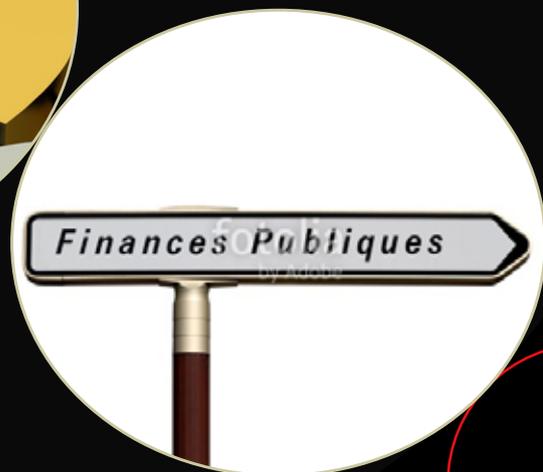


Cahier
n° 32

l'Académie
SCIENCES TECHNIQUES COMPTABLES FINANCIÈRES

QUEL AVENIR POUR LE COMPTABLE PUBLIC ?

PROPOSITIONS POUR UNE RÉÉCRITURE
DES RÈGLES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE



sage

Toute reproduction de la présente publication, partielle ou totale, par quelque procédé que ce soit, destinée à une utilisation collective est interdite sans l'autorisation de l'Académie et constitue une infraction sanctionnée par le code de la propriété intellectuelle. Les auteurs nommés ayant participé à ce guide sont propriétaires et responsables de leurs écrits. Et, à ce titre, ils peuvent faire usage de leurs écrits sans autorisation préalable de l'Académie ou de toute autre personne.

© Tous droits réservés.

Groupe de travail animé par :

Bernard ADANS

Patrick PERRAUD

Synthèse et rédaction des travaux :

Bernard ADANS

Laurent PAUMELLE

Les membres du groupe de travail n°46 adressent tous leurs remerciements à l'Académie des sciences et techniques comptables et financières, notamment à son Président William Nahum, à Nicole Powilewicz, sa directrice déléguée et à Claudia Royer pour toute l'aide qu'ils nous ont apportée dans la réalisation de leurs travaux.

Merci aussi à Mélie Malaval pour la pertinence de ses remarques et la patience dont elle a fait preuve dans la relecture de cet ouvrage.

Avertissement

La LOLF, en 2001, a marqué le terme de vingt ans de rapprochement progressif entre la comptabilité d'entreprise¹ et la comptabilité publique. Longtemps focalisée sur le budget et le maniement des deniers publics, la comptabilité publique a vu son champ de compétence s'élargir. Elle ne doit plus seulement garantir le respect de la réglementation financière mais aussi celui de la transparence financière.

Dans ce contexte, l'Académie des sciences et techniques comptables et financières a constitué un groupe de travail chargé d'étudier les impacts d'une comptabilité d'entreprise sur l'organisation de la fonction comptable publique. Les restitutions de ses réflexions sont contenues dans le présent opuscule intitulé « *Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique* ».

Cette première phase achevée, d'autres voies prometteuses pour la gestion publique restent à explorer.

A compter de l'automne 2016, le groupe va s'attacher à rechercher, parmi les pratiques comptables des entreprises (dans les domaines des procédures, des contrôles, des arrêtés de comptes, des restitutions financières, de la formation, etc.), celles qui pourraient être transposables aux administrations publiques, qu'elles soient nationales ou locales.

Sont bien venus toutes celles et tous ceux qui souhaiteraient rejoindre notre groupe de travail pour la suite de la réflexion.

¹Les termes comptabilité d'entreprise, comptabilité d'exercice, comptabilité en droits constatés, comptabilité d'engagements, accrual accounting, etc. sont identiques ; elles désignent des processus d'information visant à décrire de la manière la plus fiable et complète possible, tous les événements financiers impactant le patrimoine et le résultat d'une entité publique au cours d'une période donnée.

Ce nouveau cahier N°32 consacré à la comptabilité publique fait suite au cahier N°23 de l'Académie sur « *la place et le rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques* ». Il met l'accent cette fois-ci, sur l'arrivée en force de la comptabilité privée dans la sphère publique et sur les nouveautés introduites par le décret du 7 novembre 2012, relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique (GBCP).

L'ouvrage est fort intéressant car il ne se contente pas de porter un diagnostic sur l'organisation de la comptabilité publique, face aux nouvelles nécessités liées à la transparence financière et aux évolutions technologiques. Il expose clairement les limites de la transposition du modèle de l'entreprise privée au domaine public et propose de revisiter le mode d'organisation des entités publiques, en définissant les nouveaux contours de leur responsabilité financière.

Je remercie donc l'ensemble des participants à ce groupe de travail, fort bien mené par Bernard Adans, qui apporte ici une contribution significative à l'évolution accélérée de la comptabilité publique. Les réflexions relatives au rapprochement de la comptabilité privée et de la comptabilité publique, réunies dans ce cahier, constituent un éclairage nouveau, en particulier pour les professionnels comptables qui sont de plus en plus impliqués dans les transformations du secteur.

La comptabilité publique n'a pas fini de faire parler d'elle et nous attendons avec impatience le prochain ouvrage permettant d'appréhender pratiquement les conséquences des nouveaux processus de comptabilité empruntés au fonctionnement des entreprises du secteur privé.



William NAHUM
Président fondateur de l'Académie

Aux côtés de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières depuis sa création, Sage s'est engagé à accompagner les professionnels de la comptabilité, quels que soient leurs domaines d'activité, face aux enjeux d'aujourd'hui et de demain.

Ces enjeux nous préoccupent, parce que Sage, qui est né des métiers du chiffre, est très concerné par les questions d'expertise pour ses clients entreprises ou cabinets comptables.

L'Académie est un lieu où peuvent échanger et réfléchir toutes les parties prenantes de la Profession Comptable : entreprises, administrations, universités, experts-comptables, professions de conseils. Un écosystème de savoirs, de compétences et de métiers.

Actuellement, la profession comptable vit un grand changement avec la transformation numérique : nous souhaitons partager notre volonté d'accompagner les transformations des métiers du chiffre, en entreprise comme en cabinet.

Nous avons constaté l'importance des rencontres et de la mise en commun des forces pour y faire face, grâce aux experts-comptables que nous servons dans le monde, avec lesquels nous organisons des échanges pour développer nos offres mais aussi des entreprises clientes en France qui font l'écosystème de Sage.

Pour Sage, l'Académie est plus que jamais un partenaire essentiel qui joue un rôle-clé dans le débat et la diffusion de ces nouvelles pratiques et transformations.

La démarche et les réflexions menées par l'Académie préfigurant celles de l'ensemble des acteurs économiques, c'est donc avec enthousiasme que nous accompagnons les différents travaux de l'Académie.



Isabelle MICHAUD
Directrice d'activités Experts-Comptables – France Sage

« L'ordre et la lumière, on ne saurait trop le répéter, sont les premières lois de l'harmonie éternelle que nous admirons dans les créations divines (...). L'administration des services publics ne saurait obtenir que par l'assistance de ces deux grands moyens de direction et de surveillance la simplicité de son organisation, la régularité de ses mouvements et l'utilité de ses résultats. La religion, la justice, la politique intérieure et extérieure, les armées de terre et de mer, les finances, en définitive l'État tout entier, doivent à l'avenir placer leur existence morale et matérielle sous la protection de l'ordre et de la lumière. »²

Charles Audiffret est l'un des concepteurs, sous la Restauration, du système juridico-comptable public qui perdure jusqu'à l'époque contemporaine. C'est bien lui, qui, sous l'autorité politique de Mollien, Louis et surtout de Villèle bâtit le droit public financier alors qu'il est directeur de la comptabilité publique. Mais de quelle comptabilité publique parle-t-on ? S'agit-il de l'administration dont le maillage sur le territoire national compose le Trésor public ? Où de ce droit particulier qui repose sur des principes hérités de l'Ancien régime : séparation de l'ordonnateur et du comptable, responsabilité personnelle et pécuniaire de ce dernier ? S'agit-il, au sens le plus contemporain, d'un système d'information financière ?

A lire Audiffret, on mesure à la fois la permanence et la modernité du propos. En ce qui concerne l'ordre, deux siècles de construction progressive attestent de la relation très étroite entretenue par le droit et la comptabilité. Si on a pu écrire que la comptabilité constituait « l'algèbre du droit », on doit aussi admettre que le droit établit la place de la comptabilité. L'organisation de l'ordre comptable est soumise à la sanction juridique et s'affirme ainsi comme un élément de l'ordre public, ou comme un attribut de la souveraineté. En ce qui concerne la lumière, ce sont les concepts de transparence et de démocratie financière qui apparaissent au premier plan. Mais aussi ceux du contrôle au sens le plus sophistiqué du terme, le contrôle qui valide la réalisation d'objectifs préétablis.

Longtemps considérée comme une discipline « technique » et « poussiéreuse », y compris à l'université, la comptabilité publique retrouve peu à peu une place de choix au sein de la vie publique, à tel point qu'elle reçoit en 2008 une consécration constitutionnelle. Depuis les années 1950, des signes avant-coureurs se sont succédés : réveil de la Cour des comptes, réforme continue de la technique, production d'expertises par les administrations financières, prise de conscience par quelques administrations « dépensières » de l'utilité de cette information et utilisation de la modernité portée par le chiffre pour justifier des réformes structurelles de l'appareil État.

Le sujet est aussi de plus en plus étudié. Au-delà des commentateurs « historiques » de la matière que sont la Revue du Trésor, le Comité pour l'Histoire Économique et Financière de la France et quelques universitaires

sous l'égide de la Société Française de Finances Publiques, l'ensemble des institutions a pris conscience de l'importance des évolutions et de leur accélération récente. Qu'il s'agisse de FONDAFIP, du partenariat entre le Conseil de Normalisation des Comptes Publics et le Centre de Recherche de Droit Public de l'université de Nanterre, des nombreux articles portés par la revue Gestion et Finances publiques (dont le changement de titre traduit à lui seul la prise de conscience par les hauts fonctionnaires de cette mutation profonde), de la création d'une revue d'histoire en ligne dédiée « comptabilité(s) », des travaux de l'Institut de la Gestion Publique et du Développement Économique et très récemment des colloques organisés autant à l'ENA qu'au Sénat, tout témoigne d'un regain d'intérêt pour la technique et de l'existence d'attentes fortes sur la question.

Dans ce concert, on pouvait déplorer la faible participation des « professionnels du chiffre » pourtant concernés à plusieurs niveaux. L'initiative de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières est, dans cette perspective tout à fait heureuse et la première phase de restitution des travaux du groupe de travail n°46 parfaitement stimulante.

Sébastien KOTT
Professeur de droit public
Université de Poitiers

²Charles L-G. Audiffret, *Le système financier de la France*, tome 5, 1864, p. 11 et 12.

Voilà 15 ans déjà que la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a été votée, introduisant dans le paysage comptable public français des référentiels et des pratiques qui lui étaient étrangers, comme les principes et les règles de la comptabilité d'entreprise ou la certification des comptes publics par des auditeurs extérieurs à l'administration.

Ces innovations qui s'inspirent du modèle de l'entreprise ne cessent, depuis, de bouleverser la comptabilité publique. D'un côté, elles élargissent son horizon et lui donnent une dimension nouvelle, de l'autre, elles ébranlent les deux piliers traditionnels sur lesquels elle s'est construite : celui de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public et celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

C'est dans ce contexte que le groupe de travail de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières a engagé sa réflexion. Il lui est apparu intéressant de dresser l'état des lieux de la comptabilité publique après la publication du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique (GBCP) et de voir, ensuite, en quoi l'alignement sur les pratiques comptables des entreprises peut être utile pour la gestion publique et ce qu'il est de nature à apporter aux ordonnateurs et aux comptables publics dans l'exercice de leur métier.

Mais le groupe de travail ne s'est pas contenté de simples constats : il a aussi souhaité proposer une mise en œuvre renouvelée du principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable, et envisager une responsabilité financière plus en phase avec son époque et, notamment avec la généralisation de la certification des comptes publics.

PREMIÈRE PARTIE : LA LEGITIMITE RETROUVEE DU SYSTEME FRANÇAIS DE COMPTABILITE PUBLIQUE	14
1. La comptabilité publique, une spécificité française critiquée et récemment relégitimée	14
1.1 L'organisation de la comptabilité publique	14
1.1.1 La séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public	14
1.1.2 La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public	15
1.1.3 L'intervention d'un juge des comptes	15
1.2 Un système régulièrement critiqué	16
1.3 La réaffirmation législative du système à l'orée du XXIème siècle	17
2. La transparence financière : le nouvel enjeu de la comptabilité publique	19
2.1 L'émergence des préoccupations de nature comptables	19
2.2 Les conséquences de la référence à la comptabilité d'entreprise	20
2.2.1 Les principes généraux de la comptabilité d'entreprise	21
2.2.2 Les normes comptables de droit commun	21
2.2.3 La notion de certification des comptes	21
2.2.4 De nouvelles approches de contrôle	22
2.3 Un modèle contraint d'évoluer	23
2.3.1 Des évolutions technologiques de plus en plus rapides	23
2.3.2 La nécessité de gagner en productivité et en efficacité	23
DEUXIÈME PARTIE : LES APPORTS DE LA COMPTABILITE D'EXERCICE A LA SPHERE PUBLIQUE	25
1. L'évolution de la fonction comptable dans l'entreprise, un exemple pour la comptabilité publique	25
1.1 La transformation de la fonction comptable	25
1.2 L'importance d'une communication financière fiable	26
1.3 La comptabilité générale au service de la gestion courante	27
1.4 L'apport de la comptabilité d'exercice à la gestion publique	28
2. Les limites de la transposition du modèle de l'entreprise à la sphère publique	29
2.1 Une culture publique très marquée par le contrôle	30
2.1.1 Une autre approche de la comptabilité	30
2.1.2 Une organisation comptable bicéphale	30
2.2 Les limites de la comptabilité d'entreprise étendue aux entités publiques	30
2.2.1 Les limites propres à la comptabilité d'entreprise	31
2.2.2 Les limites inhérentes à la sphère publique	32
2.3 Des interrogations récurrentes sur l'intérêt de la démarche	33

TROISIÈME PARTIE : UNE ORGANISATION FINANCIERE PUBLIQUE A REVISITER	35
1. L'obsolescence du modèle traditionnel	35
2. La redéfinition de la répartition des tâches entre l'ordonnateur et le comptable public	36
2.1 La problématique du principe de la séparation des fonctions	36
2.1.1 Le principe et sa justification	36
2.1.2 Un principe qui perd progressivement en lisibilité	36
2.1.3 La question de la suppression du principe de séparation des fonctions	38
2.2 Scenario 1 : une organisation mixte avec un régime spécifique pour le secteur local	39
2.2.1 Les limites du statu quo actuel	39
2.2.2 La mise en place d'une organisation spécifique pour les collectivités locales	40
2.3 Scenario 2 : une rupture avec l'existant, applicable à toutes les entités publiques	43
2.3.1 Les objectifs à atteindre : des relations apaisées, plus proches et rationalisées	43
2.3.2 La création d'une direction des comptes	45
2.3.3 Les avantages apportés par la généralisation d'une direction des comptes	47
2.4 La déclinaison du modèle de direction des comptes aux différentes entités publiques	48
2.4.1 L'Etat	48
2.4.2 Les établissements publics	49
2.4.3 Les établissements hospitaliers	49
2.4.4 Le secteur local	50
3. L'impact de la certification des comptes sur la responsabilité financière des comptables publics	53
3.1 Les différentes responsabilités financières dans la sphère publique	53
3.1.1 La responsabilité financière de l'ordonnateur	53
3.1.2 La responsabilité financière du comptable public	55
3.2 Un régime de responsabilité financière à revisiter	57
3.2.1 Une responsabilité d'un autre temps	57
3.2.2 Une responsabilité inéquitable	58
3.2.3 Une responsabilité contreproductive	58
3.2.4 Une responsabilité unanimement critiquée	59
3.3 La responsabilité financière dans les entités publiques : un dispositif à reconstruire	59
3.3.1 La responsabilité financière de l'entité publique	59
3.3.2 La responsabilité financière de l'ordonnateur	60
3.3.3 La responsabilité financière des comptables publics	62
3.4 La mise en œuvre de la responsabilité financière des ordonnateurs et des comptables	64

3.4.1 La question de la juridiction financière compétente	64
3.4.2 La question de la saisine de la juridiction financière	64

CONCLUSION	65
-------------------	-----------

ANNEXES	66
Annexe n° 1 - Extraits du titre II de la GBCP « Les principes fondamentaux de la comptabilité publique »	66
Annexe n° 2 - Article 60 de la loi de finances du 23 février 1963	73
Annexe n° 3 - La responsabilité financière en entreprise	76
Annexe n° 4 - L'exemple du délit de présentation de comptes infidèles	82
Annexe n° 5 - Les responsabilités comptables dans l'entreprise : extraits du code de commerce et du Livre des procédures fiscales	84
Annexe n° 6 - Organigramme du CNRS	86
Annexe n° 7 - Organigramme de la direction des comptes et de la communication financière au CNRS	88
Annexe n° 8 - Situation des finances publiques et comptes publics	89

Présentation des membres du groupe de travail	95
---	----

BIBLIOGRAPHIE	97
----------------------	-----------

1. LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE, UNE SPÉCIFICITÉ FRANÇAISE CRITIQUÉE ET RÉCEMMENT RELÉGITIMÉE

1.1 L'organisation de la comptabilité publique

La comptabilité publique, trop souvent, est assimilée à la réglementation budgétaire, comptable ou financière applicable à la sphère publique. En fait, l'expression « comptabilité publique » est un terme générique utilisé pour désigner l'ensemble des dispositions relatives à l'organisation financière et comptable des entités publiques.

Financées essentiellement par des prélèvements obligatoires, ces dernières ont toujours fait l'objet d'une réglementation très stricte destinée à garantir la bonne application des textes, le respect des autorisations budgétaires et le maniement des deniers publics par des personnes dûment habilitées.

En fait, les règles de la comptabilité publique s'articulent autour de deux principes fondamentaux, celui de la séparation des fonctions au sein de la filière financière et celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

1.1.1 La séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public

La comptabilité publique, en France, confie le monopole des opérations de recette et de dépense à deux acteurs : l'ordonnateur et le comptable public. Leurs tâches sont complémentaires et indépendantes les unes des autres, elles sont également organisées de telle sorte qu'elles permettent des contrôles réciproques et pérennes.

L'ordonnateur³ qui est, selon les cas, un élu (un maire, par exemple) ou un fonctionnaire (ou assimilé dans le cas de certains établissements publics), est le représentant légal de l'entité publique auprès de laquelle il exerce ses fonctions. Il a une compétence exclusive pour intervenir dans les domaines relevant de l'opportunité et de la prise de décisions ayant une incidence financière. A ce titre, il est la seule personne autorisée (dans les limites des budgets votés ou des crédits budgétaires qui lui ont été délégués) à engager, liquider et émettre les ordonnances ou les mandats de dépense, et à constater, liquider et signer les titres de recette. Les ordonnances ou mandats⁴ de dépense et les titres de recette sont des ordres de payer et de recouvrer adressés au comptable public assignataire.

Sur le plan financier, les attributions de l'ordonnateur s'arrêtent à la signature de l'ordonnance, du mandat ou du titre ; les phases ultérieures de l'exécution des opérations de dépense et de recette relèvent de la compétence du comptable public. Au vu des ordres qui lui sont remis par l'ordonnateur et des pièces justificatives correspondantes, le comptable est tenu de procéder aux contrôles prévus par les articles 19 et 20 du décret GBCP ; ces contrôles ne portent que sur la conformité à la réglementation applicable, jamais sur l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur.

³Voir, en annexe n°1, les articles 10 à 11 relatifs aux ordonnateurs, 23 à 28 pour les opérations de recettes et, notamment, les articles 29 à 37 pour les opérations de dépenses.

⁴Les ministres, ordonnateurs principaux de l'Etat pour les dépenses, émettent et signent des ordonnances ; tous les autres ordonnateurs, qu'ils soient ordonnateurs secondaires de l'Etat, ordonnateurs d'un établissement public ou ordonnateurs d'une collectivité locale, émettent et signent des mandats ; pour les recettes, il s'agit toujours de titres quel que soit l'ordonnateur concerné.

Les opérations que le comptable public estime être entachées d'un vice de forme sont rejetées et retournées à l'ordonnateur afin qu'il procède aux régularisations nécessaires, les autres font l'objet d'une « prise en charge »⁵ comptable. C'est uniquement à ce moment que les droits et les obligations de l'entité publique sont constatés dans la comptabilité générale. Avec cette prise en charge s'achève la phase dite « de visa », qui marque aussi le point de départ de la responsabilité financière du comptable public. Le comptable public abandonne alors sa casquette de contrôleur pour prendre celle de caissier, puisqu'il lui faut ensuite procéder au règlement des dépenses et au recouvrement des recettes. Pour les dépenses, il doit payer les « véritables » créanciers de manière à libérer définitivement l'entité publique de ses dettes et, pour les recettes, engager le plus rapidement possible les procédures de recouvrement. Ordonnateurs et comptables publics ont ainsi chacun des compétences propres et incompatibles entre elles.

1.1.2 La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public

Le deuxième grand principe de la comptabilité publique est celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. Il s'agit d'une responsabilité dérogatoire du droit commun, spécifique au comptable public. Cette responsabilité est prévue par l'article 17 du décret relatif à la GBCP qui dispose que tout comptable public, une fois installé dans ses fonctions (v. infra 3ème partie) est « personnellement et pécuniairement responsable des actes et contrôles qui lui incombent » tels qu'ils sont fixés par les articles 18, 19 et 20 du même décret. Tout manquement de sa part à ces dispositions, ou par des personnes placées sous son autorité, est susceptible d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi du 23 février 1963. Si une irrégularité est constatée, le comptable est mis en débet soit par sa hiérarchie (débet administratif), soit, le plus souvent, par le juge des comptes (débet juridictionnel) ; il doit alors régulariser la situation, au besoin sur ses deniers personnels.

1.1.3 L'intervention d'un juge des comptes

À ce diptyque ordonnateur-comptable public, il convient d'ajouter un troisième acteur, le juge des comptes : la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes sont les garantes ultime de la régularité des opérations de recette et de dépense.

La mission du juge des comptes, destinataire des comptes des comptables publics (compte général de l'Etat, comptes de gestion pour les comptables des collectivités locales ou comptes financiers pour les agents comptables des établissements publics) accompagnés des pièces justificatives correspondantes, est de rechercher, via l'examen des documents en sa possession et de ses investigations sur place, si le comptable public a, ou non, failli dans l'exercice de ses missions. Dans l'affirmative, le juge des comptes prononce alors un débet, enclenchant la mise en jeu de la responsabilité du comptable et lui demande de régulariser sur ses deniers personnels le préjudice financier causé.

⁵L'expression prise en charge signifie que le comptable public, après avoir effectué les contrôles auxquels il est tenu, accepte d'enregistrer les mandats de dépenses et les titres de recettes dans sa comptabilité ; la prise en charge comptable constitue le point de départ de la responsabilité financière du comptable public.

1.2 Un système régulièrement critiqué

Ce système français de comptabilité publique, hérité du milieu du XIXème siècle et qui depuis a peu évolué, fait régulièrement l'objet de critiques, notamment de la part des ordonnateurs. Parmi les griefs qui reviennent le plus souvent à son encontre figurent notamment :

- sa lourdeur et son inefficacité

Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public est source d'un pointillisme désuet, générateur de pertes de temps et de surcoûts inutiles du fait de la redondance des tâches et des contrôles qu'il génère. Pour illustrer le caractère suranné du système existant, les tenants d'une autre approche se réfèrent à l'entreprise où de telles pratiques ont disparu depuis fort longtemps. Mais le plus grave, aux yeux des plus critiques, réside dans le fait que la comptabilité publique, malgré son formalisme et sa rigueur, n'a jamais empêché le gaspillage de l'argent public, ni la gestion inefficace dénoncée, chaque année, par le juge des comptes.

- son incapacité à rendre la gestion publique plus performante et transparente

Conçues pour contenir le niveau de la dépense publique dans la limite des crédits votés, les règles de la comptabilité publique, focalisées sur le contrôle de la régularité formelle des opérations, sont aujourd'hui accusées d'être inadaptées pour répondre aux exigences d'une gestion publique moderne soucieuse, désormais, d'efficacité et de transparence.

De plus, la séparation des fonctions avec son corollaire, le monopole du comptable public dans la tenue des comptes, conduit les ordonnateurs et leurs services à se désintéresser de la matière comptable et de tout ce qui en découle (connaissance des coûts, suivi du patrimoine, maîtrise des risques) au motif que ces données relèvent exclusivement de la sphère du comptable public et parviennent en général très tardivement chez l'ordonnateur quand bien même elles lui sont communiquées.

- sa particularité franco-française

Le système ne s'applique qu'en France et dans les pays avec lesquels elle entretient des liens historiques forts. Nulle part ailleurs, même si la fonction de « payeur/caissier » peut exister, on ne rencontre une telle organisation. La France se trouve ainsi isolée par rapport au reste du monde développé avec toutes les conséquences qui peuvent en résulter s'agissant d'un modèle spécifique fort éloigné des approches anglo-saxonnes dominantes, souvent peu compatible avec les logiques de la plupart des progiciels de gestion développés pour le secteur public.

Le mécontentement à l'égard des règles de la comptabilité publique était si fort à la fin du XXème siècle que bien peu aurait parié sur leur survivance à moyen terme.

1.3 La réaffirmation législative du système à l'orée du XXIème siècle

Qu'elles soient justifiées ou non, ces critiques n'ont pourtant pas empêché le modèle français de comptabilité publique d'être récemment reconduit de la manière la plus solennelle possible. En effet, deux lois, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 et la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, puis un décret : le décret relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique (GBCP) du 7 novembre 2012, l'ont conforté tout en lui donnant de nouvelles ambitions.

