



Commande de mission n° 1
Axe 2 – Appui à la mise en œuvre de la comptabilité générale
La notion de service fait
et
Les relations entre l'ordonnateur et le comptable public

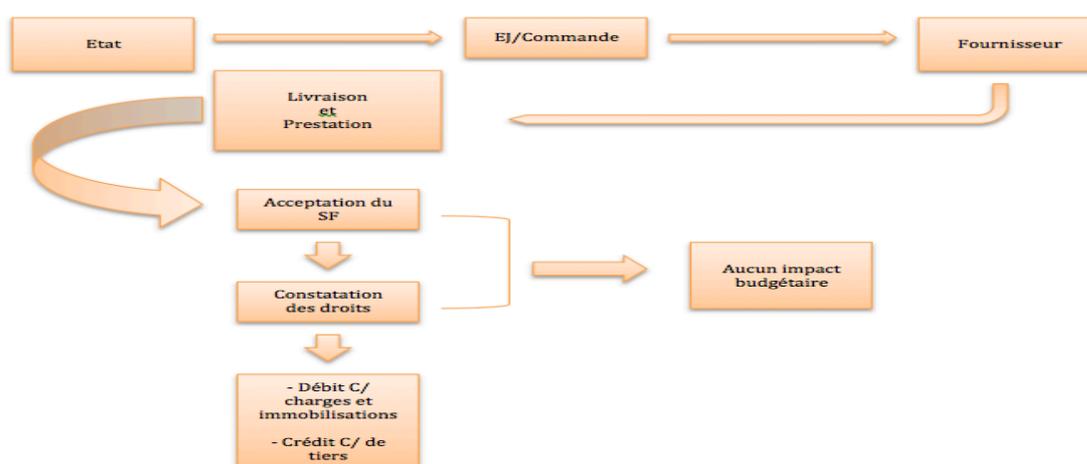
Travaux réalisés par Bernard ADANS
Paris, le 3 mars 2021

SYNTHÈSE DES TRAVAUX

I - LE SERVICE FAIT

1.1 - Le principe d'une comptabilité en droits constatés

➤ **La constatation des droits**



1.2 - La constatation du service fait : principes généraux

L'objet de la constatation du *service fait* : opérer le rapprochement de la livraison (ou de la prestation) avec la commande et l'engagement juridique.

Le *service fait* peut être total ou partiel.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

La constatation du *service fait* implique l'intervention de deux acteurs :

- le service métier (+ le service *achat*) vérifie la conformité de la prestation ou de la livraison avec l'expression des besoins : la commande ;
- le service ordonnateur (celui qui a passé l'EJ) prend acte du SF, arrête et constate le montant définitif de la dette à l'encontre du fournisseur.

1.3- Les deux étapes de la validation du *service fait* :

1.3.1 - La constatation du *service fait* comporte deux volets distincts :

- **la réception du bien** (ou de la prestation) : l'acceptation matérielle, le « *bon de livraison* », sa signature et son enregistrement ;
- **l'acceptation du bien** (ou de la prestation) : l'acceptation qualitative de la commande (la réponse au besoin exprimé).

1.3.2 - La certification du *service fait* (= « *l'ordre de payer* » si service facturier) :

- **le contrôle de l'existence de la constatation du SF** par le service métier et sa conformité avec l'EJ ;
- **la valorisation et l'enregistrement de la dette** de l'Etat.

NB : les différentes étapes de la validation du *service fait* peuvent être distinctes ou concomitantes : réception/acceptation, constatation/certification.

1.4- Cas particuliers :

- le *service fait* concomitant à l'engagement : cas de dépenses de transfert et de subventions sans condition : le SF = acte attributif = EJ ;
- le *service fait* concomitant à la réception de la facture (relevé de consommation) : le SF = montant du relevé ;
- *service fait* sans EJ préalable : cas d'accidents, de contentieux, etc.

Si défaut ou refus de certification du *service fait* = absence de droit, donc aucune comptabilisation.

1.5- L'impact comptable de la constatation du *service fait*

La constatation du *service fait* n'a aucun effet en comptabilité budgétaire, elle ne génère aucune consommation de crédits.

La certification du *service fait* par l'ordonnateur correspond à la constatation de la réalité d'une dette à l'encontre d'un tiers.

La certification du *service fait* donne lieu à une écriture (en partie double) en comptabilité générale :

- débit du c/ d'immobilisations (classe 2) ou de charges (classe 6)
- et crédit d'un c/ de tiers (classe 4) « *factures non parvenues* ».

V. infra, le moment où cette écriture est enregistrée dans le système d'information.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

L'incidence du SFACT sur la chaîne de la dépense : l'exemple du SFACT en France

Un SFACT, placé sous la responsabilité du comptable public, s'organise comme suit :

- le service *métier* formule l'expression du besoin et prépare la commande ;
- le service *ordonnateur* valide la commande, procède à l'engagement et notifie la commande au fournisseur ;
- le service *métier* constate le *service fait* qui est certifié par l'ordonnateur dans le SI : la certification correspond à l'ordre de payer ;
- le SFACT reçoit toutes les factures des fournisseurs, constitue les dossiers de liquidation et procède au paiement après avoir exercé ses contrôles de payeur (visa) et de caissier.

1.6 - La clôture de l'exercice : le rattachement des dépenses

1.6.1 - Le principe du rattachement à l'exercice

Les états financiers d'un exercice N doivent intégrer tous les événements nés au cours de l'année N (i.e. entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre N).

L'importance du rattachement des charges (et des produits) à l'exercice sur la sincérité du résultat.

La qualité du rattachement des charges conditionne la qualité des comptes.

