



Julie LIZOT
Inspectrice principale
des Finances publiques



Alain LASKAWIEC
Administrateur des
Finances publiques adjoint

Fiabilisation et certification des comptes des établissements publics de santé

La France s'est lancée, depuis 2006, dans une démarche de certification des comptes des administrations publiques, établis selon des principes voisins, voire souvent identiques, à ceux régissant les comptes des entreprises. Elle est actuellement le seul pays de la zone euro et l'un des rares pays au monde à avoir ses comptes certifiés¹.

Depuis sa création, l'un des axes stratégiques de la Direction générale des Finances publiques

(DGFIP) est de contribuer à la fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers.

À la veille de l'exercice 2014, qui sera le premier exercice de comptes hospitaliers soumis à certification et alors qu'un projet de loi de décentralisation comprend une mesure visant l'expérimentation d'une certification de comptes de grandes collectivités territoriales volontaires, le présent article analyse les enjeux de la fiabilisation et de la certification des comptes des établissements publics de santé.

1 La certification est un levier très efficace pour mobiliser les différents acteurs autour du chantier de la fiabilisation des comptes hospitaliers

1.1. L'amélioration de la qualité de leurs comptes constitue un objectif majeur pour les établissements publics de santé

Le chantier de fiabilisation des comptes des collectivités publiques et établissements publics de santé (EPS) s'inscrit pleinement dans le cadre défini par l'article 47-2 de la Constitution² fixant les exigences de régularité et de sincérité des comptes des administrations publiques. Dès lors, il implique une action sur la qualité des comptes qui passe par la fiabilisation des états financiers et également par le renforcement du dispositif de contrôle interne comptable et financier.

Ce souci s'impose à toutes les collectivités publiques et aux EPS, sans exception, qu'ils soient dans l'avenir soumis à certification de leurs comptes ou pas. Par là même, il répond aux fonctions assignées à la tenue de la comptabilité générale : être un vecteur d'information, un support des outils de gestion et un support de contrôle. La comptabilité est la traduction d'un ensemble de flux économiques et patrimoniaux. Ainsi, elle permet un affichage objectif de la situation patrimoniale et financière de l'entité au travers d'un bilan et son évolution au travers d'un compte de résultat. La qualité comptable est donc un moyen d'assurer davantage de transparence sur la situation financière par une meilleure

¹ Quatre autres le sont également : Australie, Canada, Royaume-Uni et Nouvelle Zélande (Les États-Unis n'ont pas réussi à faire certifier leurs comptes)

² « (...) 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 ».

connaissance des actifs et passifs, par la sincérité du résultat, et de fournir une information claire, pertinente, lisible et périodique.

En améliorant sa qualité, la comptabilité peut alors jouer pleinement son rôle de support des outils de gestion. Elle fournit ainsi une information comptable nécessaire aux outils de pilotage financier, par exemple au travers de l'état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD), et elle permet de faciliter les arbitrages de gestion. L'information comptable est ainsi directement utile au pilotage de la performance.

L'objectif d'amélioration comptable renvoie au rôle imparti à la comptabilité : mieux connaître, mieux gérer et mieux préserver le patrimoine matériel et immatériel de l'établissement. Cet objectif est ambitieux car il implique de réaliser un diagnostic précis pour identifier les anomalies et d'opérer in fine des corrections comptables.

La méthode proposée par la DGFIP et la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) dans le cadre de la fiabilisation des comptes hospitaliers, repose sur une démarche progressive. Elle propose notamment de réaliser un travail approfondi à partir de points jugés incontournables pour la conduite du changement : l'analyse de la situation de départ, l'identification des points forts et de fragilité, l'élaboration et la mise en œuvre d'un plan d'action visant à l'amélioration de la qualité des comptes dans la durée.

Dans cette optique, l'implication de l'ordonnateur et du comptable public est primordiale dans la mesure où la fonction comptable est partagée entre les deux acteurs.