- La loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) : la constitution financière de l'Etat

Fait étonnant pour les juristes car la matière comptable relève du domaine réglementaire, la réforme de l'ordonnance de 1959 a conduit à introduire dans la LOLF un chapitre entier, le chapitre V, exclusivement consacré à la tenue des comptes de l'Etat avec un niveau de détail très fin. Plus inattendu encore, son article 31 va jusqu'à évoquer le comptable public et à lui confier le monopole de la tenue des comptes.

La LOLF, en précisant que « les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » (art.27) et que le comptable public, « *chargé de l'établissement des comptes de l'Etat veille au respect des principes et des règles (comptables)* » (art. 31), conforte les principes de la comptabilité publique et en élargit le champ.

- La réforme de la Constitution de 2008 : la transparence financière

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 dite « de modernisation des institutions de la Ve République » a, de son côté, introduit une série de dispositions visant à rénover les modalités d'exercice du pouvoir exécutif, à revaloriser les fonctions de contrôle du Parlement et à mieux prendre en compte les droits et les aspirations des citoyens. A ce titre, elle inscrit dans la Constitution un nouveau principe : celui de la transparence financière et comptable : « 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 » (art. 47-2).

Si l'exposé des motifs de la loi constitutionnelle et, ensuite, les commentaires et articles qui l'ont accompagnée traitent abondamment du renforcement des moyens de contrôle et d'évaluation du Parlement ainsi que des missions d'assistance de la Cour des comptes, très peu de développements existent sur les raisons qui ont motivé l'introduction de cette nouvelle obligation. Quoiqu'il en soit, la reprise dans la Constitution, avec des termes très proches de ceux utilisés dans la LOLF, de préoccupations de transparence financière et comptable ne pouvait tomber à meilleur moment.

- Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique⁶

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique (GBCP), qui se substitue au décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), a tout d'abord le mérite de donner une définition à la comptabilité publique (art.53) :

« *La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :*
1° *de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;*
2° *de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;*
3° *de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale.* »

Le décret GBCP ne se contente pas de généraliser les principales dispositions de la LOLF à l'ensemble des entités publiques. Il constitue aussi le texte de référence de la gestion publique et non plus seulement celui des ordonnateurs et des comptables publics.

Il officialise ainsi la présence des responsables de programme ou de budget opérationnel de programme (BOP), celle des responsables de la fonction financière ministérielle (en fait, les directeurs des affaires financières dans les ministères), des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) et du comptable centralisateur des comptes de l'Etat. Il reprend aussi les principales dispositions réglementaires relatives au contrôle financier.

Enfin, le décret GBCP introduit beaucoup de nouveautés : le service facturier, les plateformes de services partagés, la transmission et la conservation de documents dématérialisés, etc. Il institutionnalise aussi d'autres modalités de contrôles plus ou moins inspirées des pratiques de l'entreprise comme le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), le contrôle partenarial ou le contrôle interne (comptable et budgétaire).

⁶Voir annexe n° 1 GBCP « Les principes fondamentaux »

2. LA TRANSPARENCE FINANCIÈRE : LE NOUVEL ENJEU DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Le décret GBCP a rassuré nombre d'acteurs publics en validant toute une série de dispositions qui ne s'appliquaient, jusqu'alors, qu'à titre expérimental. Pour cette seule raison, il constitue une avancée majeure.

Il marque aussi l'aboutissement d'un long mouvement visant à donner des informations de plus en plus précises sur la situation patrimoniale des entités publiques, sur leurs engagements financiers, donnés ou reçus, ainsi que sur leur solvabilité.

Ces besoins d'informations sont directement liés à l'évolution du financement des entités publiques et à un recours croissant aux marchés financiers ou au système bancaire pour financer leurs interventions, d'où l'introduction au fil des ans de nouveaux concepts directement issus du secteur privé. Ces évolutions ont conduit à la situation actuelle et à retenir l'approche comptable de l'entreprise comme modèle de référence pour les entités publiques.

Cela n'est pas sans conséquence sur les principes fondamentaux d'une comptabilité publique bousculée, par ailleurs, par les évolutions technologiques et les contraintes budgétaires.

2.1 L'émergence des préoccupations de nature comptables

Traditionnellement, la place de la comptabilité, entendue comme élément d'information sur la situation patrimoniale des entités publiques et de communication financière, a toujours été marginale, voire même inexistante. L'article 49 du règlement général sur la comptabilité publique de 1962 donnait seulement comme objectif à la comptabilité des organismes publics « (...) *la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion* ».

La tenue d'une comptabilité générale dans une entité publique répondait historiquement à une logique de contrôle et non d'information, la priorité étant :

- de garantir la bonne exécution du budget avec le souci premier de ne pas dépenser plus que les crédits autorisés ;
- de rapprocher les dépenses et les recettes initiées par l'ordonnateur (la comptabilité administrative) des opérations prises en charge, payées ou recouvrées par le comptable public (la comptabilité générale) ;
- de retracer les flux de trésorerie et de suivre le niveau de l'encaisse.

Le développement de la comptabilité patrimoniale s'appuie, à la fin du XXème siècle, sur quelques moments clefs.

– **La publication du plan comptable général de 1982** a conduit la direction de la comptabilité publique et les ministères concernés à étendre à l'ensemble des entités publiques certaines de ses dispositions, notamment celles relatives au classement et au fonctionnement des comptes. Ont ainsi été revues les instructions M9 pour les établissements publics nationaux, l'instruction M21 pour les hôpitaux, les séries d'instructions M4 pour les établissements publics locaux industriels et commerciaux et ont été créées la M14 pour les communes, la M52 pour les départements et la M 71 pour les régions.

– **La banalisation, dans les années 1990, du financement de la dette des collectivités locales** a amené les prêteurs à s'interroger sur la solvabilité de ces dernières, sur les garanties qu'elles pouvaient apporter et sur leur capacité à faire face à leurs engagements ; d'où les premiers travaux sur le recensement et la valorisation du parc immobilier, sur certains passifs et sur les engagements donnés ou reçus.

– **La volonté, enfin, du ministère du Budget**⁷ (direction du Budget et direction générale de la comptabilité publique), au milieu des années 90, de parfaire l'information donnée au travers du compte général de l'administration des finances de l'Etat annexé à la loi de règlement, a conduit à y adjoindre, au fil des ans, de plus en plus de données patrimoniales (notamment sur la dette et les participations détenues).

C'est dans ce contexte que le Parlement, insatisfait des faiblesses persistantes et des zones d'ombre du système comptable public français, et de son incapacité à rattacher à une gestion donnée l'exhaustivité des opérations la concernant, a voté la LOLF, avec l'entreprise comme modèle de référence comptable : certains parlementaires ont vu là le moyen d'amener les entités publiques à la transparence financière.

2.2 Les conséquences de la référence à la comptabilité d'entreprise

La généralisation par la LOLF, puis par le décret GBCP, d'une comptabilité d'exercice avec « des règles qui ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action publique, (...) arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées » (article 30 de la LOLF) a ainsi conduit à introduire dans la comptabilité publique toute une série de pratiques ou de concepts nouveaux comme les principes généraux de la comptabilité, les règles comptables de l'entreprise, la certification des comptes ou de nouvelles approches de contrôle.

⁷Cf. notamment le rapport intitulé « Le système financier de l'Etat en question » de la Mission comptabilité patrimoniale présenté à M. Dominique Strauss-Kahn, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et M. Christian Sauter, secrétaire d'Etat au budget, le 30 juin 1998.

2.2.1 Les principes généraux de la comptabilité d'entreprise

Si la reprise en l'état par la comptabilité publique de la nomenclature du plan comptable général n'a pas posé de réelles difficultés, il n'en est pas allé de même pour l'alignement sur les principes comptables proprement dits : les objectifs de régularité, de sincérité et de fidélité peuvent très rapidement entrer en conflit avec d'autres préoccupations, de nature budgétaire, tout aussi importantes. Ainsi, par exemple, un comptable public commet une faute s'il prend en charge dans ses écritures un bien qui a été commandé de façon non conforme à la réglementation ; en est-il, par exemple, de l'achat d'un véhicule en dépassement de crédits budgétaires.

2.2.2 Les normes comptables de droit commun (IFRS, IPSAS, PCG, etc.), sous réserve « des spécificités de l'action publique »

L'alignement sur les normes comptables applicables aux entreprises a pour conséquence directe de transférer à un « comité de personnalité qualifiées », le Conseil de normalisation des comptes publics⁸ (CNoCP), le soin de fixer les règles comptables applicables aux entités publiques, empiétant de ce fait sur les prérogatives traditionnelles des administrations de tutelle (direction générale des finances publiques, direction du Budget, direction générale des collectivités locales, direction générale des organismes de soin, etc.). Le CNoCP, depuis sa création, a publié deux recueils de normes, le premier sur les comptes de l'Etat et le second sur ceux des établissements publics. Il travaille, en 2016, sur le référentiel comptable des collectivités locales.

En outre, l'alignement de la comptabilité publique sur les règles comptables de l'entreprise, formule retenue parce qu'elle paraissait plus appropriée que l'expression « plan comptable général » communément admise, conduit implicitement à rendre les comptabilités des entités publiques dépendantes des normes IFRS ou IPSAS, c'est-à-dire de décisions prises par des instances internationales, fortement imprégnées par une vision anglo-saxonne du fonctionnement de l'Etat et des services publics.

2.2.3 La notion de certification des comptes

Issue des pratiques de l'entreprise pour répondre aux exigences de ses financeurs, la certification des états financiers par des auditeurs extérieurs n'est pas expressément prévue par le décret GBCP. Elle tend pourtant à devenir la règle dans la mesure où l'attestation traditionnelle de régularité que fournit le comptable public en signant ses états financiers est aujourd'hui jugée insuffisante.

⁸Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a été créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008. Il remplace le Comité des normes de comptabilité publique et son comité d'interprétation. Le CNOCP qui est un organisme consultatif placé auprès du ministre du budget, est chargé de la normalisation comptable de toutes les personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande, et financées majoritairement par des ressources publiques. Entrent dans le champ de compétence du CNOCP l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les organismes de sécurité sociale, ainsi que les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.

Pour l'Etat, la fonction de certificateur été confiée à la Cour des comptes et, pour les établissements publics nationaux et les hôpitaux, à des commissaires aux comptes. Pour le secteur local, tout va dépendre des expérimentations qui seront engagées à compter de 2017.

Si la certification des comptes par des auditeurs extérieurs peut se comprendre facilement dans l'entreprise, sa justification apparaît moins évidente pour des entités publiques. En effet, ces dernières disposent de règles et de modes de fonctionnement qui leur sont spécifiques. Leur service comptable est confié à un comptable public responsable personnellement et pécuniairement de ses actes ; des juridictions spécialisées jugent leurs comptes ; elles sont très souvent soumises à des tutelles et à un contrôle financier, sans oublier les interventions des inspections générales et de nombreuses instances d'audit interne et externe.

Pourquoi, dans ces conditions, garder un tel empilement de structures ? Pourquoi ne pas supprimer certains échelons et rendre les dispositifs plus performants ? Pourquoi, enfin, ne pas rechercher des solutions internes à l'administration au lieu de faire appel à des auditeurs extérieurs, au moment où les crédits se font de plus en plus rares ?

Il ne s'agit pas ici de critiquer l'intervention des commissaires aux comptes en tant que telle car leurs compétences et leur apport sur la fiabilité des comptes publics sont unanimement reconnues ; mais la démarche est coûteuse pour les finances publiques et sa finalité, dans un environnement public, n'a jamais vraiment été explicitée, la plupart des commentaires se contentant de la présenter comme un moyen, celui d'améliorer l'organisation et la fiabilité des chaînes de travail des administrations.

2.2.4 De nouvelles approches de contrôle

Depuis longtemps, les entreprises ont supprimé le contrôle a priori systématique au profit d'autres approches jugées plus pertinentes et moins consommatrices de ressources⁹. Elles ont ainsi abandonné le contrôle individuel des pièces comptables pour se concentrer sur la maîtrise des processus et des « points clefs » garantissant l'exhaustivité et la fiabilité des comptes : les commandes, les livraisons, le service fait, la réception des biens, les encaissements ou les décaissements, la gestion des avoirs, etc.

Dans le même temps, les entreprises ont également modulé leurs contrôles et leurs interventions en fonction des enjeux et des risques financiers via l'élaboration de cartographies, la détermination de seuils significatifs, l'organisation d'audits ou de contrôles a posteriori ciblés ou aléatoires, etc.

⁹Cf. dans la Revue du Trésor d'août-septembre 2006, l'article de Laurent Paumelle « Contrôles ou contrôle interne : contribuer au déploiement des contrôleurs budgétaires comptables ministériels (CBCM) ».

2.3 Un modèle contraint d'évoluer

Le système français de comptabilité publique n'est pas seulement confronté à un changement de référentiel et d'horizon ; il doit aussi affronter deux autres défis majeurs.

2.3.1 Des évolutions technologiques de plus en plus rapides

La comptabilité publique, issue de la Restauration, a su tirer parti des innovations techniques successives. Elle a, par exemple, intégré la puissance de calcul des gros systèmes informatiques à cartes perforées avec leur logistique de dactylo-codage, puis adopté la micro-informatique et elle se prépare à la généralisation de la dématérialisation des factures.

Au fil des ans, toutefois, les questions de fond, notamment celles liées à la répartition des rôles de l'ordonnateur et du comptable se posent de façon nouvelle face à certaines avancées technologiques. Ainsi, les dites « spécificités » de la comptabilité publique se heurtent aux logiques des progiciels de gestion intégrée (PGI) basées sur une approche horizontale de processus, de saisie unique et de partage d'informations. Cela conduit, bien souvent, à des situations cocasses et onéreuses, telles que le déploiement, pour un même organisme, de deux PGI distincts, l'un chez l'ordonnateur, l'autre chez le comptable, nécessitant d'être interfacés pour pouvoir communiquer.

A l'heure actuelle, ces errements tendent à disparaître car, tant pour l'Etat (Chorus) que pour les établissements publics, la refonte des systèmes d'information s'accompagne généralement de la réingénierie des processus de recette et de dépense. Cette démarche vertueuse n'est toutefois pas sans danger car elle se fait, bien souvent aux marges de la réglementation, avec les risques que cela génère pour les comptables face à un juge des comptes toujours prompt à sanctionner le moindre écart par rapport aux textes.

2.3.2 La nécessité de gagner en productivité et en efficacité

Tous les acteurs publics, Etat, établissements publics, opérateurs publics et collectivités locales sont aujourd'hui contraints de réduire le coût de leurs fonctions support et de gagner en efficacité comme l'ont fait, et continuent de le faire, les entreprises. Cela implique de revoir tous les circuits pour les rendre plus fiables et plus performants.

PREMIÈRE PARTIE – LA LEGITIMITE RETROUVEE DU SYSTEME FRANÇAIS DE COMPTABILITE PUBLIQUE

Ces contraintes externes ébranlent encore plus une organisation financière et comptable vieillissante. Pour la filière comptable, notamment, la comparaison avec le secteur privé fait apparaître, pour des tâches souvent identiques, des écarts en termes de coûts et de performance qui ne se justifient pas. Pourquoi les entreprises arrêtent-elles leurs comptes (infra-annuels et annuels) sans difficulté et dans des délais très courts alors que les entités publiques mettent encore plusieurs mois pour le faire ? Pourquoi la chaîne des contrôles mobilise-t-elle tant de ressources alors même que les vérifications effectuées a posteriori à l'occasion de révisions comptables ou des pré-certifications des comptes font apparaître des taux d'anomalies souvent très élevés ? Autant de questions qui interpellent sur la pertinence de l'organisation actuelle de la filière financière et comptable des entités publiques.

La comptabilité publique doit donc à présent faire face à des transformations majeures. Il lui faut à la fois élargir son champ de compétences pour y intégrer les aspirations nouvelles de transparence financière, revoir ses pratiques et gagner en productivité.

Les comptables publics, eux aussi, se trouvent confrontés à un choc culturel sans précédent dans la mesure où il leur est demandé désormais d'exercer, à côté de leurs missions traditionnelles, un nouveau métier : celui de comptable, au sens commun du terme, pour devenir les garants de la qualité des comptes

DEUXIÈME PARTIE – LES APPORTS DE LA COMPTABILITE D'EXERCICE A LA SPHERE PUBLIQUE

L'entreprise étant devenue la référence en matière de comptes, arrêtons-nous un moment sur la façon dont elle organise sa fonction comptable et, surtout, pour regarder comment, au cours des trente ou vingt dernières années, elle a su la faire évoluer.

Il est indispensable aussi pour éviter toute désillusion ultérieure quant à l'application d'une comptabilité d'entreprise à des administrations, de bien prendre la mesure de ce qu'elle peut apporter à la sphère publique, mais aussi des limites de l'exercice.

1. L'ÉVOLUTION DE LA FONCTION COMPTABLE DANS L'ENTREPRISE, UN EXEMPLE POUR LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

1.1 La transformation de la fonction comptable

La comptabilité en partie double, qui permet de gérer, dans un même dispositif, les opérations de l'année (le compte de résultat) et leur impact sur le patrimoine (le bilan) est vieille de plusieurs siècles ; mais elle a longtemps été cantonnée, dans les entreprises, à des usages essentiellement juridiques, réglementaires et fiscaux. C'est au cours de la seconde moitié du XXème siècle que la fonction comptable dans l'entreprise s'est profondément transformée, sous l'influence d'au moins quatre séries d'événements.

- **La montée en puissance des entreprises américaines** dans le cadre du plan Marshall d'après-guerre : les filiales françaises des groupes anglo-saxons ont découvert, à cette occasion, l'importance de la communication à des actionnaires aussi lointains géographiquement que culturellement. Elles ont aussi compris qu'une comptabilité pouvait servir à la gestion. Elles ont, enfin, beaucoup appris d'auditeurs anglo-saxons qui, tous les ans, les aidaient à faire progresser les pratiques de contrôle interne pour sécuriser les comptes.

- **Le déploiement progressif, au cours des années 80, de progiciels de gestion intégrés (PGI)** : là où, précédemment, chaque domaine (comptable, analytique, budgétaire, etc.) avait son propre système d'information, difficile à rapprocher les uns des autres, les PGI ont introduit de nouveaux modes de fonctionnement reposant sur l'unicité des données financières.

- **Le recours à l'épargne publique et la mondialisation des échanges** ont aussi conduit les entreprises à améliorer leur communication financière (communication non seulement sur les chiffres, mais aussi sur les principes retenus pour leur obtention) et à généraliser une présentation consolidée de leurs comptes.

- Enfin, l'introduction en France, en 1983, de l' « annexe » a aussi été un élément décisif. Le principe de « l'image fidèle » reposant sur cette dernière s'est imposé grâce à la quatrième directive européenne reprenant le modèle anglo-saxon de la « true and fair view » établie dans les « footnotes ». Il s'agit là d'une étape essentielle, qui montre les limites de l'intelligibilité d'une information reposant sur les seules données quantitatives figurant dans les comptes sociaux : il est aussi nécessaire de normaliser les commentaires qui en sont faits car un chiffre peut être exact sans donner pour autant une image fidèle de la réalité.

1.2 L'importance d'une communication financière fiable

Dans l'entreprise, la vocation première de la comptabilité générale est de constituer la base de la communication financière. Elle y parvient, aujourd'hui, parce qu'elle est en mesure de donner confiance à ses destinataires sur l'exactitude des données qu'elle contient. Il s'agit là des deux vertus cardinales sur lesquelles repose la comptabilité d'entreprise.

La confiance est essentielle à l'égard de tous les tiers, qu'il s'agisse :

- des actionnaires qui, après avoir investi dans l'entreprise, attendent en retour une information fiable sur le devenir de leur investissement initial et les bénéfices qu'ils peuvent en retirer ;
- des partenaires de l'entreprise : fournisseurs, clients ou banquiers pour travailler dans la durée, chacun dans son registre ;
- des autorités publiques qui doivent collecter les impôts et taxes dus, et établir des statistiques sur l'évolution du tissu économique.

L'exactitude, quant à elle, constitue, pour la comptabilité générale, un avantage décisif sur toutes les autres formes de communication. Une information comptable est fiable parce qu'elle se réfère à un corpus de normes et à des règles partagées par tous ; elle l'est aussi parce qu'elle est établie par des personnels formés et que sa qualité et son exhaustivité sont vérifiées et attestées par des auditeurs externes reconnus.

La qualité de l'information est aussi renforcée par les nombreux dispositifs réglementaires qui sanctionnent pénalement ou civilement l'entreprise, ses dirigeants et ses contrôleurs lorsqu'ils commettent sciemment des erreurs ou des omissions destinées à tromper les lecteurs (cf. annexe n° 3).

Ainsi, autrefois limitée aux échéances annuelles, généralement à l'occasion de la tenue de l'assemblée générale ordinaire, la communication financière s'est progressivement intensifiée avec la mondialisation et les attentes des marchés financiers ; pour les plus grandes entreprises, la périodicité est désormais devenue trimestrielle. Cette communication s'accompagne souvent, pour les grands groupes internationaux, de « road shows » consistant à faire régulièrement, tous les trois mois environ, la tournée des places boursières où le titre est coté afin de présenter les derniers résultats et, surtout, les perspectives de croissance et de résultats pour les mois à venir.

1.3 La comptabilité générale au service de la gestion courante

Dans les années 80 et 90, l'arrivée des PGI a permis d'irriguer les services opérationnels d'informations de nature comptable, conduisant par là-même à une osmose entre gestion et comptabilité. Ainsi en est-il allé pour :

- le pilotage de l'actif immobilisé, avec l'appréhension de l'obsolescence et la politique de maintenance des équipements ;
- la gestion des besoins en fonds de roulement et de la trésorerie ;
- la négociation des conditions de règlement obtenues des fournisseurs ou accordées aux clients, via les encours au bilan et les produits ou les coûts financiers associés ;
- l'identification des litiges : retards dans les règlements, recensement et valorisation des provisions, etc. ;
- la gestion des relations avec les banques et les organismes de crédit ;
- l'utilisation des données comptables pour calculer la part variable des rémunérations (chiffre d'affaires, marges, résultat net) ;
- l'avancement des investissements en cours ;
- le prix de revient direct des prestations ou des produits ;
- le coût complet des investissements, etc.

Le fait que la comptabilité sorte du cercle très restreint qui était le sien à l'origine et que les services gestionnaires s'approprient son contenu marque une évolution majeure. En effet, plus ces derniers utilisent les données comptables, plus l'information doit être fiable et disponible tout au long de l'année. On va donc bien au-delà des exigences de communication externe.

Pour les entreprises moyennes et grandes, la clôture mensuelle de gestion, par exemple, tend aujourd'hui à devenir la règle avec, bien entendu, des délais de clôture de plus en plus courts car l'intérêt opérationnel des données décroît très vite au-delà de quelques jours. Ce phénomène est clairement vertueux pour la qualité de l'information comptable ; en témoigne l'expression « plus on clôture et mieux on clôture » qui traduit le fait que les processus de clôture cessent d'être des événements ponctuels (annuels) pour devenir progressivement des éléments récurrents, intégrés et automatisés dans la gestion courante de l'entreprise.

1.4 L'apport de la comptabilité d'exercice à la gestion publique

Sans rentrer, à ce stade, dans des débats théoriques sur le thème « la comptabilité d'entreprise opposée à la gestion publique », et tout en étant conscients des différences de fond qui séparent les modèles économiques privé et public, il n'en demeure pas moins que beaucoup de pratiques comptables issues de l'entreprise peuvent être reprises par les gestionnaires publics.

En effet et de nombreux exemples l'attestent, les entités publiques ont tout intérêt à s'appuyer sur les mêmes techniques, sur les mêmes outils, voire sur les mêmes référentiels que ceux utilisés par les entreprises pour moderniser leur système d'information et leurs procédures, qu'il s'agisse :

- de la commande et du service fait, clefs de voûte de la fiabilisation et de l'automatisation de la chaîne de la dépense ;
- du remboursement de la dette et de la qualité de la dette garantie : éléments probablement décisifs dans la gestion publique des prochaines années, quelles que soient les entités publiques ;
- des participations (à défaut de comptes consolidés ou combinés) : la connaissance du périmètre d'une entité publique et de ses relations avec les organismes qui lui sont rattachés constitue l'un des éléments clefs de la transparence financière publique ;
- de la maîtrise du patrimoine : la comptabilisation des immobilisations, assez banale pour les entreprises, incarne au niveau d'un Etat, d'un établissement ou d'une collectivité le patrimoine légué aux générations futures. La connaissance et la valorisation de ce dernier revêtent aujourd'hui pour les entités publiques des significations nouvelles dans la mesure où elles leur permettent d'établir des éléments de solvabilité auprès de leurs créanciers, de maîtriser leurs coûts et/ou de générer ou d'optimiser d'autres ressources que le recours systématique à l'emprunt ou aux prélèvements obligatoires ;
- enfin, de l'anticipation des charges et des risques sans laquelle il paraît vain de parler de sincérité et de soutenabilité budgétaires, tant ces données sont essentielles pour apprécier l'efficacité de l'intervention publique et pour arbitrer entre différents modes de gestion.

En définitive, les points importants qui ressortent de la comparaison avec l'entreprise sont la capacité qu'elle a eu de faire évoluer sa fonction comptable et l'importance qu'elle accorde à la communication financière externe ou interne.

Délaissant certaines tâches anciennes pour les confier à d'autres acteurs plus près du terrain, donc plus efficaces, supprimant systématiquement les travaux de double saisie et de retranscription, le comptable en entreprise a ainsi pu reconcentrer son action sur le cœur du système d'information financier, c'est-à-dire sur l'exhaustivité de l'enregistrement des événements de gestion et leur valorisation, sur la maîtrise des points clefs de contrôle et, surtout, sur la restitution des données comptables dans les délais et les formats exigés par la gouvernance de l'établissement et l'ensemble de ses services.

Si ses effectifs ont beaucoup diminué sous les effets conjugués de l'automatisation des tâches et de la maîtrise des coûts, la fonction comptable en entreprise a, en revanche, beaucoup gagné en termes d'image et de positionnement ; en témoigne la place privilégiée occupée, aujourd'hui, par les directeurs comptables dans les organigrammes des entreprises.