La question des dépenses d'investissement : le rattachement des dépenses d'investissement n'est pas obligatoire car il n'intervient pas sur le compte de résultat. Toutefois, le « rattachement » des dépenses d'investissement permet de faire le point sur l'avancement et la réception (provisoire et/ou définitive) des opérations. Il facilite également le basculement des « immobilisations en cours (c/28) dans les comptes d'immobilisations concernés (c/20 et 21).

1.6.2 - les droits constatés et le rattachement à l'exercice

L'organisation de la comptabilité générale n'est jamais définie par les normes comptables.

Le système comptable mis en œuvre doit « seulement » respecter les principes comptables.

Le moment de l'enregistrement des droits constatés :

- en cours d'exercice : enregistrement à l'issu du *visa* du comptable public (à condition de respecter les dates de service fait) ;
- en fin d'exercice : rattachement, à la date du 31 décembre N des charges au vu des certifications de services faits (factures non parvenues).

La contrepassation des droits constatés au 1^{er} janvier N+1 : la méthode à privilégier.

1.6.3 - L'importance des arrêtés anticipés = simplification des travaux de rattachement



**Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119**

Des arrêtés provisoires en octobre/novembre/décembre N permettent de régulariser les opérations en souffrance et de relancer les services et les fournisseurs, la charge de travail en fin d'exercice s'en trouve considérablement allégée.

Voir aussi :

- la question des dates limites d'engagement
- la note de clôture de fin d'exercice

Les différences entre dette, charge à payer et provision

| PASSIFS | Obligation | Echéance | Montant | C/ de bilan |
|-----------------------------------|----------------------|--------------------|--------------------|---|
| Dette | certaine | précise | précis | C/ de tiers |
| Charges à payer | certaine | incertitude faible | incertitude faible | Charges à payer (terminaison 8) |
| Provision pour risques et charges | certaine ou probable | non précisée | non précis | Provision pour risques et charges (c/ classe 1) |

II - LES RELATIONS ENTRE L'ORDONNATEUR ET LE COMPTABLE

2.1 - Des fonctions à redéfinir

2.1.1 - Les fonctions d'ordonnateur : une extension du terme source d'ambiguïtés



2.1.2 - L'élargissement du rôle du comptable public



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

Une mission historique de contrôle (un contrôle formel), pas de comptable.

Cf. la capacité du comptable public à « bloquer la machine administrative » en cas de non respect des règles administratives et budgétaires.

Avec la LOB, une fonction élargie à la transparence financière de l'Etat :

- le teneur des comptes ;
- le gardien du respect des principes et des normes comptables.

2.1.3 - Le partage de la fonction comptable

Une double responsabilité dans la production de l'information financière :

- l'ordonnateur : la production d'une information sincère et fiable ;
- le comptable : la production de comptes réguliers en la forme.

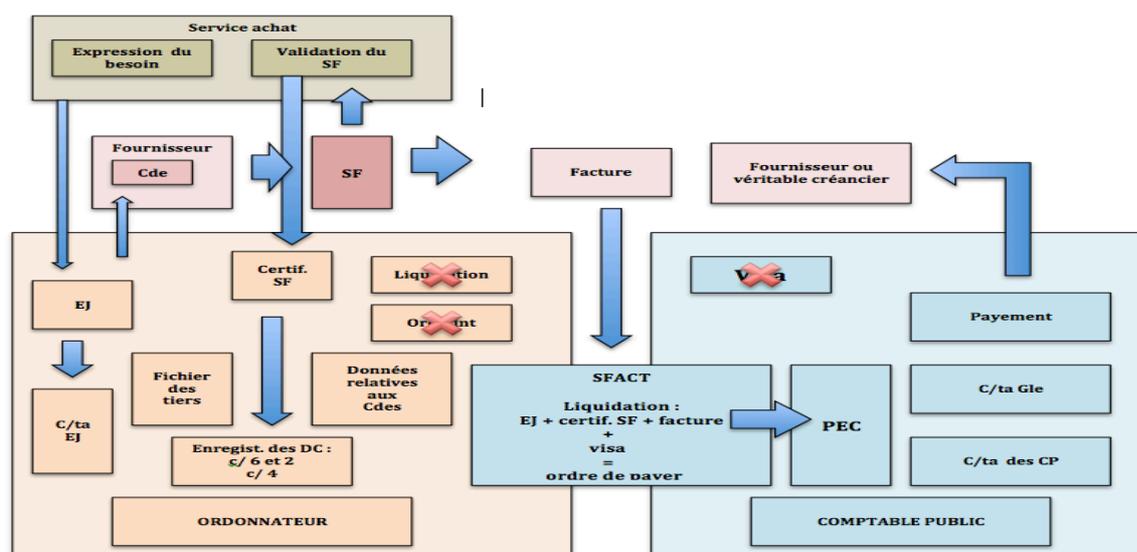
2.2 - La réorganisation des contrôles du comptable public

La question du devenir du contrôle a priori et exhaustif.

L'instauration d'autres modalités de contrôle :

- le passage d'un contrôle systématique à un contrôle hiérarchisé ;
- un équilibre à trouver entre des contrôles a priori et des contrôles a posteriori ;
- l'introduction d'audits de conformité réalisés par des auditeurs rattachés directement au comptable public.
- autres ...

