi que des recommandations des rapports sur la gouvernance d'entreprise. Il constitue une transcription d'un modèle de contrôle interne international, adapté au contexte français et présente la particularité d'une déclinaison du CI général au domaine comptable et financier sous la forme d'un référentiel de CIC développé de manière détaillée.

A. Le contrôle interne général

Le COSO définit le CI comme « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel

³CIC contrôle interne comptable et CI contrôle interne

⁴On peut considérer que les trois sphères d'APU recouvrent quatre catégories d'APU si, parmi les EPN, on classe à part les établissements publics de santé, comme il est dit par la suite

⁵Du nom du groupe de travail dénommé : « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission », Publié en 1994 en France sous l'intitulé : « La pratique du contrôle interne - COSO Report »

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »

Bien qu'il soit élaboré sous la responsabilité de la direction, le CI doit être considéré comme l'affaire de tous car il est destiné à être appliqué par tous les agents de l'entreprise

• Les éléments du contrôle interne

Selon le COSO, le CI possède cinq composantes interdépendantes, intégrées aux processus de gestion de l'entreprise. Les liens entre ces composantes sont représentés par une pyramide, mettant en évidence leur interaction. Le personnel effectue des activités selon des objectifs préfixés et les dirigeants évaluent les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation de ces objectifs. Les activités de contrôle mises en place visent à s'assurer que les mesures identifiées par le management comme nécessaires à la réduction des risques sont effectivement mises en oeuvre. Le pilotage du dispositif et le système d'information assurent le suivi des activités de contrôle et leur adaptation en fonction de l'évolution des risques.

Les cinq composantes du CI général sont précisées ci-dessous. Il est à noter que le référentiel de l'AMF n'utilise pas la même terminologie, mais les notions sous-jacentes sont similaires.

a) Environnement de contrôle

C'est une composante importante qui constitue le fondement des autres composantes du CI. Elle a trait, en effet, à la culture de l'entreprise en termes de discipline, d'organisation et de sensibilisation du personnel à l'importance des contrôles. Les facteurs ayant un impact sur cet environnement se retrouvent à deux niveaux de l'entreprise : le style de management de la direction, notamment en termes d'éthique et de politique de délégation et les compétences et l'intégrité du personnel.

b) Evaluation des risques

L'évaluation des risques consiste en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Il s'agit d'un processus qui permet de déterminer la manière dont ces risques doivent être gérés.

c) Activités de contrôle

L'application des normes et procédures de contrôle permet de s'assurer que les mesures nécessaires sont mises en oeuvre

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de l'entreprise.

d) Information et communication

L'information pertinente sur les actions, les procédures et les contrôles doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. En particulier, le personnel doit comprendre le rôle qu'il est appelé à jouer dans le système de CI et doit être en mesure de faire remonter les informations importantes.

e) Pilotage

Le système de CI doit être contrôlé et évalué régulièrement afin de s'assurer de sa pertinence. Une distinction est faite entre, d'une part, le pilotage courant qui permet de remédier immédiatement aux insuffisances du CI et, d'autre part, les évaluations ponctuelles consistant à porter un regard neuf sur le fonctionnement du CI et à s'assurer de la mise en place d'un pilotage permanent.

• Les limites du contrôle interne

Le système de CI doit fournir une assurance raisonnable sur la réalisation des objectifs. Il ne peut pas fournir une certitude absolue. Trois catégories de limites peuvent être relevées.

Tout d'abord, la réalisation du CI dépend des personnes qui réalisent les activités de contrôle. La défaillance humaine est toujours envisageable, qu'il s'agisse d'une erreur, d'un mauvais jugement ou d'une mauvaise interprétation.

Ensuite, une fraude peut être organisée pour différentes raisons et par différents moyens, notamment par collusion entre individus.

Enfin, la conception des contrôles tient compte de leur coût et du bénéfice ou des avantages que l'on peut en espérer et cette évaluation est souvent difficile à réaliser, ce qui ne garantit pas toujours la mise en place d'un système de contrôle adéquat.

• Le rôle et les responsabilités des acteurs

Le COSO détermine en ces termes le rôle et les responsabilités des acteurs du CI : « Tous les membres du personnel ont une responsabilité, plus ou moins grande, en matière de CI. Toutefois, la responsabilité du système de CI relève du management et, en tout premier lieu, du Président-Directeur Général. La façon dont le contrôle est exercé par les dirigeants est déterminée, pour une grande part, par le directeur financier et les responsables des services comptables,

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

mais les autres dirigeants jouent également un rôle important, en ayant la charge du contrôle des activités des unités qui leur sont rattachées. De même les auditeurs internes contribuent à l'efficacité du système de CI bien qu'ils ne soient pas les premiers responsables de sa mise en place ni de son maintien. Le Conseil d'administration et le Comité d'audit supervisent le système de CI. Un certain nombre de tiers, tels que les auditeurs externes, contribuent souvent à la réalisation des objectifs de l'entreprise et fournissent des informations utiles au maintien du CI. Ils ne sont cependant, ni intégrés au système de CI, ni responsables de son efficacité. ».

a) Le management

Le CI étant intégré aux activités de l'entreprise, il est tout à fait logique que le management en soit responsable, la responsabilité ultime revenant au Directeur Général. Ce dernier doit notamment s'assurer de l'existence d'un CI effectif. Pour cela, il doit, au-delà de la conception et de l'impulsion, s'assurer que l'ensemble du management contribue au contrôle des activités.

b) Les cadres financiers

Du fait du caractère transversal de leur activité, les cadres financiers (directeur financier, directeur des services comptables, contrôleur de gestion) ont un rôle important à jouer dans les activités de contrôle interne. Le suivi des performances à l'échelle de la société leur confère, en particulier, un rôle majeur dans la mesure où la réalité de celles-ci dépend, pour une part, de la fiabilité des informations comptables et financières. Cependant, l'analyse des cadres financiers pouvant porter sur la réalisation des objectifs opérationnels et sur la conformité aux lois, le COSO souligne l'importance de ne pas cantonner leurs contrôles à ceux concernant la fiabilité des informations financières.

c) Le Conseil d'administration

Le management est responsable devant le Conseil d'administration et ce dernier a pour mission de surveiller et piloter l'ensemble des activités de la société, y compris celles portant sur le CI. A cette fin, un comité d'audit, composé d'administrateurs, peut être chargé de vérifier le fonctionnement du CI.

d) Les auditeurs internes

« Les auditeurs internes procèdent à un examen direct du système de CI et recommandent des améliorations » (Chapitre 8 du COSO). Ils ne le construisent pas, ni ne le mettent en œuvre quotidiennement. Ils l'évaluent. Des fonctions de sensibilisation et de formation au CI peuvent leur être demandées.

Les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent. « Cette indépendance résulte [...] de leur position au sein de l'organisation, des pouvoirs dont ils sont investis ainsi que de la reconnaissance de leur objectivité ».

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Pour assurer l'impartialité de l'audit interne, il est recommandé de le rattacher à la direction générale de l'entreprise et ses membres ne doivent pas avoir exercé de fonctions opérationnelles dans l'activité auditée.

e) Les autres membres du personnel

« Toutes les personnes appartenant à l'entreprise font partie du système de CI » (Chapitre 8 du COSO). Ainsi, la fiche de poste de chaque agent de l'entreprise doit préciser sa place dans le CI.

B. Le contrôle interne comptable

Le cadre de référence de l'AMF fait une distinction entre le CI et le CIC (distinction absente du COSO). Il y est défini comme : « [...] un élément majeur du CI. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés,...information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires...Comme le CI en général, il s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place du système d'information de la société, les politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle. »

De manière plus détaillée, il est précisé que le CIC a pour but de s'assurer de :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables,
- l'application des instructions et orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire au titre de ces informations,
- la préservation des actifs,
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- la fiabilité des comptes publiés et celle des autres informations communiquées au marché.

• Les acteurs du contrôle interne comptable

Les acteurs du CIC sont les mêmes que les acteurs du CI : tout le personnel de l'organisation est concerné, la Direction générale en est responsable et le Conseil d'administration doit le superviser au vu d'un rapport. L'audit interne est aussi concerné dans la mesure où les audits comptables contribuent à l'amélioration du CIC. En revanche, les Commissaires aux Comptes ne font pas partie du dispositif de CIC. Ils ne font que juger de sa qualité afin de former leur opinion en qualité d'auditeur comptable externe à l'entreprise.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

• Les processus comptables

Les processus comptables représentent un ensemble d'activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières. Ils incluent un système de production comptable, d'arrêté des comptes et des actions de communication. Tout le personnel de l'organisation est concerné car les processus qui concourent à la production de l'information comptable et financière ne concernent pas uniquement le personnel de la Direction comptable et financière.

Deux sortes de processus comptables sont distinguées :

- les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière,
- les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée, qui peuvent être à leur tour subdivisés en :
 - processus amont (achats, ventes, trésorerie, etc.) qui permettent d'alimenter la base de données comptables et processus de production de l'information comptable et financière,
 - processus d'arrêté comptable et de communication financière.

C. Organisation et méthode du contrôle interne comptable

D'une manière générale, le CIC repose sur une méthodologie consistant à identifier et évaluer les risques, à mettre en place des activités de contrôles et un pilotage de la part de la Direction générale.

• Le processus de pilotage de l'organisation comptable et financière

Le pilotage est assuré par les Directions comptables et financières et par la Direction Générale. Son objectif est de définir et de mettre en œuvre la politique de contrôle des processus comptables, la gestion des moyens dédiés et la maîtrise des contraintes permettant de répondre aux objectifs de la Direction Générale en la matière.

Il est précisé que les deux dispositions suivantes sont primordiales pour le CIC d'une entité :

- « la séparation des fonctions est conçue de façon à permettre un contrôle indépendant. Cette séparation des fonctions, adaptée à la situation de l'entreprise, doit s'efforcer de dissocier les tâches et fonctions relevant de l'opérationnel, de la protection des biens et de leur enregistrement comptable ;
- les noms des personnes pouvant engager la société et les différents niveaux d'approbation requis selon le type d'engagement sont définis et mis à la disposition des personnes chargées de l'enregistrement comptable afin de leur permettre de s'assurer que les opérations ont été correctement approuvées. »

Le CIC repose sur la description de cycles, de processus et de procédures comptables qui permet l'identification et l'évaluation des risques qui, à son tour, permet la détermination des contrôles. Il faut au préalable que l'activité ait été découpée en tâches élémentaires.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

La documentation nécessaire au CIC se compose des documents suivants :

- une description des principes de comptabilisation, des flux d'opérations et de leur contrôle ;
- un manuel de principes et de procédures comptables précisant les concepts comptables utilisés et identifiant le traitement des opérations les plus importantes et les traitements comptables complexes ;
- une liste des responsables de l'information comptable et financière publiée et des différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes ;
- un calendrier d'élaboration des informations comptables et financières ;
- une formalisation des systèmes informatisés.

Ensuite, des contrôles et procédures sur les activités et la documentation sont nécessaires, tels que :

- des contrôles sur la mise en œuvre des circuits d'information,
- des mises à jour de la documentation afin de s'assurer de la pertinence des informations délivrées,
- un processus visant à identifier les ressources nécessaires au bon fonctionnement de la fonction comptable,
- une veille réglementaire permettant d'appréhender et d'anticiper les évolutions de l'environnement de la société,
- des contrôles spécifiques sur les points qui seraient identifiés comme sensibles concernant des aspects comptables, par exemple l'inscription à l'actif, la constatation des produits, ...
- des mécanismes afin d'identifier, remonter et traiter systématiquement les incidents et les anomalies,
- des dispositifs destinés à assurer la sécurité physique et logique des systèmes et données informatiques,
- des règles précises en matière d'accès au système informatique, de validation des traitements et de procédures de clôture, de conservation des données, et de vérification des enregistrements,
- des adaptations du système d'information conformes aux évolutions des besoins de l'entreprise.

La supervision du CIC est effectuée prioritairement par la Direction Générale qui est le premier responsable du CIC. Le Conseil d'administration procède également à des vérifications pour s'assurer de la fiabilité de l'information financière, par lui-même ou en en faisant la demande au service d'audit interne.

Enfin, la Direction générale et le Conseil d'administration coopèrent avec les Commissaires aux Comptes. Ils s'assurent que ces derniers sont correctement informés des faiblesses éventuelles du CI et des options comptables retenues ayant un impact sur la présentation des états financiers.