La transformation de la fonction comptable dans le secteur privé apporte donc non seulement des enseignements tout à fait transposables aux administrations publiques, mais elle fait découvrir aussi aux comptables publics d'autres façons d'exercer leur métier et d'autres perspectives. Elle montre comment une fonction comptable souvent mal perçue des autres services, repliée sur elle-même, travaillant sur ses propres systèmes d'information et à un rythme souvent décalé par rapport à celui des services opérationnels, a su, en quelques années, se transformer, faire évoluer ses pratiques et acquérir un statut et une reconnaissance qu'elle n'avait jamais eus.

2. LES LIMITES DE LA TRANSPOSITION DU MODÈLE DE L'ENTREPRISE À LA SPHÈRE PUBLIQUE

Bien que les entités publiques soient culturellement focalisées sur les problématiques budgétaires, il est intéressant de noter la rapidité avec laquelle elles se sont appropriées la comptabilité d'entreprise et ont accompli, en quelques années, des avancées considérables dans la description et le suivi de leur situation patrimoniale.

La France est ainsi devenue l'un des premiers grands pays développés à disposer de comptes certifiés ; de leur côté, les établissements publics nationaux et les hôpitaux sont de plus en plus nombreux à produire leurs états financiers à des commissaires aux comptes ; quant aux collectivités locales, il est fort probable qu'il en sera de même dans quelques années.

Toutes ces avancées positives ne sauraient pourtant occulter une réalité plus nuancée et les réactions dubitatives, voire hostiles, de nombreux gestionnaires publics qui ne voient toujours pas, surtout dans le contexte de réduction drastique des moyens qu'ils subissent, en quoi l'introduction d'une comptabilité d'exercice pourrait leur être utile au quotidien.

En dépit des apparences et des discours officiels, l'appropriation de la comptabilité d'entreprise prendra sans doute beaucoup de temps, et son usage sera différent de ce qu'il en est dans l'entreprise, ceci pour des raisons liées aussi bien à la culture des administrations qu'à la nature des activités qu'elles ont à exercer et à la façon dont elles sont financées.

2.1 Une culture publique très marquée par le contrôle

2.1.1 Une autre approche de la comptabilité

Dans la sphère publique, le sens du mot « comptabilité » correspond rarement à celui que lui donne l'entreprise. L'organisation du système d'information financière public s'est, en effet, construite historiquement autour d'une logique de contrôle : contrôle du budget, contrôle des fonds déposés au Trésor public, contrôle du bon usage fait des impôts, contrôle du respect de la réglementation, etc. ; l'information et la communication financière, dans ce contexte, apparaissent secondaires.

En fait, pour mieux refléter le mode de fonctionnement et la culture des acteurs financiers publics (ordonnateurs, comptables ou juge des comptes) substituer le mot « contrôle » au mot « comptable » aurait plus de sens. Des intitulés, comme contrôles publics, contrôleur public ou Cour des contrôles, etc., cerneraient davantage la réalité et les pratiques. Les prélèvements obligatoires et le maniement de deniers publics expliquent et justifient cette spécificité de la comptabilité publique, mais ils ne sauraient, pour autant, faire oublier la place privilégiée traditionnellement réservée en France, aux agents publics en charge de fonctions de contrôle. En témoignent l'attrait et le prestige des corps de contrôle dans la fonction publique, plus particulièrement lorsqu'il s'agit de la Cour des comptes, du Conseil d'Etat ou de l'Inspection générale des Finances.

Le contrôle confère aux personnes qui l'exercent une marque de reconnaissance et un certain sentiment de pouvoir. Il en va ainsi du comptable public comme du juge des comptes. Dans ces conditions, toute disposition susceptible d'amoindrir l'importance accordée au contrôle, de modifier les façons de l'exercer ou de promouvoir d'autres priorités, comme l'exhaustivité et la sincérité de l'information financière, est regardée avec beaucoup de méfiance et avec la crainte qu'elle ne remette en cause des positions établies.

Il n'est donc pas anormal que l'introduction d'une comptabilité d'exercice, où le fond l'emporte sur la forme, et où la qualité de l'information fournie est une fin et les contrôles mis en place un moyen parmi d'autres pour y parvenir, ne peut que heurter les comportements et susciter, in fine, beaucoup de réticences et d'incompréhension.

L'appropriation de la comptabilité générale dans les entités publiques prendra du temps et nécessitera encore beaucoup de pédagogie vis-à-vis des ordonnateurs comme des comptables publics.

2.1.2 Une organisation comptable bicéphale

Pour des motivations toujours liées au contrôle, la comptabilité des entités publiques, à la différence de celle des entreprises, est duale avec :

- d'un côté, un bloc généralement appelé « comptabilité administrative », domaine exclusif de l'ordonnateur, composé de la comptabilité des engagements, de la comptabilité de la consommation des crédits budgétaires et, de plus en plus fréquemment, d'une comptabilité des plafonds d'emplois,
- et de l'autre, la comptabilité générale tenue par le comptable public avec, traditionnellement, un compte de résultat, un bilan et l'annexe.

Efficace pour organiser la bonne exécution formelle des budgets et garantir le caractère limitatif des autorisations données, cette dualité comptable conduit, en revanche, à l'atomisation du système d'information des entités publiques et, plus grave encore, à l'étanchéité de chacune de ses composantes. Ainsi, alors que dans l'entreprise, la comptabilité est devenue un système cohérent d'enregistrement, de suivi et de restitution d'informations financières, il n'en va (généralement) pas de même dans un environnement public où les comptabilités sont servies, selon les cas, soit par les services de l'ordonnateur, soit par ceux du comptable, et où chacune d'elles dispose de ses règles propres utilisées à des fins bien précises, rendant par là même toute synthèse pratiquement impossible.

Le système comptable public, à la différence de celui de l'entreprise, reste ainsi très peu tourné vers la gestion et le pilotage financier.

2.2 Les limites de la comptabilité d'entreprise étendue aux entités publiques

La comptabilité d'entreprise, comme tout système d'information, comporte ses propres limites qui se trouvent accrues dès lors qu'elles trouvent à s'appliquer dans des secteurs non marchands, financés majoritairement par l'impôt.

2.2.1 Les limites propres à la comptabilité d'entreprise

Les limites de la comptabilité générale dans les entreprises sont induites par ses qualités intrinsèques visant à réunir le maximum de confiance. Le principe de prudence, cardinal en comptabilité générale, conduit à exagérer le risque induit par une opération ou un contentieux, et à ne jamais retenir de profit, même très probable. Un des effets générés par cette prudence est le principe d'enregistrement au « coût historique » qui fait que la comptabilité générale conserve la valeur initiale d'un bien quelle que soit son ancienneté (par exemple, pour des immeubles acquis depuis plusieurs dizaines d'années) alors que tout laisserait supposer l'existence de plus-values latentes.

Pendant longtemps, la publication d'un référentiel comptable unique, le PCG a offert la possibilité de comparer, voire d'agrèger, les comptes d'entreprises relevant d'un même secteur. A contrario, le PCG a limité la possibilité, pour les entreprises, de traduire comptablement leurs spécificités, bien qu'elles aient la possibilité de le faire dans l'annexe.

La comptabilité générale, tout au moins en France, présente aussi la particularité d'être très influencée par la fiscalité, tant il est fréquent de subordonner l'obtention d'un avantage fiscal à sa comptabilisation. Si cette mesure est intéressante pour l'administration des impôts et permet d'éviter la tenue de comptabilités fiscales séparées, elle a, en revanche, pour inconvénient de « polluer » la lecture des résultats et de la performance de l'entreprise que le lecteur souhaite d'abord juger sur le seul terrain économique.

En fait, les limites de la comptabilité générale en entreprise sont largement compensées, en interne, par le recours à la comptabilité analytique et à des comptabilités de gestion dérivées de la comptabilité générale. C'est la raison pour laquelle cette dernière, dès lors qu'elle apporte des données pertinentes et fiables sur la vie de l'entreprise, occupe aujourd'hui une place centrale dans leur système d'information.

2.2.2 Les limites inhérentes à la sphère publique

Les principales limites d'une comptabilité d'entreprise appliquée aux entités publiques tiennent au fait que le modèle économique est souvent très éloigné de celui des entreprises. Les entreprises engagent des dépenses pour générer de ces dernières des recettes et leur performance s'apprécie relativement facilement via le résultat, qui augmente avec la maximisation du chiffre d'affaires et qui diminue dès lors que les charges progressent plus rapidement que les produits. Or, la plupart des entités publiques se livrent à l'exercice inverse, dans la mesure où elles ont été créées pour consommer ou distribuer des ressources destinées à satisfaire une demande publique de services. Dans ces conditions, leur performance s'accroît au fur et à mesure que leur résultat tend à devenir nul, voire négatif.

De la même façon, l'acquisition d'un équipement répond à une logique opposée. Pour les entreprises, une nouvelle immobilisation vise à dégager un surplus de recettes ou une diminution des coûts de production. Pour les entités publiques, l'investissement est destiné, au contraire, à accroître leur potentiel de services. Ainsi, au lieu de dégager des flux de trésorerie futurs, l'investissement conduit, le plus souvent, à générer des flux de coûts futurs, donc des charges futures dont il faudra trouver le financement.

L'absence de relation entre les produits et les charges fait que le compte de résultat de la plupart des entités publiques, par construction, se révèle incapable de mesurer leur performance. En conséquence, leurs états financiers donnent rarement une information pertinente et exploitable sur la valeur ajoutée qu'elles créent ou sur les services qu'elles rendent.

Cela étant, dans les entreprises aussi, la connaissance de la performance se fait rarement par la lecture directe du résultat comptable : il faut, a minima, analyser les composantes du compte de résultat et dégager des soldes intermédiaires de gestion pour commencer à disposer d'une réelle visibilité sur l'efficacité de la structure.

De façon plus générale, toute donnée chiffrée atteint vite ses limites ; c'est la raison pour laquelle le législateur a exigé des entreprises d'une certaine taille qu'elles produisent, en plus du bilan, du compte de résultat et de l'annexe, un rapport de gestion¹⁰ pour expliciter la nature de leur performance financière et leurs perspectives d'évolution.

Le fait d'obliger les entités publiques à produire des états financiers réguliers, sincères et fidèles constitue, en soi, une démarche vertueuse qui ne peut qu'améliorer le bon usage fait de l'argent public. Produire des comptes fiables nécessite, en effet, de recenser, de valoriser et de suivre attentivement les actifs et les passifs, d'établir la cartographie des risques, de déployer un contrôle interne efficace, etc. ; donc toute une série de mesures de bon sens dont on peut s'étonner qu'elles n'aient pas déjà été mises en œuvre.

De plus, à partir du moment où les comptabilités générales auront atteint le niveau de qualité attendu et constitueront l'ossature du système d'information, rien n'empêchera les gestionnaires publics, comme cela se passe dans les entreprises, de venir y greffer les outils de gestion les plus à même de satisfaire leurs besoins.

Enfin, il faut aussi admettre que la comptabilité d'entreprise n'a pas vocation à être le « couteau suisse » de la gestion publique. Utile pour appréhender et améliorer le fonctionnement courant des entités publiques et de leurs services, elle n'a pas vocation à se substituer à d'autres instruments spécifiques à l'action publique, qu'ils concernent la prévision et l'analyse, l'utilisation de la comptabilité nationale et, d'une façon plus générale, toutes les approches macroéconomiques.

2.3 Des interrogations récurrentes sur l'intérêt de la démarche

L'absence de réelles explications sur la démarche et des effets positifs qui tardent à venir sont pour beaucoup dans le scepticisme ambiant qui entoure encore l'introduction de la comptabilité d'entreprise dans la sphère publique. De nombreux gestionnaires restent, en effet, toujours dubitatifs lorsqu'ils comparent les efforts déployés par leurs services pour parfaire la qualité des comptes et l'usage qui en est fait. Beaucoup ne comprennent pas pourquoi les états financiers qu'ils envoient à la direction du Budget ou aux ministères de tutelle suscitent aussi peu de réaction de leur part, notamment, lors des discussions budgétaires.

¹⁰En vertu de l'article L232-1 du code de commerce, modifié par l'ordonnance n°2013-544 du 27 juin 2013 - art. 7, les sociétés commerciales sont tenues de dresser l'inventaire et les comptes annuels et d'établir un rapport de gestion écrit. Le rapport de gestion doit notamment exposer la situation de la société durant l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi, ainsi que ses activités en matière de recherche et de développement. Le rapport de gestion doit être déposé au greffe du tribunal de commerce étant précisé que depuis la loi de simplification du droit du 22 mars 2012, cette obligation a été supprimée pour les sociétés commerciales n'étant pas cotées en bourse ; pour ces dernières, le rapport de gestion doit simplement être consultable par toute personne qui en fait la demande.

De plus, ils ne perçoivent pas la valeur ajoutée apportée par une comptabilité générale qui vient se surajouter aux instruments de gestion et de prévision dont ils disposent déjà : pourquoi les pouvoirs publics consacrent-ils tant de ressources pour ces travaux comptables alors qu'ils ont le plus grand mal à assumer leurs missions quotidiennes ?

Par ailleurs, les décideurs administratifs ne sont guère convaincus de l'intérêt de communiquer sur des données peu accessibles au commun des mortels, surtout lorsque ces dernières ne reflètent qu'imparfaitement la réalité financière de leur organisme ; comment, par exemple, faire facilement comprendre à un conseil d'administration, ou aux citoyens, les écarts existant entre le résultat comptable et le résultat budgétaire ?

Enfin, nombre de gestionnaires ne voient pas d'un très bon œil l'arrivée d'une approche comptable susceptible de réduire encore plus, leurs marges de manœuvre. Ainsi en est-il des charges calculées qui conduisent souvent à mobiliser de manière anticipée les crédits budgétaires de l'année pour des opérations qui ne se dénoueront, au mieux, qu'au cours de la gestion suivante, ou bien des provisions qui viendront augmenter le fonds de roulement et, par voie de conséquence, attirer l'attention des tutelles ou de la direction du Budget, toujours à la recherche de ressources momentanément disponibles.

L'univers des entreprises et celui des entités publiques, à l'exception de celles oeuvrant dans le secteur marchand, seront toujours fort éloignés. Retenons toutefois du modèle de l'entreprise les éléments suivants :

- la comptabilité générale constitue, aujourd'hui, le coeur du système d'information des entreprises à partir duquel les services opérationnels viennent puiser les données dont ils ont besoins pour alimenter leurs propres outils de gestion ;
- la priorité de la comptabilité générale est la communication financière, aussi bien externe qu'interne ; elle doit donc être en capacité de produire des chiffres les plus fiables et les plus exhaustifs possibles, le tout dans des délais de plus en plus courts.

Les comptables publics, pour leur part, peuvent voir que les mutations auxquelles ils sont confrontés aujourd'hui sont identiques à celles qu'ont connues, il y a plusieurs années déjà, leurs homologues du secteur privé. Ces derniers ont su faire évoluer leur métier en conséquence ; pourquoi les comptables publics ne feraient-ils pas de même ?

La transformation de la fonction comptable dans les entreprises fournit ainsi non seulement des enseignements particulièrement intéressants pour la modernisation de la gestion publique, mais elle peut constituer aussi un modèle de référence pour les comptables publics.

Paradoxalement, c'est au moment même où la comptabilité publique se trouve renforcée par la loi qu'elle apparaît la plus fragile. L'extension de son volet comptable et son alignement sur les pratiques de l'entreprise viennent remettre en question la façon dont sont organisés les deux socles historiques sur lesquels elle s'est construite : le principe de la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable et celui de la seule responsabilité financière du comptable.

1. L'OBSOLESCENCE DU MODÈLE TRADITIONNEL

Les nouveautés introduites, ces dernières années, dans la comptabilité publique bouleversent tous ses repères traditionnels et ceci pour au moins trois raisons majeures.

L'introduction d'une comptabilité d'entreprise déplace, tout d'abord, le centre de gravité comptable. Mouvementée traditionnellement après l'apposition du visa de « bon à payer » du comptable public pour les seules opérations acceptées par ce dernier, la comptabilité générale doit désormais l'être beaucoup plus en amont, dès la constatation des droits chez l'ordonnateur.

La tenue d'une comptabilité d'entreprise conduit ensuite le comptable, gardien de la réglementation financière, à devenir aussi garant des principes et référentiels comptables, deux positions pas toujours très faciles à concilier.

Enfin, la certification des états financiers, qui devient aujourd'hui la règle, remet sur le devant de la scène deux questions de fond toujours en suspens :

- de quels comptes parle-t-on : de ceux de l'ordonnateur, de ceux du comptable, ou bien de ceux de l'entité concernée ?
- quelles sont les personnes qui les signent et qui garantissent, par ce fait, leur qualité et leur exhaustivité ?

Tous ces éléments conduisent à s'interroger non seulement sur la pertinence de la répartition actuelle des tâches entre l'ordonnateur et le comptable public, mais aussi sur le devenir d'une responsabilité financière qui paraît dépassée.

2. LA REDÉFINITION DE LA RÉPARTITION DES TÂCHES ENTRE L'ORDONNATEUR ET LE COMPTABLE PUBLIC

2.1 La problématique du principe de la séparation des fonctions

2.1.1 Le principe et sa justification

Le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable remonte à la Révolution. Il a été inscrit pour la première fois dans les décrets des 24 vendémiaire et 17 frimaire an III (15 octobre et 17 février 1794) pour les recettes, et par l'ordonnance royale du 14 septembre 1822 pour les dépenses. Depuis, il a été constamment réaffirmé et il reste inscrit en bonne place dans les principes fondamentaux du décret GBCP¹¹.

Ainsi, les articles 11 et 13 du décret de 2012 rappellent que les ordonnateurs « prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses (...) constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses » ; et l'article 13 énonce que les comptables publics ont « la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes », qu'ils sont « personnellement et pécuniairement responsable des actes et contrôles qui leur incombent ».

2.1.2 Un principe qui perd progressivement en lisibilité

Compréhensible à l'origine, l'organisation de la séparation des tâches entre l'ordonnateur et le comptable public a perdu, au fil des ans, sa cohérence et sa lisibilité pour toute une série de raisons.

- L'apparition de technologies nouvelles

Les fonds secrets et les régies (de recettes et d'avances) ont constitué des dérogations historiques au principe de séparation. Plus tardivement, du fait de l'informatisation des procédures, d'autres exceptions sont apparues, les principales d'entre elles touchant les dépenses « effectuées sans ordonnancements préalables », c'est-à-dire celles faites avant la validation formelle de l'ordonnateur

Aujourd'hui, avec l'évolution de plus en plus rapide des technologies, les entorses au principe se multiplient, très souvent en dehors de tout cadre réglementaire. Le décret GBCP en a régularisé de nombreuses : les services facturiers, les plateformes de services partagés, la dématérialisation, la conservation des pièces justificatives, etc., mais chaque jour en apporte de nouvelles.

¹¹Article 9 « Les fonctions d'ordonnateur et de comptables sont incompatibles. ... »

- L'irruption de nouveaux acteurs

Ainsi, pour l'Etat, la LOLF et la GBCP ont introduit, à côté ou au-dessus des ordonnateurs principaux (les ministres) et secondaires (les préfets), les responsables de programme et de BOP (budget opérationnel de programme). Par ailleurs, le terme de gestionnaire public, formulation vague s'il en est, est de plus en plus utilisé pour désigner l'ensemble des personnes qui interviennent dans les processus de recettes et de dépenses.

Du côté des comptables publics aussi, les choses bougent. La suppression de l'Agence comptable centrale du Trésor (ACCT) et son remplacement par le comptable centralisateur des comptes de l'Etat, la création des contrôleurs budgétaires comptables ministériels (CBCM) et la montée en puissance des directions régionales des finances publiques (DRFiP) au détriment de l'échelon départemental modifient, chaque jour un peu plus, la répartition des compétences entre les comptables principaux de l'Etat¹².

- L'évolution de la réglementation

Les textes eux-mêmes finissent également par brouiller un peu plus les cartes. En témoigne la modification du cadre budgétaire des établissements publics nationaux (EPN)¹³. Ces derniers, en effet, depuis le 1er janvier 2016, sont tenus de gérer (comme l'Etat) leurs crédits budgétaires en « autorisations d'engagement » (AE) et en « crédits de paiement » (CP)¹⁴; les CP obéissant à une logique de caisse, l'ordonnateur est conduit, de facto, à suivre beaucoup plus étroitement que par le passé les encaissements et décaissements et la gestion prévisionnelle de la trésorerie. A l'inverse, le fait que l'agent comptable tienne, en tant que tel (et non par délégation) la comptabilité des CP le fait intervenir dans des compétences propres à l'ordonnateur.

Dans un autre registre, la notion de convention de mandat prévue à l'article 22 du décret GBCP permet « à une personne morale (...) après avis du comptable assignataire, (...) de confier la gestion d'opérations d'encaissement ou d'opérations de paiement à une autre personne morale ». Cette nouvelle disposition constitue un coin supplémentaire enfoncé dans le monopole du comptable public.

¹²La comptabilité publique distingue traditionnellement les comptables publics qui rendent directement compte au juge des comptes, les comptables principaux, de ceux dont les opérations sont reprises, vérifiées et intégrées dans les écritures d'un comptable principal, ces derniers sont dénommés comptables secondaires.

¹³Cf. le titre III du décret du 7 novembre 2012 relatif à la GBCP

¹⁴« Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pendant l'exercice, les paiements pouvant intervenir les années ultérieures. Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'exercice. » (art.180)

- La généralisation de la comptabilité d'exercice

L'introduction de la comptabilité d'exercice est certainement l'élément qui rend le plus obsolète le mur de Berlin existant, depuis toujours, entre les ordonnateurs et les comptables : l'étanchéité qui a prévalu, jusqu'à présent, entre ces deux acteurs doit céder la place à la complémentarité car il leur faut désormais maîtriser des processus et non plus s'échanger des bordereaux de titres ou de mandats. La méfiance réciproque qui les a souvent animés doit obligatoirement céder la place à la collaboration et au dialogue.

2.1.3 La question de la suppression du principe de séparation des fonctions

Les arguments des partisans de la suppression pure et simple du principe de séparation sont connus : excès de formalisme, lourdeur des procédures, redondance des tâches et des contrôles, consommation inutile de personnel, inadaptation des solutions informatiques « sur étagère » nécessitant des développements spécifiques onéreux et sclérosants, etc.

Mais l'élément, aujourd'hui, le plus pénalisant dans la séparation de fonction réside certainement dans le fait qu'il conduit les ordonnateurs et leurs services à se désintéresser de la comptabilité ; d'où les retards pris par les gestionnaires publics par rapport à leurs homologues privés dans l'utilisation des informations qu'ils peuvent en tirer.

Toutefois, malgré la pertinence de ces arguments, il paraît difficilement envisageable de remettre en cause la séparation des fonctions entre le décideur et le payeur. La nature des activités conduites par les entités publiques et leur financement font que les notions de chiffre d'affaires, de marges et de résultat n'ont guère de signification et ne peuvent servir d'éléments d'alerte. Les contrôles réciproques de l'ordonnateur et du comptable public, conjugués avec une définition précise de leurs tâches, n'ont rien d'illogique. Ils garantissent le respect des textes et le bon maniement des deniers publics. Ils permettent également, non pas de supprimer, mais tout au moins de cantonner les abus et les cas de malversation.

Cette séparation revêt aujourd'hui un intérêt accru, dans la mesure où elle permet au comptable public d'assumer réellement son nouveau rôle de garant du respect des règles et des principes comptables¹⁵.

Enfin, il ne faut pas négliger le fait que le principe de séparation des fonctions fait partie du « patrimoine génétique » du droit financier français et que sa suppression serait particulièrement mal interprétée par une opinion publique déjà très méfiante à l'égard de ses institutions et de ses représentants, et particulièrement sourcilleuse quant à l'usage fait de ses impôts.

¹⁵Cf. art. 31 de la LOLF repris par les articles 77 ou 191 de la GBCP : « le comptable public veille au respect des principes et des règles de la comptabilité »

En définitive, il existe autant de raisons pour conserver le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable que pour revoir les modalités de sa mise en œuvre.

Dans cette perspective, le groupe de travail a envisagé deux types de scénario : un scénario mixte comportant des dispositions particulières pour les collectivités locales et le maintien du statu quo pour les autres entités publiques, et un scénario de rupture qui a vocation à s'appliquer à l'ensemble des organismes soumis aux règles de la comptabilité publique.

2.2 Scénario 1 : une organisation mixte avec un régime spécifique pour le secteur local

2.2.1 Les limites du statu quo actuel

La démarche adoptée jusqu'à présent par le ministère du Budget, que ce soit pour l'Etat ou les établissements publics nationaux et les hôpitaux, parfaitement illustrée lors de la réécriture du RGCP de 1962, consiste à insérer progressivement les innovations dans le corpus réglementaire. C'est une approche simple qui a l'avantage de la continuité sans remettre en cause les pratiques ni les outils. Elle est validée par les faits, puisque l'Etat comme ses établissements publics sont aujourd'hui en mesure de produire des états financiers certifiés sans réserve, ou assortis d'un nombre décroissant d'observations ou de remarques substantielles.

Cette approche cumulative, qui ne touche pas à l'existant, connaît toutefois ses limites dans la mesure où elle n'aborde pas les questions de fond. Elle conduit ainsi, au fil des ans, à brouiller le modèle et à lui faire perdre sa lisibilité et son efficacité. C'est d'ailleurs implicitement la critique que fait la Cour des comptes quand, s'agissant des comptes de l'Etat, elle stigmatise, dans sa réserve n° 1 (v. infra), les défaillances récurrentes du contrôle interne chez les ordonnateurs et sa mauvaise articulation avec celui des comptables publics.

Cette méthode a aussi l'inconvénient de ne pas indiquer la façon dont les nouveaux outils se positionnent avec les anciens. Ainsi, sur le sujet central des contrôles, on peut noter que les contrôles a priori et exhaustifs ont été réaffirmés, que le contrôle hiérarchisé de la dépense a été validé¹⁶ et que le concept de contrôle interne a été introduit sans que la clef d'utilisation de tous ces mécanismes ait été donnée. Ces contrôles sont-ils cumulatifs ou alternatifs ? Doivent-ils être exercés a priori ou a posteriori ? S'adressent-ils à toutes les opérations ou seulement à celles présentant des enjeux et/ou des risques ?