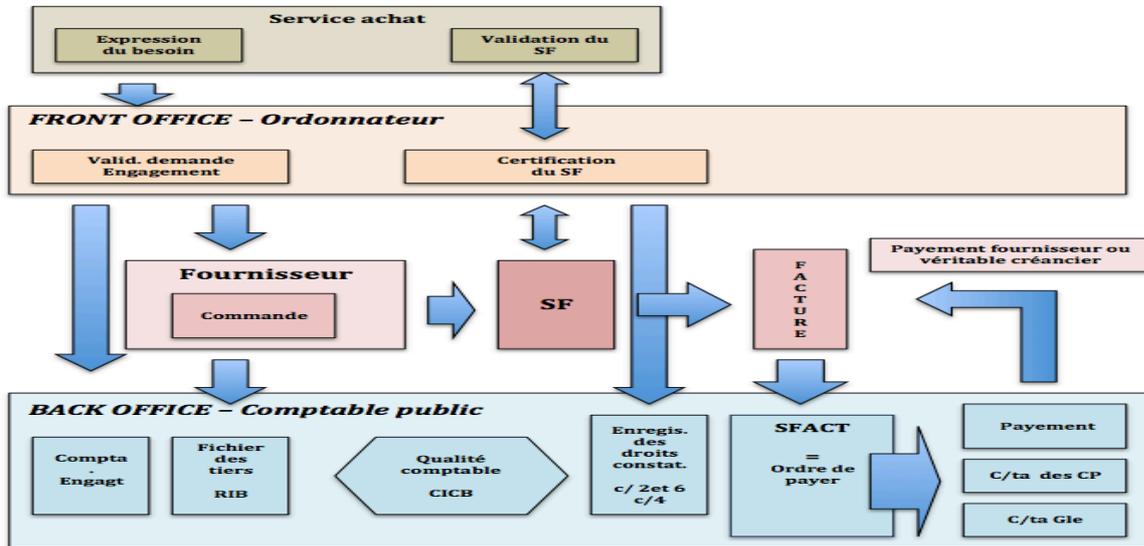
2.2 - La modernisation de la chaîne de la dépense : l'optimisation du modèle existant



3.3 - La modernisation de la chaîne de la dépense : l'optimisation du modèle existant



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119





Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

Note n°1 sur l'impact du principe comptable de la constatation des droits sur la notion de service fait et l'organisation de la chaîne de la dépense

La présente note après avoir rappelé l'incidence du vote de la LOB (I) présente la notion de service (II) fait, ses relations avec la facture (III) et son importance à la clôture de l'exercice (IV). Elle préconise également l'analyse approfondie de la chaîne de la dépense afin de l'adapter au nouveau contexte créé par la LOB (IV).

I - Rappels généraux sur le nouvel environnement financier de l'Etat

1.1 - Rappels sur la loi organique du budget (LOB)

La loi organique du 13 février 2019 portant loi organique du budget comporte un chapitre spécifique, le chapitre 2 du titre II, consacré aux comptes de l'Etat.

Parmi les quatre articles qu'il contient :

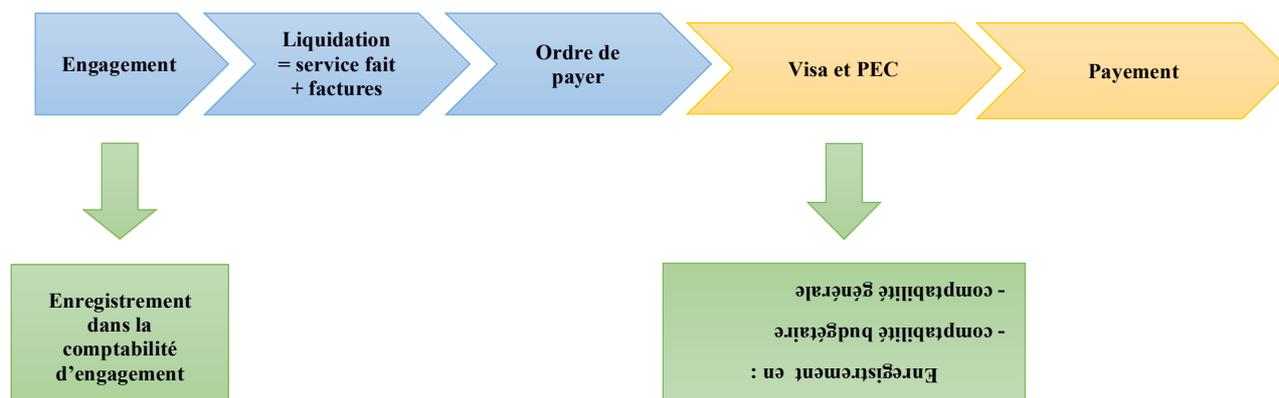
- l'article 26 précise que : « (...) les dépenses (budgétaires) sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles ont été visées par le comptable public (...) »;

- et de l'article 27, que « la comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double et sur la base du principe de constatation des droits et des obligations de l'Etat. (...) les comptables publics établissent les comptes de l'Etat selon les principes communément admis et notamment ceux relatifs à l'intégrité et à la sincérité (...) les comptes doivent refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat et de son patrimoine (...) ».

1.2 - Rappel sur les changements introduits par la LOB sur la chaîne de la dépense

La LOB, en donnant une place nouvelle à la comptabilité générale et en introduisant le principe de la constatation des droits et des obligations, met sur le devant de la scène une notion, jusque là, relativement secondaire, celle du « service fait » car son acceptation par le demandeur constitue désormais le point de départ de la comptabilité générale de l'Etat ; auparavant, ce point se situait à l'issue des opérations de « visa » du comptable public conduisant à la « prise en charge » comptable des opérations de dépenses qu'il a contrôlées et considérées comme régulières.