• Les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée

Ces processus sont classés en deux catégories :

- Processus amont et de production comptable
- Processus d'arrêté des comptes

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Les critères auxquels ces processus doivent répondre pour déterminer la qualité de l'information comptable et financière sont issus des normes d'exercice professionnel des Commissaires aux Comptes relatives au caractère probant des éléments collectés. Pour mémoire, l'énumération des critères de qualité comptable, pour la première catégorie de processus, est la suivante : réalité, exhaustivité, exactitude, séparation des exercices et classification. Pour la deuxième catégorie, on y ajoute les critères de reconnaissance des droits et obligations, bonne imputation et présentation intelligible des états financiers.

L'identification des risques au regard de ces critères est une opération nécessaire au CIC. De la même manière que pour le processus de pilotage de l'organisation comptable et financière, la Direction générale et le Conseil d'administration doivent veiller à l'installation et à la mise en œuvre effective du dispositif de CIC fondé sur la cartographie des risques d'anomalies comptables. L'évaluation du CIC peut ensuite se faire à l'aide d'un questionnaire ou d'une check-list récapitulant les principaux risques et les activités de contrôle. Le référentiel de l'AMF propose un questionnement en ce sens qui suit les étapes de la démarche de CIC.

LA QUALITE COMPTABLE

La qualité comptable se résume habituellement par l'expression : « comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle du résultat, du patrimoine et de la situation financière de l'entité ».

L'article 47-2, alinéa 2, de la Constitution impose, sous cette forme, la qualité comptable à l'ensemble des administrations publiques.

La régularité s'apprécie au regard de la conformité aux principes, aux règles et aux procédures du droit comptable.

La sincérité est réalisée au moyen de l'application de bonne foi, par les responsables de l'entité, compte tenu de la connaissance des événements et de la situation de l'entité qu'ils doivent avoir, des principes, règles et procédures précités.

L'image fidèle est constituée par le respect de la régularité et de la sincérité mais, au-delà, par la présentation d'informations privilégiant l'aspect économique des transactions, des relations ou de la situation de l'entreprise, par rapport à leur aspect juridique, en particulier par les informations mentionnées dans l'annexe aux comptes rendant ces derniers intelligibles et les plus proches possibles de la réalité économique.

L'auditeur comptable apprécie la qualité comptable au regard des critères suivants dénommés également assertions d'audit⁶ :

⁶Norme d'exercice professionnel (NEP) des commissaires aux comptes homologuée par arrêté du Garde des Sceaux du 19 juillet 2006

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

- S'agissant des flux d'opérations et des événements survenus au cours de la période comptable :
 - 1° **Réalité** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - 2° **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
 - 3° **Mesure ou exactitude** : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
 - 4° **Séparation des exercices** : les opérations et événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
 - 5° **Classification** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.
- S'agissant des soldes en fin d'exercice :
 - 6° **Réalité** : les actifs et les passifs existent réellement ;
 - 7° **Droits et obligations** : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs et les dettes correspondent à ses obligations ;
 - 8° **Exhaustivité** : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
 - 9° **Evaluation et imputation** : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.
- S'agissant de la présentation des comptes et des informations à fournir dans l'annexe aux comptes :
 - 10° **Exhaustivité** : toutes les informations relatives à l'annexe aux comptes, requises par le référentiel comptable, ont été fournies ;
 - 11° **Mesure et évaluation** : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants ;
 - 12° **Présentation et intelligibilité** : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée et les informations données dans l'annexe aux comptes sont clairement présentées.

II. Le contrôle interne comptable des administrations publiques

La loi organique relative aux lois de finance (LOLF) du 1er août 2001 a introduit l'obligation de qualité comptable pour les comptes de l'Etat dans son article 27 : « Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». Cette disposition a impulsé le développement du CIC au sein de l'administration de l'Etat puis, par ricochet, au sein des EPN.

A cet égard, la loi de sécurité financière (LSF) du 1er août 2003, étendant aux EPN les plus importants des dispositions en matière de certification des comptes, a conduit à une extension du dispositif de CIC dans cette partie de la sphère de l'Etat constituée par ses opérateurs.

Plus récemment, à l'occasion de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, toutes les APU se sont vues contraintes au respect de l'obligation de qualité comptable. En effet, l'article 47-2 de la Constitution dispose que « Les comptes des

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». Le champ défini par l'INSEE recouvre trois sphères et quatre catégories distinctes d'APU : l'Etat et les Organismes Divers d'administrations Centrales (ODAC) comprenant les EPN, les Administrations de Sécurité Sociale (ASSO) et les Administrations Publiques Locales (APUL) composées notamment des collectivités territoriales et des établissements publics locaux.

Dans un premier temps sont présentées les définitions, l'organisation et les pratiques du CIC dans les APU. Les quatre catégories d'APU font l'objet d'une présentation séparée car le cadre d'organisation de leur CIC n'est pas similaire. Dans la catégorie des EPN, les établissements publics de santé font également l'objet d'une présentation distincte du fait de la subsistance, actuellement, d'un classement particulier de leur régime comptable.

A. Les administrations de l'Etat

• Les textes

Pour les administrations de l'Etat, le CIC a commencé à se développer avec la mise en œuvre de la LOLF, qui fixe un objectif de qualité des comptes de l'Etat. Dans ces administrations, la fonction comptable doit être partagée entre les gestionnaires qui initient les opérations comptables et les comptables publics qui, en tant que garants de la qualité des comptes en application de l'article 31 de la LOLF, les exécutent et les valident. La loi organique a également introduit une réforme de la comptabilité de l'Etat dont le référentiel a été totalement refondu.

Par ailleurs, en application des articles 27, 28 et 30 de la LOLF, le système budgétaro-comptable de l'Etat est fondé sur deux référentiels. Le référentiel de comptabilité budgétaire, résultant du principe énoncé par l'article 28 de la LOLF selon lequel le fait générateur de l'enregistrement des recettes est leur encaissement et celui de l'enregistrement des dépenses est leur décaissement, organise une comptabilité de « caisse ». Le référentiel de comptabilité générale, pris en application de l'article 30 de la LOLF, retient le principe d'une comptabilité en « droits constatés » dans laquelle le fait générateur de l'opération comptable repose sur la constatation d'une obligation ou d'un droit qui donne lieu à l'enregistrement d'une charge (dépense) et d'une dette ou d'un produit (recette) et d'une créance. Cet article 30 ajoute que la comptabilité générale est tenue selon des règles ou des normes qui ne se distinguent de celles applicables aux entreprises privées qu'en raison des spécificités de l'action de l'Etat.

Dans les autres APU (EPN, SS et collectivités territoriales), le système budgétaro-comptable est moniste du fait de

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

la superposition de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale. Toutes les opérations enregistrées⁷ en comptabilité générale doivent se retrouver en comptabilité budgétaire, ce qui génère l'identité du résultat des deux comptabilités⁸.

Ces différences de référentiels fondant le système budgétaro-comptable des APU positionnent différemment, d'une part, les services gestionnaires du côté de l'ordonnateur, d'autre part, les services du comptable public, dans le champ et les conditions d'exercice du CIC (Voir ci-après le II de la deuxième partie).

• Le dispositif

Le dispositif de CIC de l'Etat, largement mis en place, est en constante amélioration. Il fait tout les ans l'objet d'un rapport détaillé, concomitant à la présentation des comptes de l'Etat, qui présente les améliorations intervenues. Ce dispositif peut être présenté en deux parties : l'analyse des risques et le pilotage du CIC, puis l'organisation opérationnelle du CIC.

a) L'analyse des risques et le pilotage

A l'instar du référentiel de CIC de l'AMF, le CIC de l'Etat, sous-ensemble du CI, est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par l'ensemble des acteurs pour maîtriser le fonctionnement des activités financières de l'Etat et donner ainsi une assurance raisonnable de la qualité de ses comptes, c'est-à-dire de leur fidélité à la réalité économique, patrimoniale et financière (définition directement inspirée du COSO).

Le pilotage du CIC

Le CIC de l'Etat, comme tout dispositif de CIC, doit garantir la qualité comptable selon les critères d'audit comptable précités.

La Direction Générale des finances publiques joue un rôle tout à fait stratégique en la matière puisqu'elle assure le pilotage comptable de l'ensemble des administrations publiques de l'Etat.

Un plan annuel de CIC émanant de cette Direction et mis en œuvre par ses services permet d'analyser l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques comptables installés dans les administrations de l'Etat. Les constats, établis par les cellules de qualité comptable, sont formalisés dans l'application AGIR (Application de Gestion Interne des Risques) et transmis aux instances de gouvernance départementales, régionales, interrégionales et nationales.

⁷Sauf quelques rares exceptions pour des opérations dites « non budgétaires » ou des opérations dites « mixtes » Partiellement budgétaires et non budgétaires

⁸Hors certaines opérations dites de « neutralisation budgétaire » d'opérations passées en comptabilité générale

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Ce plan annuel de supervision porte sur l'application, au plan national et déconcentré, d'un plan d'action comptable pluriannuel de l'Etat (PACE), reposant sur une cartographie des risques par processus comptable, qui définit les mesures et les contrôles à mettre en œuvre pour couvrir les risques. Depuis 2006, le PACE a été renforcé par l'intégration dans son périmètre des établissements publics nationaux.

Les acteurs du pilotage du CIC

Sous l'autorité du DGFIP, les comptables de l'Etat, en tant que garants de la qualité comptable, détiennent une responsabilité particulière dans la mise en œuvre et l'évaluation du CIC. A cet égard, les Contrôleurs Budgétaires et Comptables Ministériels⁹ (CBCM : comptables de l'Etat au niveau ministériel des administrations centrales) constituent, en matière de CIC, le relais et l'appui de l'offre de service de la DGFIP aux gestionnaires ministériels.

Au niveau des services déconcentrés, les Cellules de Qualité Comptable (CQC), mises en place dans les directions départementales ou régionales des finances publiques, relaient l'offre de service auprès des référents locaux du CIC autour de trois types d'actions : appui à l'élaboration d'une cartographie locale des risques et du plan d'action associé ; co-animation des sessions de formation aux enjeux, concepts et outil du CIC ; assistance méthodologique pour le déploiement de la documentation et des outils structurants du CIC.

Au sein de la DGFIP, le pilotage du CIC est assuré par plusieurs instances : le comité national de maîtrise des risques assiste le DGFIP dans la définition de la politique nationale de maîtrise des risques ; le secrétariat de ce comité est assuré par une mission nationale chargée de mettre en œuvre cette politique et un comité national d'audit assure le pilotage de l'audit interne. Au niveau opérationnel, au sein du service comptable de l'Etat, le comité comptable de l'Etat suit le plan d'action comptable et assure le pilotage de la clôture des comptes. Enfin, un comité d'échange et de suivi constitue le lieu du dialogue avec la Cour des comptes, dans le cadre du processus de certification des comptes, sur les chantiers liés au renforcement du CIC.

Les ministères sont dotés de structures de gouvernance du CIC, tant en administration centrale qu'en services déconcentrés. Dans chaque ministère, le rôle de référent promoteur du CIC, dirigeant du comité de pilotage, est généralement dévolu au secrétaire général ou au directeur des affaires financières. Des référents techniques ont également été désignés, au niveau central, voire déconcentré, pour assurer le pilotage, le suivi, l'animation, la formation et l'assistance aux plans d'action et aux acteurs du CIC.

En outre, une circulaire du Premier ministre du 26 mars 2010, relative au pilotage stratégique des opérateurs de l'Etat, a souligné la nécessité de fiabiliser les comptes des établissements publics nationaux, au titre de l'effort de maîtrise des dépenses publiques. A ce titre, la DGFIP accompagne ces établissements dans le renforcement de leur dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers.

⁹Cf. Décret n°2005-1429 du 18 novembre 2005

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Enfin, le projet de décret remplaçant le décret de 1962 mentionne que le responsable du CIC dans l'administration de l'Etat est le responsable de la fonction financière ministérielle, désigné par le ministre. Il est prévu qu'il « coordonne et concourt à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable ».

Ainsi, dans chaque ministère, c'est au responsable de la fonction financière ministérielle, représentant personnel du ministre en tant que directeur général de l'administration placé sous autorité, que reviendrait la responsabilité du pilotage du dispositif de CIC de chaque ministère. La configuration ainsi prévue se rapprocherait de celle exposée par les référentiels reconnus, comme celui de l'AMF, dans lesquels le directeur général d'une entreprise est responsable du CIC, sous la supervision du CA (Voir ci-dessus I A 3).