¹⁶Cf. art. 42 « Le comptable public peut opérer ses contrôles de manière hiérarchisée ... A cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté ... ». Il s'agit là d'une avancée certaine mais qui ne règle pas la problématique de fond, dans la mesure où le CHD n'est qu'une adaptation (pas toujours reconnue par la Cour des comptes) du contrôle a priori et systématique du comptable public.

Autre illustration déjà évoquée, que doit faire le comptable tenu d'enregistrer tous les droits constatés d'une entité publique, face au payeur-caissier qui ne doit prendre en charge dans ses comptes que les opérations conformes à la réglementation financière et aux autorisations budgétaires ? L'article 191¹⁷ du décret GBCP apporte des éléments de réponse, mais il ne s'adresse qu'aux agents comptables.

Aussi et en l'absence de directives claires, l'attitude des comptables publics, fortement incités en cela par la vigilance rigoureuse de la Cour des comptes, est de continuer à faire ce pour quoi ils existent et ce qu'ils savent faire le mieux : rester dans une posture de contrôleur et ne pas trop s'investir dans d'autres domaines. Or, la nature ayant horreur du vide, le risque de ce statu quo est de conduire les ordonnateurs à s'approprier seuls le champ laissé libre de la comptabilité d'exercice.

Pour l'Etat, l'organisation déconcentrée de ses services, la création des CBCM et le déploiement d'un système d'information partagé entre les ordonnateurs et les comptables font que la question ne se pose pas tout à fait dans les mêmes termes. Il en va de même pour les établissements publics nationaux dotés d'un agent comptable. En revanche, la situation devient cruciale pour le secteur local.

2.2.2 La mise en place d'une organisation spécifique pour les collectivités locales

Si, en effet, la certification des comptes locaux est généralisée, il est vraisemblable que dans la majorité des cas, le comptable public retranché à l'intérieur de ses frontières historiques se trouvera de fait exclu du processus de modernisation comptable. La certification des hôpitaux a commencé et elle fait déjà apparaître tous les inconvénients du positionnement en bout de chaîne du comptable public. La certification des comptes des collectivités locales, si elle se réalise et si rien n'est fait d'ici là, confirmera la marginalisation inéluctable du trésorier local.

Aussi est-il proposé un scénario d'organisation spécifique aux collectivités locales, tout en maintenant l'organisation actuelle pour l'Etat et les établissements publics nationaux. Reste en suspens la problématique des hôpitaux : les trois vagues de certification ont été lancées, mais la proposition faite pour les collectivités territoriales pourrait aussi s'étendre à eux.

Ce scénario spécifique aux collectivités locales soumises à la certification comporte deux variantes en fonction des objectifs poursuivis.

¹⁷Cf. art. 191 – 2ème alinéa « Lorsqu'à l'occasion des contrôles...l'agent comptable constate une irrégularité, il en informe l'ordonnateur. Il peut également, à son initiative, enregistrer et rectifier une opération dans les conditions fixées par arrêté ... »

- 1ère variante : le transfert de la tenue de la comptabilité générale à l'ordonnateur

Dans cette hypothèse, la tenue de la comptabilité générale serait confiée à l'ordonnateur, tant ses services apparaissent les mieux placés pour réaliser l'ensemble des travaux liés à la production d'une comptabilité générale soumise à certification.

La comptabilité d'entreprise positionne le centre de gravité comptable sur la naissance des droits et la constatation du service fait, c'est-à-dire sur des événements placés très en amont de l'intervention du comptable public, laquelle ne débute qu'à la réception des bordereaux de mandats de dépense et des titres de recette transmis par l'ordonnateur.

Le comptable public se trouve, de ce fait, très mal placé pour garantir la sincérité et l'exhaustivité de la comptabilité générale. Son éloignement physique et son absence d'autorité fonctionnelle sur le contrôle interne comptable, déjà très pénalisants au quotidien, deviennent des éléments dirimants avec la certification des comptes.

Le commissaire aux comptes, dans sa démarche d'auditeur, séquence son intervention par grands cycles financiers : les investissements, les achats, les recettes, les stocks, l'endettement et la trésorerie, la clôture des comptes, etc. ; il cherche ainsi à identifier les risques propres de l'entité, à appréhender les processus significatifs et complexes et à apprécier la pertinence des contrôles mis en place afin de pouvoir émettre, in fine, une opinion sur les états financiers produits.

Dans le cadre de cette démarche, les interlocuteurs du commissaire aux comptes sont naturellement les différents services concernés (services des finances et du patrimoine, des ressources humaines, des marchés publics et des achats, des systèmes d'information, etc.). Le comptable public, de par son positionnement actuel, ne pourra jamais jouer le rôle normal d'un directeur comptable en entreprise, c'est-à-dire celui de correspondant privilégié des auditeurs et de relais entre ces derniers et les services fonctionnels. Il est vraisemblable que cette place stratégique sera occupée par la direction des finances, cantonnant encore plus le comptable public dans un rôle secondaire.

Dans ces conditions et à défaut de donner au comptable public les marges de manœuvre nécessaires, il serait plus cohérent de confier la responsabilité de la tenue de la comptabilité générale des collectivités locales à l'ordonnateur tant il apparaît, à tout point de vue, le mieux placé pour le faire.

Cette proposition, qui se veut avant tout pragmatique, n'en comporte pas moins de graves inconvénients, le premier d'entre eux étant l'officialisation de deux comptabilités générales : celle du comptable public destinée au juge des comptes et celle de l'ordonnateur soumise au certificateur des comptes.

Son deuxième inconvénient est de remettre en cause la présence des 2 500 comptables directs du Trésor positionnés auprès des collectivités territoriales, au moment précis où les modalités d'exercice de leurs fonctions traditionnelles en matière de dépense et de recette vont devoir être revues de manière drastique, vraisemblablement pour être mutualisées et transférées à des centres de services partagés.

Aussi, face à ces risques, il est proposé une seconde variante, plus ambitieuse, qui vise à retrouver la vocation originelle du comptable public : celle de garant de la régularité.

– 2ème variante : le comptable public local, commissaire des comptes publics locaux

Dans cette hypothèse, le comptable public local, pour éviter le travers de l'autocontrôle, ne conserverait comme missions que celles visant à garantir le respect des textes : la réglementation financière comme les principes et les référentiels comptables.

Il cesserait donc de co-piloter la fonction financière avec l'ordonnateur : il ne prendrait plus en charge les titres de recettes et les mandats de dépenses, il ne tiendrait plus la comptabilité de la collectivité et n'assumerait plus les fonctions de caissier¹⁸.

Son action serait entièrement vouée à garantir la conformité aux textes : conformité aux règles budgétaires et à la réglementation financière, conformité aux principes généraux de la comptabilité d'exercice, aux normes et aux instructions comptables.

Son travail se rapprocherait ainsi de celui d'un commissaire aux comptes. Il s'organiserait autour d'un dossier permanent (par collectivité ou groupement intercommunal) et s'exercerait, tout au long de l'année, au travers d'interventions qu'il conduirait sur place et sur pièces afin de s'assurer, notamment, de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable, de la fiabilité des procédures de recettes et de dépenses, éventuellement de la maîtrise des flux de trésorerie et de la façon dont les comptabilités des engagements, des mandatements et des titres, la comptabilité patrimoniale, etc., sont tenues.

En fin d'exercice, le comptable public local serait tenu de rédiger un rapport annuel dans lequel il émettrait notamment une opinion sur la conformité réglementaire des documents financiers (budgétaires et comptables) produits par l'ordonnateur à son assemblée délibérante. Ce rapport annuel ferait partie des documents obligatoires à transmettre au juge des comptes.

¹⁸On pourrait imaginer que cette fonction de caissier qui consiste, sur les indications de l'ordonnateur, à payer les fournisseurs et à libérer définitivement la collectivité de sa dette, soit confiée soit à une cellule spécialisée implantée à la direction départementale des finances publiques, soit à un agent de la collectivité qui serait soumis à un régime de responsabilité qui lui serait propre.

Le recentrage de l'action du comptable public local sur des missions de contrôle résoudrait la délicate question de savoir par qui faire certifier les comptes des collectivités locales et il éviterait à ces dernières d'avoir à supporter de nouvelles dépenses, à côté de celles qu'elles consacrent déjà au recrutement de compétences comptables en vue d'établir des comptes patrimoniaux.

Resterait à voir la question de la conduite du changement ; mais en ce domaine, la DGFIP ayant toujours su former d'excellents trésoriers locaux, il n'y a pas de raison pour qu'elle ne puisse pas poursuivre dans cette voie et les accompagner dans la mutation de leur métier.

2.3 Scenario 2 : une rupture avec l'existant, applicable à toutes les entités publiques

Ce deuxième scénario, à la différence du précédent, ne recherche pas à adapter, au cas par cas, les modèles existants ; il s'attache au contraire à marquer une rupture et à proposer une organisation financière en phase avec les nouveaux objectifs de la comptabilité publique.

2.3.1 Les objectifs à atteindre : des relations apaisées, plus proches et rationalisées

Ces objectifs ne pourront être atteints qu'à la condition de pacifier les relations ordonnateur-comptable.

– Minimiser les sources de conflit

La plupart des frictions entre les ordonnateurs et les comptables trouvent leur origine dans des partages de frontière et de compétence, voire même des questions de frustration ou d'ego. La première des choses à faire est donc de poser les bases d'une relation apaisée. Pour cela, il apparaît indispensable de clarifier le sens de certains principes de la comptabilité publique, et notamment de rappeler la prééminence de l'ordonnateur.

Trop souvent, les enseignements sur la comptabilité publique mettent sur le même plan l'ordonnateur et le comptable ; pour faire simple, le receveur municipal serait l'alter ego du maire et il arrive parfois que cette présentation pédagogique des choses reste dans les esprits et se retrouve dans les comportements.

Cette attitude revient à méconnaître et à contester le fait que l'ordonnateur est le « patron » de l'entité publique au sein de laquelle il exerce ses fonctions. Cela a toujours été le cas et le devient encore plus. Ainsi, au fil des ans, les ordonnateurs se sont vu octroyer davantage d'autonomie dans l'utilisation de leurs ressources, en contrepartie d'obligations nouvelles, notamment celles d'atteindre les objectifs fixés et de rendre compte de leur action.

Dans ces conditions, leur autorité hiérarchique ne saurait souffrir d'aucune exception, y compris vis-à-vis du comptable public. Ce rappel heurtera certains lecteurs qui y verront une atteinte au statut particulier du comptable. Pourtant, un certain nombre de textes réglementaires, notamment les paragraphes des instructions M9 sur les EPN relatifs au positionnement de l'agent comptable dans son établissement d'accueil, montrent qu'il n'y a là rien de nouveau et qu'il ne s'agit que du rappel d'une position constante de la DGCP, puis de la DGFIP.

La place de l'ordonnateur étant rappelée, il convient ensuite de préciser celle du comptable public : son indépendance fonctionnelle se justifie par la nature de ses fonctions et par la nécessité de le prémunir contre les pressions qu'il pourrait subir de la part de l'ordonnateur.

Ce rappel ne remet nullement en cause l'autorité hiérarchique de l'ordonnateur ; il signifie seulement que cette dernière cesse dès lors que le comptable public agit dans le cadre de l'une ou de l'autre de ses deux casquettes de payeur-caissier ou de comptable. Il ne serait pas inutile, à cette occasion, d'insister également sur le bon usage et la mesure qui doivent être faits de ce statut spécifique, tant il est dérogatoire au droit commun. Ainsi, par exemple, un receveur municipal peut, par un simple refus de visa motivé par le non-respect d'une réglementation financière, faire ce qui est refusé au préfet : suspendre le caractère exécutoire d'une décision d'une collectivité locale.

- Rapprocher le comptable public de l'ordonnateur

L'éloignement du comptable par rapport aux services de l'ordonnateur ne posait aucune difficulté tant qu'il s'agissait pour lui de viser des titres ou des mandats ; il devient problématique dès lors qu'il lui faut « maîtriser les risques afférent à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable » (art. 215 du décret GBCP).

Rapprocher le comptable public de l'ordonnateur devient un impératif absolu. La proximité physique est indispensable pour lui permettre non seulement d'exercer plus efficacement ses fonctions, mais aussi pour être davantage en osmose avec les autres services et être associé, le plus en amont possible, dans les prises de décision financières. De plus, sa présence intra-muros est de nature à favoriser les échanges culturels et le partage des objectifs stratégiques de l'entité auprès de laquelle il est placé.

La proximité ne doit pas seulement être physique, elle doit aussi s'étendre au système d'information. Les progrès en ces domaines sont tels que la logique d'outils séparés ordonnateur-comptable, qui a prévalu jusqu'à présent, doit céder la place à une informatique unique, partagée, alimentée et accessible en temps réel à toutes les personnes habilitées ; la remontée des données vers la DGFIP peut s'effectuer par d'autres moyens, notamment via la consolidation des systèmes d'information.

- Simplifier et optimiser les relations entre l'ordonnateur et le comptable public

Les bases des relations entre l'ordonnateur et le comptable étant posées, il convient de préciser les contours d'une nouvelle organisation financière qui soit non seulement respectueuse des prérogatives de chacun de ses acteurs, mais surtout plus efficace et performante.

Cet objectif exige, tout d'abord, de procéder à la réingénierie complète des chaînes de travail actuelles en faisant la chasse aux doublons comme la tenue de comptabilités miroirs, la redondance de contrôles portant sur une même opération, la ressaisie de données, les copies de pièces justificatives ou le maintien de visas papier dès lors qu'ils peuvent être remplacés par des signatures électroniques.

Simplifier et rationaliser supposent également que des axes clairs soient arrêtés par le ministère du Budget sur la façon d'organiser le co-pilotage de la fonction financière publique : l'objectif à atteindre étant de distinguer ce qui appartient au décisionnel de ce qui relève de l'exécution, tout en veillant, comme le font les entreprises, à déconcentrer, chaque fois que possible, les travaux matériels de saisie et de validation des données à l'échelon le mieux à même de le faire, c'est-à-dire, le plus souvent, au niveau de la personne à l'origine de la donnée à enregistrer.

Dans cette logique, les pouvoirs de l'ordonnateur, patron reconnu de l'entité publique, s'exerceraient sur tout ce qui relève des choix stratégiques, de la programmation budgétaire, de l'opportunité et des prises de décision. Le comptable public, quant à lui, se verrait confier la gestion du back office financier de l'entité publique : la mise en place des crédits et leur suivi, l'organisation des contrôles et la maîtrise des processus de dépenses et de recettes (le contrôle interne budgétaire et comptable), la tenue de toutes les comptabilités, la maîtrise d'ouvrage (MOA) du système d'information financière, les restitutions et le stockage des données, le pilotage des processus de clôture et la préparation des états financiers (budgétaires et comptables) à soumettre à la signature de l'ordonnateur.

2.3.2 La création d'une direction des comptes

Dans ce scénario de rupture, le comptable public passerait de la direction de son poste comptable à celle d'un nouveau service : la direction des comptes positionnée dans l'organigramme de son entité de rattachement, sous l'autorité de l'ordonnateur.

Le terme « direction » signifie que le traitement de toutes les questions comptables au sein de l'entité publique relève de la compétence d'une seule direction. Positionnée dans l'organigramme sous l'autorité hiérarchique de l'ordonnateur, cette direction disposerait, de ce fait, de la même légitimité à s'occuper des comptes que le service RH à traiter des questions de personnels ou le service informatique, du bon fonctionnement des applications informatiques, etc.

La spécificité de cette direction par rapport aux autres, outre le statut de son titulaire et les modalités de sa désignation¹⁹, résiderait dans le fait qu'en aucun cas, elle ne serait autorisée à intervenir dans les domaines relevant, de près ou de loin, de l'opportunité. Ainsi, par exemple, cette interdiction irait jusqu'à empêcher le directeur des comptes de participer à une CAP ou à un CTP interne à l'entité concernée.

La direction des comptes serait évidemment responsable de la communication financière de façon à piloter les deux points clefs d'une fonction comptable moderne : d'une part, l'unité de traitement des chiffres, qu'ils soient budgétaires, comptables ou analytiques (sous réserve de la prévision qui reste l'apanage de l'ordonnateur et de ses services financiers et budgétaires), et d'autre part, la communication financière. La direction des comptes aurait vocation non seulement de garantir la qualité des chiffres, mais aussi d'organiser leur diffusion dans des délais et des formats préalablement définis par les textes et l'ordonnateur.

Ce modèle, proche de celui des actuelles agences comptables des établissements publics nationaux, en diffère toutefois sur de nombreux points.

Il s'en rapproche par la proximité physique de la direction des comptes avec les autres services fonctionnels, par l'utilisation d'applicatifs communs ou par le partage d'une même ambition d'établissement.

Il en diffère car son champ d'intervention est beaucoup plus large. La direction des comptes a en effet une compétence de principe pour traiter tous les chiffres de l'entité publique, quels qu'ils soient (qu'ils relèvent de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire, de la comptabilité analytique, etc.) et pour garantir à la fois leur qualité et leur disponibilité dans les meilleurs délais.

Autre différence avec une agence comptable, la direction des comptes serait (en principe) composée de personnels relevant exclusivement de la DGFIP et son fonctionnement courant, intégralement supporté par cette dernière et non par le budget de l'entité d'accueil.

Enfin, le rôle du directeur des comptes n'est pas assimilable à celui d'un agent comptable, chef des services financiers²⁰, dans la mesure où il n'a pas vocation à remplacer ou à se substituer au directeur des finances, bras armé de l'ordonnateur pour toutes les questions relevant de l'opportunité, de la gestion financière et de la programmation budgétaire de l'entité publique. En face du directeur des comptes devra toujours exister un responsable des questions financières et budgétaires.

¹⁹Un comptable public est nommé par le ministre chargé du Budget généralement après concertation avec l'ordonnateur. Il arrive aussi que la co-signature d'autres ministres soit exigée (par exemple, pour les agents comptables d'établissement public).

²⁰Initiée dans les universités, cette possibilité a été validée par le décret GBCP et étendue à tous les EPN : voir l'article 188 « L'agent comptable peut exercer ... des fonctions de chef des services financiers... ».

2.3.3 Les avantages apportés par la généralisation d'une direction des comptes

Le concept de direction des comptes présente d'abord, l'avantage, à réglementation constante, de dessiner une autre vision des relations entre l'ordonnateur et le comptable public, tout conservant la spécificité française d'un co-pilotage de la fonction financière, et ce, quel que soit le niveau d'entité publique concerné : Etat, établissement public, hôpital ou collectivité locale.

Il pose ensuite les bases d'une collaboration opérationnelle entre l'ordonnateur et le comptable public, favorisant l'implication du premier dans la production des comptes annuels dont on espère qu'ils seront utilisés comme instrument de management.

La création d'une direction des comptes est a priori destinée aux entités publiques d'une certaine taille ; reste à voir ce qu'il pourrait en être pour les plus petites d'entre elles, collectivités locales ou établissements publics faisant l'objet d'adjonction de service. Dans ce cas, des structures mutualisées conçues dans le même esprit que les directions des comptes, seraient tout à fait envisageables.

Le concept d'une direction des comptes a déjà été mis en œuvre au CNRS²¹, à l'occasion de la réorganisation de sa gouvernance en 2010. L'instauration d'une direction générale déléguée aux ressources a permis d'officialiser alors la création d'une direction des comptes et de l'information financière²² (voir organigrammes en annexe) qui a, notamment, permis à cet organisme d'être le premier grand établissement administratif (EPA) à disposer de comptes consolidés certifiés sans réserve de la part de ses commissaires aux comptes. Elle a aussi grandement facilité la réingénierie de nombreuses procédures, particulièrement celles de la chaîne de la dépense²³, qui permet aujourd'hui au CNRS de traiter dans un lieu unique et de manière entièrement dématérialisée et automatisée près d'un millions de commandes, de leur engagement jusqu'à leur paiement et leur archivage, en passant par leur contrôle et leur comptabilisation.

²¹Le CNRS est un établissement public scientifique et technologique (EPST) doté d'un budget de 3,5 Md € qui emploie plus de 30 000 chercheurs, ingénieurs et techniciens ; les montants de son bilan et de son compte de résultat sont équivalents et sont de l'ordre de 3Md €.

²²Cf. article Bernard Adans/Xavier Inglebert dans le numéro n° 2-3 de février-mars 2013 de « Gestion et finances publiques- La Revue ».

²³Il convient de noter que l'ensemble de ces innovations a permis à la DCIF de recevoir le trophée « Leader de la Finance 2015 », dans la catégorie « direction financière du secteur public » du magazine « Décideurs » et du groupe « Leaders League ».

2.4 La déclinaison du modèle de direction des comptes aux différentes entités publiques²⁴

La notion de direction des comptes s'appliquerait, sous réserve d'aménagements ponctuels, à toutes les entités publiques : à l'Etat et à ses établissements publics, aux hôpitaux et aux collectivités locales et aux organismes qui leur sont rattachés.

2.4.1 L'Etat

L'unicité du système d'information Chorus pour les services ordonnateurs et comptables de l'Etat et la création des CBCM vont dans le sens de la mise en place d'une direction des comptes.

Toutefois, si les CBCM se sont bien positionnés sur le volet contrôle de leurs fonctions (contrôle financier et contrôle de la dépense), leur rôle dans le domaine comptable n'a pas encore pris tout l'espace qui devrait être le sien, même s'il a déjà permis aux ministères de produire une information patrimoniale de plus en plus régulière, sincère et fidèle ; la diminution du nombre de « réserves substantielles »²⁵ formulées par la Cour des Comptes, depuis 2006, sur le compte général de l'Etat (CGE) en témoigne.

En revanche, la persistance de certaines réserves, le CGE de 2015 en comporte cinq, notamment la réserve n°1, qui déplore que « le système d'information financière de l'État reste encore insuffisamment adapté à la tenue de sa comptabilité générale et aux vérifications d'audit » et la réserve n° 2, qui estime que « les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne sont encore trop peu efficaces » mettent le doigt sur les limites d'une organisation qui, neuf ans après sa mise en oeuvre, éprouve toujours de grandes difficultés à maîtriser la qualité de son contrôle interne et de son système d'information.

²⁴Même si les travaux du groupe de travail ont volontairement écarté du champ de leurs réflexions les organismes de Sécurité sociale, il n'est pas inintéressant de noter que le mode d'exercice des missions de l'ordonnateur et du comptable dans ces organismes semble assez proche du modèle de direction comptable préconisée. Physiquement, l'ordonnateur et le comptable sont à proximité les uns des autres ce qui facilite le dialogue et l'apport d'informations réciproques. La plupart des applications informatiques sont partagées et ont déjà intégré la notion de processus transversaux ; le contrôle interne y est décliné en conséquence. Il est par ailleurs pleinement avéré que la collaboration active des services ordonnateur et comptable des processus a beaucoup contribué à la certification des comptes.

²⁵Cf. Cour des Comptes – Certification des comptes de l'Etat – Exercice 2015 – opinion émise en mai 2016. Les trois autres réserves substantielles émises sur les comptes de l'exercice 2015 sont les suivantes : « La comptabilisation des produits régaliens reste affectée par des incertitudes et des limitations significatives » (réserve n°3), « D'importantes incertitudes pèsent toujours sur le recensement et l'évaluation des immobilisations et des stocks gérés par le ministère de la défense. » (réserve n°4) et « L'évaluation des immobilisations financières de l'État continue d'être affectée par des incertitudes. » (réserve n°5).

C'est ce qui transparaît nettement dans le rapport de la Cour des comptes sur l'exercice 2015 lorsque cette dernière souligne que : « la démarche actuelle de l'administration conduit à séparer nettement l'analyse des risques réalisée par les ordonnateurs de celle des comptables, ce qui, outre la redondance des exercices, nuit à l'obtention d'une vision transversale et partagée des risques pouvant avoir une incidence sur les comptes de l'État. À cet égard, certains ministères considèrent que la maîtrise des risques dits « métier » ne devait pas entrer dans le champ du contrôle interne examiné par le certificateur, et que seule la partie relevant du « contrôle interne comptable » devait être concernée par cet examen. Toutefois, compte tenu du périmètre limité retenu par l'administration au titre du « contrôle interne comptable » et du caractère parcellaire des cartes de processus, les risques au sein des activités considérées comme « métier » qui peuvent pourtant avoir une incidence significative sur les comptes ne sont pas recensés dans les cartes ministérielles des risques ».

Ces remarques montrent le chemin qui reste à parcourir et la nécessité d'aller encore plus loin, dans une collaboration accrue des CBCM avec les ordonnateurs sur des questions qu'ils rejettent, peu ou prou, sur les épaules du seul comptable en introduisant l'idée, pour le moins originale et qui serait inconcevable dans une entreprise, que des risques métiers pourraient ne pas avoir d'incidences sur les comptes !

2.4.2 Les établissements publics

La mise en œuvre de la notion de direction des comptes dans les EPN ne devrait pas poser de difficultés particulières tant le continuum entre l'agence comptable et la direction des comptes est fort. Pour les établissements publics, la vraie difficulté résidera dans l'évolution des esprits et la conduite du changement.

2.4.3 Les établissements hospitaliers

La création d'une direction des comptes dans les hôpitaux serait assurément une très bonne chose car elle permettrait de résoudre nombre des problèmes récurrents qui se posent entre les directions des finances et les trésoreries hospitalières (utilisation d'applications informatiques différentes, éloignement physique, absence de partage de politique d'établissement, etc.). Toutefois, les réactions de rejet des comptables publics à l'idée de transformer les trésoreries en agences comptables laissent à penser que l'implantation de directions des comptes nécessitera beaucoup d'explications et de pédagogie.

2.4.4 Le secteur local²⁶

De toutes les entités publiques, la situation des collectivités territoriales est la plus sensible pour deux raisons majeures : leur nombre (plusieurs dizaines de milliers) et la présence d'ordonnateurs élus.

A ces deux caractéristiques viennent s'ajouter d'autres spécificités : le principe de la « libre administration » des collectivités locales, des relations financières toujours complexes et délicates avec l'Etat (notamment le dépôt des fonds au Trésor, les avances sur impôts, etc.), la tenue de leur service comptable par des fonctionnaires de l'Etat (personnels dépendant du ministère du Budget), l'absence d'outils informatiques partagés, etc.

