



Didier MAUPAS

Contrôleur budgétaire et comptable ministériel
près les ministères de l'Éducation nationale,
de l'Enseignement supérieur et de la Recherche

La réforme budgétaire et comptable : gouvernance, transparence et contrôle à la française

Avec la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 et la réforme budgétaire et comptable qu'elle implique, la France s'est dotée d'une gouvernance moderne de ses finances publiques qui est à bien des égards exemplaire et exigeant. La LOLF prévoit en effet, d'une part, la construction du budget centrée sur la notion de politique publique et, d'autre part, l'adoption d'un nouveau référentiel comptable inspiré de la comptabilité des entreprises. Ces deux obligations induisent une nouvelle transparence dans la préparation, l'exécution et le compte rendu de la gestion budgétaire ainsi que dans la tenue des comptes publics. Elles renforcent également les pouvoirs de contrôle du Parlement. Avec la réforme du contrôle financier initiée par le décret du 27 janvier 2005 (1) la mise en place d'un nouveau service de contrôle budgétaire et comptable (SCBCM) dans les principaux ministères complète un dispositif de gouvernance des finances et des comptes publics performant.

UNE EXÉCUTION BUDGÉTAIRE MODERNE ET TRANSPARENTE

Avant la réforme initiée par la loi organique du 1^{er} août 2001, la loi de finances était construite par nature de dépenses et de recettes. Le contrôle financier placé auprès des ministères (loi du 10 août 1922 modifiée et décret du 16 juillet 1996 relatif au contrôle financier déconcentré) veillait principalement au respect du plafond des crédits votés par le Parlement ainsi qu'à la régularité juridique formelle des actes initiés par les gestionnaires.

La nouvelle construction budgétaire résultant de la LOLF est prévue et exécutée par programmes qui rassemblent l'ensemble des crédits et des emplois concourant à la mise en œuvre d'une politique publique y compris les atténuations de recettes qui lui sont imputables (notion de « dépense fiscale »). Ces programmes, regroupés en missions, se déclinent en actions et sous-actions. La construction budgétaire y gagne en lisibilité tant pour les gestionnaires que pour le Parlement.

Chaque programme renvoie en outre à des indicateurs de performances et de résultats sur lesquels s'engagent son responsable et donc chaque ministre devant la représentation nationale.

Les objectifs des programmes et les moyens qui leur sont associés constituent les « programmes annuels de performance » (PAP). Symétriquement, leur réalisation donne lieu à un « rapport annuel de performances » (RAP) qui permet de mesurer en détail les réalisations tant en termes financiers qu'en termes physiques d'atteinte des objectifs.

De fait le Parlement, ainsi que les différents corps de contrôle et en particulier la Cour des comptes, disposent désormais d'un outil de suivi des prévisions et des dépenses budgétaires sophistiqué.

Les documents budgétaires sont en effet « justifiés au premier euro » et décrivent par conséquent dans le détail les moyens mis en œuvre par

l'action publique ainsi que leur coût direct ou indirect. A la description budgétaire des crédits prévus et consommés par action ou sous-action s'ajoute une « comptabilité d'analyse des coûts » des actions des programmes qui permet d'en avoir une vue complète, après intégration des dépenses transversales et de soutien, d'une politique publique. Tout cela dans une parfaite transparence puisque ces informations sont destinées à la représentation nationale.

Les programmes sont exécutés budgétairement sous forme de « budgets opérationnels de programmes » (BOP) qui déclinent sur un territoire donné (principalement au niveau régional aujourd'hui) et au plan central la mise en œuvre du programme tant en autorisations d'engagement (AE) qu'en crédits de paiement (CP) ; à ces BOP sont éventuellement associés des indicateurs spécifiques de résultat. Les dépenses de ces BOP sont exécutées techniquement au niveau des responsables d'unité opérationnelle (UO).

La réforme budgétaire repose, par conséquent, sur l'engagement des responsables de programmes, innovation conceptuelle introduite par la LOLF, de mettre en œuvre les moyens budgétaires ou normatifs qui leur sont donnés par le Parlement afin d'atteindre les objectifs qu'ils ont formulés devant la représentation nationale.

