

La performance comptable dans le secteur public, c'est possible

Par Jean-Jacques FRANÇOIS

Le secteur public comporte quatre domaines : l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics, et le monde social. C'est l'économie d'intérêt général qui se finance par les prélèvements obligatoires (43,8% du PIB).

Si l'on sait que les dépenses 2003 de l'Etat ont été de 355 milliards d'euros, celles de la sécurité sociale de 393 milliards, celles du secteur local de 163 milliards et celles des ODAC de 59 milliards avec un endettement du secteur public de 1100 milliards (en 2005), la portée de l'exercice saute aux yeux (source INSEE 2003).

Au gré des problèmes rencontrés et des préoccupations des décideurs, chaque domaine a connu, ces dix dernières années, **des évolutions convergentes qui se résument ainsi** :

- adopter les normes reconnues,
- professionnaliser la fonction comptable,
- produire une information financière de qualité.⁽¹⁾

L'Etat, du fait de la LOLF, rattrape son retard et s'efforcera à partir du 1^{er} janvier 2006 d'appliquer les standards internationaux publics et privés.

C'est donc principalement à partir de cette expérience (à laquelle j'ai eu plaisir de participer dès l'origine⁽²⁾) que j'illustrerai mon propos.

Pour bien le comprendre l'ampleur du mouvement en cours il faudra avoir en tête trois références :

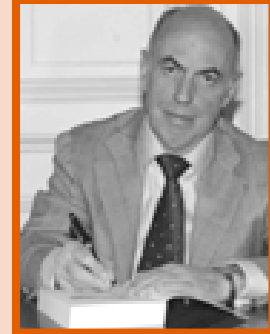
- **la notion de fonction comptable** : elle apparaît pour la 1^{ère} fois en décembre 2000⁽³⁾. Il s'agit d'exprimer deux évidences :
 - les comptables publics ont plusieurs métiers (recette, dépense, conseil, comptabilité) ; la tenue des comptabilités n'est qu'un d'entre eux.
 - de nombreux acteurs collaborent à cette fonction (gestionnaires, ordonnateurs, informaticiens, auditeurs) sans avoir la qualité de comptable.

Le 16 septembre 2005 (extraits de la conférence de presse)

- Dans 100 jours, la gestion de l'Etat va être révolutionnée et nous sommes au rendez-vous de la LOLF : le budget 2006 sera un budget 100% LOLF.
- Je veux utiliser la LOLF pour mettre en mouvement l'Etat :
 - 500 expérimentations ?
 - 80 responsables de programme et les responsables de BOP désignés et formés,
 - J'ai assoupli les contrôles financiers et comptables et les ai recentrés sur les enjeux principaux et le conseil,
 - l'Etat disposera d'une comptabilité publique très proche de celle des entreprises,
 - 33.000 agents ont été formés au palier 2006.
- Je veux passer à la vitesse supérieure et utiliser la LOLF pour embrayer sur la modernisation de l'Etat.

J-F. COPE

*Ministère du Budget, de la réforme de l'Etat,
porte parole du gouvernement*



**Jean-Jacques
FRANÇOIS**

*Agent comptable
central du Trésor,
Trésorier payeur général.*

- 1 ■ **Les bases légales** sont diverses. Les plus récentes sont la LOLF n°2001-692 du 1^{er} août 2001 (Journal Officiel n°177 du 02/08/01), la loi sur la sécurité financière n°2003-706 du 1^{er} août 2003 (Journal Officiel n°166 du 02/08/03) et la loi organique pour la sécurité sociale n°2005-881 du 2 août 2005 (Journal officiel n°179 du 03/08/05).
- 2 ■ **Rapport de Comptabilité patrimoniale** : "Le système financier de l'Etat en question : situation d'urgence ?" Jean-Jacques FRANÇOIS du 30/06/1998.
- 3 ■ "La qualité comptable, une opportunité pour les comptables publics" Jean-Jacques FRANÇOIS. Revue du Trésor n°12 de décembre 2000.

• **la notion de performance** : si un seul mot devait être retenu de la LOLF, ce serait celui-là. Elle s'applique à tous les métiers de la gestion publique. Et pour la 1^{ère} fois devant les comptables de l'économie de marché, je propose cette formule : **“la performance comptable”**. Peut-être connaîtra-t-elle, à l'avenir, le succès d'autres mots-clé que j'ai pu suggérer et qui font partie du nouveau langage de la comptabilité publique (référentiel, reporting, architecture comptable, fonction comptable, mise au format LOLF, palier 2006, département comptable ministériel, qualité comptable, auditabilité, révision, approche par les risques et par les cycles, etc)? Nous verrons.