Certes, ces problématiques ne sont pas nouvelles ; beaucoup d'entre elles remontent à 1941, époque où les comptables communaux dans les collectivités de plus de 10 000 habitants ont dû céder leur place à des comptables directs du Trésor²⁷, mais elles vont ressurgir avec une acuité renforcée avec l'introduction d'une véritable comptabilité d'entreprise qui donnera vraisemblablement lieu à des démarches de certification²⁸.

D'ores et déjà, le Comité National de fiabilité des comptes locaux²⁹ a relevé que la mise en place du commissariat aux comptes fera bouger les lignes en ouvrant les pistes d'un nouveau « partenariat » entre l'ordonnateur et le comptable sur le terrain du contrôle. Il souligne aussi que « l'implication de l'ordonnateur et du comptable public est primordiale dans la mesure où la fonction comptable est partagée entre ces deux acteurs puisque toute opération comptable trouve son origine dans une ou plusieurs opérations de gestion conduites au niveau des services de l'ordonnateur ».

²⁶Pour avoir plus d'information sur le nombre des collectivités territoriales et leurs poids financiers voir : « Les collectivités locales en chiffres 2015 » sur le site « collectivites-locales.gouv.fr ».

²⁷Les comptables directs du Trésor sont des comptables publics qui appartiennent à la direction générale des finances publiques (DGFIP) du ministère du Budget.

²⁸Cf. article 110 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (loi NOTRe) « La Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements. Cette expérimentation doit permettre d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local, qu'il s'agisse de la nature des états financiers, des normes comptables applicables, du déploiement du contrôle interne comptable et financier ou encore des systèmes d'information utilisés. Cette expérimentation est ouverte, trois ans après la promulgation de la présente loi, pour une durée de cinq ans Ces bilans font l'objet d'un rapport du Gouvernement, qui le transmet au Parlement, avec les observations des collectivités territoriales et des groupements concernés et de la Cour des comptes. »

²⁹Le Comité national rassemble les représentants des ordonnateurs locaux, des comptables publics et des juges des comptes. Présidé par le directeur général des Finances publiques (DGFIP) ou son représentant par délégation du ministre chargé des Comptes publics, il est composé de représentants de l'Association des maires de France (AMF), de l'Assemblée des départements de France (ADF), de l'Association des régions de France (ARF), de l'Association des communautés urbaines de France (ACUF), de l'Assemblée des communautés de France (ADCF), de l'Association des maires de grandes villes de France (AMGVF), de la Fédération des villes moyennes (FMVM) et de l'Association des petites villes de France (APVF), de représentants de la DGFIP et de la direction générale des Collectivités locales (DGCL), de membres des juridictions financières désignés par le Premier président de la Cour des comptes et d'experts proposés par ses membres.

Le comité national considère également qu'une « démarche solide et organisée de déploiement du contrôle interne financier chez l'ordonnateur conduit par ailleurs nécessairement le comptable public à adapter ses interventions (contrôle hiérarchisé, voire contrôle partenarial) » ; il préconise, en conséquence, une démarche pilotée par l'ordonnateur, ce dernier « portant le dialogue de certification et arrêtant les états financiers », et le comptable « coproduisant les comptes de la collectivité. ».

Poussées par la perspective de la certification, ces propositions tendent à rapprocher le modèle d'organisation comptable public de celui des entreprises avec le risque, si l'on n'y prend pas garde, de reléguer le comptable public à l'arrière-plan.

Plus récemment encore, l'Inspection générale des Finances a produit un rapport sur la place des comptables publics auprès des collectivités territoriales les plus importantes³⁰. Elle y soulève la question cruciale de la valeur ajoutée du réseau des comptables publics locaux auprès de collectivités locales dont les directions financière comportent de plus en plus de compétences comptables. Elle établit aussi un lien très clair entre les futures obligations en matière de certification des comptes et l'articulation des relations entre l'ordonnateur et le comptable, et défend le modèle d'une agence comptable qui serait installée près de l'ordonnateur afin de partager un système d'information commun et l'ensemble des travaux à conduire dans la perspective de présenter des comptes certifiables.

Toutes ces propositions confortent la suggestion d'implanter dans les collectivités locales une direction des comptes au lieu et place de l'actuelle trésorerie.

Cette notion de direction des comptes serait d'autant mieux acceptée par les élus locaux que ses coûts de fonctionnement (à l'instar des services des CBCM dans les ministères) continueraient, à compétences égales³¹, à être intégralement supportés par le budget de la DGFIP. Cette précision mérite d'être soulignée car l'idée évoquée par l'IGF d'instaurer des agences comptables dont les charges de personnel et de fonctionnement sont traditionnellement supportées par l'établissement d'accueil, est insupportable pour des élus locaux qui ne cessent de protester contre l'accumulation des charges que l'Etat leur transfère.

³⁰Cf. rapport IGF d'assistance auprès de la Direction Générale des Finances Publiques (n° 2014-M-074-05)

³¹Si cette proposition était retenue, la question du partage de la charge financière se posera de toute façon, car la logique du SCCF est de concentrer tout le back office de la fonction financière, le SCCF aurait donc à traiter les opérations propres au comptable public, certes rationalisées, mais en plus, une grande partie des tâches matérielles et de contrôle exercées actuellement par les services financiers des collectivités, sans parler des nouvelles tâches induites par la certification de leurs états financiers.

Pour des raisons d'efficacité, il serait logique que la création d'une direction des comptes soit réservée aux collectivités « à enjeux » (notion restant à définir) ; pour les autres, l'avenir paraît plutôt passer par le recours à des structures mutualisées dédiées aux traitements de masse (contrôle, prise en charge et paiement des dépenses, recouvrement des recettes, etc.), qui pourraient être supervisées par des cellules de front office placée au sein de chaque direction départementale des finances publiques (DDFiP), cellules qui auraient pour mission première de conserver les liens traditionnels d'assistance et de conseil auprès des élus locaux et de leurs services. Ceci à condition qu'on ne fixe pas à ces petites collectivités des exigences comptables plus drastiques que l'actuelle instruction M 14 !

Sans doute pourrait-on imaginer d'autres scénarios que les deux qui viennent d'être présentés. Quoiqu'il en soit l'essentiel est d'agir vite, pour résoudre les problèmes de fond de manière pérenne afin non seulement de maintenir la présence d'un comptable public local mais aussi, et surtout, de moderniser et de rationaliser l'organisation financière publique française, pour la rendre apte à faire face aux enjeux de son époque.

Du côté des ordonnateurs, il n'y a pas vraiment urgence à réformer : soit ils ne voient pas les enjeux et le maintien de la situation actuelle ne leur pose pas problème, soit, à l'inverse, ils voient dans la comptabilité d'entreprise un axe de progrès, alors ils s'en emparent en se dotant, en interne, des moyens et des compétences ad hoc.

En revanche, pour les comptables publics, notamment les receveurs locaux et hospitaliers, l'enjeu est crucial : soit ils s'adaptent au changement, avec l'espoir de se repositionner par le haut comme l'ont fait leurs homologues en entreprise, soit ils se contentent de la situation actuelle et programment ainsi leur disparition ou, à tout le moins, leur effacement dans le tissu local.

3. L'IMPACT DE LA CERTIFICATION DES COMPTES SUR LA RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DES COMPTABLES PUBLICS

La généralisation de la certification des comptes publics conduit également à s'interroger sur le régime de responsabilité financière qui existe dans le secteur public.

3.1 Les différentes responsabilités financières dans la sphère publique

3.1.1 La responsabilité financière de l'ordonnateur

La « responsabilisation » des ordonnateurs est une expression qui a beaucoup été utilisée au moment du vote de la LOLF. Elle concerne l'obligation nouvelle faite à ces derniers de rendre compte des résultats qu'ils obtiennent par rapport aux objectifs qui leur sont fixés dans les programmes annuels de performance. Elle ne vise, en aucune façon, un régime de sanctions financières qui pourraient être prononcées à leur encontre en cas de faute, ou de défaillance grave, de leur part ou de celle de leurs collaborateurs.

En fait, en France, un ordonnateur n'encourt aucune responsabilité particulière en dehors des responsabilités pénale, civile ou sociale propres à tout citoyen, ou de celles liées à son statut de fonctionnaire en cas de concussion, de corruption, de trafic d'influence, etc.

Seules deux procédures sont susceptibles de l'atteindre : la gestion de fait et la saisine de la Cour de discipline budgétaire et financière.

- La gestion de fait

La gestion de fait est définie comme l'acte irrégulier par lequel une personne, qu'elle soit physique ou morale, s'immisce (directement ou indirectement) dans le maniement des deniers publics sans avoir qualité pour ce faire.

Elle est prévue par l'article 60-XI de la loi du 23 février 1963 qui stipule que « toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés. »

Une personne déclarée « comptable de fait » par le juge des comptes se trouve alors soumise aux mêmes obligations et responsabilités que celles qui pèsent sur un comptable public. Il devra restituer les fonds en sa possession, mettre fin aux opérations irrégulières et « rendre compte » des opérations qu'il a effectuées de la même façon que le ferait un comptable public. Il est ainsi tenu de présenter un compte complet accompagné des pièces justificatives correspondantes.

Il pourra éventuellement être mis en débet en cas de manquement ou d'insuffisance de justification et être condamné à une amende en application de l'article 433-12 du code pénal qui dispose « qu'est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende le fait, par toute personne agissant sans titre, de s'immiscer dans l'exercice d'une fonction publique en accomplissant l'un des actes réservés au titulaire de cette fonction ».

- La Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF)

La CDBF est une juridiction administrative créée par la loi du 25 septembre 1948 pour sanctionner des infractions ou des irrégularités graves aux règles relatives à la gestion publique.

Composée de magistrats du Conseil d'Etat et de la Cour des comptes, elle est présidée par le Premier président de la Cour des comptes. Elle prononce des arrêts assortis éventuellement d'amendes. Ses décisions sont sans appel, mais elles sont toutefois susceptibles d'un recours en cassation devant le Conseil d'État. La saisine de la CDBF ne fait aucun obstacle à l'exercice d'autres actions de droit commun : action pénale, action civile ou action disciplinaire.

Sont passibles de la CDBF tous les fonctionnaires et membres des cabinets ministériels et, d'une façon plus générale, toutes les personnes liées à un organisme soumis au contrôle de la Cour des comptes dès lors qu'ils ont participé à des actes de gestion. En revanche, les élus, qu'ils soient membres du Gouvernement ou présidents d'exécutifs locaux, en sont exclus au motif qu'ils encourent une responsabilité politique avec la sanction des électeurs en cas de mauvaise gestion.

Cette distinction entre les différentes catégories d'ordonnateurs constitue la principale critique adressée à la CDBF ; on lui reproche également la solennité et la lourdeur de ses procédures qui font que, depuis sa création en 1948, à peine plus de 200 arrêts³² ont été prononcés, pour un nombre de saisines annuelles oscillant entre cinq à 15 et une durée de procédure moyenne de l'ordre de six ans.

Autant dire que la responsabilité financière des ordonnateurs est quasiment inexistante.

³²Exactement, 206 arrêts selon le rapport d'activité 2015 de la CDBF annexé au rapport public de la Cour des comptes 2016

3.1.2 La responsabilité financière du comptable public

- Une responsabilité définie par l'article 60 de la loi du 23 février 1963

Seuls parmi les autres catégories de fonctionnaires, les comptables publics sont soumis à un régime spécifique de responsabilité financière. Cette responsabilité est prévue par l'article 17 de la GBCP (v. annexes n°1) qui stipule que « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et des contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20, dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 (...) ».

Concrètement, cela signifie que la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) d'un comptable public est engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée, qu'une recette n'a pas été recouvrée ou qu'un déficit a été constaté dans sa caisse. C'est le plus souvent la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes (CRC) qui constatent les manquements des comptables publics et les mettent en débet³³.

Cette décision oblige alors le comptable public à régulariser, éventuellement, sur « ses deniers personnels » le préjudice financier qu'il a fait subir à l'entité publique. Pour se prémunir contre son insolvabilité, l'Etat, via la direction générale des finances publiques, exige qu'avant d'être officiellement installé dans ses fonctions, il constitue un cautionnement³⁴ dont le montant varie selon l'importance du poste occupé.

- Une responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) justifiée par l'existence de deniers publics

Prolongement direct de l'article 15 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen en vertu duquel « la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration », la responsabilité financière du comptable public a toujours été justifiée par « l'existence de deniers publics qui commande un régime de protection et des règles strictes »³⁵.

³³La procédure juridictionnelle suivie par le juge des comptes en matière de débet du comptable public a été modifiée en 2008 (cf. la loi 2008-1091 du 28 octobre 2008 et le décret du 26 décembre 2008) afin de renforcer son caractère public et contradictoire (séparation plus stricte entre l'instruction et le jugement, suppression de la règle du double arrêt, etc.).

³⁴Pour démocratiser l'accès aux fonctions de comptables publics, une association, l'Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM) a été créée le 10 juin 1908 ; la quasi-totalité des comptables publics y adhèrent. Il faut aussi rappeler que le cautionnement constitue une garantie de solvabilité au profit de l'Etat, il ne s'agit pas d'une assurance souscrite par le comptable public pour se couvrir en cas de débet, aussi ce dernier est-il amené à le faire à titre personnel pour couvrir les montants financiers laissés à sa charge.

³⁵Ph. Seguin, à l'occasion du colloque « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », cf. le numéro spécial de la Revue française de finances publiques (n° 92 – novembre 2005) consacré à ce colloque, discours de clôture, p. 253-264.

Le comptable public, gardien de la régularité financière, est ainsi considéré comme le garant ultime de la bonne utilisation de l'argent public. Ainsi, toute défaillance de sa part générant un « manque à gagner » pour la collectivité doit être sanctionnée en le contraignant à régulariser au plus vite la situation, même sur ses deniers personnels. La RPP constitue ainsi la réponse à « une opinion publique qui ne veut pas se satisfaire d'une simple responsabilité potentielle ou invisible (...) » et qui veut voir « sanctionner les responsables, en particulier dès lors que de l'argent public est en jeu (...) »³⁶.

Quant à l'administration des finances, elle estime que la RPP apporte une triple garantie :

- « - une garantie de qualité et de rigueur professionnelle dans le contrôle de la régularité (...), la RPP contribuant à la professionnalisation du contrôle (...), le débet étant vécu comme un échec de ce dernier (...);
- une garantie de positionnement par rapport aux ordonnateurs, (...) la RPP contribuant à asseoir la nécessaire autonomie du comptable public (...)
- et une garantie financière pour les collectivités territoriales en cas de dysfonctionnement du service comptable du Trésor public (...)»³⁷

- Un mécanisme régulé par le ministre du Budget

Traditionnellement, le ministre du Budget dispose d'un pouvoir de remise gracieuse sur les débits prononcés par le juge des comptes. Cette prérogative, considérée par certains comme une persistance de la « justice retenue », fait régulièrement l'objet de vives critiques dans la mesure où elle conduit à donner au ministre la possibilité de réformer des décisions de justice. En fait, l'intervention du ministre du Budget permet surtout de passer des comptes publics au comptable public³⁸ en rétablissant les liens, qui n'existent pas dans la décision du juge, entre l'objectivité des chiffres, la façon de servir du comptable et les circonstances de l'affaire. Il convient de noter que cette compétence ministérielle vient d'être récemment encadrée³⁹. Elle conduit, depuis 2012, à distinguer les débits selon que la faute du comptable public est génératrice ou non d'un préjudice financier à l'encontre de l'entité publique. D'où des discussions byzantines qui rendent la RPP du comptable public encore plus incompréhensible et aléatoire.

³⁶M. Lascombe à l'occasion du colloque « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », cf. le numéro spécial de la Revue française de finances publiques (n° 92 – novembre 2005) « Le constat : pourquoi ce colloque et pourquoi ce colloque aujourd'hui ? » consacré à ce colloque, p. 147-162.

³⁷J. Bassères à l'occasion du colloque « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », cf. le numéro spécial de la Revue française de finances publiques (n° 92 – novembre 2005), « L'avenir du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics : le point de vue du directeur général de la comptabilité publique », p. 163-169.

³⁸Cf. la formule « La Cour des comptes juge les comptes, par les comptables »

³⁹Cf. la loi de finances rectificatives pour 2011 du 28 décembre 2011 et la circulaire DGFIP du 12 décembre 2012 :

- en l'absence de préjudice pécuniaire, la RPP du comptable n'est plus mise en jeu pour la totalité de la dépense irrégulière ou de la créance prescrite, par contre, le juge des comptes peut laisser à la charge du comptable public une somme non rémissible dans la limite d'un plafond fixé à 1,5/1000 du montant de son cautionnement ;

- en cas de préjudice pécuniaire, le juge des comptes engage la RPP du comptable pour la totalité du préjudice subi et, dans ce cas, le pouvoir de remise gracieuse du ministre peut s'exercer mais dans des limites préfixées. Désormais, la remise gracieuse totale ne peut être accordée qu'en cas de décès du comptable ou si l'irrégularité constatée se situe dans le cadre du respect d'un plan de contrôle sélectif des dépenses. Sinon, dans les autres cas, le ministre devra au minimum laisser à la charge du comptable public un montant qui ne saurait être inférieur à 3/1000 de son cautionnement.

- Une responsabilité personnelle et pécuniaire quotidienne et effective

De tout temps, une polémique a existé sur l'effectivité de la responsabilité financière du comptable public, tant les sommes mises à sa charge sont parfois considérables. Il faut d'ailleurs regretter, à ce sujet, l'absence de statistiques et de communications officielles sur le montant des remises accordées par le ministre du Budget, elles permettraient certainement d'avoir une vision plus sereine et objective de la question.

Quoiqu'il en soit, pour les intéressés, les « laisser à charge », même s'ils sont, dans les faits, souvent très inférieurs aux jugements prononcés, comportent toujours un côté infamant et n'en représentent pas moins des montants non négligeables (de quelques centaines à plusieurs dizaines de milliers d'euros) à payer.

Toutes ces raisons expliquent, à la fois, le sérieux reconnu des comptables publics et de leurs collaborateurs et aussi leurs exigences accompagnées, parfois, d'un excès de pointillisme et de formalisme que ne manquent jamais de dénoncer des ordonnateurs dont on n'ose imaginer l'attitude s'ils avaient à rendre compte de leurs actions devant un juge, le luxe de précautions, par exemple, qu'ils prennent avant de signer un marché public en donne une idée.

3.2 Un régime de responsabilité financière à revisiter

Conçu au XIX^{ème} siècle sur l'idée que sanctionner d'une manière sonnante et trébuchante toute défaillance du comptable public était le meilleur aiguillon pour l'inciter à exercer au mieux ses missions, le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public apparaît, aujourd'hui, non seulement désuet, mais aussi inadapté aux nouvelles exigences de la comptabilité publique.

3.2.1 Une responsabilité d'un autre temps

La gestion publique aujourd'hui n'a rien à voir avec celle du milieu du XIX^{ème} siècle, époque où le comptable public avait les moyens et la possibilité d'organiser librement son service. Aujourd'hui :

- le volume et la nature d'opérations à traiter sont sans commune mesure avec ceux qu'ils étaient il y a 150 ans ;
- l'examen individuel de chacun des titres de recette et des mandats de dépense avec ses pièces justificatives a fait place à des procédures automatisées qui s'imposent aux acteurs, même si elles présentent des lacunes ou si tous les tests de fiabilité les concernant n'ont pas tous été effectués ;
- la réduction des effectifs impose au comptable de faire des choix d'organisation et les oblige à renoncer à l'exhaustivité des contrôles,
- les objectifs assignés sont de payer et de recouvrer le plus vite possible, etc.

Pourtant, la plupart des acteurs concernés se comportent comme si rien n'avait changé depuis Mollien ou le Baron Louis. Les services de Bercy reconduisent au fil des ans les mêmes dispositions, le juge des comptes en fait une interprétation toujours plus rigoureuse et les comptables publics se déclarent tous très attachés à la RPP de peur de voir leur statut particulier et ses contreparties financières remis en cause.

3.2.2 Une responsabilité inéquitable

La RPP est une responsabilité qui ne concerne que le comptable public. Il est sanctionné de par les fonctions qu'il occupe et en cas de manquement à ses obligations prévues par le décret GBCP. Elle ne tient aucun compte des circonstances qui pourraient expliquer le manquement du comptable, ni de la façon habituelle dont ce dernier gère son poste, ni des montants en jeu : une erreur portant sur quelques euros est traitée avec la même sévérité que si elle concernait plusieurs millions.

De plus, la RPP est, bien souvent, une responsabilité par défaut, le juge financier sanctionnant le comptable public faute de pouvoir atteindre directement l'ordonnateur ou l'auteur de l'irrégularité.

Ainsi, un comptable public, pour une décision dont il n'est, en général, pas l'auteur, sera contraint de rembourser la totalité du préjudice causé tandis que le décisionnaire, dans l'hypothèse rarissime où il aurait été traduit devant la CDBF (et, encore, si la procédure arrive à son terme) ne sera passible que d'une peine plafonnée.

3.2.3 Une responsabilité contreproductive

La RPP, dans les faits, conduit souvent à des résultats inverses à ceux attendus, en favorisant la pérennité de comportements de nature irresponsables. Ne s'appliquant qu'aux comptables, elle n'incite pas les ordonnateurs à modifier leurs pratiques, ni à mieux respecter les règles ; quant aux comptables, leur focalisation, fort compréhensible, sur leur responsabilité financière leur laisse peu de temps pour sortir de leur rôle de « payeur-caissier » et s'intéresser à d'autres aspects de la dépense ou de la recette publique, en allant voir au-delà des titres ou des mandats en leur possession. Ainsi, par exemple, rares sont les comptables qui s'intéressent aux opérations qui « dorment » dans les tiroirs des ordonnateurs et aux délais anormaux d'émission des pièces comptables.

Plus grave encore, la responsabilité financière s'arrête aux marches de la comptabilité générale ; de ce fait, au moment où la transparence financière vient d'être érigée en principe constitutionnel, ni le comptable public ni l'ordonnateur n'est responsable en cas de communication financière inexacte ou incomplète.

Présenter de faux bilans ou établir de mauvaise foi une communication financière insincère constituent des délits lorsqu'il s'agit d'une entreprise, et des « non événements » dès lors qu'il s'agit d'une entité publique et d'argent public.

3.2.4 Une responsabilité unanimement critiquée

Les défenseurs de la réglementation actuelle sur la responsabilité financière dans la sphère publique se font, aujourd'hui, de plus en plus rares. La dernière rencontre importante organisée sur ce thème remonte à 2005. Ainsi, à l'occasion du colloque⁴⁰ cité précédemment et intitulé « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », tous les intervenants, qu'ils soient ministre, magistrat, universitaire ou fonctionnaire ont eu des mots très durs pour pourfendre cette réglementation et de réclamer son évolution.

Philippe Seguin, Premier président de la Cour des comptes résumait ainsi la situation «... Le régime de responsabilité propre aux comptables a vieilli : il est complexe, parfois injuste, peu efficace (...) notre système de responsabilité financière (...) jadis modèle pour toute une partie de l'Europe et du monde, est aujourd'hui largement inexportable ; inexportable parce que byzantin, difficilement déchiffrable, et par surcroît peu efficace ».

Pour autant, dix ans plus tard, la question de la responsabilité financière dans le secteur public reste toujours en suspens, et l'urgence du changement se fait encore plus pressante.

3.3 La responsabilité financière dans les entités publiques : un dispositif à reconstruire

Dans la mesure où le modèle comptable de l'entreprise doit désormais guider les administrations, il semblerait cohérent de poursuivre dans cette voie en s'inspirant des pratiques de l'entreprise dans le domaine de la responsabilité financière (cf. annexe n° 3 : Les responsabilités comptables dans l'entreprise).

3.3.1 La responsabilité financière de l'entité publique

Si la responsabilité de l'entreprise en tant que personne morale existe, la question se pose de savoir s'il faut admettre l'équivalent pour les entités publiques.

Ce point a toujours été occulté par l'existence de la RPP et, surtout, par le peu d'importance accordé à la communication financière fournie par les entités publiques. A partir du moment où la transparence devient une priorité et où les comptes des entités publiques ont, à leur tour, pour vocation de fournir l'image la plus sincère et fidèle possible sur leur situation financière, plus rien ne justifie l'absence de toute responsabilité en cas de diffusion d'informations inexactes ou incomplètes, notamment si cela a été fait de mauvaise foi.

⁴⁰Cf. le n° 92 de la Revue française de finances publiques déjà cité.

Un alignement sur le régime juridique applicable aux personnes morales de droit privé (SA ou SARL, par exemple), qui les rend pénalement responsables de toutes les infractions commises par leurs organes ou représentants, aurait tout son sens. Il aurait aussi l'avantage de mobiliser les ordonnateurs et les conseils d'administration, ou équivalents, sur des questions qu'ils jugent, trop souvent, secondaires ou ne relevant pas de leur compétence.

3.3.2 La responsabilité financière de l'ordonnateur

- La problématique de la responsabilité financière de l'ordonnateur

Pourquoi mettre en avant cette question alors qu'elle a toujours été écartée ? Si des abus existent, la CDBF a été créée précisément pour les sanctionner et les prévenir. Si, en revanche, le problème vient du fonctionnement défectueux de la CDBF, il appartient alors aux pouvoirs publics d'y remédier afin de la rendre plus efficace et de lui permettre de jouer son rôle.

Pourquoi aussi instituer une responsabilité spécifique aux ordonnateurs au moment où le législateur et la direction du Budget mettent en place des budgétisations par objectifs, exigent des « rapports annuels de performance » et introduisent, avec plus ou moins de succès, les parts variables dans la rémunération des cadres dirigeants ? N'est-ce pas là la façon la plus intelligente et la plus efficace pour responsabiliser les ordonnateurs sur leurs missions ?

En fait, avec l'introduction d'une comptabilité d'entreprise et la généralisation de la certification des comptes publics, la problématique de la responsabilité financière des ordonnateurs ne se pose plus dans les mêmes termes.