Ce mode de conduite du budget de l'État est particulièrement innovant et constitue l'un des principaux apports de la loi organique du 1^{er} août 2001 puisqu'il repose sur la confiance. Il a pour conséquence en effet de conférer aux gestionnaires des marges de manœuvre étendues : sous la seule contrainte de respecter les crédits de masse salariale par programmes ainsi que le plafond d'emploi (qui est ministériel donc commun à plusieurs programmes) ils disposent de la possibilité d'utiliser les plafonds de crédits sans limite de titre. Ils peuvent par exemple recycler les économies faites sur un type de dépenses ce qui constitue une incitation à la bonne gestion.

(1) Décret n° 2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État.

UN NOUVEAU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

La mise en œuvre de cette construction budgétaire selon le principe de responsabilité ne pouvait pas ne pas déboucher sur un nouveau mode de contrôle des gestionnaires que ceux-ci réclamaient d'ailleurs de leurs vœux depuis longtemps. Celui-ci prend plusieurs formes.

D'abord, la refonte totale du système d'information financière de l'Etat afin de disposer d'un outil intégré permettant de suivre l'exécution du budget selon le nouveau format de tenue des comptes tant au plan central que déconcentré. C'est le projet CHORUS qui devrait commencer à être progressivement opérationnel à partir de 2009 : son déploiement s'accompagnera d'une rationalisation du circuit de la dépense tant au niveau ministériel que territorial avec en particulier la mise en place de plateformes interservices et de services facturiers. Le choix de l'utilisation d'un progiciel standard pour ce faire témoigne de la volonté de normaliser au maximum les procédures publiques en France et de bénéficier de l'expérience acquise en la matière par les entreprises ou les autres Etats.

Ensuite, le contrôle financier exercé par le ministère des comptes et du budget est profondément rénové. Le contrôle financier cède ainsi la place au contrôle budgétaire.

En effet, ce contrôle, exercé sous l'autorité de la Direction du Budget par les contrôleurs financiers centraux ou déconcentrés, porte avant tout désormais sur la maîtrise des risques et des enjeux budgétaires et non plus sur le contrôle juridique des actes.

De fait, le décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier de l'Etat a réduit sensiblement le champ du contrôle exercé sur les actes des gestionnaires en substituant largement l'avis au visa. Mais il a au surplus exclu le contrôle de la légalité (à l'exception de ce qui a trait au respect des statuts et des règles indemnitaires (2)). Cela traduit le recentrage du contrôle sur les enjeux, c'est-à-dire sur l'examen des conditions dans lesquelles s'exécutent les programmes, la soutenabilité budgétaire et sur la prévention des risques.

Le décret du 27 janvier 2005 limite ainsi le visa du contrôleur financier à quelques actes fondateurs de l'exécution budgétaire : en particulier le visa de la programmation budgétaire initiale (PBI) et le visa des mouvements ayant pour objet de réduire la réserve de précaution obligatoire constituée en début de gestion.

Le contrôle budgétaire décline en effet le principe de responsabilité des gestionnaires : le contrôleur s'assure d'abord de la conformité de la PBI avec la loi de finances telle qu'elle a été votée par le Parlement. Il s'assure également que le responsable de programme établit des prévisions d'exécution des dépenses (en AE, en CP et en emplois) conformes à cette programmation initiale. Sur la base des comptes rendus que le responsable de programme lui fournit régulièrement mais aussi au vu des informations figurant dans les systèmes d'information auxquels il a par ailleurs accès, le contrôle budgétaire s'assure que l'exécution reste soutenable et conforme à ces prévisions. Il doit notamment vérifier que les dépenses obligatoires sont bien couvertes, que les engagements juridiques sont correctement reflétés en comptabilité des AE et qu'ils ne conduisent pas à dégrader la situation des exercices ultérieurs. A défaut, il alerte le gestionnaire et les autorités budgétaires. Cette mission nouvelle de suivi de l'exécution budgétaire ne s'effectue pas uniquement au niveau de la globalité des programmes : elle suppose également une analyse fine des déterminants de la dépense et des processus mis en œuvre.