L'évaluation du dispositif de CIC

L'application AGIR, accessible à l'ensemble des acteurs, permet la formalisation et la valorisation des constats, par processus comptable. En 2010, la quasi-totalité des ministères, en administration centrale, a testé une échelle de maturité de gestion des risques, basée sur un système de notation concernant le dispositif de CIC et son pilotage.

Jugé indispensable au dispositif de maîtrise des risques comptables, l'audit interne est spécifiquement chargé, dans une logique d'évaluation périodique, de vérifier la qualité du CIC, c'est-à-dire d'apprécier l'efficacité des procédures de maîtrise des risques et de formuler des recommandations qui alimentent les plans d'action comptable ministériels. Au sein de la DGFIP, l'audit interne est assuré par la Mission Nationale d'Audit (MNA).

Comme preuve d'une certaine amélioration du dispositif de CIC des administrations de l'Etat, la Cour des comptes a certifié la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat pour l'exercice 2011, avec sept réserves dites « substantielles », soit six de moins que celles émises à l'occasion de la première certification intervenu sur les comptes de l'exercice 2006.

b) L'organisation opérationnelle du contrôle interne comptable de l'Etat

Le dispositif du CIC de l'Etat s'appuie sur une architecture comprenant trois niveaux d'acteurs correspondant à l'organisation de l'Etat.

Les acteurs

L'administration de l'Etat possède trois niveaux de CIC qui permettent d'assurer la réalisation et le suivi des éléments du CIC.

Le premier niveau est, par définition, directement intégré à l'activité courante des services de l'Etat, qu'il s'agisse des gestionnaires – et notamment des ordonnateurs – ou des comptables. C'est à ce niveau que s'articulent pleinement les leviers du CIC : l'organisation des services, la documentation des procédures et la traçabilité des opérations et des acteurs.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Le deuxième niveau est du ressort de structures dédiées, les cellules de qualité comptable (CQC) des services de CBCM ou intégrées dans les missions de maîtrise des risques des directions locales des finances publiques. Les CQC, disposant d'une vision globale des processus comptables, apportent un soutien méthodologique aux acteurs comptables, gestionnaires et comptables et fiabilisent leur évaluation du dispositif de maîtrise des risques. Elles constituent, par ailleurs, l'interlocuteur privilégié du certificateur des comptes. Au sein des directions des finances publiques, des comités comptables constituent l'organe collégial de traitement des problématiques de qualité comptable (plan de CI, plan d'action, évolutions dans la méthodologie du CIC, suivi des indicateurs...).

Le troisième niveau relève, à l'échelon national, du bureau de contrôle de la qualité des comptes, rattaché au service comptable de l'Etat de la DGFIP. Ce bureau a en charge le contrôle courant des opérations comptables, ainsi que les contrôles de niveau national spécifiques aux arrêtés intermédiaires et annuels des comptes de l'Etat.

Par ailleurs, sa mission de conseil s'exerce auprès des CQC centrales et locales. Sa mission d'information se traduit par la diffusion d'indicateurs de qualité comptable et d'éléments d'information sur les enjeux et les risques comptables.

Le système d'information

Le déploiement du nouveau progiciel de gestion intégrée CHORUS constitue un facteur important de renforcement du CIC, tant sur le plan de l'organisation, de la séparation des tâches, que de la traçabilité des opérations. Par ailleurs, il entraîne une refonte globale des processus comptables et financiers et l'automatisation d'un nombre important de processus qui permet d'accélérer, de fluidifier et de sécuriser les procédures et les échanges. Enfin, CHORUS induit une refonte de l'organisation à la base des processus comptables, telle la mise en œuvre des services facturiers, l'accélération de la dématérialisation des documents comptables et des pièces justificatives. Un tel système d'information répond à l'exigence de communication que requiert un dispositif de CIC.

Le plan national de CIC a été adapté en 2010 pour prendre en compte les risques nouveaux liés au déploiement de CHORUS. Ainsi, le référentiel de contrôle hiérarchisé de la dépense a évolué de manière à prendre en compte l'organisation par flux de dépense dans CHORUS. De manière générale, le nouveau cadre permet à chaque comptable d'avoir une approche en fonction des risques et des enjeux, tout en permettant de l'adapter aux cas particuliers.

La documentation des risques et des procédures comptables et financières.

Un intranet interministériel héberge les deux principaux supports de documentation : le référentiel de CIC et les guides de procédures. Le référentiel de CIC a vocation à faire le lien entre le recensement des risques et les procédures de gestion des principaux risques. Il identifie et évalue, pour chaque processus, les risques susceptibles de compromettre les critères de qualité comptable et met en regard les mesures de contrôle les plus appropriées.

Un autre référentiel de CI organisationnel traite des aspects transversaux de l'ensemble des processus comptables pour compléter le référentiel par processus qui a une logique « métier ». Il comporte une documentation sur les sujets suivants : rôle des acteurs et attribution des tâches, qualité juridique des acteurs, mise en place des contrôles pertinents, maîtrise

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

de la communication entre acteurs, archivage des données, gestion intégrée des actifs, tenue de la comptabilité des engagements, respect des délais, exhaustivité des comptabilités budgétaire et générale et insertion des données dans les référentiels CHORUS. Un des outils essentiels à mettre en place est constitué par l'organigramme fonctionnel. Il formalise l'organisation de l'entité, décrit la répartition et la séparation des tâches entre acteurs et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques et les comptabilités. Il permet également de recenser les suppléants et les membres de l'encadrement chargés de la supervision des opérations. Il est diffusé à tous les opérationnels et identifie les niveaux de décision.

Les guides de procédures comptables sont accessibles en ligne et donnent une vue synthétique de l'ensemble d'un processus et une décomposition fine des tâches qui le constituent au niveau opérationnel, fonctionnel et informatique. Ils sont principalement destinés aux opérationnels. Plusieurs ministères ont prévu l'élaboration de guides de procédures propres à partir du guide interministériel constitué par la DGFIP, en y incluant les spécificités ministérielles.

Conclusion

Le dispositif de CIC mis en place dans les administrations de l'Etat correspond aux préconisations des référentiels exposés en début de première partie. Largement documenté et reposant sur un système d'information CHORUS qui a connu des améliorations, ce dispositif a commencé à apporter la preuve de son efficacité selon le résultat des audits de certification de la Cour des comptes. D'autres améliorations, en particulier du cadre juridique de la gestion comptable, attendues du prochain décret qui remplacera le décret du 29 décembre 1962, devraient conforter le renforcement de cette efficacité en précisant davantage les règles de contrôle prévues par le dispositif, en particulier celles applicables par les gestionnaires et le comptable public.

B. Les organismes de Sécurité Sociale

• Les textes

Inséré dans la partie du code de la sécurité sociale consacrée à la gestion financière et comptable des organismes du régime général de sécurité sociale, le décret 93-1004 du 10 août 1993, accompagné de sa circulaire d'application des ministres chargés des affaires sociales et du budget du 7 octobre 1993¹⁰, constituent la base du régime juridique aujourd'hui applicable en matière de CIC des organismes de sécurité sociale. A ces textes fondateurs, sont venus s'ajouter des textes relatifs à la qualité comptable répondant aux exigences de la certification des comptes effectuée par la Cour des comptes à compter de l'exercice 2006.

¹⁰DSS/F/93/82

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

En effet, à compter de l'exercice 2006, les organismes du régime général de base de sécurité sociale ont été soumis à l'obligation de certification de leurs comptes, par la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, introduisant l'article LO 132-2-1 dans le code des juridictions financières et insérant un § VIII dans l'article LO 111-3 du code de la sécurité sociale, pour confier à la Cour des comptes cette mission de certification. Pour leur part, les organismes du régime de base de sécurité sociale des indépendants et des agriculteurs, ont été soumis à certification de leurs comptes par des commissaires aux comptes depuis l'exercice 2008.

Au-delà du cadre constitutionnel qui s'impose à l'ensemble des APU et du cadre légal précité, d'autres textes régissent l'organisation comptable des organismes de sécurité sociale et influent, par voie de conséquence, sur leur dispositif de CIC :

- l'article L 114-6 du code de la sécurité sociale prévoit que l'organisme national centralise les comptes des organismes de base, procède à leur validation et établit le compte combiné de la branche ;
- l'article D 114-4-2 du code de la sécurité sociale précise le cadre des procédures de centralisation, validation et combinaison des comptes par l'agent-comptable de la caisse nationale ;
- les arrêtés interministériels du 30 décembre 2005 et du 27 novembre 2006 traitent de la validation des comptes par l'agent-comptable national ;
- l'arrêté du 27 novembre 2006 se rapporte aux règles de combinaison des comptes ;
- les articles R 137-1 à R 137-4 du code des juridictions régissent la procédure de certification des comptes par la Cour des comptes.

Enfin, le décret 2007-1500 du 18 octobre 2007 donne un socle réglementaire à la responsabilité financière et pécuniaire des agents comptables, mais il confie aussi aux directeurs et aux agents-comptables des organismes nationaux la responsabilité de concevoir et de mettre en place en commun le dispositif de contrôle interne permettant de maîtriser les risques comptables et financiers, directs et indirects, résultant des opérations des organismes de sécurité sociale. Ce dispositif doit respecter les instructions et les modalités de CI définies par l'organisme national dans le cadre du référentiel de validation des comptes (article D.122-7 du code de la Sécurité Sociale).

• Définition du contrôle interne comptable

Le CI est défini de manière commune à tous les organismes des régimes de sécurité sociale. Il a pour objectif de déceler les erreurs ou anomalies, de découvrir les fraudes ou la non-application des textes réglementaires¹¹. La démarche entreprise dans les branches ne diffère pas fondamentalement des principes de CI contenus dans les référentiels du COSO et de l'AMF. Par exemple, l'instruction de branche diffusée par l'ACOSS aux URSSAF propose les définitions suivantes :

« La maîtrise du risque recherchée vise à assurer les conditions optimales de sécurité, de régularité, d'efficacité et de

¹¹Circulaire DSS/93/82 du 7 octobre 1993 alinéa 2011

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

fiabilité dans la conduite des processus et opérations. Le dispositif de CI constitue un système adapté de réponses aux risques préalablement identifiés, évalués et hiérarchisés. Il doit offrir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs, s'inscrit dans les limites inhérentes au système lui-même et acceptables selon le rapport des enjeux et des moyens mis en œuvre. »

Le risque ciblé par le dispositif de CI peut être d'origine externe ou interne : le risque externe tient à la qualité et la fiabilité des informations reçues et qui vont être traitées par l'organisme ; le risque interne tient à la qualité des traitements et procédures mis en œuvre pour exploiter les informations reçues. Il est de type opérationnel, lié à l'activité de l'organisme et de la branche. Ses effets s'analysent en termes directement financiers : risque d'erreurs, anomalies, fraudes, non-respect des règles et procédures se traduisant par un manque à gagner pour le recouvrement ; en termes de non-qualité résultant d'une non-conformité aux obligations liées à la mission de service public et pouvant avoir indirectement un impact financier.

Les outils de gouvernance mettent l'accent sur l'amélioration du CIC. En effet, les Caisses Nationales signent des Conventions d'Objectifs et de Gestion avec l'Etat déclinées en Contrats Pluriannuels de Gestion avec les organismes de base. Le régime général vit actuellement sous la quatrième génération de COG. Les termes de cette contractualisation ont fortement mis l'accent, outre l'amélioration des performances et des relations avec les prestataires, allocataires, cotisants ou partenaires, sur la sécurisation informatique et la qualité comptable. Les efforts de l'ensemble des organismes, en particulier dans le domaine de la piste d'audit, de l'analyse des résultats et de la mise en œuvre de boucles qualité sont réels. La Cour des comptes a d'ailleurs validé un grand nombre de ces dispositifs, preuve de leur efficacité.

• Organisation du contrôle interne comptable

La gestion comptable et financière des organismes de sécurité sociale est assurée par un directeur qui exerce les fonctions d'ordonnateur et un agent comptable qui lui est administrativement rattaché dont le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire est calqué sur celui des comptables publics.

Dès 1993, une circulaire sur CIC a précisé le rôle des acteurs¹². Les directeurs et agents comptables conçoivent et mettent en œuvre en commun le dispositif de CIC. Son objet est de concourir à une meilleure maîtrise globale de l'activité de l'organisme et sa mise en place doit être pilotée par le Directeur et l'Agent Comptable qui a le statut d'agent de direction.

- la séparation des tâches et notamment celles de l'ordonnateur et du comptable,
- la supervision qui consiste à obtenir la garantie de la qualité des tâches exécutées.