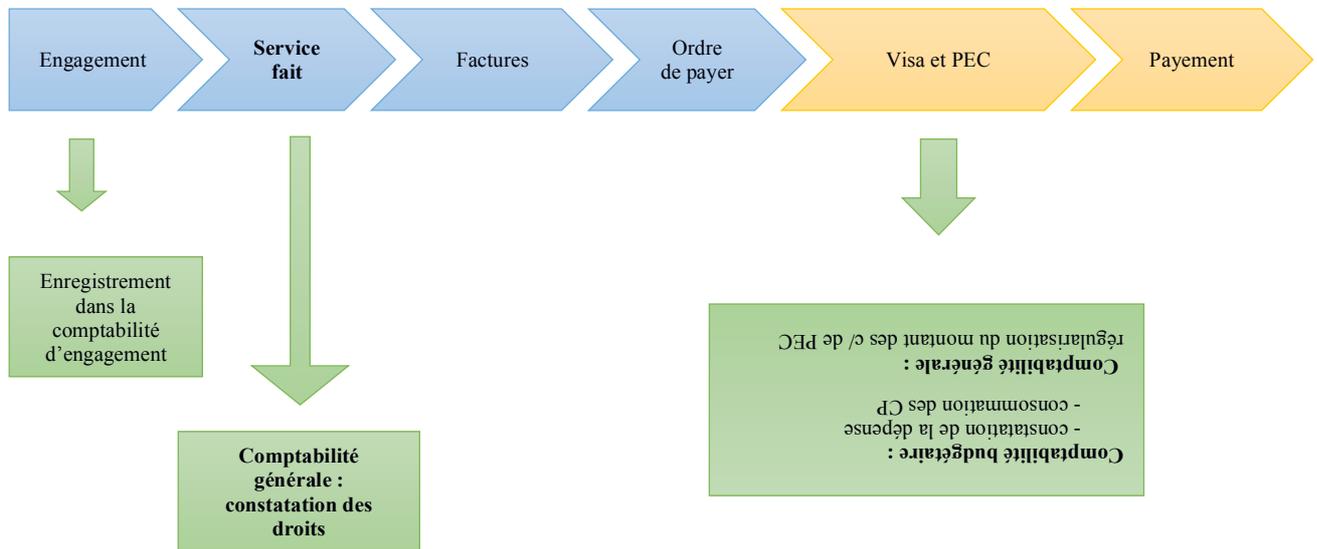
1.2.1 - La chaîne de la dépense avant la LOB



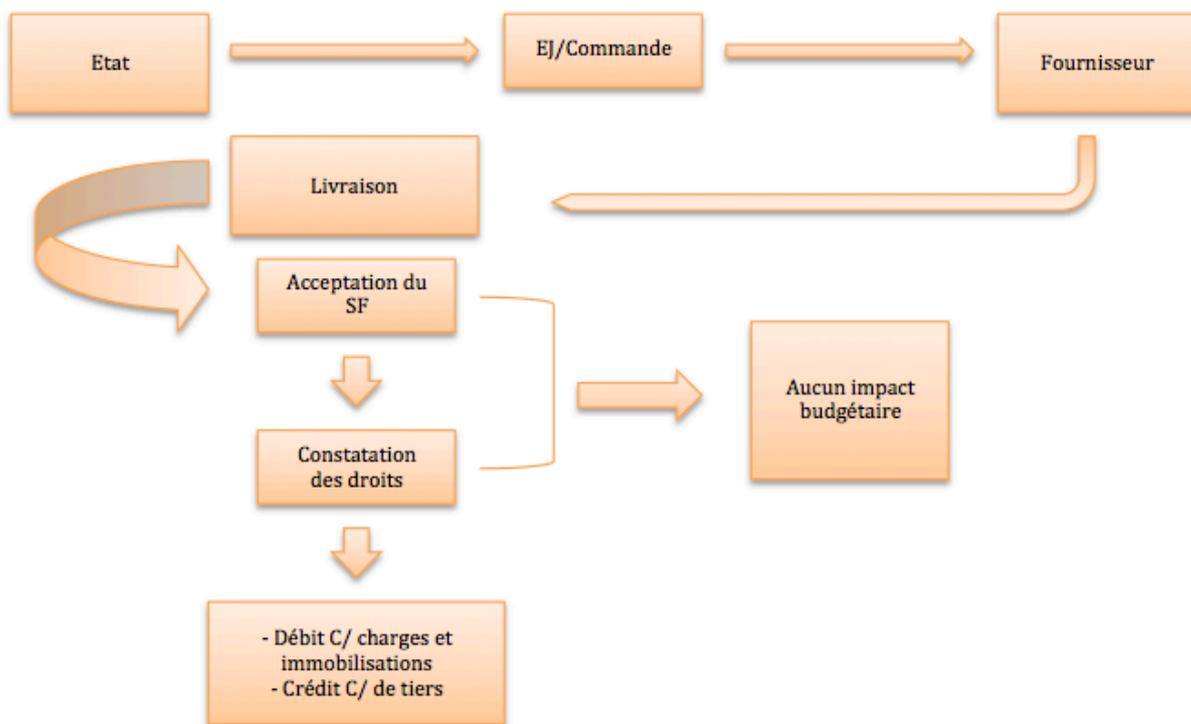


Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

1.2.2 - La chaîne de la dépense avec la LOB



1.3 - Rappel sur la constatation des droits et des obligations





Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

II – La notion de service fait

Le service fait revêt une importance particulière dans une comptabilité d'exercice car il génère la naissance des droits et des obligations réciproques et de même montant entre l'Etat et ses fournisseurs.

2.1 - La constatation du service fait

La constatation du service fait s'opère de manière différente selon la nature des dépenses.