A ce titre, le contrôleur financier dispose de nouveaux pouvoirs d'investigation *a posteriori* et d'audit des processus qui conduisent à des dépenses ou qui influent sur le plan prévisionnel des effectifs, qui n'existaient pas auparavant. Ils sont désormais prévus à l'article 15 du décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'Etat.

Le contrôle budgétaire s'intéresse désormais aux processus qui peuvent générer des risques budgétaires. Cette évolution est tout à fait en phase en outre avec la nécessité d'une programmation et d'une maîtrise pluriannuelle des dépenses publiques.

Le champ d'investigation du contrôle budgétaire est donc plus large de même que ses moyens d'action : visa, avis, examen *a posteriori*, évaluation

de processus. La modulation entre ces différents outils de contrôle est explicitement prévue par la réforme et doit en outre faire l'objet d'un échange avec le ministère contrôlé.

Ils constituent en effet une contrepartie des marges nouvelles données aux gestionnaires et aux responsables de programmes.

Elle exprime aussi le principe d'une adaptation des contrôles aux spécificités de la gestion de chaque ministère dont les enjeux patrimoniaux ou budgétaires ne sont pas identiques. Même si une telle adaptation existait déjà un peu par la force des choses sous le régime des textes antérieurs, la réforme de 2005 apporte un changement conceptuel majeur en officialisant cette conduite en quelque sorte conjointe du contrôle budgétaire (3). Elle renvoie d'ailleurs d'une façon plus générale au rapprochement opérationnel entre les ordonnateurs et les comptables publics actuellement à l'œuvre dans le domaine du règlement des dépenses publiques : qu'il s'agisse du suivi du délai global de règlement, de la mise en œuvre du contrôle dit partenarial ou de la mise en place de services facturiers, la chaîne de la dépense est désormais traitée dans sa globalité et dans une logique d'audit. Cette approche, qui reste au demeurant parfaitement compatible avec les principes fondateurs du règlement général de comptabilité publique français, constitue un progrès réel dans la maîtrise des processus de la dépense budgétaire.

LES EXIGENCES DU NOUVEAU PLAN COMPTABLE

Le chapitre V de la loi organique du 1^{er} août 2001 réforme aussi profondément les conditions dans lesquelles l'Etat tient, rend et fait certifier ses comptes.

A la comptabilité budgétaire qui comptabilise les dépenses et les recettes au moment où elles sont effectives et qui sert à s'assurer, comme dans la plupart des pays développés, du respect de l'autorisation parlementaire, s'ajoute en effet désormais une comptabilité en droits constatés, qui était réclamée depuis longtemps par les gestionnaires et les autorités de contrôle.

Cette comptabilité à caractère patrimonial est tenue selon les principes de la comptabilité des entreprises, sous réserve des adaptations indispensables à la prise en compte des spécificités de l'Etat. L'article 58 de la LOLF prévoit aussi que cette comptabilité sera certifiée par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission générale d'assistance au contrôle du Parlement. Une dernière comptabilité d'analyse des coûts des actions permet de calculer les coûts complets des programmes, comme indiqué précédemment.

Le lien entre ces trois comptabilités est assuré dans les systèmes d'information financière grâce à une nomenclature budgétaire et comptable qui permet de passer de la nature des dépenses à leur destination. Il sera garanti à terme avec le déploiement de la nouvelle application CHORUS.

La France a ainsi fait le choix ambitieux de conduire de front une réforme budgétaire et une réforme comptable de l'Etat.

Le passage à la nouvelle comptabilité en droits constatés a impliqué la définition de treize normes comptables qui s'inspirent directement des normes européennes et internationales en particulier des normes IFRS. Ces normes seront prochainement complétées par un nouveau référentiel de comptabilité budgétaire actuellement en cours de constitution. L'adoption de normes internationales est un gage de transparence car elle autorise des analyses selon un langage compris de tous.