¹²Circulaire DSS/F/93/82 du 7 octobre 1993 art. 24

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Les textes laissent aux organismes nationaux¹³ le soin d'organiser le dispositif et de décrire les procédures à mettre en œuvre, tant pour leur propre compte, que pour celui des organismes locaux. L'introduction de la démarche au sein des organismes a constitué une opportunité pour mettre à plat leur fonctionnement et élaborer un dispositif sécurisé concourant à la maîtrise de l'activité.

Des instructions de branche ont été publiées reprenant les thèmes et les termes de la circulaire précitée et la plupart des organismes nationaux ont constitué des comités nationaux de CIC. Par ailleurs, l'agent comptable, en concertation avec le directeur, établit un plan de contrôle qui s'insère dans le dispositif de CIC de l'organisme.

Ainsi, tant au niveau national que local, l'organisation du CIC des caisses repose, à la fois, sur cette séparation claire des fonctions et sur une intégration complète de l'agent comptable dans le dispositif de contrôle, ce qui lui donne un droit et une obligation de supervision sur tous les contrôles en amont de ses propres opérations censés avoir été effectués par les agents de l'ordonnateur au niveau de la liquidation, de la mise en paiement et de l'imputation comptable des prestations ou de la mise en recouvrement des cotisations ou contributions sociales, à laquelle s'ajoutent ses propres contrôles a posteriori avant ou après paiement ou remboursement ou encaissement, qui font partie de son propre plan de contrôle.

Conclusion

Le CIC des organismes de Sécurité Sociale répond aux recommandations exprimées par les référentiels de CIC reconnus. Les éléments nécessaires à un dispositif de CIC sont présents et le rôle des acteurs est bien identifié et correspond à ces recommandations. L'ordonnateur et l'agent comptable sont chargés ensemble de la mise en œuvre et de la supervision du CIC. De plus, l'agent comptable possède un droit de contrôle ou de supervision sur toutes les opérations et tous les contrôles que doit effectuer l'ordonnateur, ce qui garantit, de façon optimale, la fiabilité de l'information comptable.

C. Les établissements publics nationaux

• Les textes

La LSF du 1er août 2003 a étendu aux EPN des dispositions qui étaient jusqu'alors réservées aux entreprises privées ou publiques. Comme la loi américaine Sarbanes-Oxley, la LSF repose principalement sur une responsabilité accrue des dirigeants, un renforcement du CI et une réduction des sources de conflit d'intérêts. Elle instaure de nouvelles obligations d'information en matière de gouvernement d'entreprise et de CI à la charge des Présidents de sociétés anonymes, ainsi qu'à celles faisant appel à l'épargne publique.

Ce type de dispositions visant, en particulier, à sécuriser et à fiabiliser l'information comptable et financière, a été étendue, en application de l'article 135 de ladite loi, à tous les EPN, à travers l'obligation qui leur a été faite, à compter du 1er juillet 2006, de faire certifier leurs comptes par les commissaires aux comptes, dès lors qu'ils établissent des comptes consolidés ou qu'ils atteignent deux des trois seuils suivants fixés par le décret n° 2005-747 du 1er Juillet 2005 :

¹³CNAMTS pour branches Maladie, AT-MP ; CNAV pour la branche Vieillesse ; CNAF pour la branche Famille ; ACOSS pour la branche Recouvrement

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

- un nombre de salariés permanents supérieur à 50,
- un montant hors taxes du chiffre d'affaires et des ressources liées à l'activité courante supérieur à 3.100.000 euros,
- un total de bilan supérieur à 1.550.000 euros.

Par ailleurs, dans le prolongement de la LOLF applicable aux comptes de l'Etat, les EPN, dans leur rôle d'opérateurs de l'Etat, ont été appelés à adopter un dispositif de CIC similaire à celui existant au sein des administrations de l'Etat. En effet, concourant à la réalisation des objectifs de politiques publiques de ces administrations, leurs comptes doivent respecter les mêmes principes et règles de qualité comptable et offrir les mêmes garanties d'obtention de cette qualité par une architecture de CIC proche de celle de l'Etat.

Cette volonté de rapprochement manifestée par les autorités de tutelle de l'Etat, en particulier celle exercée par le ministre du budget, a été concrétisée, récemment, par la circulaire adressée le 1er Juin 2011 aux directeurs d'EPN par ce dernier. Elle tire les conséquences, pour les EPN, des dispositions contenues dans l'alinéa 2 de l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que : « Les comptes publics des APU sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». Le CIC constitue, selon la circulaire précitée, « le levier majeur pour atteindre l'objectif de la qualité des comptes, en tant que démarche de maîtrise des risques comptables [...] il participe pleinement de la gouvernance de l'établissement ». Cette circulaire fixe les axes directeurs de la démarche de CIC et prend soin de distinguer ce dernier de la notion de vérification ou d'inspection, même si cette dernière notion n'est pas absente de la démarche. Elle comporte deux annexes. La première porte sur la méthode de pilotage et sur l'organisation, la seconde propose une démarche d'élaboration de la cartographie des risques et présente les enjeux du plan d'action pluriannuel.

• Définition du contrôle interne comptable

Plus précisément, la circulaire précitée du 1er juin 2011 définit le CIC « comme l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financières et patrimoniales, par processus (recettes, dépenses, immobilisations, etc.). Ces dispositifs de maîtrise des risques sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable ». Cette définition reprend les éléments principaux des référentiels présentés dans le I de cette première partie.

• Organisation du contrôle interne comptable

La circulaire du 1er juin 2011 constitue un premier cadre de référence du CIC. Les représentants du Ministre du Budget au sein des Conseils d'Administration des opérateurs doivent veiller au respect du dispositif. Les travaux sont coordonnés avec les ministères de tutelle technique, cette coordination se concrétisant notamment par l'articulation du plan d'action

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

ministériel et du plan d'action de l'opérateur. La DGFIP est chargée de la normalisation et de l'animation du dispositif. Elle est à l'origine de l'élaboration du cadre de référence qui définit notamment les structures de gouvernance, de pilotage et de mise en œuvre. Elle diffuse la documentation et provoque la sensibilisation des opérateurs et éventuellement des audits. Le Contrôleur Budgétaire et Comptable Ministériel intervient, quant à lui, en appui de l'offre de service de la DGFIP et il est également l'interlocuteur direct des opérateurs dans ce domaine. Enfin, les Contrôleurs Généraux Economiques et Financiers participent à l'évaluation du CIC et de la qualité comptable dans les EPN concernés.

La seconde annexe de la circulaire propose une démarche d'élaboration de la cartographie des risques et présente les enjeux du plan d'action pluriannuel. Elle décrit le mode d'identification des processus concernant l'établissement. Elle détaille ensuite la nature des risques (inhérents ou de contrôle), les signalements et les divers constats des tutelles ou des auditeurs. Sept facteurs de risques sont identifiés, qui doivent être hiérarchisés et doivent en réponse recevoir des propositions d'actions de contrôle pour en prévenir les effets. Ces réponses sont formalisées dans un plan d'action pluriannuel. La DGFIP a également publié un cadre de référence¹⁴ de la maîtrise des risques financiers et comptables dans les EPN qui reprend, en les détaillant, les étapes et les modalités de la démarche de CIC, dans tous les EPN quel que soit leur statut au regard de la consolidation et de la certification de leurs comptes, dès lors qu'ils sont soumis aux règles de la comptabilité publique. Le CIC est donc sur le point de devenir véritablement intégré à la gouvernance des EPN, sans qu'il soit forcément lié à la consolidation et à la certification de leurs comptes.

• L'Etat des lieux

Dans les faits, il s'avère que les configurations d'organisation du dispositif de CIC sont variées parmi les EPN. En effet, l'application de la circulaire servant de cadre de référence est récente par rapport aux premières mises en place du dispositif à la suite de la publication de la LSF de 2003 et de l'évolution concomitante de la position de l'agent comptable. La fonction de ce dernier tend de plus en plus, aujourd'hui, à faire de lui un expert, un garant et un allié pour les managers publics. Elle reste pourtant marquée, dans de nombreux établissements, par une relation tendue, où chacune des deux parties, faute d'un cadre réglementaire adapté, reste cantonnée sur ses positions. En matière d'organisation du CIC dans les EPN, quatre configurations peuvent être identifiées impliquant plus ou moins l'AC dans le dispositif de maîtrise des risques.

La première configuration repose sur la conservation d'une séparation stricte entre les fonctions de l'ordonnateur et du comptable, interdisant ainsi la mise en place de procédures permettant la réalisation de contrôles sur les processus se déroulant en amont des processus comptables revenant à l'agent comptable. Une deuxième configuration possible confie la conception et le suivi du CIC au directeur financier de l'EPN, en y associant de manière étroite l'agent comptable. En associant également l'agent comptable, une troisième configuration consiste à créer un service « Contrôle interne »

¹⁴Accessible sur le site www.performancepublique.budget.gouv.fr

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

qui élabore les référentiels et les dispositifs du CIC. Enfin, dans une dernière configuration observée, l'agent comptable occupe la fonction de directeur de la comptabilité et de la trésorerie. Lui sont alors confiées la mise en place du CIC et la production de l'information financière. Cette dernière configuration plaçant l'agent comptable dans une position centrale pour la production de l'information comptable et financière peut être considérée comme optimale, bien qu'elle apparaisse comme exceptionnelle, au regard de l'objectif de garantie d'obtention de la qualité comptable.

Conclusion

Les EPN sont entrés plus tardivement dans la démarche de CIC que les administrations de l'Etat ou les organismes de Sécurité Sociale. Leur situation à cet égard est diversifiée, chacun évoluant dans des secteurs différents dont l'environnement et les contraintes varient. Le récent cadre de référence diffusé par la circulaire du 1er juin 2011 devrait accélérer un mouvement de convergence déjà entamé. S'agissant du rôle des acteurs, il apparaît que la place et le rôle du comptable public, très variés au sein des EPN, sont le résultat de la liberté jusqu'ici laissée à l'ordonnateur dans le choix d'organisation du CIC au sein de l'établissement.

Toutefois, la circulaire précitée dispose que désormais : « La direction de l'établissement – définie comme comprenant au moins l'ordonnateur et l'agent comptable – est responsable de la démarche de CIC ». Si la place de l'agent comptable d'EPN semble ainsi se préciser, il faudra sans doute attendre la mise en œuvre d'une disposition de type réglementaire, prévue par le projet de décret sur la gestion budgétaire et comptable des administrations publiques devant remplacer le décret du 29 décembre 1962 sur la comptabilité publique, qui prévoit, en sa troisième partie applicable aux EPN, que l'agent comptable s'assure de la qualité du CIC. Pour fournir cette assurance, il faudra bien qu'il soit intégré, pleinement et de plein droit, dans le dispositif du CIC, pour lui réserver toute sa place dans la conception et la supervision de ce dispositif.

D. Le cas particulier des établissements publics de santé

Le CI est inhérent à la mission et à la culture des EPS. Le fonctionnement de ces établissements s'organise d'ores et déjà autour de procédures concourant à la mise en place de dispositifs de CI tels que :

- la séparation des acteurs au sein des processus, notamment la séparation entre un ordonnateur et un comptable public, le premier étant à l'initiative des opérations comptables mais ne pouvant les dénouer sans l'intervention du second ;
- les obligations s'appliquant aux agents publics en vertu de leur statut ;
- l'existence de contrôles imposés par la réglementation ;
- les obligations liées à la tenue de la comptabilité et à la reddition annuelle des comptes ;
- les contrôles exercés par les inspections ministérielles, les corps d'audit et les juridictions financières.

Le CI, déjà maîtrisé dans différents secteurs d'activité des EPS, s'est vu renforcé dans les domaines comptable et financier par la réglementation récente.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

• Les textes

La réglementation applicable à la tenue des comptes a pour fondement le décret de 1962 portant Règlement général de la comptabilité publique et l'instruction budgétaire et comptable M 21. Il est à noter que celle-ci est en voie d'actualisation pour la rendre plus conforme aux normes comptables de l'Etat et des EPN, tandis que le décret de 1962 doit être prochainement remplacé par un nouveau décret sur la gestion budgétaire et comptable de l'ensemble des APU, qui impactera la gestion comptable des EPS. La loi 2009-879 du 21 juillet 2009, Hôpital, Patient, Santé et Territoire (HPST), a, en effet, conféré aux hôpitaux publics le statut d'établissements publics contrôlé par l'Etat, c'est-à-dire d'EPN. L'article 17 de cette loi, codifié au code de la santé publique sous l'article L 6145-16, a, par ailleurs, introduit une obligation de certification des comptes des EPS portant, au plus tard, sur les comptes de l'exercice 2014.