Le dispositif s'appuie avant tout sur un partenariat renforcé, qui constitue la clef de voûte de la fonction comptable, puisque toute opération comptable trouve son origine dans une ou plusieurs opérations de gestion conduites au niveau de l'établissement. La démarche est structurée autour d'un plan d'action reposant essentiellement sur un diagnostic partagé. Ce diagnostic doit permettre de détecter les anomalies ou de constater les erreurs sur les postes de bilan à forts enjeux, tels que le patrimoine immobilier, les provisions pour risques et charges ou la dépréciation des créances.

Une fois le diagnostic posé, le plan d'action de fiabilisation est élaboré selon des thématiques classées par priorité et par enjeux financiers.

La DGOS et la DGFIP se sont attachées à accompagner le réseau des EPS et de leurs comptables publics dans ces actions de fiabilisation.

Leur circulaire du 10 octobre 2011 et le guide de fiabilisation des comptes³ qui l'accompagne, ont ainsi été rédigés à partir du fruit des travaux de groupes de travail nationaux regroupant les juridictions financières, la DGOS, la DGFIP, l'Institut du management de l'Ecole des hautes études en santé publique (EHESP), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, des directeurs d'hôpital, des médecins DIM (département d'information médicale) et des comptables hospitaliers. Ces praticiens ont identifié les principales difficultés de ce chantier. La diffusion

de ces textes a marqué le point de départ des travaux à mener dans chaque EPS. Le guide décrit en cinq points la démarche d'ensemble en donnant des indications sur l'organisation à adopter pour conduire ce projet et réaliser le diagnostic comptable à partir de fiches comptables thématiques⁴. Ces fiches thématiques doivent permettre à l'ordonnateur et au comptable d'apporter les écritures de correction nécessaires⁵ en vue de la constitution d'un bilan d'ouverture fiable.

Actuellement les points de fragilité le plus souvent constatés portent essentiellement sur les comptes de provisions et d'immobilisations. Compte tenu de leur poids financier dans le bilan des EPS, les actions de fiabilisation portent naturellement sur ces postes en priorité.

Ce guide préfigure également les évolutions comptables du référentiel comptable M21. L'actualisation du référentiel comptable, dont la première vague s'achèvera à la fin de l'année 2013, a pour objectif de fournir un référentiel comptable unique et d'en permettre une application plus aisée. L'existence d'un référentiel comptable unique et à jour revêt toute son importance, le certificateur se référant aux normes du référentiel applicable pour mener ses propres travaux.

La démarche d'amélioration de la qualité comptable doit bien évidemment être accompagnée d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier. La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier pérenne concourt pleinement à la consolidation de l'amélioration de la qualité comptable et permet de s'assurer qu'il n'existe pas d'anomalie comptable significative.

“ ...mieux connaître, mieux gérer et mieux préserver le patrimoine matériel et immatériel de l'établissement ”

3 http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_fiabilisation_comptes-2.pdf

4 Fiches comptables thématiques : traitement du risque de non recouvrabilité, provisions réglementées pour propre assureur, ajustement de l'inventaire et de l'actif, corrections d'erreur commises au cours des exercices antérieurs, schémas comptables applicables aux contrats de partenariat et aux BEH, apurement du compte 158 « autres provisions pour charges », imputation comptable des financements et dotations, préparer la venue du certificateur.

5 Dans le cadre de l'avis n° 2012-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

Les groupes de travail précités ont permis d'élaborer en commun des outils de diagnostic partagés au travers d'une cartographie des risques sur les processus clés⁶. Au-delà de l'analyse des risques, toute la démarche de contrôle interne repose sur le renforcement des trois leviers traditionnels sur lesquels repose un dispositif de contrôle interne : l'organisation, la documentation et la traçabilité⁷.

Cette démarche n'étant pas forcément intuitive, la DGFIP a proposé aux EPS, en fin d'année 2012, une offre de service pour les accompagner dans le renforcement de leur dispositif de maîtrise des risques en s'appuyant sur l'expérience acquise par les établissements publics nationaux et l'État. Cette offre vient compléter la démarche de fiabilisation des comptes et a pour ambition d'apporter un niveau de sécurité raisonnable quant à la qualité des opérations financières d'un établissement.