En principe, elle ne pose pas de problème particulier lorsque la date du service fait et son montant sont facilement identifiables et valorisables. Tel est le cas des immobilisations financières et des dettes financières où il apparaît directement sur les pièces justificatives et les transactions relatives relatives aux mouvements de fonds (ou de transfert de propriété).

En revanche, la constatation du service fait s'avère beaucoup plus délicate pour les autres types de dépense du fait de :

- l'hétérogénéité des situations rencontrées : achats de biens, d'immobilisations, dépenses de personnel, dépenses sans contrepartie directe avec les versements de subventions et de transferts (avec ou sans conditions), la survenance d'accidents, ou de contentieux, etc.

- la complexité de la réalité du service fait : son effectivité, sa quotité, sa date, son montant, etc. (cas de livraisons successives à l'issue d'une commande, livraison incomplète ou partielle, produits abimés ou non conformes, etc.).

2.2 – L'organisation de la constatation du service fait

2.2.1 – Le principe

L'objet de la constatation du service fait est de rapprocher la livraison (ou la prestation) avec la commande (l'expression des besoins) avec l'engagement juridique (l'enveloppe budgétaire disponible).

A noter que le service fait peut être total ou partiel (livraison incomplète, plusieurs livraisons pour une commande, etc.).

La constatation du service fait implique l'intervention de deux acteurs ayant, chacun, des rôles spécifiques :

- **le service métier** et, s'il est intervenu le **service achat**, c'est-à-dire le (ou les) service(s) à l'origine de la demande, vérifie(nt) la conformité de la prestation ou de la livraison avec l'expression des besoins : la commande ;

- **le service ordonnateur** (celui qui a passé l'EJ) prend acte de l'accord des demandeurs, le certifie et constate le montant définitif de la dette de l'entité publique à l'encontre du fournisseur.



**Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119**

2.2.2 - Les deux étapes de la validation du service fait : la constatation et la certification

2.2.2.1 - La constatation du service peut se dérouler en deux temps avec :

- d'une part, **la réception du bien** (plus rarement de la prestation) lors de sa réception physique. Généralement la livraison se matérialise par la signature d'un « *bon de livraison* » qu'il convient ensuite de traiter (enregistrement, transmission, archivage, etc.)

- et, d'autre part, **l'acceptation du bien ou de la prestation** : il s'agit, à ce stade, d'apprécier qualitativement la livraison du bien ou la réalisation de la prestation, c'est-à-dire, l'adéquation de la réponse apporté par rapport aux spécifications figurant dans la commande.

2.2.2.2 - La certification du service fait

La certification du service fait incombe aux services ordonnateur.

Elle implique :

- le contrôle de l'existence de la constatation du SF par le service métier et sa conformité avec l'engagement juridique ;
- la valorisation et l'enregistrement de la dette de l'Etat.

Il convient de noter que les différentes étapes et/ou phases de la validation du *service fait* peuvent soit être distinctes, soit regroupées partiellement ou totalement.

223 - Cas particuliers liés à la nature de la dépense ou à son fait générateur

Parmi, les différents cas spécifiques qui peuvent se rencontrer figurent :

- **le service fait concomitant à l'engagement** : cas de dépenses de transfert et de subventions qui sont versées sans condition, le service fait est concomitant à la signature de l'acte attributif et à l'engagement juridique ;

- à l'autre extrémité du spectre, **le service fait concomitant à la réception de la facture**, le plus souvent un relevé de consommation (cas des fluides ou équivalent) ; le service fait correspond au montant mentionné sur le relevé.

NB : ce type de dépenses récurrentes sur l'année doit, normalement (voir la réglementation applicable) faire l'objet, en début de gestion, d'un engagement prévisionnel pour le montant estimé de la consommation de la période.

- **le service fait sans engagement préalable** : hypothèses d'accidents imputables à l'Etat, d'ouvertures de contentieux, etc. Dans ces hypothèses se pose très souvent la problématique de la valorisation du service fait et de sa fiabilité (v. infra, les distinctions entre dette et provision).

Attention : si le défaut de service fait ou le refus de certification du service fait ne génèrent aucun droits, donc aucune comptabilisation, il faut toutefois suivre attentivement les incidents liés au service fait car ils peuvent être générateurs de risques et de contentieux.

Une revue doit donc en être organisée régulièrement (en cours et en fin d'année) pour recenser tous ceux susceptibles de faire l'objet soit de provisions pour risques et charges, soit d'une mention dans l'annexe.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

224 - L'impact comptable de la constatation du service fait

La constatation du service fait n'a aucun effet en comptabilité budgétaire car elle ne génère pas de consommation de crédits de paiement (à la différence de la commande qui donne lieu à un engagement juridique).

Pour la comptabilité générale, la certification du service fait par l'ordonnateur équivaut à constater la réalité d'une dette vis-à-vis d'un tiers dans la mesure où tous les éléments d'une « *valorisation fiable* » sont réunis : la nature de l'opération, la date du service fait et son montant étant clairement précisés (v. infra).

L'enregistrement du service fait dans le système d'information donne lieu à une écriture (en partie double) :

- un débit (ou plusieurs) du c/ d'immobilisations (classe 2) ou de charges (classe 6), pour constater son impact sur le patrimoine de l'entité ;
- un crédit (ou plusieurs) d'un c/ de tiers (classe 4) : factures non parvenues (c/ 408 ?), pour constater la dette à l'encontre d'un tiers.

V. infra point IV, les modalités pratiques de l'enregistrement comptable du service fait peuvent obéir à des règles différentes selon que l'on soit en cours ou en fin d'exercice.