Les normes reconnues internationalement s'imposent désormais plus au moins.

Pour l'Etat, la référence aux IFRS / IAS a été systématique (notion de contrôle, valeur de marché, priorité à la réalité économique, etc).

• **La notion de comptabilité financière** : toutes les entités publiques ont des budgets qui sont suivis en comptabilité budgétaire (pour l'Etat : AE, CP, cash par missions / programmes / actions, BOP, CST, essentiellement). Ils ont également une comptabilité générale de type entreprise et doivent connaître leurs coûts. **La pire chose serait de faire vivre ces comptabilités séparément. L'avenir est à l'intégration.** De nombreuses informations sont communes aux comptabilités, les nomenclatures sont conjointes et les PGI permettent d'enregistrer selon des processus continus, des faits générateurs différents. Le calcul des coûts partira enfin des informations comptables et budgétaires. C'est pourquoi on doit parler de comptabilité financière.

1 - PRODUIRE DES COMPTES PUBLICS : UNE FONCTION QUI MONTE.

a/ des concepts communs mais des référentiels séparés pour les comptabilités publiques.

Les concepts sont ceux de la **comptabilité d'exercice** : constatation des droits et obligations, encore appelé principe des droits constatés. Or notre bon vieux PCG apparaît bien isolé aujourd'hui.

Les normes reconnues internationalement s'imposent désormais plus au moins. Pour l'Etat, la référence aux IFRS / IAS a été systématique (notion de contrôle, valeur de marché, priorité à la réalité économique, etc).

Malgré ces références communes, la situation des comptes publics reste encore relativement hétérogène ; le poids des traditions et des spécificités demeure encore malgré les efforts de la DGCP et du CNC qui concourent à la convergence des normes :

- l'Etat dispose, depuis 2004, d'un cadre conceptuel et de 13 normes, d'une nouvelle PR et d'un dispositif complet de pré-certification ;
- la sécurité sociale applique un plan comptable unifié depuis 2002 et la loi organique du 2 août 2005 prévoit deux niveaux d'agrégation, avec à terme une certification pour le premier, et un avis pour le second ;
- les acteurs décentralisés appliquent, quant à eux, les instructions en M qui s'inspirent du PCG, mais sans loi organique.

b/ des clients devenus exigeants.

- **les pouvoirs publics** : responsables, élus et organes délibérants attendent des comptes qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité publique qu'ils dirigent ;
- **l'opinion publique** - et les médias - s'interrogent de manière toujours plus pressante et précise sur les fonds publics : D'où vient l'argent public ? Où va l'argent public ?
- **les marchés financiers** appliquent leurs modes d'évaluation (analyse financière, rating) dès lors que l'organisme fait un appel public à l'épargne. Ainsi la CADES (premier Etablissement public en PCEC avec certification depuis 1996), bénéficie-t-elle du triple A et mesure régulièrement son spread.
- **L'international** enfin révèle des besoins de comparaison et développe une certaine forme de normalisation (IFAC). Au sein de l'Union européenne, les critères dits maastrichiens appliquent la norme de comptabilité nationale SEC 95 à partir des informations fournies (et retraitées en partie) par les comptabilités publiques.

c/ le reporting comptable et financier : produit d'appel.

Non seulement les états financiers annuels évoluent dans leur présentation (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, annexes, rapports de présentation) mais des restitutions spécifiques sont mises au service du pilotage, du contrôle et de la communication financière : **en 2006, la SH sera lolfée !** La mise en place d'infocentres (pour l'Etat, pour le secteur local, pour les Etablissements publics) offrent des capacités de croisement, d'élaboration et de requête à l'infini. **La comptabilité devient décisionnelle⁴ car elle permettra d'alimenter la mesure de la performance (PAP et RAP).**

d/ comptables publics, comptables privés : même combat.

La muraille de chine qui historiquement séparait les deux mondes est aujourd'hui totalement tombée.