Les travaux interministériels menés en 2009-2010-2011 (DGOS-DGFIP-Juridictions financières et Compagnie nationale des commissaires aux comptes), dans la perspective de la certification des comptes, ont abouti à l'élaboration d'un guide, diffusé par circulaire du 1er octobre 2011¹⁵, destiné à aider les EPS à fiabiliser leurs comptes avec cette perspective.

On peut noter, à cet égard, que les changements prochains dans la facturation, sous la forme notamment d'une facturation individuelle des séjours dans les hôpitaux et l'augmentation importante subséquente du nombre des facturations, rendent l'amélioration du CIC encore plus indispensable.

• Définition du contrôle interne comptable

La maîtrise des risques, à laquelle doit répondre le CIC dans les EPS, est une démarche de moyen terme visant à améliorer la qualité de la gestion comptable et financière d'un établissement de santé. L'objectif est d'obtenir un degré de maîtrise raisonnable des risques liés aux processus et aux procédures comptables mises en œuvre au sein de la structure. Il s'inscrit dans l'objectif général de fiabilisation des comptes et, à terme, de certification, ainsi que dans l'objectif d'amélioration de la performance de l'établissement.

Le CIC se définit ainsi comme l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tout niveau, recherchant la maîtrise des activités à dimension financière et/ou patrimoniale, pour prévenir les risques d'anomalies comptables dont la survenance pourrait avoir un impact négatif sur l'objectif de qualité comptable. Cet objectif est apprécié tout au long des chaînes de travail, du fait générateur des opérations ou des événements jusqu'à leur dénouement comptable et financier.

La démarche exigeante et rigoureuse qu'impose le CIC doit être réaliste, visible et planifiée pour être menée à bon terme. Elle conduit à tenir compte de l'environnement de contrôle existant, à évaluer les risques d'anomalies comptables significatives à l'aune de leur fréquence et de leur importance et à définir des objectifs de CI pour chacun des processus considérés comme prioritaires par l'établissement après appréciation de la masse de travail à accomplir. Le résultat de cette démarche se traduit par un dispositif organisé, documenté, tracé et évalué par les responsables de la gestion comptable et financière.

¹⁵Disponible sur le site de la DGOS au ministère de la Santé

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

• Organisation du contrôle interne comptable

Les établissements doivent élaborer et mettre en place un plan d'action pluriannuel de maîtrise des risques, qui permette, à la fois, de valoriser ce qui existe, d'améliorer ce qui doit l'être, de mobiliser les équipes et de communiquer en interne. Ce plan d'action tient compte des évolutions induites par d'autres chantiers qui interagissent avec celui de la qualité comptable, tels que la gestion de la dette, la gestion du patrimoine, la mise en œuvre de la comptabilité analytique, etc.

Les acteurs

Les comptes des EPS sont tenus par des comptables publics de la DGFIP. Placés sous l'autorité du DGFIP, ils ont le statut de comptable public principal et, à ce titre, leur responsabilité sur leur gestion comptable est appréciée par le seul juge des comptes, c'est-à-dire les chambres régionales des comptes sur délégation du Premier président de la Cour des comptes.

Deux voies paraissent ouvertes pour répondre à la supervision du CIC des EPS.

La DGFIP promeut la passation de conventions ad hoc de partenariat entre le directeur, ordonnateur de l'établissement, et le comptable public dont le contenu peut être différent d'un établissement à l'autre. Le comptable public peut alors se retrouver plus ou moins intégré dans le CIC et son rôle peut être différent d'un établissement à l'autre. Ce défaut d'harmonisation du rôle du comptable public dans le CIC du secteur hospitalier est patent au regard de la situation qui prévaut pour l'Etat et, de plus en plus, pour ses opérateurs.

Toutefois, le remplacement du décret de 1962 sur la comptabilité publique par le nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable des APU, pourrait être l'occasion d'obtenir une harmonisation de la place et du rôle du comptable public hospitalier, avec la place et le rôle du comptable public prévus par ce nouveau décret pour l'ensemble des EPN, puisque les EPS ont été classés dans la catégorie des EPN par la loi HPST précitée.

Le dispositif technique

Le guide précité de fiabilisation des comptes détaille les éléments à mettre en œuvre pour améliorer le CIC. Les outils exposés sont semblables à ceux développés dans la partie relative aux administrations d'Etat. Le guide présente la documentation à mettre en place et précise le périmètre du CIC. Tous les acteurs intervenant sur des processus doivent être impliqués. Le déploiement du CIC conduit à examiner les processus comptables et à rationaliser et formaliser les procédures et différents contrôles afin d'améliorer la qualité comptable.

En pratique, la démarche de CIC commence par une révision des procédures impliquant les personnels. Le rôle de chacun doit être retracé dans le cadre d'organigrammes fonctionnels. En ce sens, la démarche implique un nombre important de personnes contribuant, de près ou de loin, à la qualité de l'information comptable produite in fine. Un arbitrage permanent entre les objectifs, les risques et les coûts des mesures de CI doit être opéré. Le guide souligne aussi l'importance que l'ordonnateur et le comptable travaillent ensemble sur l'élaboration de la piste d'audit et de la cartographie des risques

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

qui doivent déboucher sur un plan d'action commun afin de renforcer le dispositif de CIC. Enfin, le guide rappelle la nécessité d'une évaluation du CIC par les responsables et le cas échéant par des auditeurs internes ou externes.

On peut relever enfin que l'application informatique Hélios, propre à la DGFIP et aux comptables publics qui lui sont rattachés, est dédiée, entre autres, à la gestion comptable des EPS pour gérer l'instruction budgétaire et comptable M21. L'adaptation de cette application pour la transformer en un progiciel de gestion intégrée permettant au comptable public de saisir ses propres opérations en continu par rapport à celles de l'ordonnateur, sur toutes les chaînes d'opérations comptables, et lui donnant ainsi droit de regard et de contrôle sur les opérations enregistrées en amont par l'ordonnateur, constituerait, au plan de la logistique informatique, la traduction d'une véritable intégration du comptable hospitalier au dispositif de CIC des EPS, à l'instar du dispositif prévu pour les comptables publics des EPN.

Conclusion

Les EPS disposent, comme les autres EPN, des bases et des guides nécessaires pour l'élaboration de leur CIC. Les principales préconisations des référentiels de CIC sont respectées comme, par exemple, la séparation des fonctions ou le processus de pilotage de l'organisation comptable et financière sur la base d'une cartographie des risques. Par contre, les EPS se distinguent des autres APU déjà étudiées par la souplesse et la liberté actuellement laissées à l'ordonnateur quant à l'intégration du comptable hospitalier dans le dispositif de CIC. En effet, la relation entre l'ordonnateur et le comptable public est régie aujourd'hui par une convention entre les deux parties qui autorise une grande diversité de configurations et, partant, ne permet pas de garantir un niveau homogène de CIC dans tous les EPS.

E. Les collectivités territoriales et les établissements publics locaux

• Les textes

Les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont, comme les autres APU dotées d'un comptable public, soumises au décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, qui consacre la séparation des ordonnateurs et des comptables, et au code général des collectivités territoriales (CGCT) qui, dans sa partie législative (articles L1617-1 à L1617-5) définit le rôle du comptable local.

La refonte, en cours, du décret du 29 décembre 1962, rendue nécessaire après le passage à LOLF ne remet pas en cause ce principe et continue de fixer la ligne de partage et le rôle respectif de l'ordonnateur et du comptable public sur la base du contrôle réglementaire classique, par le comptable public, de la recette ou de la dépense inscrite au budget de la collectivité.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Depuis la publication de la LOLF en 2001 et la nécessité pour l'Etat de sécuriser ses comptes soumis à la certification, une évolution très nette est apparue dans la maîtrise des risques comptables, y compris dans la sphère des collectivités locales, nonobstant le fait qu'actuellement elles ne soient pas soumises à une obligation de certification de leurs comptes. Est venu s'ajouter ensuite l'article 47-2-alinéa 2- de la constitution qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». Toutes les entités publiques sont concernées par cet article de la Constitution et à ce titre bien sûr les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.

Le projet de décret remplaçant celui de 1962 maintient les contrôles classiques des articles 11 et 12 contenus dans ce dernier décret ayant trait aux contrôles du comptable sur la bonne exécution des dépenses et des recettes prévues au budget. Cependant, une nouvelle méthode de contrôle sélectif des dépenses, fondée sur une analyse des risques, prévue par le nouveau décret, renouvelle ces contrôles classiques du comptable public. Il s'agit là d'introduire un contrôle hiérarchisé de la dépense, visant une rationalisation des moyens mis à disposition du comptable public et répondant à une logique d'appréciation des risques par rapport aux enjeux. L'arrêté ministériel du 11 mai 2011¹⁶ va même plus loin en préconisant un contrôle partenarial entre l'ordonnateur et le comptable public, à la condition que ce dernier ait la certitude, en amont, que les procédures, en particulier de contrôle, utilisées par l'ordonnateur ne présentent pas de risques. Cet allègement du contrôle de la dépense découle de l'idée que les contrôles exhaustifs sont chronophages et n'apportent pas une réelle sécurité, car les risques ne découlent pas du contrôle de petites factures aux faibles enjeux et il est préférable de porter l'attention sur les domaines les plus risqués.

On peut relever, à ce stade, que ces méthodes de contrôle sélectif des pièces justificatives de dépenses, reposant sur une analyse des risques par nature de dépense, ne sont pas étrangères aux méthodes retenues par le CIC, reposant, elles aussi, sur une analyse des risques. Toutefois, ces dernières s'exercent par processus et dépassent le contrôle des pièces justificatives et elles n'ont pas la même finalité puisque le contrôle réglementaire sur les pièces justificatives de dépenses s'attache à vérifier uniquement la conformité des pièces de dépenses à une nomenclature de pièces justificatives, alors que le CIC a pour finalité de garantir la qualité comptable au sens large, sous l'angle, non seulement de la régularité des comptes, mais aussi de leur sincérité et fidélité.

Il convient enfin de signaler, à ce stade, que les états financiers des collectivités locales se présentent sous la forme de deux documents dont l'un, dénommé compte administratif, provient de l'ordonnateur et l'autre, dénommé compte de gestion, provient du comptable public. Le premier détaille, en fin d'exercice, l'exécution budgétaire en tenant compte des restes à réaliser. Le second détaille également l'exécution budgétaire, mais, au-delà, présente le bilan et la situation patrimoniale de la collectivité.

¹⁶Publié au JORF n°0117 du 20 mai 2011, NOR : BCRE1113038A

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

• Organisation du contrôle interne comptable

Un dispositif de CIC est en cours de déploiement par la DGFIP dans le secteur public local. Ce dispositif est intégré dans une démarche globale de maîtrise des risques, dont un des volets consiste en la fiabilisation des comptes publics locaux.

a) L'application informatique Hélios

L'application Hélios, déjà citée, est l'application informatique des comptables publics locaux, déployée sur l'ensemble du territoire. Un guide de gestion de cette application a été diffusé pour aider, sur la base de schémas standards, à l'organisation interne, en particulier du contrôle interne à chaque poste. Ce guide peut également servir aux auditeurs externes pour contrôler l'organisation d'un poste et vérifier sur place ou à distance, par exemple, l'adéquation entre les habilitations données aux agents pour effectuer tel ou tel type d'opération avec les règles de division ou de séparation des tâches, ou avec les profils comptables limitant la réalisation de certaines opérations à des personnes particulièrement compétentes et fiables.

Ce guide peut être adapté aux contraintes spécifiques de certains postes. Sa traduction opérationnelle est établie au travers d'un organigramme fonctionnel qui détaille les fonctions de chaque agent ou de ses remplaçants en fonction des habilitations reçues dans l'application hélios.

L'application Hélios présente à la fois des avantages et des inconvénients. Elle est très structurante et permet de sécuriser au maximum les opérations budgétaires et comptables. Elle détecte ainsi certaines anomalies qui, selon le degré de gravité, sont bloquantes ou non bloquantes.