III – La facture, sa réception et son traitement

3.1 – La facture, un document étroitement réglementé

La facture constitue un document juridique obligatoire qui matérialise une transaction financière. Elle doit détailler les conditions de la vente, le prix des marchandises ou des prestations concernées, les impôts et taxes supportés et la somme nette à payer par le débiteur.

En raison de ses implications commerciales et fiscales, une facture est soumise à un formalisme très strict défini par la loi (code de commerce et/ou le code des impôts). Ainsi, doivent figurer sur ce document des **mentions obligatoires** : nom et références de l'achat, quantité, date, le prix, etc., mais aussi des indications sur l'émetteur de la facture (forme juridique, numéro d'immatriculation, adresse du siège social, etc.) ainsi que les conditions générales de vente (date de livraison, délais de paiement, pénalités de retard, tribunal compétent en cas de contentieux, etc.).

Ne jamais oublier également que le contrôle de ces mentions obligatoires fait partie des contrôles que doivent réaliser l'ordonnateur et le comptable public. Ainsi, une facture non conforme aux dispositions légales doit être retournée à son émetteur. Ce point est essentiel dans la perspective d'une automatisation future de la chaîne de la dépense.

3.2 – Le traitement des factures reçues par les services de l'Etat

Comme la passation de la commande et le service fait, le processus de traitement des factures reçues doit faire l'objet d'une attention particulière et de développements ad hoc dans le *Manuel des procédures*.

Il importe, en effet, que les circuits de réception et de traitement des factures soient formalisés et que les points-clef de contrôle mis en place soient très précisément décrits,



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

effectivement mis en œuvre et, surtout, être connus et appliqués rigoureusement par tous les acteurs concernés.

Attention : la bonne maîtrise du traitement des factures reçues est essentiel à la fois pour des raisons de sécurité financière et d'utilisation de l'argent public (fraude, détournement, etc.), mais aussi pour des raisons comptables (exhaustivité des droits, fiabilité des comptes, etc.). Telle est la raison pour laquelle, elle constitue un des premiers points d'attention des certificateurs des comptes et, bien souvent la source de réserves de leur part.

3.2.1 - La formalisation du processus de traitement des factures

Comme mentionné précédemment, le *Manuel des procédures* doit apporter un soin particulier à la description exhaustive du cycle « factures » :

- la réception des factures : lieu de réception, identification et n° d'ordre, etc. ;
- les contrôles et rapprochements à effectuer avec l'engagement juridique, la commande, le bon de livraison, la certification du service fait (contrôles des quantités facturées et des prix, notamment), y compris les modalités d'enregistrement et de traçabilité des contrôles (visa, transaction, historique, etc.) ;
- le classement et la conservation des pièces (pièces papier ou dématérialisées) : factures + pièces associées (n° EJ, commande, bon de livraison, certification du SF, etc.).

3.2.2 - Les différents modes de réception des factures

- **La réception par le service acheteur** : dans ce cas, les factures sont adressées directement au service émetteur de la commande ou, éventuellement, au service « achats ». Cette première solution la moins sécurisée car il n'y a aucun intermédiaire entre le donneur d'ordre et la facture reçue, d'où un risque accru de fraude.

- **La réception et enregistrement par un service autre que le service acheteur**

Différentes solutions sont envisageables : du bureau d'ordre qui saisit les informations apparaissant sur les factures, à une unité distincte au sein du service commande/achats jusqu'à la mise en place d'un service facturier.

NB : Outre l'organisation du circuit des factures, un élément fort de contrôle interne, il convient également d'apporter une attention particulière au classement et à la conservation des courriers reçus des fournisseurs.

Pour un supérieur hiérarchique et/ou un auditeur, leur lecture est particulièrement éclairante car elle permet aisément d'appréhender des dysfonctionnements dans la chaîne de la dépense : retards anormaux dans les paiements des factures, non réponses à des demandes formulées, contentieux en cours ou à naître, etc.

- **Le service facturier : la solution d'avenir**

Un service facturier (SFACT) est un centre spécifiquement dédié au traitement et à la mise en paiement des factures.

Un SFACT, placé sous la responsabilité du comptable public, conduit à une nouvelle répartition des rôles entre les services gestionnaires et comptables, sans pour autant remettre en cause le principe traditionnel de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

L'exemple du SFACT en France

Un SFACT, placé sous la responsabilité du comptable public, s'organise comme suit :

- le service *métier* formule l'expression du besoin et prépare la commande ;
- le service *ordonnateur* valide la commande, procède à l'engagement et notifie la commande au fournisseur ;
- le service *métier* constate le *service fait* qui est certifié par l'ordonnateur dans le système d'information budgétaire : **la certification correspond à l'ordre de payer** ;
- le SFACT (le comptable public) reçoit toutes les factures des fournisseurs, constitue les dossiers de liquidation et procède au paiement après avoir exercé ses contrôles de payeur (visa) et de caissier.

Actuellement, des expériences sont lancées pour intégrer le SFACT dans un « **centre de gestion financière** ». L'intérêt de ce CGF est de mutualiser les fonctions matérielles d'ordonnateur et de comptable dans le domaine de la dépense, y compris dans l'enregistrement de l'engagement juridique (EJ). Avantage notamment : un interlocuteur unique de l'EJ à la demande de paiement pour les services prescripteurs.

- La dématérialisation de la facture

La dématérialisation de la facture est une technique qui consiste à supprimer le format papier de la facture pour le transformer en facture numérique.

