



GENESE, ACQUIS ET PERSPECTIVES DE COMPTES PUBLICS RENOVES

ROLE DE LA NORMALISATION COMPTABLE DANS CE PROCESSUS

Jacques PERREAULT
FRANCE

GENESE, ACQUIS ET PERSPECTIVES DE COMPTES PUBLICS RENOVES - ROLE DE LA NORMALISATION COMPTABLE DANS CE PROCESSUS

- CHAMP D'APPLICATION DE LA MODERNISATION DES COMPTES PUBLICS EN FRANCE
- RAPPEL SUR UN CYCLE COMPLET DE 15 ANS DE TRANSFORMATIONS BUDGETAIRES ET COMPTABLES DE L'ETAT EN FRANCE
- GRANDES ETAPES DE LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE GENERALE DE DROITS CONSTATES
- PROLONGEMENTS DE LA REFORME
- MODALITES D'ORGANISATION DE LA REFORME COMPTABLE EN FRANCE
- BILAN GLOBAL DE LA REFORME
- QUELQUES ORIENTATIONS D'UNE NORMALISATION COMPTABLE EN PHASE AVEC LA REFORME

CHAMP D'APPLICATION DE LA MODERNISATION DES COMPTES PUBLICS EN FRANCE

- La rénovation complète des **procédures budgétaires et comptables de l'Etat** (LOLF de 2001, normes comptables applicables à l'Etat à partir de 2003, réforme opérationnelle pour le budget de 2006 et les comptes de 2006 en droits constatés);
- Une démarche de principe globale pour les **comptes des entités publiques en droits constatés** (cadre conceptuel de 2016);
- Normalisation et modernisation comptables des collectivités **territoriales** (répertoire en cours d'élaboration et expérimentation de certification).

RAPPEL SUR UN CYCLE COMPLET DE 15 ANS DE TRANSFORMATIONS BUDGETAIRES ET COMPTABLES DE L'ETAT EN FRANCE

- **Conjonction politique et technique** qui se fondait sur une intense réflexion antérieure.
- Choix d'une **comptabilité budgétaire en 3 dispositifs** : suivi de la consommation des autorisations d'engagement, comptabilité des recettes et dépenses budgétaires restituant la consommation des crédits de paiement, comptabilité d'analyse de gestion.
- Adoption d'une **comptabilité générale d'exercice ou patrimoniale** fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, donnant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, soumise à certification et appuyée sur des normes qui ne se distinguent de celles des entreprises qu'en raison des spécificités de l'action publique.

LES GRANDES ETAPES DE LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE GENERALE DE DROITS CONSTATES (1)

- Définition des normes comptables applicables : création du comité des normes comptables en 2001, arrêté du ministre des finances en 2003, avec 13 normes à l'origine.
- Définition d'un nouveau plan de comptes par la DGCP, future DGFIP, tenant compte à la fois des nouvelles normes comptables et de l'absence d'application intégrée (système d'information « palier » obligeant à adapter le système existant après constat d'impossibilité d'utiliser un progiciel du commerce).
- Préparation de la balance d'ouverture au 1/01/2006, recensement et valorisation des actifs, identification des passifs.

LES GRANDES ETAPES DE LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE GENERALE DE DROITS CONSTATES (2)

- Application de la LOLF au 1/01/2006 comme prévu par la loi, avec une **mobilisation prioritaire de tous les services de l'Etat sur le volet budgétaire.**
- Elaborés sous la responsabilité de la DGCP, **les comptes de 2006 ont été présentés en 2007 en droits constatés par le ministre du budget et certifiés par la Cour des Comptes**, avec certes 13 réserves, pistes de progrès pour les années ultérieures.
- Cette première mise en place appelait toutefois d'importants compléments : prioritairement la **transformation profonde du système d'information**, nécessaire pour capitaliser les gains de productivité et améliorer la fiabilité comptable, ensuite le besoin de traduction réglementaire, l'indispensable **développement du contrôle interne et de l'audit interne**, mais aussi **l'amélioration des normes comptables.**

LES GRANDES ETAPES DE LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE GENERALE DE DROITS CONSTATES (3)

- Refonte totale du système d'information financière et comptable de l'Etat avec **CHORUS**, projet lancé en 2006, mis en place à partir de 2008, étendu progressivement à tous les acteurs -ordonnateurs et comptables- et terminé en **2011 avec la grande bascule de la comptabilité générale.**
- De nouvelles fonctionnalités ont certes été apportées à Chorus par la suite, permettant notamment de **compléter la chaîne de dématérialisation** et de perfectionner l'applicatif mais l'essentiel était fait sur le plan de la comptabilité générale.
- Restaient de très consistants prolongements de la réforme, notamment sur les plans juridique, comptable et de management du contrôle interne et de l'audit.