L'opinion du certificateur porte sur les comptes de l'entité publique et non sur les comptes de l'ordonnateur (la comptabilité administrative) ou ceux du comptable public (la comptabilité générale). La certification s'appuie sur des états financiers signés par le représentant légal de l'entité concernée, c'est-à-dire par l'ordonnateur. La signature atteste que les comptes produits ont bien été établis de manière sincère et conformément aux référentiels en vigueur.

En conséquence, la signature du représentant légal de l'entité publique l'engage vis-à-vis des tiers, qu'il s'agisse des citoyens, du Parlement, des pouvoirs publics, des banquiers, des fournisseurs, des agences de notation, etc., qui peuvent être amenés, sur la foi de ces informations, à prendre des décisions et éventuellement à s'engager financièrement. Il n'y a donc aucune raison, si les informations communiquées se révèlent inexactes ou incomplètes, que leur émetteur ne soit pas poursuivi et placé dans la même situation qu'un dirigeant d'entreprise.

Pour les mêmes raisons, plus rien ne justifie le maintien de l'impunité des ordonnateurs élus. Jusqu'à présent, cette immunité se justifiait par le fait qu'ils n'avaient à rendre compte que devant leurs électeurs, libre ensuite à ces derniers de les sanctionner en refusant le renouvellement de leur mandat ; cet argument devient irrecevable dès lors qu'il s'agit de communication financière et de présentation de bilan et compte de résultat faussant la réalité des choses.

- Les pistes à exclure

Il est toujours tentant de vouloir sanctionner un gestionnaire qui ne remplirait pas, ou mal, ses fonctions ; l'opinion publique y serait certainement favorable, mais ce n'est pas une raison suffisante pour aller dans cette voie qui, en fait, devient très vite une impasse.

Dans l'entreprise aussi, ces interrogations se posent régulièrement et il arrive que des dirigeants soient remerciés en cas de contre-performance. Si les indicateurs de « mauvaise gestion » paraissent a priori plus faciles à appréhender que dans les administrations, la question n'est pas pour autant plus aisée à traiter. Elle touche le plus souvent le sommet de la hiérarchie, rarement les échelons inférieurs, mais des gestionnaires réputés « incompetents » peuvent quand même rester à leur poste ou bien le quitter avec de confortables indemnités de départ.

Si, dans une entreprise, la signification d'une mauvaise gestion est toujours une chose délicate à cerner, dans une entité publique, l'approche est encore plus complexe. Que faut-il sanctionner ? Le non-respect des objectifs fixés ? Encore faudrait-il que l'intéressé ait pu disposer des marges de manœuvre nécessaires pour les atteindre, qu'il ait pu recruter ou, à l'inverse, se séparer de certains de ses collaborateurs, qu'il ait eu la possibilité d'agir sur les coûts, de moduler les plages horaires d'accueil du public, de fermer ou d'ouvrir des services, etc.

Comment apprécier la mauvaise gestion d'une chaîne opérationnelle partagée entre un ministre, des administrations centrales et l'échelon local, surtout quand elle est décelée, comme c'est trop souvent le cas, longtemps après le départ de l'intéressé ? Enfin, sous quel angle apprécier les errements que l'on voudrait sanctionner, celui de la hiérarchie, celui de l'usager ou celui du contribuable, etc. ?

Ainsi s'accumulent des interrogations pour lesquelles il n'est pas sûr qu'il existe de bonnes réponses ; autant les exclure d'emblée avant qu'elles ne viennent polluer une problématique déjà complexe, avec le risque de reporter sine die l'examen de la responsabilité financière des ordonnateurs, et aborder la question de la responsabilité de ces derniers uniquement sous l'angle de la communication financière et de son partage avec le comptable public et le certificateur des comptes.

- Une responsabilité financière assise sur le respect des règles et des référentiels

La mise en jeu d'une responsabilité financière ne peut être envisagée que si elle repose sur des critères précis, quantifiables et les moins contestables possibles. C'est la raison pour laquelle il est proposé de n'apprécier la responsabilité financière des ordonnateurs qu'au travers du prisme de la comptabilité.

Dans ces conditions, la responsabilité financière des ordonnateurs serait susceptible d'être engagée en cas de :

- présentation d'états financiers (y compris les comptes consolidés) insincères et de résultats erronés du fait notamment d'une sous-estimation volontaire des opérations à rattacher à l'exercice, de dotations aux amortissements et aux provisions minorées, de surfacturations ou d'infractions relatives aux participations, etc. ;
- dissimulation d'informations financières ou budgétaires : sous-estimation des engagements budgétaires (annuels et pluriannuels), minoration des engagements donnés ou reçus, absence d'informations ou informations erronées sur les conditions de souscription des emprunts ou des lignes de trésorerie, etc. ;
- manipulation d'indicateurs de performance et/ou de résultats.

Pourrait être soumis à cette responsabilité financière (comme pour la gestion de fait) et sanctionnés par des amendes, non seulement l'ordonnateur qui a commis ou validé la faute, mais éventuellement ceux qui l'ont initiée ou qui ont aidé sciemment ou favorisé sa réalisation.

3.3.3 La responsabilité financière des comptables publics

- La question du maintien d'une responsabilité financière spécifique

Dans l'entreprise, le comptable n'a pas de responsabilité propre du fait de ses fonctions ; en cas de faute, seuls la personne morale et ses dirigeants sont impliqués, avec un comptable jugé éventuellement complice de leurs agissements (ce qui lui fera alors encourir les mêmes peines que les auteurs principaux). Cela étant, le maintien d'une responsabilité spécifique au comptable public se pose.

Certains observateurs proposent de la supprimer carrément tant les conséquences de la RPP sont néfastes sur le comportement du comptable public et le détournement de ses autres missions.

Pour autant, derrière cette responsabilité spécifique, se cachent d'autres problématiques, comme, par exemple, le positionnement du comptable public vis-à-vis de l'ordonnateur, l'indépendance du comptable public ou les conditions de sa rémunération. Demander sa suppression pourrait finalement créer davantage de difficultés qu'elle n'en résoudrait.

Dans ces conditions, mieux vaut maintenir le principe d'une responsabilité spécifique propre aux comptables publics et en revoir le champ et les modalités d'application.

- Une RPP rénovée

Une responsabilité financière rénovée pour le comptable public veut dire une responsabilité plus juste, mais aussi une responsabilité élargie qui couvrirait l'ensemble du spectre de ses missions : celles de payeur-caissier comme celles de comptable. Dans ces conditions, la responsabilité financière spécifique au comptable public serait une responsabilité qui :

- conduirait à sanctionner, outre ses erreurs de caissier (erreur de caisse, paiement au mauvais créancier, double paiement, etc.), le caractère systémique d'un manquement à ses obligations de comptable public : l'existence d'un contrôle interne structurellement défaillant, un manque récurrent de diligences dans les poursuites ou les relances, l'absence de pilotage de son service comptable et/ou du réseau des comptables qui lui sont subordonnés, des retards injustifiés de sa part dans l'établissement des états financiers, l'absence d'alertes sur l'insincérité des informations produites par l'ordonnateur, etc. ;

- tiendrait compte des circonstances et des moyens mis à sa disposition pour exercer ses fonctions ainsi que de l'importance relative des fautes commises et des sommes en jeu ;

- ferait le partage entre les manquements propres aux comptables et ceux qui relèvent de l'ordonnateur ; de même pour les erreurs qui lui sont imputables en tant que comptable principal par rapport à celles commises par ses comptables subordonnés.

La nouvelle responsabilité financière du comptable public signifierait aussi l'abandon définitif de la fiction d'une responsabilité réparatrice des préjudices financiers causés à l'entité publique : la responsabilité financière serait uniquement sanctionnée par des prononcés d'amendes.

3.4 La mise en œuvre de la responsabilité financière des ordonnateurs et des comptables

Le principe de la responsabilité financière des ordonnateurs et des comptables publics ayant été précisé, reste à déterminer la juridiction compétente et les modalités de sa saisine.

3.4.1 La question de la juridiction financière compétente

La Cour des comptes et les chambres régionales des comptes, restant les juridictions en charge de la responsabilité financière des comptables publics, elles pourraient aussi apprécier celles des ordonnateurs et des commissaires aux comptes. L'unicité de juridiction s'impose dans la mesure où les missions de l'ordonnateur, du comptable public et du certificateur des comptes s'exercent au bénéfice de la même entité juridique, d'autant plus que des responsabilités financières partagées ne sauraient être exclues.

Vis-à-vis de la juridiction financière, le certificateur aussi, s'il venait à valider des comptes inexacts, pourrait se voir infliger des amendes ou être interdit de certifier des comptes publics pendant une durée décidée par les juges.

3.4.2 La question de la saisine de la juridiction financière

La façon dont les juridictions financières apprécient la qualité des comptes (intervention en fonction des dates de dépôt des comptes, sur la base d'une programmation annuelle en fonction des moyens et des effectifs disponibles) ne paraît plus se justifier. La multiplication du nombre d'organismes à contrôler, l'extension des missions du juge financier, la généralisation de la certification des comptes, sans oublier la contrainte budgétaire qui s'applique à tous, conduisent à préconiser, comme pour la gestion de fait et comme le font d'autres Etats, la saisine indirecte du juge (qui conserverait toutefois le pouvoir d'auto-saisine) via des demandes qui leur seraient adressées par :

- le procureur général près de la Cour des comptes ou les procureurs financiers des CRC ;
- les conseils territoriaux (conseils municipaux, départementaux ou territoriaux, etc.) et les conseils d'administration des établissements publics ;
- les comités d'audit, s'ils existent ;
- les commissaires aux comptes selon un schéma compatible à leur obligation de révéler des faits délictueux auprès du procureur de la République ;
- les inspections générales des ministères ;
- les différentes instances en charge de l'audit interne, notamment celles relevant de la DGFIP et de ses services déconcentrés (CBCM, DRFiP/DDFiP) ;
- toute personne estimant avoir subi un préjudice financier du fait de la production d'informations inexacts ou insincères.

Dans la perspective d'un débat qu'il espère le plus proche possible, le groupe de travail a émis un certain nombre de propositions pour perpétuer la tradition française de comptabilité publique tout en la modernisant radicalement.

1°) Il invite tout d'abord à réaffirmer solennellement la prééminence de l'ordonnateur et l'indépendance du comptable public.

2°) Il préconise ensuite la révision de l'organisation de la fonction financière des entités publiques. Pour ce faire, deux scénarios ont été présentés.

Le scénario n°1 propose le maintien de l'existant pour l'Etat et les établissements publics nationaux, mais préconise pour le secteur local et, éventuellement, pour les hôpitaux de confier la tenue de la comptabilité générale à l'ordonnateur.

Une variante pourrait être de décharger le trésorier local de toutes les tâches comptables et du co-pilotage financier, pour recentrer son action sur le contrôle de régularité et en faire un commissaire des comptes publics locaux.

- Le scénario n°2, plus ambitieux, a vocation à s'appliquer à toutes les entités publiques ; il conduit à la création d'une direction des comptes qui serait placée sous l'autorité hiérarchique de l'ordonnateur et dirigée par un comptable public. L'intérêt en est de s'inscrire dans la tradition française de la comptabilité publique sans nécessiter de modification majeure des textes, l'essentiel des solutions figurant d'ores et déjà dans le décret GBCP.

3°) Enfin, le groupe de travail envisage le remplacement de la responsabilité personnelle et pécuniaire pesant sur les épaules du comptable public par une « responsabilité financière » étendue aux ordonnateurs et plus équitable pour le comptable public.

ANNEXE N° 1 : EXTRAITS DU DÉCRET DU 7 NOVEMBRE 2012 RELATIF À LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE

TITRE Ier : LES PRINCIPES FONDAMENTAUX

Chapitre I^{er} : Le cadre budgétaire et comptable

Article 7 – Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses. Le cas échéant, il prévoit et autorise les emplois et engagements de dépenses.

Article 8 – Les opérations relatives à l'exécution du budget relèvent exclusivement des ordonnateurs et des comptables publics.

Article 9 – Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles (...)

Chapitre II : Les ordonnateurs et les comptables

Section 1 : Les ordonnateurs

Article 10 – Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses (...)

Article 11 – Les ordonnateurs constatent les droits et les obligations, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses. Le cas échéant, ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits. Ils transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent. Ils établissent les documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités dont la charge incombe à ces derniers.

Article 12 – A raison de l'exercice de leurs attributions et en particulier des certifications qu'ils délivrent, les ordonnateurs encourent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi.

Section 2 : Les comptables

Article 13 – Les comptables publics sont des agents de droit public ayant, dans les conditions définies par le présent décret, la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales (...). Sous réserve des règles propres à certaines personnes morales, les comptables publics sont nommés par le ministre chargé du budget.

Article 14 – Les comptables publics assument la direction des postes comptables. Un même poste comptable est confié à un seul comptable public. Le comptable assignataire est le comptable public habilité à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l'ordonnateur accrédité (...). A l'occasion de leur première installation, les comptables publics prêtent serment, selon les cas, devant la juridiction financière ou l'autorité compétente désignée par la loi ou le règlement. La publication de l'acte de nomination d'un comptable public emporte accréditation de ce dernier auprès d'un ou de plusieurs ordonnateurs.

Article 15 – Les comptables publics sont principaux ou secondaires. Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes. Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal.
(...)

Article 17 – Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20 (...)

Article 18 – Dans le poste comptable qu'il dirige, le comptable public est seul chargé :

- 1° - De la tenue de la comptabilité générale ;
- 2° - Sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;
- 3° - De la comptabilisation des valeurs inactives ;
- 4° - De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
- 5° - Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;
- 6° - De l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;
- 7° - Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;
- 8° - De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ;
- 9° - De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ;
- 10° Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- 11° De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

Article 19 – Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

1° S'agissant des ordres de recouvrer :

- a) De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- b) Dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrer ;

2° S'agissant des ordres de payer :

- a) De la qualité de l'ordonnateur ;
- b) De l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ;
- c) De la disponibilité des crédits ;
- d) De la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 ;
- e) Du caractère libératoire du paiement ;

3° S'agissant du patrimoine :

- a) De la conservation des valeurs inactives ;
- b) Des droits, privilèges et hypothèques.

Article 20 – Le contrôle des comptes publics sur la validité de la dette porte sur :

- 1° La justification du service fait ;
- 2° L'exactitude de la liquidation ;
- 3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ;
- 4° Dans la mesure où les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1er le prévoient, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements ;
- 5° La production des pièces justificatives ;
- 6° L'application des règles de prescription et de déchéance.

Article 21 – Les comptes publics procèdent à la reddition des comptes à la clôture de chaque exercice. Ces comptes sont établis et arrêtés par le comptable public en fonctions à la date à laquelle ils sont rendus. Ils sont produits au juge des comptes selon des règles et dans des délais déterminés pour chaque catégorie de personne morale (...).

(...)

Chapitre III : Les opérations

Section 1 : Les opérations de recettes

Article 23 – Les recettes comprennent les produits des impositions de toute nature, les produits résultant de conventions ou de décisions de justice et les autres produits autorisés (...)

Article 24 – Dans les conditions prévues pour chaque catégorie d'entre elles, les recettes sont liquidées avant d'être recouvrées. La liquidation a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables. Les recettes sont liquidées pour leur montant intégral, sans contraction avec les dépenses (...)

Article 25 – Le règlement des sommes dues aux personnes mentionnées ... est fait par tout moyen ou instrument de paiement prévu par le code monétaire et financier, dans les conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget (...)

Article 28 – L'ordre de recouvrer fonde l'action de recouvrement. Il a force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales. Le comptable public muni d'un titre exécutoire peut poursuivre l'exécution forcée de la créance correspondante auprès du redevable, dans les conditions propres à chaque mesure d'exécution (...)

Section 2 : Les opérations de dépenses

Article 29 – Les opérations de dépenses sont successivement l'engagement, la liquidation, le cas échéant l'ordonnancement, ainsi que le paiement.

Article 30 – L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée ... crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire.

Article 31 – La liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense. Elle comporte :

- 1° La certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation ;
- 2° La détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers.

Article 32 – L'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense (...)

Article 33 – Le paiement est l'acte par lequel une personne morale se libère de sa dette (...)

Article 36 – Le paiement est libératoire lorsqu'il est fait au profit du créancier ou de son représentant qualifié. (...)

Article 38 – (...) lorsqu'à l'occasion de l'exercice des contrôles prévus au 2° de l'article 19 le comptable public a constaté des irrégularités ou des inexactitudes dans les certifications de l'ordonnateur, il suspend le paiement et en informe l'ordonnateur. Ce dernier a alors la faculté de requérir par écrit le comptable public de payer. (...)

Article 41 – Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers. Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres mentionnés à l'alinéa précédent et de la certification du service fait. Cette certification constitue l'ordre de payer défini aux articles 11 et 29 à 32.

Article 42 – Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. A cet effet, il adapte l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'ordonnateur peut être associé à l'appréciation de ces risques. (...)

Section 3 : Les opérations de trésorerie

(...)

Article 44 – Les opérations de trésorerie sont exécutées par le comptable public soit à son initiative, soit sur l'ordre de l'ordonnateur. (...)

Article 47 – Sous réserve des dispositions de l'article 197, les personnes morales ... sont tenues de déposer leurs fonds au Trésor.

Article 48 – La caisse d'un poste comptable est unique. Un poste comptable peut disposer d'un ou plusieurs comptes de disponibilités.

(...)

Section 5 : Justification des opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie

(...)

Chapitre IV : Les comptabilités

Section 1 : Comptabilité publique

Article 53 – La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- 1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- 2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;
- 3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale.

(...)

Article 55 – La comptabilité publique comporte une comptabilité générale et, sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales, ... une comptabilité budgétaire. En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morale ... , il est également tenu une comptabilité analytique (...)

Section 2 : La comptabilité générale

Article 56 – La comptabilité générale retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile. Elle inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés. Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales ... ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morale (...)

Article 57 – La qualité des comptes des personnes morales ... est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis par les règles arrêtées par le ministre chargé du budget, dans les conditions fixées à l'article 54. Elle doit répondre aux exigences énoncées aux 1° et 2° de l'article 53 au regard notamment des objectifs suivants :

- 1° Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- 2° Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- 3° Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;
- 4° Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- 5° Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- 6° Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

Section 3 : La comptabilité budgétaire

Article 58 – La comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées. Elle permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs, conformément à la spécialisation de ces crédits et de ces emplois. Elle est organisée, selon les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1er, de façon à permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution.

Section 4 : La comptabilité analytique

Article 59 – La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet, ..., de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion.

ANNEXE N° 2 : ARTICLE 60 – LOI N° 63-156 DU 23 FÉVRIER 1963 DE FINANCES POUR 1963 (MODIFIÉ PAR LA LOI DU 3 AOÛT 2015)

I. Outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique.

La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes.

(...)

Hors le cas de mauvaise foi, les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des droits qu'ils recouvrent.

Les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs.

II – Avant d'être installés dans leur poste, les comptables publics sont tenus de constituer des garanties.

III – La responsabilité pécuniaire des comptables publics s'étend à toutes les opérations du poste comptable qu'ils dirigent depuis la date de leur installation jusqu'à la date de cessation des fonctions.

Cette responsabilité s'étend aux opérations des comptables publics placés sous leur autorité et à celles des régisseurs et dans la limite des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer, aux opérations des comptables publics et des correspondants centralisées dans leur comptabilité ainsi qu'aux actes des comptables de fait, s'ils ont eu connaissance de ces actes et ne les ont pas signalés à leurs supérieurs hiérarchiques. Elle ne peut être mise en jeu à raison de la gestion de leurs prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant, dans un délai fixé par l'un des décrets prévus au paragraphe XII ci-après.

Les sommes allouées en remise gracieuse aux régisseurs ou celles dont ceux-ci ont été déclarés responsables mais qui ne pourraient pas être recouvrées ne peuvent être mises à la charge du comptable assignataire par le juge des comptes ou le ministre, sauf si le débet est lié à une faute ou une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son contrôle sur pièces ou sur place.

IV - Le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité ne peut plus intervenir au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'est pas tenu à cette obligation, celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations.

Dès lors qu'aucune charge n'a été notifiée dans ce délai à son encontre, le comptable est déchargé de sa gestion au titre de l'exercice concerné. Dans le cas où le comptable est sorti de fonction au cours de cet exercice et si aucune charge n'existe ou ne subsiste à son encontre pour l'ensemble de sa gestion, il est quitte de cette gestion.

V. - Lorsque le ministre dont relève le comptable public, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes constate l'existence de circonstances constitutives de la force majeure, il ne met pas en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

(...)

VI. La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue au I est mise en jeu par le ministre dont relève le comptable, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes dans les conditions qui suivent. Les ministres concernés peuvent déléguer cette compétence.

Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'Etat en fonction du niveau des garanties mentionnées au II.

Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante.

(...)

Lorsque le ministre public près le juge des comptes requiert l'instruction d'une charge à l'égard du comptable public, ce dernier a la faculté de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale soit au montant de la perte de recette subie, de la dépense irrégulièrement payée, de l'indemnité versée de son fait à un autre organisme public ou à un tiers, de la rétribution d'un commis d'office par l'organisme public intéressé, soit, dans le cas où il en tient la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant.

VII - Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu par le ministre dont il relève ou le ministre chargé du budget et qui n'a pas versé la somme prévue au VI peut être constitué en débet par l'émission à son encontre d'un titre ayant force exécutoire.

Le comptable public qui a couvert sur ses deniers personnels le montant d'un déficit est en droit de poursuivre à titre personnel le recouvrement de la somme correspondante.

(...)

IX - Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au deuxième alinéa du VI ne peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge.

Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au troisième alinéa du même VI peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge. Hormis le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses, aucune remise gracieuse totale ne peut être accordée au comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une somme au moins égale au double de la somme mentionnée au deuxième alinéa dudit VI.

En cas de remise gracieuse, les débits des comptables publics sont supportés par le budget de l'organisme intéressé. (...)

XI - Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés.

Il en est de même pour toute personne qui reçoit ou manie directement ou indirectement des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public et pour toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur.

Les gestions de fait sont soumises aux mêmes juridictions et entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions régulières. Néanmoins, le juge des comptes peut, hors le cas de mauvaise foi ou d'infidélité du comptable de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites.

Les comptables de fait pourront, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet pour les mêmes opérations des poursuites au titre du délit prévu et réprimé par l'article 433-12 du Code pénal, être condamnés aux amendes prévues par la loi.

(...)

ANNEXE N° 3 : LES RESPONSABILITÉS COMPTABLES DANS L'ENTREPRISE

Les développements qui suivent visent à donner un éclairage sur la façon dont la responsabilité financière est organisée en entreprise, en distinguant celle relative à la personne morale elle-même, de celle pesant sur ses dirigeants et, éventuellement, sur le comptable.

Cette analyse ne saurait donc prétendre recenser tous les textes, ni a fortiori l'ensemble de la jurisprudence conduisant les tribunaux à retenir une responsabilité comptable sur les terrains pénal, civil, voire managérial via, par exemple, les contentieux portés devant les conseils des prud'hommes.

1. Les différents types de responsabilités**1.1 Les responsabilités pénales**

En matière pénale, les développements se concentrent sur les infractions visant les fonctions du comptable privé et sur les sociétés anonymes, structures juridiques qui, par leur taille et leur gouvernance, sont les plus proches des enjeux du secteur public. Pour la même raison, ont aussi été exclues toutes les infractions relatives à des opérations sur le capital ou la distribution de dividendes, sans lien avec le modèle économique de l'Etat. L'exemple du délit de présentation de comptes infidèles présenté en annexe n°4 est développé à titre d'illustration.

1.1.1 La typologie des infractions pénales

Sont examinées ici les infractions pénales prévues dans le code de commerce à l'encontre du président, des administrateurs ou des directeurs généraux d'une société anonyme et de ses filiales. L'art L242-6, dans le cadre de la gestion de l'entreprise, vise principalement à sanctionner trois comportements :

- publier ou présenter aux actionnaires (même en l'absence de toute distribution de dividendes) des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société (2°) ;
- faire de mauvaise foi des biens ou du crédit de la société, un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou une entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement (3°) ;
- faire, de mauvaise foi, des pouvoirs qu'ils possèdent ou des voix dont ils disposent, en cette qualité, un usage qu'ils savent contraire aux intérêts de la société, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou une entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement (4°).

L'article L242-10, de son côté, sanctionne le président ou les administrateurs qui ne réunissent pas l'assemblée générale ordinaire dans les six mois de la clôture de l'exercice ou qui ne soumettent à l'approbation de ladite assemblée les comptes annuels et le rapport de gestion.

S'agissant des filiales, l'article L247-1 retient comme infraction les faits :

- de ne pas faire mention, dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française représentant plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers, de la moitié ou des deux tiers du capital ou des droits de vote aux assemblées générales de cette société ou de la prise de contrôle d'une telle société (1°) ;
 - de ne pas, dans le même rapport, rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble de la société, des filiales de la société et des sociétés qu'elle contrôle par branche d'activité (2°) ;
 - de ne pas établir et adresser aux actionnaires ou associés, dans les délais prévus par la loi, les comptes consolidés (II). Est puni des peines mentionnées au I le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport les mentions visées au 1° du I du présent article (III).
- Au total, l'action publique vise ici à protéger l'actionnaire qui, investissant une partie de son patrimoine dans une entreprise, a des intérêts individuels ou collectifs à défendre :
- directement sur le terrain de l'information qui lui est adressée, il doit être en mesure de juger du devenir de son investissement initial : des comptes sincères et fidèles doivent lui permettre à la fois de valoriser son patrimoine et de prendre toute décision utile (retrait, accroissement, alliance avec d'autres actionnaires, zones de risques à moyen et long terme, etc.)
 - et, indirectement, via la personne morale, il doit être capable d'apprécier le bon usage des biens et du crédit de l'entreprise (et des sociétés liées) financés en partie par son investissement.

1.1.2 Les personnes responsables**- Les personnes physiques**

Les infractions pénales au code de commerce ont en commun de viser en premier lieu le président, les administrateurs ou les directeurs généraux. A un deuxième niveau, l'article 245-16 étend l'application de ces dispositions aux dirigeants de fait, c'est-à-dire « à toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura, en fait, exercé la direction, l'administration ou la gestion desdites sociétés sous le couvert ou au lieu et place de leurs représentants légaux ». La Cour de cassation, dans différents arrêts, décrit le dirigeant de fait comme « celui qui en toute indépendance et liberté, exerce une activité positive de gestion et de direction et se comporte, sans partage comme maître de l'affaire ».