De fait, les comptes de l'Etat permettent désormais d'apprécier la valeur de son patrimoine et aussi celle de ses engagements (en particulier à l'égard de ses opérateurs) et de ses risques. Ils se composent d'un bilan, d'un compte de résultat, d'un tableau des flux de trésorerie et enfin d'une annexe qui regroupe tous les éléments nécessaires à la compréhension et l'analyse des états financiers, ce qui renforce la transparence de l'ensemble. Le *reporting* de l'Etat sur sa gestion, qui restait jusqu'à présent

(2) Article 12 du décret du 27 janvier 2005.

(3) Article 15 du décret du 27 janvier 2005.

très juridique, s'est donc considérablement enrichi. Ainsi, la convergence avec la tenue des comptabilités privées est-elle très forte même si les comptes de l'Etat ne peuvent se lire comme ceux d'une entreprise.

La mise en place de la comptabilité en droits constatés favorise donc la confiance ; elle permet aussi d'éclairer l'avenir grâce à l'analyse de la situation patrimoniale et des engagements hors bilan : en particulier elle permettra de mieux anticiper les charges futures de l'Etat ce qui est vital dans une conjoncture budgétaire très difficile.

Le changement de référentiel comptable a impliqué un effort certain des administrations et en particulier de la Direction générale de la Comptabilité publique qui est chargée du pilotage du rendu des comptes de l'Etat. Un effort également de la part de la Cour des comptes qui a dû s'adapter à sa nouvelle mission de certificateur.

Ces efforts ont été couronnés de succès puisque la Cour des comptes a certifié les comptes de l'année 2006 en les assortissant de réserves. Il s'agit d'un résultat remarquable car très peu de pays ont vu leurs comptes certifiés la première année.

La certification a notamment été acquise au vu des engagements pris par les ministères en matière de contrôle interne.

Le passage à la comptabilité d'exercice offre non seulement en effet aux gestionnaires des informations dont ils ne disposaient pas sur leur situation patrimoniale et qui peuvent éclairer le pilotage global des finances publiques ainsi que la gestion des ministères.

Mais la dynamique de la certification a sa propre vertu : d'abord parce qu'elle renforce la crédibilité et la sincérité des déclarations gouvernementales : elle est le signe d'une meilleure gouvernance à laquelle les agences de notation sont sensibles. Ensuite parce qu'elle conduit à initier un mouvement vertueux en vue d'une meilleure maîtrise des processus qui conduisent à des écritures en charges et en produits, c'est-à-dire en définitive à une meilleure maîtrise de la gestion et l'exercice des missions. Certes, le contrôle interne au sein de l'Etat est encore en phase de développement. Comme le montre l'expérience des pays dont les comptes sont certifiés ou en voie de l'être, la mise en place d'un contrôle interne effectif est un processus de longue durée. Mais le mouvement est indiscutablement lancé comme a pu le mesurer le certificateur.

Les concepts de piste d'audit, d'éléments probants, de référentiels, de restitutions et de contrôle interne étaient auparavant cantonnés aux services de l'Etat impliqués dans la gestion des fonds structurels européens. Aujourd'hui l'exception devient la règle et se trouve de plus en plus intégrée dans le quotidien des gestionnaires. Le développement de l'audit comptable et financier, qui est piloté par la Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) de la Direction générale de la Comptabilité publique, est une réalité tant au plan central que déconcentré. Ces audits conduits en partenariat avec les corps de contrôle propres aux ministères témoignent de l'intégration progressive des nécessités de la maîtrise du contrôle interne dans les services de l'Etat (4).

LES SERVICES DE CONTRÔLE BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES MINISTÉRIELS

La mise en place des services de contrôle budgétaire et comptables (SBCM) dans les ministères, en application du décret du 18 novembre 2005 (5), traduit ces évolutions profondes au plan institutionnel.