PROLONGEMENTS DE LA REFORME (1)

- Sur le plan juridique le **décret du 29/12/ 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable** a donné l'assise qui s'imposait à l'organisation pratique et aux procédures mises en place après la LOLF et pour la mise en place de CHORUS, notamment pour l'exécution budgétaire.
- Sur la mise en place du **contrôle interne comptable** et du dispositif de maîtrise des risques indispensables à une exécution comptable performante, une action sans précédent en France a été menée.
- Pour l'audit interne comptable, la DGFIP a mis en place un **référentiel de qualité comptable** et assisté les ministères dans la démarche de contrôle interne, de cartographie de maîtrise des risques et d'audit interne.
- La généralisation du dispositif a été conduite dans chaque ministère au plus haut niveau – les **comités d'audit** étant présidés par chaque ministre- sur la base d'un décret du 28 juin 2011 et d'une circulaire interministérielle.

PROLONGEMENTS DE LA REFORME(2)

- Cette **généralisation de l'audit interne** a également rendu nécessaire en 2012 une harmonisation interministérielle dans le cadre d'un comité d'audit présidé par le ministre chargé de la réforme administrative.
- Il est apparu aussi nécessaire, pour garantir un référentiel comptable optimal, de consolider le comité des normes, transformé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008 en **Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)**
- Le CNOCP est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du budget -actuellement Ministre de l'action et des comptes publics- et son périmètre inclut l'Etat et les organismes en dépendant, les collectivités territoriales et établissements publics locaux, la Sécurité sociale.
- Cela facilite la convergence, chaque fois que c'est possible. Les répertoires sont publiés par arrêté du Ministre : **dernière version pour l'Etat en avril 2018** avec 19 normes; **recueil pour les établissements publics** publié début **2015** et recueil en cours d'élaboration pour les **collectivités territoriales**.
- Le CNOCP est très impliqué dans les **travaux de normalisation internationale** (IPSAS et EPSAS pour l'Europe) et contribue à y intégrer, à côté des références de comptabilité générale de droit commun, certaines spécificités publiques, ainsi qu'à mettre en garde contre certaines sophistications (cf locations).

MODALITES D'ORGANISATION DE LA REFORME COMPTABLE EN FRANCE (1)

- Rappel sur les importants dispositifs d'accompagnement de la réforme, tous utiles avant d'être **allégés** pour certains, **permanisés** pour d'autres :
- - la **Moderfie**, la **direction de la réforme budgétaire** et la délégation à la modernisation de la gestion publique et des structures de l'Etat;
- - la **mission normes comptables**, préfigurateur de l'actuel **conseil de normalisation** des comptes publics: les normes comptables définissent les faits générateurs et modalités d'enregistrement, l'évaluation des opérations ainsi que forme et contenu des états financiers. Elles définissent le cadre de traitement comptable d'opérations non traitées ou seulement partiellement en comptabilité d'entreprise;
- - la **mission de modernisation** comptable (de la DGCP puis de la DGFIP) qui participe à l'élaboration des normes et détermine leurs modalités d'application;
- - l'**agence pour l'informatique financière de l'Etat**, service à compétence nationale qui gère le SI Chorus et développe des solutions de dématérialisation ; l'arrivée à bonne fin de CHORUS aura été un point capital, mais il a fallu également gérer les transitions et une certaine progressivité.

MODALITES D'ORGANISATION DE LA REFORME COMPTABLE EN FRANCE (2)

- - Les **équipes projets des ministères** pilotées par les directeurs des affaires financières, prémisses, une fois la réforme installée, de dispositifs permanents pour développer la qualité budgétaire et comptable;
Cela a contribué à légitimer l'implantation des **contrôleurs budgétaires et comptables ministériels**.
- - la **Cour des Comptes a été très impliquée dans la réforme par la procédure de certification**, strictement encadrée: missions intermédiaires conduisant à une **pré-clôture, missions finales** en vue de la clôture des comptes de l'exercice et contrôles et écritures à l'initiative du SCE (service comptable de l'Etat); puis audit de la Cour sur la base de la balance générale transmise fin février, des dossiers thématiques avant mi-mars, et des réponses aux observations d'audit (OA); puis **début avril, fermeture de la balance générale** après corrections des comptes sur la base des OA; enfin certification provisoire fin avril **et certification définitive fin mai**.
- Tout au long du processus, des **fiches navettes** validées au niveau approprié formalisent les échanges entre le service comptable de la DGFIP et le certificateur.
- Une **grande transparence est assurée vis-à-vis de la Cour** qui peut accéder toute l'année à l'applicatif AGIR utilisé par services centraux et déconcentrés de la DGFIP pour le contrôle interne comptable.