Les professionnels du chiffre parlent le même langage, appliquent les mêmes outils, sont au service de la même transparence. **Leurs défis** aujourd'hui s'appellent :

- **adopter les nouvelles normes** (le comité des normes de comptabilité publique réunit à parité les professionnels du chiffre publics, et privés⁵) et se former en permanence ;
- **maîtriser les nouveaux outils**. Les intégrateurs et les assistances à maîtrises d'ouvrage formés dans l'entreprise investissent le monde public. Quels seront les rapports du comptable avec les SI ?
- **mutualiser les bonnes pratiques**. L'IPAO exprime parfaitement cette ambition ;
- **s'adapter aux nouveaux enjeux** : les coûts, les activités, la gestion active de la dette, le cash management, la communication, l'information financière utile, le benchmark, le développement durable, les modes innovants de financement, la gouvernance, la sécurité financière, etc...
- **appliquer la même déontologie** tout en étant subordonnés aux organes dirigeants qui approuvent, assument les comptes et sont responsables de la communication financière.

2 - LA PERFORMANCE : UN IMPERATIF POUR LA FONCTION COMPTABLE PUBLIQUE

Grâce à la LOLF, la performance est devenue une notion objective : c'est l'efficacité, la qualité de service et l'impact que j'appelle le triangle magique de la performance⁶.

Il appartient aux fonctionnaires, sous le contrôle du Gouvernement et du Parlement, de donner un contenu concret à ces trois notions. Sous l'impulsion de la DGCP, confiée à Dominique LAMIOT depuis le 26 octobre 2005, ils ont l'ambition de les appliquer à chacun de leurs métiers : recette, dépense, dette - trésorerie, conseil et, bien sûr, tenue des comptes publics.

a/ l'efficacité : Comment y parvenir ?

L'efficacité, c'est un meilleur rapport coût / résultat. Le MINEFI s'organise :

- **en créant des pôles d'excellence** spécialisés dans la gestion du chiffre public : trésorerie pour le secteur déconcentré (4000) agents comptables pour les Etablissements publics (1600), trésoreries générales (110) départements comptables ministériels (15), ACCT (1), FCE (1) pour l'Etat.

Les cinq principales nouveautés décidées par les ministres en terme d'organisation sont :

- la mise en place du **service "Fonction comptable de l'Etat"** à la DGCP pour normer, piloter et produire les comptes de l'Etat ainsi que les reportings associés (SH, SROT).
- la mise en place dans chaque ministère **d'un département comptable ministériel** – grâce aux efforts conjoints de la DGCP, de la Direction du Budget, et du Secrétaire Général, les DCM seront placés sous la même autorité que les contrôleurs budgétaires afin de renforcer les synergies et de permettre à chaque directeur financier de collaborer avec

Les cinq principales nouveautés décidées par les ministres en terme d'organisation sont :

- la mise en place du service "Fonction comptable de l'Etat" à la DGCP pour normer, piloter et produire les comptes de l'Etat ainsi que les reportings associés (SH, SROT),
- la mise en place dans chaque ministère d'un département comptable ministériel,
- la création de la Direction des grandes entreprises qui gère 40% de la recette fiscale et génère les informations comptables correspondantes,
- la création de l'Agence France Trésor pour la dette et la trésorerie, avec une comptabilité de gestion aux standards de la profession,
- la mise en place enfin de l'Agence des participations de l'Etat qui représente à Bercy "l'Etat actionnaire"

4 ■ Rapport M.C.P (Mission Comptabilité Patrimoniale).

5 ■ A l'initiative de la MCP (à titre expérimental) en 1997-98.

6 ■ "Des services publics performants c'est possible" Jean-Jacques FRANÇOIS, FIRST éditions.

un interlocuteur financier unique (appelé CBCM).

- La création de la **Direction des grandes entreprises** qui gère 40% de la recette fiscale et génère les informations comptables correspondantes,
- La création de l'**Agence France Trésor** pour la dette et la trésorerie, avec une comptabilité de gestion aux standards de la profession.
- La mise en place enfin de l'**Agence des participations de l'Etat** qui représente à Bercy "L'Etat actionnaire" et vient de publier la cinquième édition de son rapport en application de l'article 142 de la loi sur les nouvelles régulations économiques du 15 mai 2004, avec en troisième partie les comptes combinés des principales entités contrôlées.

- **en pariant sur les nouvelles technologies** : la question qui vient en premier sera "ERP or not ERP". L'Etat a fait le choix du PGI dans le cadre du projet Chorus confié à l'AIFE, alors que le secteur local comme le secteur fiscal s'appuiera sur des logiciels spécifiques (projet HELIOS, projet Copernic, RSP et CDR). Après se situe la partie la plus redoutable : s'adapter à la logique du PGI pour en tirer le meilleur parti. L'expérience prouve qu'une forte capacité d'arbitrage est nécessaire (exemple positif de l'AFT qui sera prête au 1^{er} janvier 2006 avec le projet SIFT)

La Cour des Comptes et les auditeurs internes du Trésor public (MAEC) s'appuient sur les outils d'analyse des comptes assistée par ordinateur.