En effet, la constitution des services de contrôle budgétaire et comptables dans les principaux ministères repose sur le principe d'une nécessaire synergie entre le contrôle budgétaire, le règlement des dépenses, le recouvrement des recettes et la qualité comptable de chaque ministère. Elle traduit ainsi fonctionnellement la continuité de la chaîne de la dépense, de la programmation budgétaire jusqu'à son règlement final,

l'articulation entre les domaines budgétaires et comptables voulue par la loi organique et enfin la prise en compte des spécificités patrimoniales des ministères dans l'exercice des contrôles.

Les services de contrôle budgétaire et comptables ministériels, nouveaux venus dans le paysage administratif français, regroupent en effet, sous le double pilotage de la Direction du Budget et de la Direction générale de la Comptabilité publique, des fonctions qui étaient autrefois dispersées entre de multiples intervenants et structures.

Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), qui dirige ce nouveau service, réunit en effet différentes missions sous son autorité.

D'abord, en qualité de comptable public, il est assignataire des ordres de dépenses et de recettes auprès de l'ordonnateur principal (6). A ce titre et comme tout comptable public, en application de l'article 31 de la LOLF, il se trouve garantir la sincérité des enregistrements et le respect des procédures comptables dans le cadre de son champ d'intervention. C'est la mission principale dévolue au département comptable placé auprès de lui.

Ensuite, il exerce le contrôle budgétaire auprès de l'ordonnateur principal dans le cadre du décret du 27 janvier 2005. Cette mission est confiée au département de contrôle budgétaire.

Le décret sur les SCBCM (7) donne en outre au CBCM un rôle nouveau de coordination des contrôleurs financiers en région et des comptables publics assignataires des ordonnateurs déconcentrés du ministère. Ce rôle non hiérarchique traduit d'abord la volonté d'une meilleure prise en compte des spécificités des ministères dans l'exercice des contrôles. Il traduit aussi le souci d'une meilleure coordination des réponses apportées par les différents services de contrôle, répondant par là à une attente forte des gestionnaires.

Le CBCM est également investi d'une mission générale d'assistance au ministère dans la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF et notamment des travaux de bilan et dans le déploiement du contrôle interne comptable. En effet, si le déploiement du contrôle interne comptable est une responsabilité des gestionnaires conformément à la logique de la comptabilité d'exercice, le CBCM porte auprès des ministères l'offre de service de la DGCP dans sa mise en œuvre.

Enfin, traduction des nouvelles synergies entre les domaines comptables et budgétaires voulues par la réforme, le CBCM transmet tant à l'ordonnateur principal qu'au ministre chargé du Budget, d'une part, son analyse périodique de l'exécution budgétaire des programmes, et, d'autre part, un rapport annuel sur l'exécution budgétaire et une analyse de la situation financière du ministère (8). Ce rapport, qui a été réalisé à titre expérimental en 2007 sur les comptes 2006, est d'ailleurs transmis également au Parlement et à la Cour des comptes.



La loi organique du 1^{er} août 2001 emporte ainsi une modification profonde des règles de contrôle et de gestion des finances publiques autour des principes de transparence et de responsabilité. Ses effets positifs se font déjà sentir, en particulier s'agissant du développement du contrôle interne dans les administrations, et la démarche est suffisamment robuste pour susciter l'intérêt des collectivités territoriales. Les principes de sincérité des comptes, d'engagement sur les résultats, de liberté de gestion et de modulation des contrôles en fonction des enjeux ont vocation en effet à s'étendre à toute la sphère publique.

(4) Au ministère de l'Education nationale, de l'Enseignement supérieur et de la Recherche, la MAEC a conduit deux audits comptables et financiers partenariaux avec l'IGAENR : l'un sur la valorisation du patrimoine immobilier, l'autre sur les immobilisations incorporelles.

(5) Décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005 relatif aux missions, à l'organisation et aux emplois de direction des services de contrôle budgétaire et comptable ministériels.

(6) Article 5 du décret du 18 novembre 2005.

(7) Article 6 du décret du 18 novembre 2005.

(8) Article 7 du décret du 18 novembre 2005.