Ce principe de poursuivre ceux qui détiennent les pouvoirs les plus étendus dans une organisation n'exonère pas pour autant les cadres spécialisés et, notamment, les comptables en cas de complicité. Ainsi, selon l'article 121-7 du code Pénal, le comptable privé peut être poursuivi :

- s'il a, sciemment par aide et assistance, facilité la préparation ou la consommation d'un crime ou d'un délit ;
- si par don, promesse, menace, ordre, abus d'autorité ou de pouvoir, il a provoqué à une infraction ou donné des instructions pour la commettre.

La délégation de pouvoirs, établie par le dirigeant au profit du comptable privé peut aussi mettre ce dernier en première ligne en cas d'infraction. A noter toutefois, que pour être valide, la délégation ne saurait être totale, un dirigeant devant toujours conserver une partie de ses fonctions sous peine de vider son poste de sa substance. De plus, les mêmes missions ne peuvent être déléguées à plusieurs personnes. En revanche, il est possible de subdéléguer ses fonctions auprès d'une ou plusieurs autres personnes. En tout état de cause, la complicité et la délégation de pouvoir n'ont jamais pour effet d'exonérer le dirigeant de sa responsabilité dans l'infraction commise.

- Les personnes morales

Depuis le 1er mars 1994, les personnes morales (SA ou SARL, par exemple) sont pénalement responsables de toutes les infractions commises par leurs organes ou représentants, cette responsabilité pénale n'excluant pas celle des personnes physiques (et notamment celle du dirigeant), auteurs ou complices des mêmes faits.

Il n'existe pas de seuil minimal des peines encourues par les personnes morales, mais seulement des plafonds, c'est pourquoi le juge peut descendre dans l'échelle des peines. Lorsque la peine encourue est une amende, son montant peut être quintuplé lorsqu'elle est appliquée à une personne morale.

1.2 Le régime original du Livre des procédures fiscales

Si on retrouve ici les mêmes principes de responsabilité première de la personne morale, du dirigeant de droit ou de fait, l'article L267 du Livre des procédures fiscales ajoute la solidarité entre ces différents responsables. Si, par exemple, le dirigeant est responsable de « manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée » d'obligations fiscales rendant impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par l'entreprise, il peut « être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance ».

1.3 La responsabilité civile et managériale

1.2.1 La responsabilité civile

- La réparation du préjudice de tiers

Là encore, par principe, c'est la personne morale qui est en première ligne pour répondre, sur le terrain civil, des préjudices subis pour tout fait ou incident liée à l'activité de l'entreprise. Les personnes physiques, et en premier lieu ses dirigeants, ne seront pas inquiétés dès lors qu'elles restent dans le champ de leur activité. Dans les faits, leur responsabilité civile est rarement engagée, elle l'est essentiellement, pour des fautes commises sur le temps de travail à l'occasion d'une situation étrangère à l'activité de l'entreprise.

L'entreprise peut donc voir imputer la responsabilité d'une faute commise par son dirigeant ou d'une négligence, voire d'une omission de sa part.

- La réparation du préjudice de l'entreprise

L'entreprise peut aussi poursuivre l'un de ses employés au titre du préjudice qu'elle aurait subi par la faute de celui-ci

- La réparation du préjudice d'un associé

Outre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, un ou plusieurs associés peuvent intenter l'action sociale prévue dans l'article 1843-5 du code de commerce en responsabilité contre les gérants. Les demandeurs sont habilités à poursuivre la réparation du préjudice subi par la société ; en cas de condamnation, les dommages-intérêts sont alloués à la société.

1.3.2 La responsabilité managériale

Tout employé a des devoirs vis-à-vis de son employeur dont le non-respect peut se traduire par un licenciement. Ces devoirs sont bien entendu proportionnels à l'importance des fonctions et du degré d'autonomie de l'employé. Le comptable privé, comme tous les cadres de l'entreprise, a un devoir d'alerte de sa direction sur tout fait qui, de son point de vue, peut générer des risques pour l'entreprise. L'alerte peut également être utilisée pour marquer un désaccord avec la direction. S'agissant de délits financiers, une alerte faite à temps par un comptable pourra aux yeux des juges l'exonérer de la complicité. En revanche, il peut assez vite se traduire, et bien en amont de la décision des juges, par un conflit interne et un licenciement.

2. Les enseignements à tirer

Au total, toutes les missions du comptable privé sont couvertes par un champ de responsabilité, y compris en matière de présentation des comptes, sur un périmètre élargi aux filiales.

- Cette responsabilité s'apprécie en fonction du préjudice subi et non au regard des moyens mis en œuvre, et notamment, ceux relevant d'une activité de contrôle. En effet, cette activité pour un comptable privé n'est pas une fin en soi, mais un moyen parmi d'autres pour s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise, du respect des obligations légales et réglementaires et de la production d'une information comptable de qualité.

- La responsabilité du comptable privé n'est pas spécifique, elle est comparable dans son principe à celle pesant sur les autres cadres non-dirigeants de l'entreprise.

- Les différents régimes de responsabilité en matière comptable sont d'abord destinés à protéger les tiers à l'entreprise : ses actionnaires, qui ont investi leurs propres deniers, les créanciers ou des clients qui réalisent des affaires avec une entreprise sur la foi de sa pérennité financière et, bien entendu, l'Etat au travers de ses différentes administrations fiscales et sociales.

Dans cette approche, il est normal d'ériger en premiers responsables la personne morale elle-même et ses dirigeants. Si la possibilité existe d'élargir cette responsabilité à d'autres acteurs et, en particulier, au comptable, elle ne saurait pour autant s'y substituer :

- le dirigeant est désigné par les actionnaires regroupés dans une personne morale ;
- le comptable privé a été recruté par le dirigeant
- et il est supervisé par celui-ci.

De plus, le comptable ne peut seul disposer (ou vérifier directement) de toutes les informations utiles à l'établissement de comptes sincères (l'obsolescence d'un matériel, la probabilité de non recouvrement d'une créance, les risques, etc.), il est tributaire d'informations maîtrisées par d'autres cadres de l'entreprise (services RH, juridique, ventes, production, etc.). Il n'y a donc aucune raison pour que le comptable soit assujéti à une responsabilité particulière du fait de ses fonctions. Les entreprises ont pu développer, comme on l'a vu, des outils visant à protéger les dirigeants, notamment avec la délégation de pouvoirs. Mais, même dans ce cadre, le comptable peut toujours alerter les dirigeants sur l'existence d'une possible dérive avec, toutefois, le risque non négligeable que cette alerte soit perçue comme une forme de désolidarisation avec comme conséquence ultime : le licenciement.

Responsable en première ligne, l'entreprise pourra, dans un second temps, se retourner vers son service comptable pour répercuter une partie du préjudice qu'elle a subi, mais l'appréciation des juges ira rarement jusqu'à imputer l'intégralité du préjudice au directeur comptable, ne serait-ce que parce qu'il est toujours difficile d'exonérer totalement une entreprise de sa responsabilité de surveillance et d'encadrement de ses agents.

Quoiqu'il en soit, ce type d'action n'est mené que pour des opérations ayant des enjeux financiers significatifs. Il ne viendrait à l'idée de quiconque de réclamer, par exemple, quelques dizaines d'euros à un comptable, ne serait-ce qu'au regard du coût induit par un contentieux rapporté au préjudice subi.

Enfin, il serait difficile de mettre en cause un comptable privé qui est resté dans le cadre de sa mission « réalisée avec honnêteté et probité ». L'élément intentionnel reste, ici comme ailleurs en droit pénal français, un élément essentiel à la constitution d'une infraction : un responsable, quel qu'il soit, ne pourra être poursuivi que s'il a sciemment commis une faute ou que si pour le moins, il ne pouvait l'ignorer.

Au total, le dispositif juridique français de responsabilité du comptable privé apparaît suffisant pour protéger non seulement les tiers, mais aussi l'entreprise et lui permettre de produire des comptes de qualité utiles à l'information externe, mais plus encore au pilotage interne de l'entreprise.

La principale limite de ce dispositif réside dans l'indépendance insuffisante du comptable privé qui est avant tout un subordonné de dirigeants. Toutefois, le comptable privé peut contourner cette difficulté en s'appuyant sur les commissaires aux comptes, dont l'indépendance est de nature à rétablir un certain équilibre avec la gouvernance de l'entreprise. Par ailleurs, dans les plus grandes structures, le comptable peut aussi se tourner vers des comités ad hoc créés par les actionnaires pour suivre particulièrement certains sujets (comités des rémunérations, comité d'audit, etc.). Il peut aussi dans des structures ayant adopté des organisations matricielles (notamment pour les fonctions support) jouer de son double rattachement avec le dirigeant local (ligne hiérarchique) et avec le directeur financier du groupe (ligne fonctionnelle) qui pourra toujours l'aider en cas de désaccord avec le premier.

Reste en suspens la situation des comptables dans les entreprises de petite et moyenne taille qui peuvent être mis en difficultés du fait de leur isolement. Il en va de même pour le commissaire aux comptes qui, lorsque son intervention est obligatoire, peut lui aussi être fragilisé par une dépendance économique qui le lierait à son client. Si la loi de sécurité financière en 2003 a amélioré le dispositif à la suite de l'affaire Enron, les commissaires aux comptes, en dehors des cabinets de très grande taille, peuvent, aujourd'hui encore, éprouver des difficultés à résister à la pression de certains de leurs clients. La comptabilité publique en ce domaine pourrait leur servir de modèle.

ANNEXE N° 4 : L'EXEMPLE DU DÉLIT DE PRÉSENTATION DE COMPTES INFIDÈLES

Le droit pénal des affaires réprime au titre de l'article L.242-6 2° du Code de commerce le délit de présentation ou de publication de comptes infidèles qui élargit l'ancienne incrimination de présentation de bilan inexact. Néanmoins, pour que ce délit soit constitué, la présentation des comptes inexacts doit avoir été faite auprès des actionnaires. Cependant, dès lors que ces comptes ont été présentés aux actionnaires pour approbation, les tiers se fondant sur ces documents pour établir certaines relations avec la société ou avec ses dirigeant et qui en subissent ainsi un préjudice peuvent se prévaloir de cette disposition. Ainsi, les acquéreurs de titres d'une SA se fondant sur ces documents comptables pour établir le prix de cession peuvent poursuivre les dirigeants sociaux sur le fondement de l'article L.242-6 2° dès lors que les éléments constitutifs de l'infraction sont réunis (1). Il faudra ensuite rapidement s'attacher à la répression de cette infraction (2).

1. Les éléments constitutifs**1.1 Condition préalable : des comptes annuels infidèles**

Le seul fait d'établir des comptes annuels faux ne réalise pas l'infraction. C'est la publication ou la présentation de ces comptes qui fait basculer l'ensemble vers une qualification pénale. Les comptes annuels regroupent le bilan, le compte de résultat et l'annexe (article L.123-12 Code de commerce). L'image infidèle trouve son origine dans des hypothèses très diverses qui ne pourront être retenues que si elles ont un impact significatif sur le résultat ou sur les principaux postes des comptes annuels. Il peut s'agir de créances fictives, d'immeubles ou biens fictifs, de plus-values fictives, de pertes cachées, de défaut d'amortissement ou de provisions, de majoration ou diminution des stocks et d'évaluations insincères.

1.2 Élément matériel : présentation ou publication

La présentation vise la transmission des comptes aux actionnaires dans le cadre de l'assemblée général ordinaire visant à approuver les comptes. Cet élément matériel est établi même dans le cas où cette assemblée aurait finalement rejeté ces comptes. La publication est le résultat de toute communication collective (une communication individuelle ne suffit pas) des documents comptables. Le procédé de communication importe peu et les tribunaux apprécient largement cette notion (communication écrite via des journaux, des circulaires, des affiches, des conférences de presse, etc.).

1.3 Élément intentionnel

Conformément au principe général désormais posé par le nouveau code pénal selon lequel toutes les infractions sont intentionnelles (art 121-3 al 1 NCP), le délit de présentation de comptes inexact doit avoir été fait consciemment, mais en outre, le texte ajoute un élément supplémentaire, il faut que la présentation de documents inexacts ait été faite dans le but de dissimuler la véritable situation de la société. Les dirigeants ont agi sciemment lorsqu'il peut être établi qu'ils savaient que les documents présentés étaient inexacts. Cette connaissance ne se présume pas. La preuve de la mauvaise foi découlera des faits matériels de l'espèce, notamment de l'ampleur du mensonge, de la gravité des inexactitudes, de l'existence de plusieurs jeux de bilans différents ou de la nature des moyens frauduleux mis en œuvre. Le fait que le prévenu ne connaissait pas l'étendue précise de l'inexactitude est indifférent dès lors qu'il savait que les comptes ne représentaient pas fidèlement l'image de la société.

2. Répression de l'infraction

Les peines encourues sont de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 € d'amende. Ce délit est l'une des infractions les plus graves du droit pénal des sociétés.

2.1 Les auteurs de l'infraction

Il s'agit dirigeants en fonction au jour de la présentation ou de la publication, le PDG ou le DG, les administrateurs, les membres du directoire, le président et les dirigeant des SAS, les gérants de commandites par actions ou de SARL. De façon générale, sont considérés comme auteur de l'infraction toutes les personnes qui, directement ou par personnes interposées, ont dirigé, administré et géré les sociétés.

2.2 La prescription de l'action publique

La prescription de trois ans court à compter du jour de la présentation ou de la publication des comptes infidèles.

2.3 Action civile

Les personnes recevables à agir sont toutes celles qui peuvent se prévaloir d'un préjudice direct qui découle directement des infractions poursuivies : les actionnaires qui acquièrent leurs titres sur la base de faux bilan pour leur évaluation, y compris ceux qui ne deviennent actionnaires qu'après la présentation de ce faux bilan, les tiers créanciers, les banques, etc. En revanche sont irrecevables à agir, puisque leur préjudice n'est qu'indirect les fédérations de syndicats et le comité d'entreprise.

ANNEXE N° 5 : LES RESPONSABILITÉS COMPTABLES DANS L'ENTREPRISE : EXTRAITS DU CODE DE COMMERCE ET DU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

Titre IV – Dispositions pénales

Section 2 : Des infractions relatives à la direction et à l'administration

Art. L242-6 Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 euros le fait pour :

2° Le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme de publier ou présenter aux actionnaires, même en l'absence de toute distribution de dividendes, des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société ;

3° Le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme de faire, de mauvaise foi, des biens ou du crédit de la société, un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement ;

4° Le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme de faire, de mauvaise foi, des pouvoirs qu'ils possèdent ou des voix dont ils disposent, en cette qualité, un usage qu'ils savent contraire aux intérêts de la société, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement.

Outre les peines complémentaires prévues à l'article L. 249-1, le tribunal peut également prononcer à titre de peine complémentaire, dans les cas prévus au présent article, l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue à l'article 131-26 du code pénal.

Art. L242-10 Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 9 000 euros le fait, pour le président ou les administrateurs d'une société anonyme, de ne pas soumettre à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire les comptes annuels et le rapport de gestion prévus à l'article L. 232-1.

Art. L245-16 Les dispositions du présent chapitre visant le président, les administrateurs, les directeurs généraux et les gérants de sociétés par actions sont applicables à toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura, en fait, exercé la direction, l'administration ou la gestion desdites sociétés sous le couvert ou au lieu et place de leurs représentants légaux.

Section 1 : Des infractions relatives aux filiales, aux participations et aux sociétés contrôlées

Art. L247-1 I.- Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 9000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société :

- 1° De ne pas faire mention dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française représentant plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers, de la moitié ou des deux tiers du capital ou des droits de vote aux assemblées générales de cette société ou de la prise de contrôle d'une telle société ;
- 2° De ne pas, dans le même rapport, rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble de la société, des filiales de la société et des sociétés qu'elle contrôle par branche d'activité ;
- 3° De ne pas annexer au bilan de la société le tableau prévu à l'article L. 233-15 et comportant les renseignements en vue de faire apparaître la situation desdites filiales et participations.

II. Est puni d'une amende de 9000 euros le fait, pour les membres du directoire, du conseil d'administration ou les gérants des sociétés visées à l'article L. 233-16, sous réserve des dérogations prévues à l'article L. 233-17, de ne pas établir et adresser aux actionnaires ou associés, dans les délais prévus par la loi, les comptes consolidés. Le tribunal peut en outre ordonner l'insertion du jugement, aux frais du condamné, dans un ou plusieurs journaux.

III. Est puni des peines mentionnées au I le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport les mentions visées au 1° du I du présent article.

Art. L247-2 I.- Est puni d'une amende de 18 000 euros le fait pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux des personnes morales, ainsi que pour les personnes physiques de s'abstenir de remplir les obligations d'informations auxquelles cette personne est tenue, en application de l'article L. 233-7, du fait des participations qu'elle détient.

II. Est puni de la même peine le fait, pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux d'une société, de s'abstenir de procéder aux notifications auxquelles cette société est tenue, en application de l'article L. 233-12, du fait des participations qu'elle détient dans la société par actions qui la contrôle.

III. Est puni de la même peine le fait, pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux d'une société, d'omettre de faire mention dans le rapport présenté aux actionnaires sur les opérations de l'exercice de l'identité des personnes détenant des participations significatives dans cette société, des modifications intervenues au cours de l'exercice, du nom des sociétés contrôlées et de la part du capital de la société que ces sociétés détiennent, dans les conditions prévues par l'article L. 233-13.

IV. Est puni de la même peine le fait, pour le commissaire aux comptes, d'omettre dans son rapport les mentions visées au III.

V. Pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché d'instruments financiers mentionné au II de l'article L. 233-7, les poursuites sont engagées après que l'avis de l'Autorité des marchés financiers a été demandé. Art. L247-3 Est puni d'une amende de 18 000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les directeurs généraux ou les gérants de sociétés, de contrevenir aux dispositions des articles L. 233-29 à L. 233-31.

Pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, les poursuites pour infraction aux dispositions de l'article L. 233-31 sont engagées après que l'avis de l'Autorité des marchés financiers a été demandé.

Chapitre IX : Peines complémentaires applicables aux personnes physiques

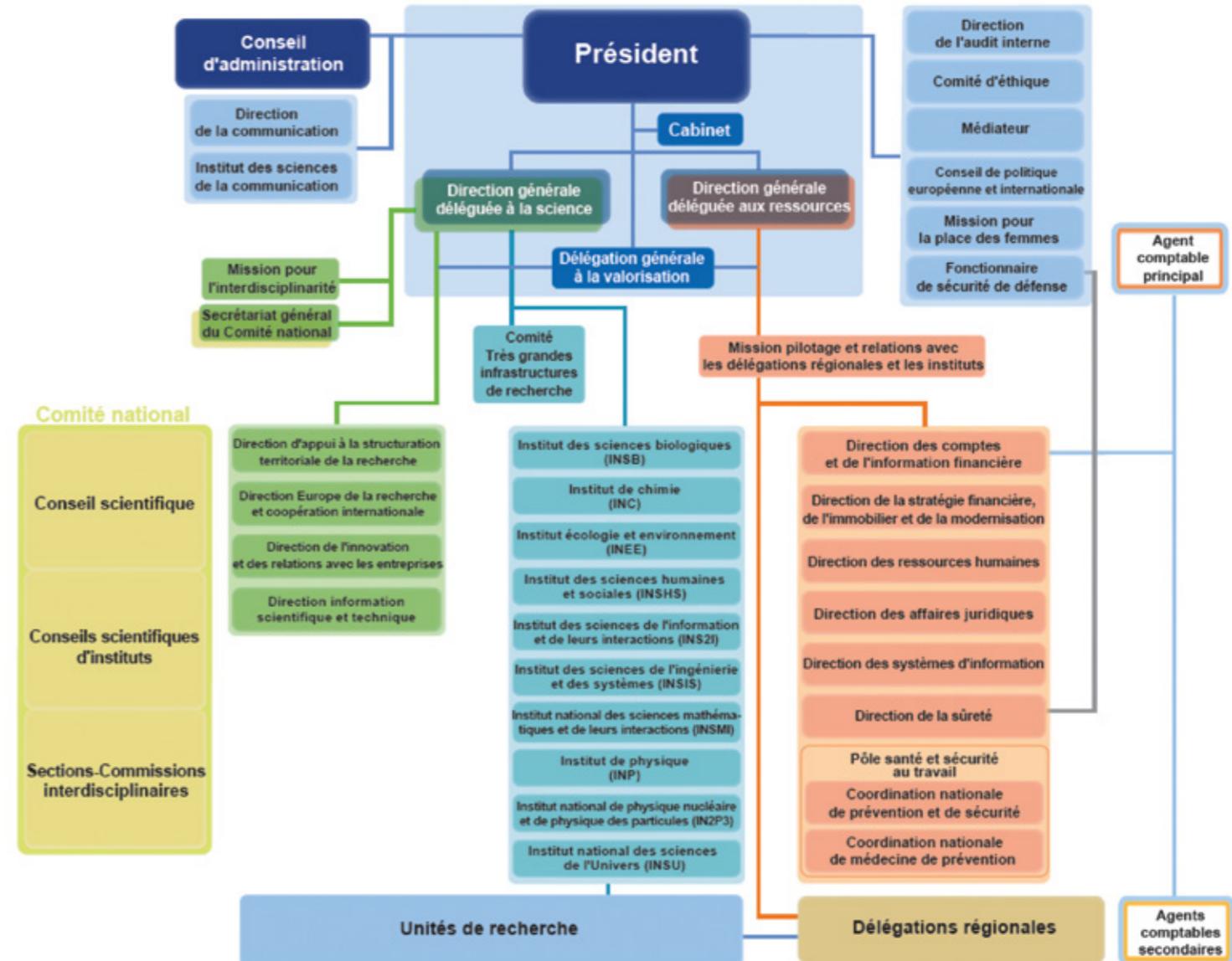
Art. L249-1 Les personnes physiques coupables des infractions prévues aux chapitres Ier à VIII du présent titre encourent également à titre de peines complémentaires l'interdiction, suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du code pénal, soit d'exercer une fonction publique ou d'exercer l'activité professionnelle ou sociale dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de laquelle l'infraction a été commise, soit d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale. Ces interdictions d'exercice peuvent être prononcées cumulativement.

II – Extraits du Livre des procédures fiscales :

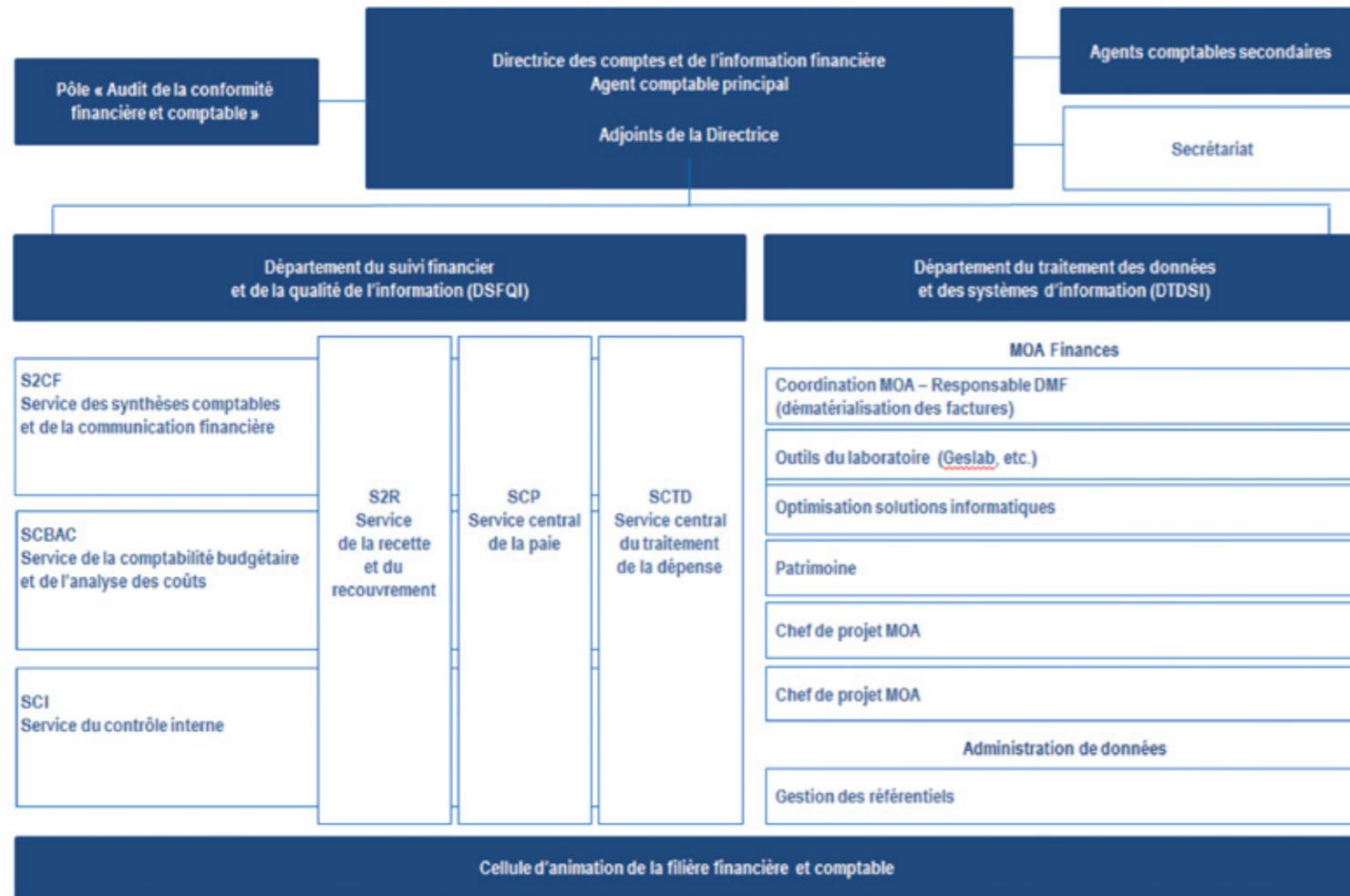
Art. L267 Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable de la direction générale de la comptabilité publique ou le comptable de la direction générale des impôts assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor.