- **en optimisant les process (reengineering)** : c'est une condition nécessaire à la mise en place du PGI. C'est une condition indispensable à l'efficacité. Bercy (la DRB, la DGCP et la DB) a lancé neuf chantiers de reengineering des processus comptables et financiers. Nous sommes tous impatients de les voir déboucher concrètement (services facturiers, centres de service partagés, workflow et dématérialisation, simplifications, gains de productivité...).

- **en renonçant au perfectionnisme comptable** : il faut en effet relativiser la portée des travaux comptables pour l'Etat, comprendre le sens du résultat patrimonial, renoncer aux exhaustivités inutiles, aux chiffrages pointus, aux raffinements de référentiels si les enjeux ne le méritent pas. N'imitons pas ce que nos amis anglo-saxons peuvent avoir de trop méthodique et gardons-nous des effets pervers de la bureaucratie comptable : elle coûte cher sans rapporter gros. Sachons proportionner les efforts aux enjeux et prendre la comptabilité pour ce qu'elle est : une technique au service de la transparence.

b/ la qualité comptable, de quoi s'agit-il ?

Il s'agit de traiter les usagers comme des clients.

Cette démarche vise d'abord à répondre à la prescription de la LOLF (art. 31) : "les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat [...] assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures".

Initiée à titre expérimental en 2001 à l'ACCT, elle repose sur l'approche par les processus et par les risques. Elle met en œuvre les méthodes reconnues d'audit comptable et financier, de contrôle interne, de révision annuelle des comptes et d'amélioration continue des reportings.

Sous l'impulsion de la DGCP, chaque trésorerie générale est appelée en 2005 à organiser deux niveaux de contrôle (avec une équipe dédiée appelée "cellule qualité comptable").

Au niveau central, la FCE édicte le référentiel de contrôle interne comptable, mobilise les auditeurs internes et confie à une équipe spécialisée (MVCG) le contrôle de 3^{ème} niveau. Un plan national d'action organise la montée en puissance du réseau sous l'égide d'un comité du contrôle interne comptable (comité d'audit en langage courant).

En bref la qualité comptable (garantie) devient le 1^{er} étage de la certification.

Mais la qualité comptable est aussi la qualité du service rendu aux "clients" de la comptabilité : la rapidité, la lisibilité, l'analyse financière, le choix des supports sont autant d'atouts au service des comptables surtout s'ils prennent soin d'interroger le client, de mesurer ses attentes et d'y répondre. A l'ACCT c'est ce que nous tentons régulièrement de faire⁽⁷⁾.

c/ l'impact des comptabilités publiques : la transparence

L'impact, c'est l'effet des politiques publiques.

L'output de la fonction comptable (une information financière de qualité) est au service d'une politique publique voulue par les autorités politiques. Transverse à tous les organismes publics, c'est la politique de transparence. Il sera utile d'établir des instruments de mesure et de faire des comparaisons nationales et internationales. Nous abordons le domaine de l'évaluation des politiques publiques où beaucoup reste à faire.

A quand le scoring des acteurs publics en matière de transparence ?

7 ■ Exemples récents des comptes pour des établissements publics, des reporting européens (ex : Les flux financiers franco-européens), du système d'annonce pour la Direction du Trésor, des reportings PCEC pour l'AFT.

d/ des difficultés à ne pas sous-estimer

- des normes en évolution et qui répondent à une double logique économique et politique,
- des outils surpuissants difficiles à maîtriser,
- des acteurs multiples à faire collaborer,
- **la fameuse conduite du changement** et ses pièges,
- des conseils, encore des conseils.....

EN CONCLUSION

1/ C'est possible : les personnels du Trésor public ont démontré leur capacité à relever le défi : comprendre la LOLF, adopter les bonnes pratiques, utiliser nos outils et maîtriser les nouvelles technologies, etc... Ils ont avalé la M14 en 3 ans, ils avaleront la nouvelle PR avec la collaboration de leurs collègues de la DGI, de la Douane et des ministères.