Le dispositif associe un « référent contrôle interne » nommé au sein de l'EPS et le comptable public bénéficiant d'un dispositif de formation unique afin de s'assurer de la parfaite homogénéité des messages délivrés quant à la démarche de contrôle interne comptable et financier. À l'image du nécessaire partenariat pour la fiabilisation des comptes, cette offre de service s'est attachée à associer étroitement ces deux acteurs. L'objectif est double : d'une part, que ces acteurs puissent percevoir la finalité réelle de ce travail au-delà même de la seule perspective de la certification et, d'autre part, que ce dispositif les aide à établir un diagnostic de qualité utile à tous.

La construction et la diffusion de référentiels de contrôle interne s'inscrivent également dans un souci de proposer un cadre bien défini de manière à aider les acteurs à documenter leurs processus pour mieux les préparer à la conduite du changement qu'un tel dispositif entraîne au sein d'un établissement. Le dispositif déployé pour les EPS en 2013 a été concentré sur le recensement des principaux risques sur les processus à enjeux, notamment le parc immobilier et les provisions à travers des référentiels de contrôle interne, et sur l'élaboration des fiches de contrôle pour le processus de réconciliation des dettes et créances des EPS avec l'assurance maladie.

De manière globale, les EPS se sont bien appropriés la démarche ainsi que les outils. Par ailleurs, certains combinent l'offre de service de la DGFIP avec l'accompagnement par un prestataire externe, pour dresser leur diagnostic et leur plan d'action en associant l'ensemble des acteurs de la chaîne de travail du gestionnaire jusqu'au comptable public.

Les premiers résultats sont très encourageants. Ils témoignent de la prise de conscience progressive de l'importance de disposer de comptes de qualité, cette exigence n'étant pas portée uniquement par le comptable mais résultant essentiellement de la mobilisation des acteurs de l'ensemble de la chaîne comptable. Cette prise de conscience permet d'espérer une amélioration sensible de la qualité et de la sincérité des comptes hospitaliers dans les prochaines années.

1.2. La certification n'est qu'un des moyens d'attester de la qualité des comptes

Dans le cadre de sa mission légale, le certificateur externe atteste de la sincérité des comptes produits. Il atteste que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'établissement à la fin de cet exercice⁸. En pratique, le certificateur intervient en deux temps : dans le cadre d'une mission intermédiaire, lui permettant de dresser un premier diagnostic du dispositif de contrôle interne comptable et financier mis en œuvre, et dans le cadre d'une mission finale, à la clôture des comptes.

La certification vise essentiellement à apporter une assurance raisonnable de la fiabilité des comptes avant leur approbation. Elle est une mission d'audit externe des comptes consistant à exprimer une opinion sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité⁹.

La certification constitue une garantie et un signal fort de crédibilité et de professionnalisme, vis-à-vis notamment des financeurs publics et privés et de l'ensemble des autres partenaires, tels que l'assurance maladie ou les établissements financiers.

Par exemple, dans le contexte de la crise des dettes souveraines, les entités publiques ne jouissent plus aujourd'hui d'une présomption irréfragable de solvabilité. Celles désirant obtenir des financements privés dans des conditions satisfaisantes se doivent d'apporter des garanties aux financeurs. La certification des comptes présente notamment cette garantie, dans la mesure où elle est réalisée par un organisme extérieur selon des normes professionnelles reconnues.

6 Processus clés :

Immobilisations, achats d'exploitation, cycle personnel, recettes, endettement long terme et trésorerie court terme

7 L'organisation de la fonction comptable et financière doit

permettre de garantir la continuité du service par l'attribution claire des tâches et la gestion des délégations et des suppléances. Sa documentation au travers d'un organigramme fonctionnel nominatif constitue un cadre de référence dans le cadre de l'optimisation des circuits comptables et financiers (les fonctions sont-elles clairement identifiées, l'organisation permet-elle des opérations de sécurisation, l'organisation permet-elle de minimiser les risques d'altération de la qualité comptable ?). Les guides de procédures comptables complètent la documentation. La traçabilité des interventions des acteurs et des opérations comptables vient compléter le dispositif. Elle doit permettre à tout moment et à toute personne de justifier une opération comptable en remontant à partir de l'écriture comptable jusqu'au fait générateur de l'opération et inversement.