Hélios permet de détecter des opérations absentes, telles que les amortissements lorsque les immobilisations existent et sont amortissables. L'application effectue aussi des contrôles de vraisemblance sur le plan comptable et permet une traçabilité des opérations. Elle constitue un véritable outil de supervision pour les chefs d'unité et permet la restitution, via l'appliquetif DELPHES, de documents d'analyse qui peuvent valoriser l'action des comptables auprès des élus.

b) Le guide de contrôle interne comptable

Le deuxième outil de la panoplie, déployée par la DGFIP pour développer le CIC dans la gestion des collectivités locales est constitué par un guide spécifiquement dédié à ce type de contrôle.

Ce deuxième outil, très lourd et très complexe, va être déployé progressivement. Il reçoit pour l'instant un accueil assez « froid » des comptables publics locaux.

A travers cet outil, les contrôles que le comptable public opérerait sur certaines opérations de l'ordonnateur ne pourraient reposer que sur une base partenariale avec ce dernier. Ce type de contrôle suppose, en effet, un bouleversement des cultures de gestion comptable et financière chez les ordonnateurs pour, par exemple, donner droit de regard et de contrôle

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

au comptable sur la comptabilité des engagements de l'ordonnateur et, d'une façon plus générale, sur l'organisation de ses services. Or, le comptable public ne dispose pas aujourd'hui réellement de moyens pour obtenir de l'ordonnateur la réalisation de certaines opérations, en matière, par exemple, d'inventaire et d'amortissement des immobilisations, de provisions, ou de rattachement des charges ou des produits à l'exercice concerné qui conditionnent pourtant la présentation de comptes fiables sur le plan de la sincérité et de la fidélité. Le guide de CIC prévoit pourtant un volet patrimonial important qui ne peut avoir de sens qu'à la condition que les inventaires puissent être réalisés, le comptable en la matière ne pouvant agir seul sans une contribution en amont des services de l'ordonnateur.

F. Le cas particulier des établissements publics locaux d'enseignement

Les établissements publics locaux d'enseignement (EPL), définis à l'article L.421-1 du code de l'éducation, sont soumis à plusieurs tutelles. Celle exercée par le ministère de l'éducation nationale poursuit notamment plusieurs buts directement liés à la notion de qualité comptable.

Les EPLE sont des établissements publics autonomes, dotés d'un ordonnateur (le chef d'établissement) et d'un budget propre, adopté par le conseil d'administration. Le gestionnaire assiste l'ordonnateur dans ses missions budgétaires. Un agent comptable public tient la comptabilité générale. L'agent comptable est également gestionnaire de son établissement d'affectation.

Dès 2007, le ministère de l'éducation nationale a cherché à développer le contrôle interne comptable dans les EPLE. Un outil de diagnostic, conçu et développé par des utilisateurs réunis en groupe de travail, a été mis à disposition des agents comptables, pilotes naturels de cette politique compte tenu de leurs compétences dans le domaine d'action, même si une partie importante des activités relève du domaine de l'ordonnateur. Cet outil a permis le développement de la culture du contrôle et de la prévention des difficultés dans les EPLE, accompagnant ainsi le regroupement des agences, permettant une évolution des mentalités parmi les équipes. La mise en place du contrôle interne comptable a aussi permis de mieux séparer les missions de l'ordonnateur de celles de l'agent comptable.

A présent, le renforcement de cette culture est au cœur d'une politique ministérielle visant à son développement et à son approfondissement, en lui donnant des bases solides et en pilotant son déploiement. C'est ainsi que l'instruction codificatrice M9.6 – qui sera applicable au 1er janvier 2013 – consacre plusieurs paragraphes à la maîtrise des risques comptables et financiers et au contrôle interne comptable. Elle y réaffirme les enjeux locaux de la qualité des comptabilités budgétaire et comptable, la nécessité et l'ampleur des politiques à mettre en œuvre pour garantir la qualité et la fiabilité des comptes.

Le déploiement au plan national du contrôle interne dans les services et établissements du ministère de l'éducation nationale a fait l'objet d'un pilotage réaffirmé dans le courant de l'année 2011. En lien étroit, tant avec les attentes

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

de la Cour, qu'avec les textes récents relatifs au contrôle et à l'audit interne, différentes structures ont vu le jour à l'administration centrale du ministère de l'éducation nationale. Ces actions de pilotage et de mise en œuvre du contrôle interne au niveau central sont complétées par un renouveau de l'animation des réseaux locaux sur ce thème : les services académiques sont invités à participer à des groupes de travail nationaux, mais aussi à mettre en œuvre localement des actions. Ces dernières peuvent naturellement associer et concerner les EPLE. En effet, même si ces derniers sont autonomes, et ne sont pas des opérateurs de l'Etat, ils sont bien, in fine, les acteurs ultimes de la mise en œuvre des politiques nationales. Leurs équipes de direction peuvent donc être sollicitées pour faire connaître les actions engagées à leur niveau et les développer. Ceci sera le fait tant au sens de la « tutelle » (services académiques) qu'au sens de la « mutualisation des bonnes pratiques » et de la réflexion commune (réseau conseil).

L'agent comptable d'EPLE se trouve aujourd'hui dans une position qui lui est propre au regard de la plupart des autres comptables publics : il est également gestionnaire de son établissement d'affectation et, à ce titre, le collaborateur de l'ordonnateur pour la préparation et l'exécution du budget. Cette dualité de fonction pourrait présenter un risque de moindre qualité comptable in fine, l'agent comptable ne disposant pas toujours, en réalité, de l'indépendance nécessaire à un plein exercice de ces missions dans la mesure où, en tant que gestionnaire, il est le collaborateur de l'ordonnateur, qui l'évalue. Cependant, cette dualité présente des avantages réels dans l'exercice quotidien des fonctions : l'agent comptable dispose de compétences et d'expertise dans le champ d'activité de l'ordonnateur, ce qui lui permet de mieux connaître et comprendre les enjeux et les contraintes de la comptabilité budgétaire, dont il doit également maîtriser la réglementation. Cette richesse incontestable lui permet de mieux jouer son rôle de conseil, tant en direction de l'ordonnateur de son établissement, que de ceux des EPLE dont il tient la comptabilité générale. Cette double compétence lui permet d'être un conseil avisé, apte à alerter de manière encore plus légitime un ordonnateur en cas de difficulté prévisible ou avérée (Cf. l'instruction DGFIP consacrée au devoir d'alerte du comptable).

Cette double compétence dans un domaine technique et juridiquement très encadré fait également de lui un acteur essentiel de la qualité comptable des EPLE. Ces derniers sont en effet caractérisés par une extrême hétérogénéité et une grande dispersion sur le territoire : nombre d'entre eux sont de petits collèges, avec peu d'élèves, sans enseignement technique ou technologique, parfois sans restauration. D'autres sont des établissements professionnels, dotés de plateaux techniques rassemblant des matériels lourds financés de manière croisée (Etat, collectivités locales, taxe d'apprentissage, fonds propres ...), commercialisant des objets confectionnés générant des ressources propres, accueillant des élèves internes et des étudiants de l'enseignement supérieur. Face à ces situations fort diverses, on peut aisément comprendre que les enjeux de la comptabilité, qu'elle soit budgétaire ou générale, peuvent être très divers. On comprendra également que les équipes soient fort différentes, en nombre comme en compétence. L'agent comptable, qui doit connaître ce qui est « produit » par ces différents EPLE, pourra non seulement attester de la qualité d'ensemble et de la fiabilité des informations comptables, mais encore conseiller les ordonnateurs et leurs collaborateurs directs, compte tenu de son expérience et de sa culture professionnelle plus vastes. La mise en place possible, si la rédaction en projet du décret « gestion budgétaire et comptable publique » est confirmée, du service facturier en EPLE ira également dans ce sens.

L'état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

L'agent comptable sera également, comme cela est prévu par l'instruction codificatrice M9.6, le pilote naturel du contrôle interne comptable : de par sa technicité et sa vue d'ensemble, de par sa position, mais aussi et surtout, de par le fait qu'il dispose d'une équipe plus étoffée, au sein de laquelle la rédaction d'un organigramme fonctionnel et la recherche de la séparation des tâches en fonction des processus métiers a véritablement un sens. Bien entendu, même s'il en est le pilote, il n'en sera pas le seul acteur : l'ordonnateur doit s'emparer de ces questions et assurer la gouvernance conjointe de ce projet, dont la réussite dépend en grande partie de ses services et compétences propres.

Conclusion

Comme dans le cas des APU précédemment examinées, les collectivités et les établissements du secteur public local disposent d'outils théoriques et pratiques pour mettre en place un CIC. En revanche, à l'instar des EPS, la nature des relations nouées entre l'ordonnateur et le comptable public dans les collectivités territoriales et les établissements publics locaux (à l'exception des établissements publics locaux d'enseignement), n'assure pas une optimisation du fonctionnement du dispositif de CIC au regard de l'objectif de garantie de la qualité comptable dans ces entités publiques.

Synthèse de la PREMIÈRE PARTIE

La présentation des référentiels de CIC reconnus internationalement et nationalement et l'exposition de l'état des lieux de l'organisation du CIC au sein des APU permettent de constater une mise en œuvre variée du CIC selon les APU. Quant au degré de développement des outils et techniques de CIC, l'Etat et les organismes de Sécurité Sociale sont en avance par rapport aux autres APU. Cette avance peut s'expliquer par des facteurs historiques et une sensibilisation plus précoce au CIC, notamment grâce au rôle joué par la Cour des comptes dans sa mission de certification de leurs comptes. Ce phénomène est compréhensible et correspond au fait que le déploiement du CIC ne peut se réaliser que progressivement selon une démarche itérative.

Il existe aussi une diversité dans les configurations de système de CIC mis en place. Ainsi, le comptable public est, selon les cas, plus ou moins intégré dans les dispositifs de CIC. La disparité des positions et des rôles confiés au comptable public est maximale dans les APU où les relations avec l'ordonnateur dépendent de conventions partenariales. Au sein d'une même catégorie d'APU, telle celle des EPN, les situations peuvent même varier entre les EPS et les autres EPN.

Toutefois une évolution manifeste, même si elle n'atteint pas le même degré de réalisation dans chacune des APU, conduit à une intégration plus poussée du comptable public dans le système de CIC. C'est d'ailleurs ce que traduit, en elle-même, l'extension des conventions partenariales qui donnent la possibilité au comptable public de prendre part au CIC des processus comptables exécutés par l'ordonnateur, alors même que ce genre de contrôle s'accorde mal avec une conception traditionnelle de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable, conception qui s'est installée, de longue date, dans l'application des règles de la comptabilité publique et qui reste parfois inspirée par une logique de méfiance réciproque.

L' état actuel du contrôle interne comptable dans les administrations publiques

Un deuxième constat émerge de cette première partie. En effet, l'Etat et les collectivités locales, pour des raisons différentes, se distinguent des autres APU en présentant leurs états financiers sous la forme de deux séries de documents correspondant à la présentation, d'une part, des résultats de la comptabilité budgétaire, d'autre part, des résultats de la comptabilité générale ou patrimoniale. Ce dualisme n'est pas sans compliquer le dispositif de CIC et les contrôles que peuvent y exercer les comptables publics.

Un dernier constat émerge de la première partie. Une responsabilité importante est donnée au président ou au directeur général des entreprises en matière de pilotage et d'évaluation du système de CIC par les référentiels généralement reconnus. Or, cette responsabilité, bien qu'également évoquée par certains référentiels de CIC applicable aux APU, ne semble pas avoir été développée de manière aussi conséquente et contraignante pour les responsables des APU.

De ces trois types de constats vont se dégager, dans la deuxième partie, trois types d'analyses et de recommandations sur les évolutions souhaitables pour optimiser au mieux la place et le rôle du comptable public dans le CIC des APU et, partant, l'efficacité globale de ce dispositif.

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

DEUXIÈME PARTIE : Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

La première partie a présenté les référentiels nécessaires à l'établissement du CI en général et plus particulièrement du CIC, puis les configurations actuelles du CIC au sein des APU. A partir de ces éléments, la place et le rôle du comptable public au sein du CIC des APU ont été analysées. Des différences significatives avec le système du secteur privé sont apparues.

Dans les APU dotées d'un comptable public, donc soumises aux règles de la comptabilité publique, le CIC n'est pas exercé dans le même cadre et les mêmes conditions que celui exercé dans les entités publiques ou privées non soumises à ces règles et non dotées d'un comptable public.

En effet, le comptable public, par son statut et son régime de responsabilité personnelle et pécuniaire, est tenu de contrôler la régularité formelle des dépenses et des recettes inscrites au budget de l'entité publique, conformément aux articles 11 à 13 de l'actuel décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique¹⁷. Ces contrôles s'appuient notamment sur la présence et le contenu des pièces justificatives qui doivent être jointes aux mandats de paiement ou aux titres de recettes.