2/ L'ACCT continue à la demande de Bercy dans son rôle de pionnier. Elle s'organise pour assurer sa "mise au format LOLF en 2006" **autour de quatre ambitions :**

- **appliquer les nouveaux référentiels et le contrôle qualité** pour produire le noyau dur des comptes certifiables de l'Etat,
- **maîtriser les applicatifs** pour gérer 100% des informations de comptabilité générale de l'Etat aux standards du palier 2006,
- **lancer le DCM MINEFI** avec ses très importantes spécificités (fiscal, non fiscal, patrimoine, dette-trésorerie, crédits, CAS pensions, CAS immobilier, etc...) sur une base claire, concrète et partagée.
- **piloter la performance** comptable et financière à partir de priorités quantifiées, Rendez-vous fin 2006, pour mesurer nos résultats.

3/ Allons-nous vers une nouvelle culture comptable basée sur la performance? La route sera longue et les excès de vitesse exceptionnels. **Encourageons les comptables publics. Ils le méritent.**

GLOSSAIRE DES ABREVIATIONS

- ACCT :** Agence Comptable Centrale du Trésor.
- AE :** Autorisations d'engagement.
- AFT :** Agence France Trésor.
- AIFE :** Agence pour l'informatique financière de l'Etat.
- BOP :** Budget opérationnel de programme.
- CADES :** Caisse d'amortissement de la Dette Sociale.
- CAS :** Compte d'affectation spéciale.
- CBCM :** Contrôleur budgétaire et comptable ministériel.
- CDR :** Comptabilité des recettes.
- CNC :** Conseil national de la comptabilité.
- CP :** Comptabilité Publique.
- CST :** Comptes spéciaux du Trésor.
- DB :** Direction du Budget.
- DCM :** Département comptable ministériel.
- DGCP :** Direction Générale de Comptabilité Publique.
- DGI :** Direction Générale des Impôts.
- DRB :** Direction de la réforme Budgétaire.
- ERP :** Entreprise ressource Planning (Progiciel de gestion intégrée).
- FCE :** Fonction Comptable de l'Etat.
- IAS :** Norme comptable internationale.
- IFAC :** Fédération internationale des comptables.
- IFRS :** Norme d'information financière internationale.
- IPAO :** Institut des professionnels associés à l'ordre des experts comptables.
- LOLF :** Loi organique relative aux lois de Finances.
- MAEC :** Mission d'audit d'évaluation et de contrôle.
- MCP :** Mission Comptabilité Patrimoniale.
- MVCG :** Mission de vérification des comptes de gestion.
- ODAC :** Organismes divers d'administration centrale, essentiellement établissements publics.
- PAP :** Projet annuel de performance.
- PCEC :** Plan comptable des établissements de crédits.
- PCG :** Plan comptable général.
- PGI :** Progiciel de gestion intégrée.
- PR :** Instruction sur la comptabilité de l'Etat.
- RAP :** Rapport annuel de performance.
- RSP :** Refonte des Systèmes de Paiement (module du projet COPERNIC).
- SEC 95 :** Système européen de comptes, base 95.
- SH :** Situation hebdomadaire budgétaire et financière de l'Etat destinée au ministre de l'Economie des Finances et de l'Industrie (solde budgétaire, suivi en prévision/exécution des recettes et dépense du budget général et des comptes spéciaux, tableau de financement).
- SI :** Système d'information.
- SIFT :** Système d'information France Trésor.
- SROT :** Situation résumée des opérations du Trésor.

BIBLIOGRAPHIE :

1. Rapport de comptabilité patrimoniale : "Le système financier de l'Etat en question : situation d'urgence ?" Jean-Jacques FRANÇOIS du 30 juin 1998 ;
2. "La qualité comptable, une opportunité pour les comptables publics" Jean-Jacques FRANÇOIS. Revue du Trésor n°12 de décembre 2000 ;
3. Loi organique relative aux lois de Finances n°2001-692 du 01/08/2001 (JO n°177 du 02/08/2001) ;
4. "Des services publics performants, c'est possible" Jean-Jacques FRANÇOIS. FIRST Editions - novembre 2004. Préface de Nicolas SARKOZY et postface de Jean-Louis BORLOO ;
5. Rapport au gouvernement : "La mise en œuvre de la loi organique relatives aux lois de Finances : réussir la LOLF, clé d'une gestion publique responsable et efficace" Alain LAMBERT (ancien ministre, sénateur de l'Orne) Didier MIGAUD (député de l'Isère, questeur à l'Assemblée nationale *- 16 septembre 2005 ;
6. Conférence de presse de Jean-François COPÉ, ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'Etat, porte-parole du gouvernement, à l'occasion de la remise du rapport de MM. Lambert et Migaud, parlementaires en mission, sur la mise en œuvre de la LOLF, le 16 septembre 2005.