8 Article L. 823-9 du code de

commerce : « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».

9 Le certificateur peut exprimer

quatre types d'opinion :

- Certification sans réserve : il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications.
- Certification avec réserves : le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes.
- Impossibilité de certification : le certificateur indique que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion.
- Refus de certification : dans ce cas, les limitations et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'État

Les normes d'exercice professionnel (NEP) constituent l'ensemble des règles que le commissaire aux comptes doit appliquer dans l'exercice de ses missions. La loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 en a confié l'élaboration à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes qui les transmet au Garde des Sceaux pour homologation après avis du Haut conseil du commissariat aux comptes.

Si pendant longtemps ces normes n'ont constitué que de simples règles privées, depuis la loi de sécurité financière, elles accèdent au statut d'arrêté ministériel. Ce caractère public les rend opposables aux tiers et institutionnalise le rôle de normalisateur de la Compagnie. Ces normes d'audit sont aujourd'hui issues du référentiel international d'audit élaboré par l'International Federation of Accountants (IFAC), une association dont les membres sont des organisations professionnelles de comptables. Un Comité de l'IFAC, l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), élabore ainsi les International Standards of Auditing (ISA) constituant ce référentiel international.

L'expérience de certification des comptes de l'État et des établissements publics nationaux a montré que le contrôle du certificateur induit des progrès significatifs dans l'organisation des services et la comptabilisation des opérations patrimoniales, en raison notamment des méthodes employées et du caractère significatif des anomalies recherchées. Il permet en outre d'orienter les contrôles internes et externes pour assurer une qualité accrue des comptes.

Il participe ainsi indirectement à l'amélioration de la performance de la gestion de l'entité publique et offre au comptable public la possibilité de consolider son positionnement dans le cadre d'un partenariat renforcé sur la qualité des comptes de l'établissement.

Néanmoins, la certification des comptes ne peut pas être à la portée de tous les EPS du fait notamment de son coût financier et de l'investissement des équipes qu'elle nécessite en termes de disponibilité pour le certificateur. L'instauration d'un seuil à partir duquel l'EPS est soumis à certification, permet donc de s'assurer qu'il présente une taille critique qui lui permette ces missions. La charge résultant de la certification doit aussi être rapprochée de ses retombées attendues.

C'est pour cette raison que la certification des comptes pourrait concerner environ 150 EPS sur les 1 032 existants. Si au regard du total, ce

chiffre peut sembler faible, ces établissements représentent quand même de 70 à 80% des enjeux financiers de l'ensemble des finances hospitalières. Cette logique de seuil est d'ailleurs également envisagée dans le domaine des collectivités locales. Un projet de loi prévoit ainsi une expérimentation de la certification des comptes pour les seules collectivités locales volontaires ayant des recettes d'un montant supérieur à 200 millions d'euros par an. De même, dans le secteur des établissements publics nationaux, la certification des comptes s'impose aux établissements publics nationaux ayant des comptes consolidés, aux universités ainsi qu'aux établissements le souhaitant.

Une évolution législative récente a par ailleurs réduit le champ de certification des comptes dans le secteur privé. En effet, la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2009, la nomination d'un commissaire aux comptes n'est plus obligatoire dans les petites et moyennes entreprises. Elle définit pour cela trois seuils : le chiffre d'affaires hors taxe, le total du bilan et le nombre de salariés. Se situer en dessous de deux des trois critères suffit pour être exonéré de l'obligation¹⁰.

Parallèlement à cette évolution, la Commission nationale des commissaires aux comptes a créé une nouvelle norme « PE » (pour petites entreprises)¹¹. Cette norme s'inscrit dans le cadre de l'allègement des obligations administratives des petites et moyennes entreprises. Elle vise à alléger les travaux du commissaire aux comptes dans certaines petites sociétés remplissant certains critères :

- seules les SAS peuvent bénéficier de l'application de la norme PE Petites Entreprises (les SA en sont exclues),
- la société contrôlée doit avoir un expert-comptable,
- les comptes de la société ne doivent pas dépasser certains seuils (entités ne dépassant pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants : 1 550 000 € pour le total du bilan, 3 100 000 € pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires, 50 salariés).