Les avantages de la dématérialisation des factures sont nombreux. Elle permet notamment :

- de réduire les coûts de traitement des factures (pour l'Etat et les fournisseurs) ;
- de rationaliser les échanges avec les fournisseurs ;
- d'automatiser les rapprochements EJ-commande/certification SF/facture ;
- d'améliorer la qualité et la fiabilité des informations et du contrôle interne.

La dématérialisation des factures facilite également l'automatisation de la chaîne de la dépense et des contrôles (rapprochement automatique des données liées à l'engagement, la commande, le service fait et la facture.

IV - La clôture de l'exercice : le rattachement des dépenses

4.1 - Le principe du rattachement à l'exercice

Les états financiers d'un exercice doivent intégrer tous les événements nés au cours de l'exercice même ceux qui n'ont pas été dénoués financièrement au 31 décembre de l'année.

4.1.1 - L'importance du rattachement des charges à l'exercice

La qualité du rattachement conditionne étroitement la qualité des comptes. Le rattachement des charges (à la différence du rattachement des dépenses d'investissement qui est neutre pour le bilan) est un point clef qui conditionne la sincérité du résultat (bénéfice ou pertes) de l'exercice, il fait donc l'objet d'une attention particulière de la part des auditeurs et des CAC.

4.1.2 - La question des dépenses d'investissement



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

La « *rattachement* » des dépenses d'investissement ne se justifie pas d'un point de vue comptable : il n'impacte pas le résultat de l'exercice. De plus, en matière d'immobilisations, le service n'est considéré comme réalisé qu'à la date de mise en service du bien (et de son contrôle par l'entité bénéficiaire).

Toutefois, les suivis des commandes, du service fait (total ou partiel), de l'avancement des travaux et des facturations (a minima) en fin d'année permettent de mieux maîtriser un secteur complexe et source de réserves récurrentes : « contrôle » effectif de l'immobilisation, date des mises en service, enregistrement à l'inventaire, apurement régulier des comptes de *travaux en cours* (c/23), etc.

4.2 - Les droits constatés et le rattachement à l'exercice

4.2.1 - L'organisation de la comptabilité : une décision qui incombe à la gouvernance de l'entité

L'organisation de la comptabilité au sein d'une entité n'est jamais définie par les normes comptables. Elle découle uniquement des choix opérés par de la gouvernance de l'entité.

La seule obligation qui s'impose : l'organisation comptable retenue doit respecter les règles comptables (sur la forme comme sur le fond). En l'occurrence, la comptabilité générale doit être organisée de telle manière, qu'elle donne l'assurance « *raisonnable* » que :

- tous les droits et obligations, nés au cours de l'exercice (soit entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre N), sont enregistrés conformément aux dispositions normatives et réglementaires en vigueur ;
- et que l'information qui en résulte, donne une image fidèle et sincère de la réalité patrimoniale de l'entité à la clôture des comptes.

4.2.2 - L'enregistrement des droits constatés en cours d'exercice

Pour ne pas alourdir inutilement les travaux comptables avec une succession d'opérations des régularisations, l'enregistrement des droits *au fil de l'eau*, à l'issu du « *visa* » du comptable public (i.e. une fois ses contrôle effectués et la prise en charge comptable décidée), apparaît, tout au moins pour l'instant, comme une solution tout à fait à fait recevable.

Les droits et des obligations sont alors enregistrés à la date du service fait (conformément à la certification du service fait) et valorisés à hauteur des montants définitifs arrêtés à l'issue des phases « *liquidation* » et « *visa* ».

4.2.3 - L'enregistrement des droits constatés en fin d'exercice

En fin d'exercice, le travail d'inventaire à effectuer consiste à rassembler tous les droits nés entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre N. Il n'est donc plus possible de s'appuyer sur les factures.

- **A partir d'une date fixée par la gouvernance de l'entité** (cf. la note annuelle de clôture d'exercice) Il convient donc de collecter toutes les certifications de services fait pour lesquelles les factures n'ont pas été reçues et de valoriser le montant des « factures à recevoir » à partir des éléments connus à cette date, c'est-à-dire, les éléments figurant sur la commande/EJ et la certification du service fait.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

- **Au cours de l'exercice suivant**, les écritures de rattachement font l'objet d'une « **contrepassation** » aux mêmes comptes et pour les mêmes montants, ce qui permet ensuite de reprendre la comptabilisation des opérations *au fil de l'eau*.

Là encore, les opérations de clôture doivent à la fois être formalisées dans le *Manuel des procédures* et faire l'objet, chaque année, d'une *note de fin d'exercice* à diffuser au début de dernier trimestre de l'année.

- La *note de fin d'exercice* doit rappeler et préciser, pour chaque type d'opérations à effectuer les procédures à suivre, les supports et les transactions à utiliser et les dates limites à respecter. Cette note est établie par le teneur des comptes (DGCPR/Trésorerie générale) en concertation avec la DB et les autres ministères.

- Les travaux de rattachement sont lourds et complexes à mener, dans ces conditions, il convient de tout mettre en oeuvre pour en limiter le volume. **D'où, l'importance d'organiser régulièrement**, a minima, fin octobre, fin novembre et vers le 15 décembre N, **des arrêtés provisoires** pour croiser les commandes, les certifications de service fait et les factures reçues de façon à pouvoir **relancer les différents acteurs : services achats et certificateurs et les fournisseurs et disposer du maximum de pièces avant les dates limites de clôture de l'exercice**.