Le CIC, dans les entités publiques ou privées, doit permettre de s'assurer d'une information fiable, en particulier conforme à la législation et à la réglementation des opérations qui font l'objet de cette information. Sa solidité doit donc être garantie par un accès facile aux pièces justificatives des opérations, seules en mesure d'apporter la preuve matérielle du respect (ou du non respect) de la législation et de la réglementation qui s'y applique, ce qu'il est convenu d'appeler la traçabilité des informations comptables ou chemin de révision ou piste d'audit permettant de remonter, par un cheminement ininterrompu de l'écriture comptable à la pièce justificative ou de cette dernière à l'écriture comptable. A cet égard, le recueil des éléments probants offert par le CIC ne présente pas les mêmes difficultés dans les entités publiques dotées d'un comptable public que dans les entités privées puisque dans les entités publiques ces éléments font l'objet d'un contrôle réglementé par un agent indépendant de l'entité qui y met en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire devant la juridiction financière.

On peut donc affirmer que, dans les entités publiques dotées d'un comptable public, le contrôle réglementé du comptable public, exercé sur les pièces justificatives des opérations, est mieux ciblé et rendu plus efficace grâce au CIC qui met en évidence, pour chaque entité, une cartographie des risques propres à cette entité. Il permet ainsi au comptable d'orienter ce contrôle réglementé et de l'adapter en fonction des faiblesses détectées, mais aussi d'organiser un éventuel contrôle

¹⁷Le projet de décret destiné à le remplacer mentionne les mêmes contrôles que ceux figurant aux articles 11 à 13, en introduisant des modalités nouvelles de leur exercice (contrôle hiérarchisé de la dépense, par exemple)

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

hiérarchisé de la dépense sur des bases solides. En ce sens, le CIC devient le garant de la bonne exécution, par le comptable public, du contrôle réglementé dont il est responsable.

Logiquement, l'auditeur interne ou externe des comptes, dans son appréciation de la solidité du CIC, devrait intégrer l'existence de ce contrôle du comptable public pour planifier et exercer ses propres contrôles et se permettre de les alléger lorsqu'il acquiert la conviction qu'il couvre bien les zones de risques des différents processus comptables. En la matière, l'introduction du contrôle hiérarchisé des dépenses comme modalité possible du contrôle réglementé du comptable public, s'il découle d'un CIC solide, peut conduire l'auditeur interne ou externe des comptes à alléger ses propres diligences.

Il convient toutefois de bien définir les modalités de la supervision que peut ou pourrait exercer le comptable public sur le CIC dans les différentes sphères d'APU.

I. La séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public

Les principes régissant la comptabilité publique sont appliqués depuis longtemps au sein de l'administration française. Actuellement, c'est le décret n°62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique adopté le 29 décembre 1962 qui régit ces principes. Parmi ceux-ci figure un principe fondamental selon lequel : « Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles » (article 20). Il est ainsi prévu que les ordonnateurs liquident et ordonnent les recettes, engagent, liquident et mandatent les dépenses, tandis que les comptables publics sont chargés du recouvrement et de l'encaissement des recettes, du contrôle de la justification et du paiement des dépenses, du maniement des fonds et de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

A. Situation actuelle de la séparation des fonctions

Comme exposé supra, confier la conception et la supervision du CIC au comptable public est une disposition qui a été reprise pour la majorité des APU, avec cependant une grande disparité dans le rôle et la place attribués.

Le positionnement et le rôle particulier du comptable public dans le CIC résultent de la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public, règle fondamentale de la comptabilité publique. A celle-ci, s'ajoute également la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public au regard des contrôles qu'il doit exercer sur l'exécution régulière des dépenses et des recettes prévues au budget. Ces deux règles caractérisent fortement la place et le rôle du comptable public dans le CIC. En effet, son statut et son régime de responsabilité sont un gage d'indépendance et d'impartialité dans l'exercice de ses contrôles et présentent, de ce fait, une garantie de qualité comptable supérieure à celle que pourrait offrir un comptable de droit privé subordonné à l'exécutif de l'APU, que ces contrôles soient exercés sur

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

la régularité des opérations ou qu'ils soient exercés sur l'effectivité du CIC, ces deux aspects des contrôles étant d'ailleurs complémentaires.

Mais la nouvelle mission de garant de la qualité des comptes qui est de plus en plus confiée au comptable public ne peut se satisfaire de la conception ancienne de la séparation des fonctions entre ordonnateur et comptable public. Selon cette règle, l'ordonnateur est responsable de l'engagement des opérations, de leur liquidation et de leur ordonnancement, ce que l'on nomme la phase administrative des opérations et vient ensuite la phase comptable, de la responsabilité exclusive du comptable, consistant à enregistrer les opérations en comptabilité générale et à en assurer le dénouement financier. Dans un premier type de processus comptable entraînant un décaissement ou un encaissement, le comptable public dispose réglementairement d'un droit de regard et de contrôle complet sur les opérations de l'ordonnateur. A ce premier type de processus comptable vient s'en ajouter un deuxième dans lequel l'opération de dépense ou de charge et l'opération de recette ou de produit ne se traduit pas par un décaissement ou un encaissement. Dans ce deuxième type de processus constitué, par exemple, par l'ensemble des écritures d'inventaire, si le comptable public ne dispose pas d'un droit de regard et de contrôle conféré par l'organisation et le fonctionnement du CIC, il ne peut s'assurer du respect des normes comptables de régularité, de sincérité et de fidélité, alors que le bon enregistrement des écritures d'inventaire conditionne, pour une large part, la réalisation de ces critères de qualité comptable.

Pour apprécier le niveau de garantie de cette qualité, il est dès lors nécessaire d'examiner les conditions dans lesquelles la supervision du CIC peut être exercée par le comptable public dans le cas des processus comptables impliquant les opérations d'inventaire ou patrimoniales.

Au regard de l'organisation du CIC, trois cas peuvent se présenter qui offrent un degré décroissant de garantie de qualité comptable.

Dans la sphère de l'Etat et de la sécurité sociale, le comptable public dispose, en vertu, respectivement, de l'article 31 de la LOLF et du décret du 28 octobre 2007 précité, d'un droit de regard et de contrôle complet sur tous les processus comptables, y compris sur ceux conduisant aux écritures d'inventaire.

Dans la sphère des EPN, la supervision du comptable public sur les processus comptables d'inventaire est complète dans certains établissements, partielle ou absente dans d'autres. On peut s'attendre à ce que la publication du nouveau décret sur la gestion budgétaire et comptable des APU donne un cadre réglementaire au CIC dans cette catégorie d'établissements publics et y généralise ainsi sa supervision par le comptable public, au moyen de l'intégration et de l'implication totale de celui-ci dans le dispositif de CIC. Les EPS, pour leur part, ne relèvent actuellement pas du régime des EPN mais il se pourrait que le remplacement du décret portant règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962 leur attribue ce même régime.

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

Enfin, la sphère des collectivités locales se singularise par la rareté de mise en œuvre de la supervision par le comptable public du CIC dans le domaine des processus comptables d'inventaire, en raison de la séparation qui reste très nette entre les fonctions d'ordonnateur et celles du comptable public. La fermeté maintenue de cette séparation résulte du principe constitutionnel (article 72 de la Constitution) de libre administration des collectivités territoriales, au détriment de la mise en œuvre d'un autre principe constitutionnel plus récent (article 47-2 de la Constitution) de régularité, sincérité et fidélité des comptes des APU dont font partie les collectivités locales. Ainsi, quand il existe, le dispositif de CIC repose sur un cadre partenarial, à géométrie variable selon la volonté de l'exécutif de la collectivité et la capacité ou la disponibilité du comptable public à y répondre.

• L'Etat et la Sécurité Sociale

Dans les services de l'État et de la Sécurité sociale, les préconisations en matière de CIC sont respectées. Les rôles sont clairement définis et la généralisation des procédures, bien que parfois encore insuffisante, comme en matière d'audit interne, est en cours. Elle est favorisée par les exigences de la nouvelle gestion publique en matière d'information budgétaire, qui ont conduit à une évolution de la relation ordonnateur/comptable vers une complète intégration de leurs chaînes de travail et à une nécessaire convergence de leur démarche en matière de développement du CIC, accélérée par la certification des comptes de l'Etat et de la Sécurité Sociale.

• Les établissements publics nationaux

Suite à la LSF du 1er août 2003, aux obligations de consolidation et de certification des comptes et, tout récemment, à la circulaire du 1er juin 2011, le CIC est en train de s'intégrer à la gouvernance des EPN. De plus, la certification des comptes de l'Etat par la Cour des Comptes a conduit ses opérateurs à entreprendre le même type d'effort de qualité comptable que celui demandé à l'Etat. Il reste cependant à positionner clairement le rôle des différents acteurs du CIC. En effet, la situation dans les EPN est encore loin d'être la même que celle des administrations de l'Etat. Le principe même de l'existence du CIC n'est pas généralisé et, lorsque ce dernier existe, le rôle du comptable n'est pas harmonisé et reste conditionné par la qualité de la relation ordonnateur/comptable et la volonté du dirigeant de l'établissement. Ces disparités freinent la mise en place du CIC et, partant, retardent la fiabilisation des comptes.

• Les collectivités territoriales

Le comptable public ne peut superviser les opérations de l'ordonnateur se déroulant en amont ou à l'extérieur de ses prises en charge, que sur une base partenariale. En effet, il ne peut intervenir en continu sur les chaînes d'opérations comptables et, à ce titre, sauf accord partenarial de l'ordonnateur, ne peut, par exemple, avoir de droit de regard et de contrôle sur la comptabilité des engagements. Il possède peu de moyens aujourd'hui pour amener un ordonnateur à

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

réaliser certains travaux qui lui incombent, malgré les obligations réglementaires qui existent depuis longtemps et qui sont à la base de la fiabilisation des comptes.

Le meilleur exemple est celui de la patrimonialité, dont la gestion est très déficiente malgré les obligations réglementaires imposées par les instructions budgétaires et comptables (M14, M52, M71), construites sur une logique patrimoniale inspirée du plan comptable général.

Un autre exemple significatif est celui de l'application du principe comptable de séparation et d'indépendance des exercices comptables, tiré du plan comptable général et traduit par les notions de charges à payer et de produits à recevoir. Sans droit de contrôle sur les engagements donnés ou reçus par la collectivité et ayant pu donner lieu à service fait, le comptable se trouve dans l'incapacité de garantir la sincérité des opérations de rattachement à l'exercice concerné.

B. L'évolution souhaitable de la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public

Tout d'abord, dans l'ensemble des trois sphères d'APU, pas uniquement à des degrés variables dans certaines d'entre elles, la règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, devrait être conçue de manière à permettre une gestion plus optimale du dispositif de contrôle interne comptable et à mieux garantir la qualité comptable.

Cette règle de séparation, affirmée dans le décret régissant la gestion comptable des APU, appliquée de manière stricte pour s'assurer d'une réalisation indépendante et efficace des contrôles du comptable sur la bonne réalisation des recettes et des dépenses prévues au budget, devrait être aménagée, ce qui veut dire assouplie, pour être adaptée au type de contrôles nécessités par le contrôle interne comptable. Dans celui-ci, en effet, les fonctions ne peuvent être que partagées entre l'ordonnateur et le comptable public, si l'on admet que conformément aux normes de ce type de contrôles intervenant, non plus uniquement sur des pièces justificatives, mais sur des processus se déroulant en continu le long de chaînes d'opérations comptables, le comptable public puisse disposer d'un droit de regard et de contrôle sur tous les processus, dès le fait générateur des opérations comptables créé par les événements ou les décisions de l'ordonnateur.

Au demeurant, le contrôle interne comptable, suppose d'être organisé à partir d'une cartographie des risques identifiables, mesurables et maîtrisables par processus comptables, qui autorise des contrôles sélectifs selon la nature et l'intensité des risques, ce qui suppose une évaluation de ces risques et un plan de contrôles adapté en relation avec l'ordonnateur comprenant un contrôle de supervision par le comptable public sur tous les processus.

La conception ancienne et traditionnelle de la séparation des fonctions avec l'ordonnateur, résultant du régime de responsabilité du comptable public selon lequel cette responsabilité ne peut être engagée sur des opérations comptables

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

qui ne se traduisent pas par un encaissement ou un décaissement, n'autorise pas le comptable public à avoir droit de regard et de contrôle sur les processus comptables ayant trait à ces opérations.