Que ce soit dans le secteur public ou dans le secteur privé, la certification n'est donc conçue que comme l'un des moyens d'attester de la qualité des comptes, compte tenu notamment de la taille et du poids financier des établissements. Ainsi, d'autres formes de contrôle externe des comptes publics permettent également de répondre à l'enjeu de qualité comptable, tout en ne constituant pas leur seul objectif.

¹⁰ Code de Commerce : article L.823-12-1 et décret 2009-234 du 25 février 2009

¹¹ Code de Commerce : article L.823-12-1

2 La certification n'est pas le seul moyen d'attester de la qualité des comptes et ne se substitue pas aux autres formes de contrôle externe

Même si la certification constitue l'une des formes de contrôle les plus objectives et indépendantes de la sincérité des états financiers d'une entité, elle n'est pas le seul moyen de les examiner et intervient en complément d'autres types de contrôles, lesquels portent un regard et des objectifs différents bien que complémentaires.

2.1 La certification n'est pas une alternative mais bien un complément aux formes existantes de contrôle des comptes publics

L'opinion émise par un certificateur n'est ni un avis sur la probité du producteur des comptes, ni un certificat de bonne gestion des fonds publics. Elle signifie seulement que les états financiers présentés par l'entité ne comportent pas d'anomalie suffisamment significative pour pouvoir induire le lecteur en erreur sur la situation patrimoniale et financière de l'entité. Toutefois, le certificateur a, lorsqu'il constate des opérations présentant des anomalies graves, l'obligation de les porter à la connaissance des autorités compétentes.

Cela implique que cette opinion sur la qualité comptable est étayée par les constats effectués lors des missions d'audits intermédiaires ou finales et que les éventuelles « réserves » formulées par le certificateur sur tel ou tel point nuanceront le jugement en attirant l'attention sur les anomalies ou a minima, les incertitudes que le certificateur aurait pu constater lors de ses contrôles.

L'organe délibérant (Parlement, conseil d'administration ou de surveillance...) et/ou le lecteur externe des comptes (financeur, partenaire, fournisseur, client...) disposent par conséquent de l'avis d'un expert extérieur et indépendant à l'entité, sur la conformité et la régularité de ses comptes au regard des normes et des textes en vigueur.

Ce n'est ni un « quitus » pour la gestion que seuls l'organe délibérant ou le juge des comptes peuvent accorder à l'ordonnateur et au comptable, ni un certificat de bonne santé financière de l'entité. Seuls les états comptables font l'objet d'une certification, les choix de gestion et les choix budgétaires n'entrent pas dans le périmètre de contrôle du certificateur.

Il importe donc de maintenir d'autres formes de contrôles au-delà de la seule certification de ses états financiers.

Si l'on se réfère aux contrôles dont le comptable public est personnellement et pécuniairement responsable, ceux-ci ne sont pas réduits dans leur portée par l'exigence de certification puisque leur objet est différent. Le certificateur peut s'appuyer sur les contrôles réalisés par le comptable pour étayer son opinion positive sur la maîtrise des risques en croisant les dispositifs de contrôle interne de l'ordonnateur et du comptable, par exemple.

Ainsi, dans les organismes publics, le contrôle effectué par le comptable public, qui est indépendant de la direction exécutive, est articulé autour du principe de distinction de l'ordonnateur et du comptable¹², réaffirmée par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Dans ce cadre actualisé, le comptable conserve son rôle de tenue de la comptabilité, de contrôle des recettes, dépenses et du patrimoine¹³. Son statut en fait le garant de la qualité d'ensemble des opérations de nature comptable.