BILAN GLOBAL DE LA REFORME

- Déjà **12 années de comptes de l'Etat certifiés**, avec une diminution forte du nombre de **réserves**; le nombre de celles-ci s'est stabilisé: cf comptes 2017 où restent 4 réserves ; la formulation de réserves est pour la Cour une façon de peser pour améliorer la gestion publique. La **garantie de fiabilité des comptes** est assurément un atout fort quand la crédibilité de la trajectoire des finances publiques est en jeu, à l'international comme en interne.
- On a obtenu un **inventaire des actifs et passifs** très complet après des efforts de plusieurs années et cela a contribué à dynamiser la gestion, par exemple sur le plan immobilier.
- Le **contrôle interne comptable** a permis de cartographier les risques et, complété par l'audit interne, de contribuer à la régularité des comptes et de la gestion.
- **Toutes les administrations** sont impliquées dans le processus comptable et l'on dispose de références communes sur des sujets aussi importants que les immobilisations, les passifs, les charges et les produits, etc...Une limite cependant, liée à l'absence de déclinaison ministérielle de la comptabilité générale.
- Les données bilanciellles mériteraient d'être davantage utilisées et des travaux de **valorisation de la comptabilité générale** sont actuellement conduits en ce sens.
- Pour mémoire, **indiscutable retour sur investissement** résultant de l'applicatif budgétaire et comptable intégré Chorus, de la possibilité donnée de générer automatiquement des écritures complexes, et également grâce au maintien ferme du cap de rationalisation tout au long du process malgré les inévitables réticences au changement et les interrogations sur les coûts.

QUELQUES ORIENTATIONS D'UNE NORMALISATION COMPTABLE EN PHASE AVEC LA REFORME(1)

- **S'appuyer sur un organisme de normalisation légitime:** une présidence incontestable, une ouverture aux professionnels de la comptabilité publique et privée, une forte implication des services DGCP puis DGFIP qui mettront en œuvre la réforme et doivent **faire valoir la pratique** et l'association du futur certificateur -la Cour des comptes.
- Cette légitimité donne une grande force aux avis du conseil de normalisation mais **c'est le pouvoir réglementaire qui décide des normes applicables et les services des finances publiques qui produisent les instructions comptables**, avec visa budget (et Intérieur pour le secteur public local).
- La présentation formelle des normes prévoit en France **2 parties: exposé des motifs et dispositions normatives**; cela permet de bien préciser contexte, définition et critères de comptabilisation mais aussi le positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels.
- Ainsi, quand une disposition normative est étudiée en groupe de travail on rappelle celle applicable aux autres entités publiques, à la comptabilité privée, et les points de vue IPSAS et EPSAS, façon de s'interroger chaque fois objectivement sur la pertinence de solutions comptables privées ou de spécificités de gestion publique.

QUELQUES ORIENTATIONS D'UNE NORMALISATION COMPTABLE EN LIGNE AVEC LA REFORME(2)

- Le souci de disposer dès le départ d'un **recueil de normes complet** est justifié, ne serait-ce que pour **éviter de coûteuses adaptations** a posteriori de système d'information ou de procédures; mais cela ne doit pas exagérément retarder la mise en place: l'exhaustivité ne s'impose qu'à l'expérience. La **comparaison avec les références extérieures** permet d'ailleurs d'éviter des oublis majeurs; en outre le maintien dans la durée d'un conseil compétent en normes des comptes publics permet **d'actualiser ultérieurement le répertoire**, en plus ou en moins.
- Ce conseil ou comité est bien sûr en mesure d'intervenir de façon cohérente sur les **normes des autres entités publiques**. Cela a été le cas en France avec les normes applicables aux établissements publics et c'est en cours pour les collectivités territoriales.
- Le passage à la comptabilité générale patrimoniale nécessite des **travaux très conséquents et longs pour certains items**- davantage par exemple pour les actifs corporels, qui nécessitent des inventaires, que pour les actifs financiers.
- Cela peut dans les premières années provoquer au moins des réserves du certificateur de comptes, ce qui est d'ailleurs un aiguillon de progrès, mais il est aussi concevable de prévoir réglementairement des **calendriers d'application échelonnés**, sans que cela interfère sur la pertinence de la norme elle-même.