Il conviendrait donc d'avoir une conception souple de la règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, pour distinguer la dualité des contrôles opérés par ce dernier et donner toute sa place à ceux qu'il exerce au titre du contrôle interne comptable dans le cadre de fonctions partagées avec l'ordonnateur.

Le régime juridique du partage de ces fonctions gagnerait ainsi à être le plus possible harmonisé pour tendre vers un régime légal ou réglementaire, à l'instar de celui prévu pour les organismes de sécurité sociale, pour les administrations de l'Etat, ou pour les établissements publics nationaux.

A cet égard, les établissements publics de santé, classables dans la catégorie des établissements publics nationaux par la loi HPST, devraient logiquement voir leur dispositif de contrôle interne aligné sur celui des autres EPN pour ne plus le faire relever d'un régime conventionnel mais d'un régime réglementaire de telle façon à ce que le comptable public puisse y être intégré de plein droit.

S'agissant du dispositif de contrôle interne comptable des collectivités locales, il est fort probable que seule la perspective ou l'expérimentation de la certification de leurs comptes pour les plus importantes d'entre elles permettra une substitution progressive d'un régime réglementaire à un régime conventionnel en vue d'harmoniser la place et le rôle que le comptable public peut y jouer pour mieux garantir la progression de leur qualité comptable et le caractère certifiable de leurs comptes.

II. Le cadre juridique de présentation des comptes des administrations publiques

A. Les référentiels budgétaro-comptables et les états financiers

La nature du financement majoritaire des APU, sous forme de prélèvements obligatoires, justifie l'articulation entre comptabilité budgétaire et comptabilité générale, en raison du caractère prégnant du budget dans leur gestion financière par le fait qu'aucun flux financier réel ne puisse être prélevé sur le contribuable ou l'utilisateur sans avoir été prévu par le budget adopté par l'assemblée délibérante.

Toutefois, cette articulation des deux comptabilités est organisée dans deux types de systèmes budgétaro-comptables, un système dual propre à l'Etat qui sépare les deux comptabilités et un système moniste qui les superpose dans les autres sphères d'APU (EPN, sécurité sociale et collectivités locales). Dans le premier cas, on peut craindre que le comptable public, intégré ou associé dans le CIC, rencontre des difficultés particulières pour obtenir de l'exécutif de certaines APU une bonne application, notamment au niveau des opérations dites d'inventaire, des normes imposées par la tenue d'une comptabilité générale sincère et fidèle en raison de l'impact de cette application sur l'équilibre budgétaire.

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

B. Les évolutions souhaitables des référentiels budgétaro-comptables et des états financiers

Sous ce volet deux types d'évolutions peuvent être attendues pour améliorer le dispositif de contrôle interne à travers, en particulier, le rôle que peut y jouer le comptable public.

Le premier type d'évolution concerne l'harmonisation des référentiels budgétaro-comptables des administrations publiques. Dans la configuration actuelle, seul le référentiel de l'Etat, de caractère dual, se distingue de ceux, de caractère moniste, en vigueur dans les organismes de sécurité sociale, les établissements publics nationaux et les collectivités locales.

Le caractère dual du référentiel de l'Etat organisant, en application de la LOLF, une séparation de la comptabilité budgétaire par rapport à la comptabilité générale, induit l'absence d'inscription au budget des charges et des produits calculés, non générateurs d'un décaissement ou d'un encaissement au titre de l'exercice, alors qu'en application du principe des droits constatés, ces charges et produits sont imputés en comptabilité générale contrairement à la comptabilité budgétaire qualifiée de comptabilité de caisse.

Cette séparation des opérations comptables dans deux types de comptabilités ne facilite pas la réconciliation de certains soldes comptables qui en sont extraits, en particulier le solde d'exécution des opérations budgétaires par rapport au résultat de la comptabilité générale dite patrimoniale. Elle complique aussi les contrôles des comptes publics de l'Etat, par exemple dans la garantie qu'ils doivent donner de la sincérité des soldes de charges à payer présentés en comptabilité générale, par rapport aux soldes des engagements consommés ayant donné lieu à service fait présentés en comptabilité budgétaire.

A contrario, dans les systèmes budgétaro-comptables de type moniste, la superposition de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale se traduit par une budgétisation et un enregistrement en comptabilité budgétaire de toutes les charges et de tous les produits enregistrés en comptabilité générale, qu'ils donnent lieu ou non à décaissement ou encaissement au titre de l'exercice. Le recouplement des données entre les deux comptabilités permet de faire en sorte que les données de la comptabilité budgétaire servent de support et de justification aux enregistrements dans la comptabilité générale et rendent plus facile et plus sûre la garantie que le comptable public doit donner sur la sincérité des comptes produits en comptabilité générale.

L'argument, parfois entendu, selon lequel un système de type moniste compliquerait au contraire les contrôles du comptable public sur la sincérité des comptes présentés en comptabilité générale, en raison des décisions prises par l'ordonnateur traduisant une volonté de ne pas budgétiser ou une incapacité de budgétiser certaines charges pour ne pas dégrader, par ricochet, le résultat de la comptabilité patrimoniale, ne paraît pas recevable dans le fonctionnement d'un dispositif de contrôle interne comptable où le comptable public doit garantir la sincérité de la situation patrimoniale

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

de l'entité publique. Cette sincérité suppose, en effet, que toutes les charges et tous les produits soient bien enregistrés en comptabilité générale et ne se traduisent pas, pour certaines d'entre elles ou certains d'entre eux, par un simple jeu d'écritures dans cette comptabilité mais reflètent bien des charges et des prélèvements budgétaires exprimant l'évolution réelle de la situation financière de cette entité.

Le deuxième type d'évolution souhaitable, relative au cadre juridique de présentation des états financiers des administrations publiques a trait à la présentation d'un compte unique de l'ordonnateur et du comptable public, unicité qui n'existe pas dans la sphère de l'Etat et dans celle des collectivités locales où l'ordonnateur présente son compte administratif d'exécution budgétaire séparément de celui du comptable public.

Dans le cas des établissements publics de santé, la présentation d'un compte unique de l'ordonnateur et du comptable est partiellement faciale en raison du positionnement et du rôle imparfaits conférés au comptable hospitalier par le régime conventionnel de contrôle interne comptable qui n'assure pas qu'il puisse être considéré comme responsable de toutes les opérations initiées par l'ordonnateur ou de toutes les informations qu'il mentionne en annexe aux comptes.

Cette dualité d'états financiers devrait être supprimée dans toutes les administrations publiques pour manifester, par une production commune d'un compte financier unique de l'ordonnateur et du comptable public, que ce dernier est pleinement intégré dans le dispositif de contrôle interne comptable et, qu'à ce titre, il est en situation de pouvoir réellement garantir la qualité comptable de l'entité publique.

III. Responsabiliser les acteurs du contrôle interne comptable

A. Des ordonnateurs difficilement sanctionnables

Les référentiels de CI présentés en première partie de ce document mentionnent bien l'importance de responsabiliser l'ensemble des membres d'une entité, en particulier leurs responsables suprêmes. Le rôle important des cadres financiers est souligné, mais ce sont les dirigeants de l'entité qui se voient attribuer en dernier lieu la responsabilité générale de l'ensemble du système de CIC.

Qu'il s'agisse de l'Etat, de la Sécurité Sociale, des EPN ou des collectivités locales, le constat des faiblesses de la procédure de mise en jeu de la responsabilité des ordonnateurs a été fait depuis longtemps.

La loi du 25 septembre 1948 a créé une responsabilité des ordonnateurs non élus devant la Cour de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF), mais dans les faits cette responsabilité est peu sanctionnée et elle ne l'a jamais été, à ce titre, pour des infractions spécifiques au droit comptable.

Les évolutions souhaitables de la place et du rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

B. Les évolutions souhaitables du régime de responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public

Actuellement, ce régime est marqué par une certaine forme de déséquilibre entre la responsabilité du comptable public et celle de l'ordonnateur. Certes, ce dernier est susceptible, au titre des articles L 313-4 et L 313-7-1 du code des juridictions financières, d'être déclaré responsable par la cour de discipline budgétaire et financière d'infractions aux règles d'exécution des dépenses et des recettes publiques ou de carences graves ou d'omissions et négligences répétées dans les contrôles ou dans la direction de l'entité publique occasionnant à celle-ci un préjudice grave, mais ces dispositions sont très rarement invoquées à l'encontre de la gestion de l'ordonnateur alors que le comptable public voit beaucoup plus souvent sa responsabilité personnelle et pécuniaire mise en jeu lorsque le juge des comptes lui impute un défaut de contrôle sur l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires.

Toutefois, en matière de tenue de la comptabilité, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public n'est également que rarement mise en jeu, sauf si l'anomalie de tenue des comptes qui lui est reprochée est constitutive d'un préjudice financier pour l'entité publique. Quant à l'ordonnateur, sa responsabilité en la matière est quasi-inexistante. Cette situation de quasi-totale irresponsabilité des gestionnaires publics, même en cas de graves anomalies comptables, marque un autre type de déséquilibre, au regard de la responsabilité pénale encourue par les dirigeants d'entreprises privées en cas de présentation de comptes gravement irréguliers ou insincères qui peuvent être sanctionnés, en vertu des articles L 241-3 et L 242-6 du code de commerce, par une peine pouvant aller jusqu'à 375 000€ d'amende et cinq ans d'emprisonnement.

Il conviendrait donc, pour garantir des progrès significatifs de la qualité comptable par l'effectivité du contrôle interne dans les administrations publiques, de prévoir, en la matière, un régime spécifique de responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public assorti de sanctions de cette responsabilité.

Ces sanctions, de nature administrative, dans le cadre de leur responsabilité managériale, pourraient leur être appliquées par leur hiérarchie respective s'agissant des ordonnateurs non élus et des comptables publics et par l'assemblée délibérante de leur collectivité en ce qui concerne les ordonnateurs élus.

Ce régime de responsabilité partagée entre l'ordonnateur et le comptable public semble devoir s'imposer en raison même des fonctions partagées que suppose leur implication dans le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable des APU.

Synthèse de la DEUXIEME PARTIE et CONCLUSION

L'application de normes d'audit comptable communes aux organismes privés et publics a justifié que les référentiels de contrôle interne comptable diffusés dans les administrations publiques s'inspirent très largement des objectifs et de la méthodologie des référentiels mis en pratique dans les organismes privés, avec toutefois une différenciation tenant à la présence d'un comptable public et à la place et au rôle qu'il convient de lui donner dans les dispositifs de contrôle interne comptable.

A cet égard, les disparités affectant ces dispositifs, vues sous l'angle d'une intégration plus ou moins franche et complète du comptable public, semblent se justifier de moins en moins, avec l'exigence renforcée de qualité comptable affirmée sur la plan juridique, pour les administrations publiques, par l'article 47-2 précité de la Constitution et, sur le plan financier, par le resserrement de leurs marges financières de plus en plus confrontées à un questionnement de leur financeur sur la qualité de leurs comptes.

Dans ce contexte il paraît alors souhaitable de consentir aux évolutions destinées à renforcer la solidité du dispositif de contrôle interne comptable, notamment marquée par un assouplissement de la règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, par une harmonisation du cadre juridique de présentation des états financiers des administrations publiques et par la création d'un régime de responsabilité partagée de ses principaux acteurs, ordonnateur et comptable public, rendue effective par des sanctions spécifiques réprimant les graves infractions au droit comptable.

D'autres dispositions pourraient être de nature à s'assurer d'une progression effective de la qualité comptable dans l'ensemble des administrations publiques. Ainsi, la perspective d'une extension de la certification des comptes à un cercle plus large qu'actuellement, ne concernant que les établissements publics nationaux ou contrôlés par l'Etat (dont les établissements publics de santé) devrait contribuer à cette progression. Il en irait de même pour les collectivités locales si émergeait une telle perspective.



LA PLACE ET LE RÔLE DU COMPTABLE PUBLIC

dans le contrôle interne comptable des administrations publiques

CONTACTS

Académie des Sciences et Techniques
Comptables et Financières

19 rue Cognacq-Jay - 75341 Paris Cedex 07

Tél. +33 (0)1 44 15 60 00

Fax +33 (0)1 44 15 90 05

www.lacademie.info

Nicole POWILEWICZ
Directeur

npowilewicz@lacademie.info

William NAHUM
Président Fondateur

Marie-Claude PICARD
Chargée de Mission
mcpicard@lacademie.info