La certification des comptes se trouve également limitée puisque le certificateur des comptes n'effectue aucun contrôle du respect de l'autorisation budgétaire et ne porte aucune opinion sur son résultat. Il appartient par conséquent au comptable, notamment les contrôleurs budgétaires et comptables de l'État¹⁴, de s'assurer du respect de l'autorisation budgétaire en appréciant le caractère soutenable de la programmation budgétaire et de la gestion en cours, au regard des autorisations budgétaires accordées ainsi que la qualité de la comptabilité budgétaire.

La certification ne se substitue pas plus au contrôle de légalité¹⁵ et budgétaire¹⁶ exercé par le Préfet pour les collectivités locales, lequel conserve toute son importance notamment au regard du respect de la règle d'or d'équilibre budgétaire limitant notamment leur endettement. Ces contrôles conservent un caractère régalien, permettant d'assurer l'application uniforme des dispositions relatives à la décentralisation sur le territoire national dans le respect de la hiérarchie des normes.

12 Cf. Article 9 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012

13 Cf. articles 18 et 19 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012

14 Cf. Article 87 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012

15 Cf. articles L.1612-1 à L.1612-20 du code général des collectivités territoriales. Ce contrôle est exercé par le préfet, en liaison avec les chambres régionales des comptes (CRC).

16 Le contrôle budgétaire relève de la compétence exclusive du préfet en application de l'article 72 de la Constitution et du code général des collectivités territoriales. Le préfet est seul habilité, dans les cas prévus par ce code et après avis de la CRC, à réformer les documents budgétaires dans le cadre de son pouvoir de substitution qui lui permet de régler d'office et de rendre exécutoire le budget d'une collectivité

Enfin, la certification n'est pas un jugement, puisque le juge des comptes s'assure de la régularité des opérations des comptables en appréciant notamment la qualité de ses contrôles des fonds publics. Il veille au « bon emploi des deniers publics », c'est-à-dire qu'il contrôle la qualité et la régularité de la gestion et en apprécie les résultats. Il assure ainsi une fonction de contrôle de la gestion des collectivités et est amené à ce titre, à donner un avis sur l'opportunité de certaines décisions et par là même à juger de la performance d'un organisme ou d'une collectivité, ce qui est interdit au certificateur.

Par ailleurs si on s'en tient au contrôle de la Cour des comptes, ces trois formes de contrôles sont clairement séparées, l'activité de certification étant étroitement enserrée dans un cadre normatif strict dédié à cette activité.

D'un point de vue législatif et réglementaire, les évolutions récentes confortent cette complémentarité de la certification dans les textes. L'article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958¹⁷, ne fait pas référence à la certification car il consacrerait une forme de contrôle finalement beaucoup plus restreinte que celle évoquée en creux par les termes « réguliers, sincères et image fidèle » qui doivent porter aussi sur la qualité et la transparence de la gestion ou l'évaluation des décisions et des choix dans le cadre de la mise en œuvre des politiques publiques.

2.2 La certification enrichit et non pas remet en cause le rôle du comptable public

Le décret portant règlement de la comptabilité publique du 29 décembre 1962, donnait une interprétation relativement stricte de la séparation ordonnateur – comptable, et du contrôle devant être exercé par le comptable sur les opérations de l'ordonnateur. La décentralisation, induisant une augmentation corrélative des masses financières gérées et de l'informatisation des flux, s'est toutefois accompagnée d'un assouplissement de ce principe, se combinant désormais avec une relation partenariale unissant ces deux acteurs.

En effet, la qualité des comptes répond à leur objectif commun de faire de la comptabilité un outil de gestion et d'aide à la décision. Sans comptes fiables, l'ordonnateur peut difficilement prendre les bonnes mesures et les bonnes décisions au bon moment.

L'article 57 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012¹⁸ définit la notion de qualité des comptes

publics à partir de six critères. Il vient préciser clairement le champ de la qualité comptable et les obligations en résultant pour ces deux acteurs. Il intègre également dans le corpus réglementaire (article 42) la relation partenariale dans un cadre conventionnel.

Par conséquent, la fiabilisation des comptes ne peut passer que par un partenariat renforcé entre les deux acteurs de la fonction comptable. La certification des comptes en constitue certainement le levier le plus efficace.