ANNEXE N° 6 : ORGANIGRAMME DU CNRS



ANNEXE N° 7 : L'ORGANIGRAMME DE LA DIRECTION DES COMPTES ET DE L'INFORMATION FINANCIÈRE (DCIF) AU CNRS



ANNEXE N° 8 : SITUATION DES FINANCES PUBLIQUES ET COMPTES PUBLICS

Les travaux conduits par le groupe de travail se sont volontairement tournés vers la comptabilité publique pour appréhender les impacts que pouvait avoir une comptabilité d'exercice sur ses principes et son mode d'organisation. Ils se poursuivront pour appréhender, cette fois, la valeur ajoutée du modèle de l'entreprise sur la gestion courante des entités publiques. Si ces sujets sont importants, il n'en constitue pas moins, un aspect particulier d'une problématique beaucoup plus vaste qui concerne les Etats qui, un peu partout dans le monde, ont engagé ou engagent des réformes structurelles pour fiabiliser leurs comptes et garantir la qualité de leur information financière.

La présente note vise à donner un rapide aperçu d'une des questions qui agite actuellement la communauté internationale, celle de la relation entre la comptabilité des entités publiques et la situation des finances publiques. C'est ce type de questions, très abstraite au départ, qui, de fil en aiguille, quitte les cercles d'initiés pour avoir à s'appliquer sur le terrain. C'est ce type de problématiques aussi, qui imperceptiblement mais inéluctablement, transforme le travail quotidien des comptables publics et les conduisent à aborder différemment leur métier et à dépasser la frontière séculaire qui les sépare des ordonnateurs pour répondre aux nouvelles attentes de la gestion publique.

Cette fiche confirme enfin que la transparence financière, effet de mode ou non, est une chance inespérée à saisir par les comptables publics français qui, du fait de leur statut spécifique, se sont vu érigés en gardiens du respect de la qualité de l'information financière délivrée par les entités publiques.

A eux de jouer le rôle que le législateur et les circonstances attendent d'eux en restituant des données comptables les plus fiables possibles tout en prenant garde à ne jamais franchir la ligne jaune qui séparera toujours le comptable de l'ordonnateur : le respect de la réglementation des règles et des normes d'un côté, l'opportunité et la prise de décisions de l'autre.

La notion de comptes publics est largement utilisée dans les débats dès lors que l'on évoque la situation des finances publiques car on considère en général qu'il existe une équivalence implicite entre la situation des finances publiques et la situation financière des comptes publics.

Il est donc nécessaire de définir le périmètre de ces derniers pour comprendre les enjeux relatifs aux qualités attendues des informations qu'ils délivrent et aux conséquences à en tirer quant au rôle et à la responsabilité des comptables qui en ont la charge.

Ces enjeux se situent aussi bien au niveau des informations fournies sur la situation globale des finances publiques qu'à celui des données inhérentes à chacune des entités publiques qui vont être prises en considération, au premier rang desquelles figure l'Etat.

Mais les questions posées à la comptabilité et aux comptes sont généralement de même nature dans la mesure où les chiffres globaux sont presque toujours le résultat de l'agrégation, de la combinaison ou de la consolidation des comptes individuels des entités de base. Il faut donc aborder ces sujets dans la double perspective des informations concernant la situation propre aux entités constitutives du périmètre et de celles, plus globales, afférentes à l'ensemble de ce périmètre pour pouvoir appréhender la situation financière publique.

I - LE PÉRIMÈTRE DES COMPTES PUBLICS

1. Le périmètre des administrations publiques

Il existe un consensus très large, y compris au niveau international, pour admettre que le périmètre des comptes publics correspond à celui des comptes des administrations publiques (APU) telles qu'elles sont définies par la comptabilité nationale

Les fondements de ce consensus sont d'ailleurs plus d'ordre pratique que théorique. La comptabilité nationale est en effet le seul dispositif international qui arrête non seulement les règles comptables applicables à toutes les entités économiques, mais aussi les catégories d'entités auxquelles ces règles s'appliquent. Certes, il existe d'autres dispositifs internationaux qui fixent des référentiels comptables comme, par exemple, les normes dites IPSAS pour le secteur public, mais ils ne déterminent pas avec la même précision les entités auxquelles ils se rapportent.

L'origine du consensus sur le périmètre réside dans le fait qu'il existe une pratique assez ancienne et assez bien normalisée de définition d'un « secteur » correspondant aux finances publiques. Si un débat subsiste encore sur le type de normes à lui appliquer : normes de comptabilité publiques (propres à chaque Etat), normes de comptabilité nationale, normes de comptabilité d'entreprises (nationales ou IFRS), normes IPSAS, voire normes EPSAS, il n'en existe plus guère sur celui de la définition des entités publiques concernées.

Naturellement au niveau national, c'est souvent le statut juridique de l'entité qui détermine les normes qui lui est opposable. La contrainte internationale implique seulement l'obligation de remplir les tableaux requis par la comptabilité nationale, sans que le recours aux sources comptables propres à chaque pays soit d'ailleurs une obligation.

2. Les enjeux européens

- Une information en droits constatés

Au niveau de l'Union européenne, la situation est beaucoup plus encadrée, notamment parce que les critères d'appréciation du respect des engagements des pays membres en matière de discipline budgétaire sont fondés sur les données fournies par la comptabilité nationale.

La directive du 8 novembre 2011 oblige ainsi, dans son article 3, les Etats membres à disposer de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des APU et à fournir des données assises sur une logique de « droits constatés » (en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC).

- Une obligation de résultat, pas de moyen

L'exigence d'une information en droits constatés est toutefois plus une obligation de résultat que d'une obligation de moyen. Cette approche est cohérente avec les autres dispositions contenues dans le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'UE (TSCG) en vigueur depuis 2013, traité qui prévoit par ailleurs d'autres contraintes mais qui ne reposent plus cette fois sur des éléments « directement » comptables (équilibre du solde structurel sur la durée d'un cycle par exemple).

En fait, l'objectif recherché par l'Union européenne est d'obtenir des données fiables et comparables plutôt que de normaliser les règles comptables même si, lors des débats relatifs à la directive de 2011, certains parlementaires européens ont proposé de faire adopter les normes IPSAS par les Etats membres. Cette disposition n'a finalement pas été retenue mais elle a conduit au dépôt d'un rapport proposant l'harmonisation des normes comptables pour le secteur public dans les Etats membres. C'est ce texte qui est, notamment, à l'origine des premiers travaux sur la nature, le contenu et la gouvernance de futures normes EPSAS.

II - LES CONSÉQUENCES DE LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE

La définition du périmètre des entités publiques à prendre en considération repose essentiellement sur deux critères cumulatifs.

Les entités qui sont classées dans le secteur des APU ont tout d'abord pour fonction économique principale de fournir à la collectivité des biens et services non marchands et/ou de redistribuer le revenu ou la richesse. Elles ont en outre la particularité d'être financées principalement (directement ou indirectement) par des contributions obligatoires.

D'autres critères peuvent aussi être pris en considération : on pourrait, par exemple, concevoir que la fourniture de services gratuits constitue une modalité particulière de redistribution du revenu dans la mesure où le financement de tels services est nécessairement assuré indirectement par un tiers (qui peut aussi en être le bénéficiaire). Mais, le propos n'est pas ici de remettre en cause la définition du périmètre des APU ni d'en tirer toutes les conséquences, mais seulement d'en indiquer la logique générale.

On voit donc que l'approche retenue repose à la fois sur l'identification d'une fonction et un mode de financement, et nullement sur la base d'un critère juridique. Ainsi, il existe des entités publiques classées en APU qui relèvent du droit privé, comme par exemple, les caisses primaires de sécurité sociale ou les caisses de retraites complémentaires obligatoires voire même l'assurance chômage. A l'inverse, certains établissements publics, assimilés à des entreprises marchandes, peuvent s'en trouver exclus.

Cette situation pose évidemment la question de savoir s'il faut appliquer un régime comptable spécifique aux entités publiques intégrées dans le périmètre des APU. A ce jour, ce n'est pas le cas, mais il est de plus en plus évident que l'obligation de présenter les informations en droits constatées, s'imposera et entraînera des évolutions normatives.

Tout ceci n'est pas sans conséquences sur le rôle et la responsabilité des comptables des entités publiques.

1. L'hétérogénéité et la spécificité des comptes publics

- La question du modèle comptable de référence

La comptabilité nationale n'a pas été conçue au départ pour analyser les finances publiques. Elle les traite comme un élément, parmi d'autres, de l'activité économique sans s'attacher particulièrement à décrire leurs spécificités. On pourrait même soutenir qu'au contraire, elle cherche à les fondre dans un circuit économique global et fermé de manière à pouvoir relier la production et la consommation sous différents angles.

La référence à la comptabilité nationale est d'ailleurs le modèle de la comptabilité d'entreprise, et non celui de la comptabilité publique, qu'elle adapte ensuite pour traiter le cas des autres agents économiques et notamment celui des ménages. Autrement dit, non seulement le modèle initial n'est pas centré sur les spécificités publiques, mais ses adaptations aussi ne sont pas destinées à les traiter.

On peut en déduire que si le consensus sur le périmètre est probablement pérenne, le recours aux règles comptables retenues par la comptabilité nationale ne l'est pas. La volonté de présenter une information plus pertinente et plus complète sur les finances publiques pourrait ainsi déboucher à retenir, pour les entités publiques incluses dans le périmètre des APU, d'autres référentiel comptables et, pourquoi pas, les IPSAS ou les futures EPSAS si elles existent un jour.

Une telle évolution poserait directement la question du traitement des « spécificités liées à l'action publique ». Mais, il est difficile de savoir dans quelle mesure cette question pourrait être correctement traitée au niveau international, tant elle peut être interprétée par les Etats de manières différentes.

- La problématique des contours et des limites de l'action des entités publiques

Il n'existe pas en effet de modèle d'Etat universel à la différence des grandes entreprises, notamment les multinationales faisant appel public à l'épargne. Partageant de nombreuses caractéristiques communes, la production de normes internationales les concernant s'en trouve facilitée, ce qui ne veut pas dire pour autant aisé à réaliser.

La difficulté principale ne se situe pas au niveau des comptes des entités publiques de base ; pour ces dernières, si des spécificités existent, il est toujours possible de trouver des solutions comptables pertinentes pour les traiter. En fait, le problème le plus difficile à résoudre est celui des entités publiques dont le périmètre est ambigu ou mal défini. Le cas le plus emblématique est celui de l'Etat qui peut être vu soit comme un ensemble de services disposant de moyens attribués par une puissance qui lui est extérieure (le législateur), soit comme l'incarnation de la Nation, responsable du Bien public et assureur en dernier recours de toutes les autres entités. Suivant le choix qui est fait (et des solutions intermédiaires sont possibles), les comptes vont être très différents.

Il est donc important de préciser aussi exactement que possible les contours des organismes dont on fait les comptes. Les arrangements institutionnels très variés, caractéristiques du secteur public, conduisent à des partages ou à des dilutions de responsabilité. En fait, les contours sont le plus souvent le résultat de prises de décisions politiques que de raisonnements économiques ou rationnels, d'où la difficulté, voire l'impossibilité de mesurer le résultat de leurs activités. En conséquence il doit également y avoir une adéquation entre la position, le rôle et le statut du comptable et le type de comptes que l'on souhaite établir.

2. Information globale et comptes statutaires

- Information des entités publiques et état des finances publiques

Les besoins exprimés en matière d'information sur les finances publiques sont de deux ordres.

Il y a tout d'abord la nécessité d'apprécier le mieux possible l'activité de chacune des entités publiques compte tenu des missions qui leur sont confiées et des moyens qu'elles ont reçus. Leur comptabilité doit alors être en mesure d'apporter une information décisive sur l'ensemble de ces questions, y compris, et c'est là le plus difficile, sur la mesure de leur performance.

Mais, il s'agit aussi de fournir des informations plus globales sur l'état des finances publiques. Le périmètre des entités et la nature de leurs données à prendre en considération ayant été défini, il reste ensuite à déterminer sur quoi orienter le focus de l'information. Aujourd'hui ce débat est concentré sur deux éléments : la dette et le déficit.

- Information sur la soutenabilité des politiques publiques

Sans remettre en cause leur pertinence, beaucoup de spécialistes jugent que le déficit et la dette constituent des critères insuffisants d'autant qu'ils reposent sur des acceptions très étroites. Le déficit est généralement plus un « solde budgétaire » calculé sur une base de caisse aménagée qu'un « résultat comptable » au sens où on l'entend dans les entreprises ; quant au périmètre de la dette, il se limite uniquement à la dette financière levée sur les marchés financiers. Ces choix se justifient dans une perspective de pilotage par les flux financiers où ces deux critères occupent une place centrale, mais ils se révèlent très vite insuffisants dès lors que l'on veut appréhender la soutenabilité des politiques publiques. C'est d'autant plus gênant qu'au niveau global des finances publiques, la solvabilité perd une grande partie de sa pertinence au profit de la soutenabilité.

Toutes ces questions portent à la fois sur le statut des comptes et le niveau auquel il faut les établir. Cela dépasse sans doute la question du rôle du comptable public, mais il faut comprendre que l'intérêt pour les comptes publics ne pourra jamais s'accroître si les données qu'il fournit restent cantonnées à des problématiques qui ne répondent pas aux attentes et aux besoins exprimés en matière d'information financière.

La valorisation des comptes nécessite des progrès dans ces deux directions même si cela pose des problèmes très différents selon l'aspect auquel on s'intéresse. Il appartient donc aux comptables qui souhaitent faire progresser leur discipline de réfléchir à ces deux aspects même si le second implique de s'ouvrir et de partager largement la réflexion avec les ordonnateurs et aussi les gestionnaires.

Bernard ADANS,

Administrateur général des finances publiques honoraire, a vécu de l'intérieur toutes les grandes étapes de modernisation de la comptabilité publique intervenues depuis les années 90. Au sein de la direction de la Comptabilité publique, il est d'abord en charge de la réécriture du cadre budgétaire et comptable des communes (instruction M14) et de leurs établissements publics industriels et commerciaux (instructions M4), puis il pilote les travaux sur le plan de comptes unifié des organismes de Sécurité sociale. Au moment crucial où s'élabore la LOLF, il dirige la Mission de modernisation comptable créée au sein de l'éphémère direction de la Réforme budgétaire. Il rejoint ensuite le CNRS comme agent comptable principal, son poste se transformant quelques années plus tard en celui de « directeur des comptes et de l'information financière ». En 2015, il reçoit, au titre du secteur public, le trophée « Leader de la finance » du magazine Décideurs. Bernard Adans est actuellement consultant et membre de la commission « Etat et établissements publics » du CNoCP.

Emmanuel MILLARD

Expert-comptable, ancien commissaire aux comptes, a débuté sa carrière en qualité de chef de mission dans l'audit chez Arthur Andersen. Il a ensuite poursuivi son parcours professionnel dans des fonctions d'encadrement au sein de directions financières, juridiques, de trésorerie, des financements et des opérations, en France comme à l'étranger, dans des entreprises telles que Dexia, General Electric Capital, Goldman Sachs, BMCE, etc. En 2003, il intègre le ministère des Affaires Etrangères en tant que chef de Service du contrôle de gestion ministériel auprès du secrétaire général adjoint, en charge de l'administration, afin de piloter et d'organiser le déploiement et la mise en œuvre de la LOLF. Il rejoint en 2009 la direction du budget au ministère du budget et des comptes publics en tant que chef de la Mission performance de la gestion Publique et des opérateurs de l'Etat. Il est l'un des artisans de la nouvelle gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), notamment pour les établissements publics. Emmanuel Milliard est aujourd'hui directeur financier, juridique, de la politique des achats, et du contrôle interne d'Universcience. Il est également membre du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) et de l'Académie des sciences techniques comptables du Conseil de l'ordre des experts - comptables.

Jean-Paul MILOT

A débuté sa carrière comme chargé de mission à l'INSEE aux départements des comptes nationaux. Il a été ensuite secrétaire général du Conseil National de Comptabilité, puis rattaché aux directions du budget et de la comptabilité publique pour développer la comptabilité d'exercice. Après avoir été chef de la mission « normes comptables » de la direction de la réforme budgétaire, il devient secrétaire général du Conseil de normalisation des comptes public. Il est actuellement conseiller du président de cet organisme.

PRÉSENTATION DES MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL

Patrick PERRAUD

Titulaire d'une licence en droit, du DECS et ancien élève de l'IAE, d'abord consultant pour une SSI, a ensuite occupé diverses fonctions dans le secteur public social, où il a notamment été agent comptable de la Caisse nationale d'assurance maladie des professions indépendantes puis agent comptable du RSI à compter de sa création en 2006. A ce titre il a réalisé la fusion des comptabilités des trois entités constitutives du RSI : CANAM, CANCAVA et ORGANIC, contribué au suivi comptable de l'ISU et mis en œuvre le dispositif devant conduire à la certification des comptes. Il collabore maintenant avec le cabinet ENODIA.

Laurent PAUMELLE

Après quatre ans d'audit au sein du cabinet Ernst & Young, y a entrepris une carrière de consultant d'abord spécialisé dans le conseil auprès des directions comptables et financières. Il a ensuite progressivement élargi son champ d'intervention en direction du secteur public. Il est notamment intervenu à plusieurs reprises auprès du Ministère du budget dans le cadre de la mise en œuvre de la LOLF et auprès du CNRS qu'il a accompagné sur plusieurs projets de modernisation comptable. Il intervient également dans la direction de grands projets de transformation et de systèmes d'information. Associé successivement au sein des activités de consulting d'EY et de Cap Gémini, il exerce aujourd'hui au sein de propre structure.

YANN SEMELIN

Est directeur associé au sein d'un grand cabinet d'audit international. Après une expérience d'auditeur d'entreprises privées, il a développé depuis quinze ans au sein de son cabinet les activités d'audit et de conseil auprès du secteur public. Il s'est notamment spécialisé dans les missions d'accompagnement comptable et financier ou de certification des comptes d'organismes publics : établissements publics et universités, hôpitaux publics. Yann Semelin participe par ailleurs régulièrement aux travaux des groupes de travail du CNoCP. »

BIBLIOGRAPHIE

Dans le cadre d'une convention de recherche signée en 2012, le Centre de Recherche en Droit Public (CRDP) de l'université Paris Ouest Nanterre La défense et le CNoCP s'efforcent de mettre en lumière les spécificités de l'action publique et les raisons qui amènent à développer des traitements comptables spécifiques.

Le deuxième rapport d'étape (période juillet 2013 – juillet 2014) comporte une bibliographie extrêmement complète, articulée autour de cinq thèmes : « Traités et manuels », « Ouvrages spécialisés », « Thèses et autres travaux universitaires », « Articles » et « Rapports ».

La rubrique « Ouvrages spécialisés » distingue les ouvrages selon qu'ils concernent « l'histoire financière », « la comptabilité - l'économie - la gestion », « le droit » et « les finances publiques ».

La rubrique « Articles » est structurée de la manière suivante :

- Généralités avec les sous rubriques « histoire financière », « comptabilité-gestion- économie », « droit-science politique » et « finances publiques »,
- Normalisation comptable,
- Statut du comptable public,
- Nouvelles gestion publique – performance
- Réforme comptable – réforme de l'Etat
- Contrôle, certification, audit

Le second rapport d'étape est disponible sur le site ouvert Academia.edu sur la page de Sébastien Kott.

Pour y accéder :

<https://univ-poitiers.academia.edu/SébastienKOTT>

ou

[academia.edu](https://univ-poitiers.academia.edu/SébastienKOTT), rechercher Sébastien Kott

BIBLIOGRAPHIE DES MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL :

Bernard ADANS

Ouvrages

ADANS (B.), BOYER (B.), LAURENT (Ph.), La comptabilité communale, 3e éd, Paris, LGDJ, coll. «Politiques locales», 2003, 115 p.

ADANS (B.), BOYER (B.), Le Maire face à la M14, Paris LGDJ, 1995, 146 p.

ADANS (B.), MORA (G.), RAVON (D.), VERSTRAETE (R.), Se former à la M14, CNFPT-Trésor Public, 1995, 231 p.

ADANS (B.), GAC (Ph.), LAURENT (Ph.), VERSTRAETE (R.), S'initier à la M14, juin 1995, Edition CNFPT

Articles

- Réforme comptable – Réforme de l'Etat

ADANS (B.), «La nouvelle comptabilité des communes», La Revue du Trésor, n° 7, juillet 1993.

ADANS (B.), «LOLF et M14 : deux façons de réformer la comptabilité publique», Revue française de finances publiques, n° 93, février 2006, pp. 61-73.

ADANS (B.), INGLEBERT (X.) « La gestion budgétaire et comptable publique vue d'un établissement public », Gestion & Finances publiques, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 111-118

Contrôle, certification, audit

ADANS (B.), « L'évolution de la fonction comptable et son impact sur le régime de responsabilité des comptables publics », Revue française de finances publiques, n° 92, novembre 2005, p 179- 184.

ADANS (B.), DAME (Y.), «La consolidation et la certification des comptes», Gestion & Finances publiques, n° 3-4, mars-avril 2010, pp. 247-251.

ADANS (B.), PESTIE (F.), SEMELIN (Y.), « La certification des comptes des établissements publics», Gestion & Finances publiques, janvier-février, n° 1-2, 2014, pp. 18-25.

Jean-Paul MILOT

Articles

- Comptabilité-gestion-économie

MILOT (J.-P.), «Comment comprendre les comptes de l'État et à quoi peuvent-ils servir ? », Revue française de finances publiques, n° 93, février 2006, pp. 11-21.

MILOT (J.-P.), «Comptabilité générale et comptabilité nationale Différences et convergences : les enjeux pour le secteur

public», Gestion & Finances publiques, n° 5, mai 2012, pp. 49-56.

MILOT (J.-P.), «Différentes notions de dettes et de bilan», Gestion & Finances publiques, n° 7, juillet 2011, pp. 523-526.

MILOT (J.-P.), « L'information financière sur les finances publiques : périmètre, utilité et portée», Revue française de finances publiques, n° 122, avril 2013, pp. 137-142.

MILOT (J.-P.), «La nature et l'origine de l'information financière sur les finances publiques », Gestion & Finances publiques, n° 8-9, août-septembre 2013, pp. 40-62.

MILOT, (J.-P.) « Comptes publics et soutenabilité budgétaire», Revue Française de Comptabilité, n° 438, 2010, pp. 54-57.

- Normalisation comptable

MILOT (J.-P.), «L'évolution de la normalisation comptable dans le secteur public », Gestion & Finances publiques, n° 3-4, mars-avril 2010, pp. 198-200.

MILOT (J.-P.), «La convergence progressive des règles comptables applicables à l'ensemble du secteur public », Gestion & Finances publiques, n° 3-4, mars-avril 2009, pp. 273-277.

MILOT (J.-P.), «La normalisation comptable : fondements et enjeux », dans Conseil national de la comptabilité, Cinquantenaire du Conseil national de la comptabilité, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 29 octobre 1997.

MILOT (J.-P.), «La normalisation comptable : la comptabilité publique et l'unicité de la doctrine», La Revue du Trésor, n° 12, décembre 2008, pp. 910-911.

MILOT (J.-P.), «La réforme de la normalisation comptable et la comptabilité publique, Revue française de finances publiques, n° 101, mars 2008, pp. 243-247.

MILOT (J.-P.), «Les nouvelles normes comptables de l'État », La Revue du Trésor, n° 8-9, août-septembre 2004, pp. 510-518.

MILOT (J.-P.), «Quelles normes comptables pour l'État?», Perspective & Gestions Publiques, n° 23, juin 2007, p. 6.

MILOT (J.-P.), «Réflexions (personnelles) sur l'évolution des normes de comptabilité publique», in Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID : Comptabilité, recherche comptable et profession comptable, Expert Comptable Média, Paris, 2005, pp. 101-108.

MILOT, (J.-P.) «L'application des IAS/IFRS au secteur public», Revue française de comptabilité, n° 380, septembre 2005.

MILOT, (J.-P.), «Les comptes des collectivités territoriales : principes généraux et spécificités », Revue française de comptabilité, n° 452, mars 2012.

- Nouvelle gestion publique – performance

MILOT (J.-P.), «Des comptes de l'État par ministère et par programme », Repères, n° 26-27, avril-septembre 2010, pp. 22-24.

- Réforme comptable – réforme de l'Etat

MILOT (J.-P.), «Décret du 7 novembre 2012 : vers une nouvelle comptabilité publique ? », Revue française de comptabilité, n° 468, septembre 2013, 2013, pp. 8-9.

MILOT (J.-P.), «Faut-il réformer la comptabilité de l'État ? », Politiques et management public, vol. 18, n° 4, 2000, pp. 1-17.

MILOT (J.-P.), «Réforme comptable et réforme des finances publiques », Politiques et management public, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 329-337.

Laurent PAUMELLE

Articles

- Comptabilité-gestion-économie

PAUMELLE (L.), « Contrôles ou contrôle interne? Contribution au déploiement du nouveau contrôle budgétaire et comptable ministériel », La Revue du Trésor, n° 8-9, août- septembre 2006, pp. 616-623.

Yann SEMELIN

Articles

- Contrôle, certification, audit

SEMELIN (Y.), PESTIE (F.), ADANS (B.), « La certification des comptes des établissements publics », Gestion & Finances publiques, janvier-février, n° 1-2, 2014, pp. 18-25.

QUEL AVENIR POUR LE COMPTABLE PUBLIC ?

**PROPOSITIONS POUR UNE RÉÉCRITURE
DES RÈGLES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

CONTACTS

Académie des Sciences et Techniques
Comptables et Financières

19 rue Cognacq-Jay - 75341 Paris Cedex 07
Tél. +33 (0)1 44 15 62 52

www.lacademie.info

William NAHUM
Président Fondateur

Pierre VALENCIEN
Directeur Délégué

pvalencien@cs.experts-comptables.org

Margot TOURRETTE
Chargée de mission

mtourrette@cs.experts-comptables.org