Si l'ordonnateur porte le dialogue de certification et arrête les états financiers, le comptable « coproduit » les comptes de l'établissement. Il joue par conséquent un rôle prépondérant dans le dispositif. Ils apportent chacun pour leur périmètre d'intervention toutes les réponses aux observations d'audit que le certificateur serait amené à faire, soit pour justifier le constat, soit en corrigeant l'anomalie dans les comptes de l'exercice suivant. La qualité et la précision de leurs réponses amèneront le certificateur à nuancer positivement ou négativement son opinion finale.

Le partenariat conduit à un enrichissement mutuel comportant une sensibilisation accrue de l'ordonnateur et surtout des services gestionnaires à la qualité des comptes, par l'analyse de leur activité sous le prisme comptable (analyse par processus et procédures comptables) et non plus seulement budgétaire de la performance. Inversement, il permet aussi au comptable de mieux appréhender les problématiques de la gestion budgétaire dans le cadre de son propre travail.

Il est clair que la fiabilisation des comptes devient un axe de plus en plus structurant des outils conventionnels que sont les « conventions de services comptables et financiers » (CSCF) et les « engagements partenariaux » (EP). Ces dernières matérialisent les engagements réciproques de ces deux partenaires et favorisent leur rapprochement. La montée en puissance du contrôle interne, la réalisation des diagnostics communs de régularité des opérations, la dématérialisation des pièces comptables sont autant de marqueurs de cette structuration autour de l'objectif de qualité et de fiabilité des comptes.

Cette structuration doit néanmoins conserver les spécificités du secteur public local et hospitalier. À la différence des comptables de l'État, le comptable d'un EPS ou d'un organisme local rend compte de sa gestion directement auprès du juge des comptes. De plus, le dispositif de contrôle interne des ordonnateurs et des comptables de l'État est imposé par l'État lui-même, en fonction

17 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.

18 Art. 57 – La qualité des comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1er 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 1o et 2o 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

des observations ou réserves faites par le certificateur. Alors qu'en vertu du principe constitutionnel de libre administration des collectivités locales¹⁹, le dispositif de contrôle interne ne peut être décidé que par l'ordonnateur. C'est pourquoi dans le cadre d'une certification des comptes, la relation partenariale prend une importance accrue, le comptable et l'ordonnateur devant développer une communauté de vues sur la mise en œuvre d'un dispositif commun de maîtrise des risques.

Un resserrement très net des liens entre les deux partenaires est également observable à l'occasion de la rénovation de la présentation des états financiers qu'impose la certification des comptes. Ainsi, la nouvelle maquette des états financiers des EPS implique une collaboration accrue entre l'ordonnateur et le comptable, chacun détenant une partie des informations à y intégrer.

Enfin, les travaux réalisés par les groupes de travail du comité national relatif à la fiabilité des comptes locaux, qui réunissent les associations d'élus, la Cour des comptes, la DGFIP et la DGCL, révèlent la prise de conscience des élus notam-

ment sur la nécessité de disposer de comptes fiables impliquant une simplification de leur présentation. Ces travaux sont principalement axés sur la rénovation et la simplification des documents budgétaires tels que les annexes des états financiers.



Le réseau des comptables publics, qu'anime la DGFIP, mutualise ses outils et ses compétences pour fiabiliser plus de 160 000 comptes locaux et hospitaliers chaque année. Dans un contexte évolutif, cette organisation permet de mieux maîtriser l'ensemble des finances publiques dans le respect du nouveau cadre européen soucieux de transparence des comptes publics²⁰. L'année 2014 marque une étape importante du chantier de fiabilisation des comptes hospitaliers même si ce chantier suppose des efforts et donc des progrès à apprécier dans la durée. La DGFIP continuera de se mobiliser aux côtés des organismes publics souhaitant améliorer la qualité de leurs comptes. ■

19 Art. 72 al. 3 de la Constitution du 4 octobre 1958 : "Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences."

20 Cf. La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques (Jean-Luc BRENNER, Revue Gestion & finances publiques, juin 2012).