4.2.3 - La distinction entre dette, charge à payer et provision

| Passifs | Obligation | Echéance | Montant | C/ de bilan |
|-----------------------------------|----------------------|--------------------|--------------------|--|
| Dette | certaine | précise | précis | c/ de tiers |
| Charges à payer | certaine | incertitude faible | incertitude faible | charges à payer (C/4..8) |
| Provision pour risques et charges | certaine ou probable | non précisée | non précis | Provisions pour risques et charges (c : classe1) |

V - Les travaux préparatoires à la réingénierie de la chaîne de la dépense

Le réingénierie de la chaîne de la dépense de l'Etat implique, avant toute prise de décision, une connaissance très précise de ses différentes composantes. Elle nécessite également de bien appréhender la structuration et la répartition (notamment par strates de montants) des dépenses de l'Etat.



**Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119**

NB : avant le lancement de tels travaux, le prérequis est l'obtention d'un consensus sur :

- **les objectifs poursuivis :**
 - appliquer uniquement la LOB et les droits constatés ?
 - ou réorganiser la chaîne de la dépense en vue de son automatisation ?
 - et préparer la rédaction d'un cahier des charges en vue d'un nouveau SI ? Etc.
- **la méthode à retenir :**
 - quelles catégories de dépense retenir pour tester le dispositif actuel ?
 - quel niveau ? Niveau central et/ou déconcentré ?
 - avec qui ? Tester avec une direction, un ministère, lequel ? Etc.
- **les calendriers** cible et intermédiaires
- **le(s) pilote(s) de l'opération :** DG CPR, DB, DSI, autres
- **autres**

5.1 – La cartographie de la chaîne de la dépense : la collecte des informations

L'objectif de ce travail est de disposer d'une photographie la plus complète possible des différents processus composant la chaîne de la dépense : de l'expression des besoins jusqu'à l'apurement définitif de la dette auprès du véritable créancier de l'Etat.

La méthode proposée se focalise sur trois sous-processus clefs : l'expression du besoin, la commande - le service fait, la facture et l'ordre de payer - le visa et le paiement de la dépense.

Pour ce faire, il est proposé :

- d'établir des logigrammes par sous-processus, en distinguant, en abscisse (horizontal), le déroulement de la chaîne de travail et, en ordonnée (vertical) les acteurs impliqués (voir exemples en annexe) ;
- puis, de documenter les tableaux en explicitant qui fait quoi ? Comment ? Quand (en cours d'année, fin de mois, fin d'exercice) ? Sur quels supports informatiques ? Quels sont les données enregistrées (n° de pièce, identifiants, codes comptables, ...), etc. ?

5.1.1 – La construction des logigrammes

Pour faciliter la confection de ces documents, il est proposé de procéder de la manière suivante.

5.1.1.1- Sous-processus « *expression du besoin/commande/envoi au fournisseur* »

- En ordonnée, le recensement des acteurs impliqués : le service prescripteur/demandeur, le service « achat », le service ordonnateur (EJ), le contrôle financier, l'envoi de la commande au fournisseur, etc.
- En abscisse, le recensement des tâches effectuées : l'expression du besoin, l'acceptation du besoin, la formalisation de la commande, l'engagement juridique, le contrôle de l'EJ, l'envoi de la commande au fournisseur, (...)



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

5.1.1.2 - Sous-processus « SF, facture, mise en paiement »

- En ordonnée, le recensement des acteurs impliqués : le réceptionniste, le gestionnaire du SF, le service ordonnateur certificateur du SF, le gestionnaire responsable de l'arrivée des factures, le gestionnaire en charge de la liquidation, le gestionnaire en charge de la mise en paiement et de l'émission de l'ordre à payer, etc.

- En abscisse, le recensement des tâches effectuées : la réception physique des biens, l'acceptation du SF, le contrôle conformité livraison/commande/EJ, certification EJ, la modification EJ, la saisie des numéros d'inventaire, les enregistrements comptables, la conservation et la transmission des PJ, etc.

5.1.1.3 - Sous-processus « visa/règlement »

- En ordonnée, le recensement des acteurs impliqués : le réceptionniste des RIB (et assimilés), le gestionnaire du fichier des tiers, les gestionnaires (chez le comptable public) en charge de la réception des pièces, des opérations de visa et de PEC, du traitement des saisies, oppositions, etc., de la mise en paiement, du suivi de la trésorerie, etc.

- En abscisse, le recensement des tâches effectuées : la réception des ordres de payer et des pièces justificatives, les contrôles effectués, le traitement des oppositions, nantissemements, etc., l'enregistrement comptable des opérations, la disponibilité de la trésorerie, le paiement au véritable créancier, la conservation et l'archivage des pièces, etc.

5.1.2 - L'analyse des points-clef de la dépense

Une fois, les logigrammes établis et, surtout, documentés, il convient de revenir sur les principales étapes de la dépense et d'en dégager les forces et les faiblesses.

5.1.2.1 - L'expression du besoin, la commande et l'engagement juridique

L'analyse critique doit porter sur l'articulation entre l'expression du besoin (le choix du fournisseur, la mise en concurrence, la motivation et la valorisation de la demande, etc.) et l'engagement juridique (l'acceptation de la demande, la liste des informations saisies, etc.).

Attention aussi à ne pas oublier d'examiner les conditions de transmission de la commande au fournisseur, et la façon dont sont collectées ses identifiants bancaires (RIB, RIP).

Outre l'optimisation des circuits, le principal objectif à atteindre est de voir comment faire pour que **le maximum de données soient saisies dès la phase d'engagement** ; non seulement celles concernant les codifications budgétaires, les identifications du fournisseur, le service émetteur et le montant, les avances/acomptes à verser, etc. mais aussi toutes celles relatives à la commande (nature, quantité/montant, barème des prix, lieu/date de livraison) y également compris celles permettant la pré-imputation des opérations en comptabilité générale : classes 2 « immobilisations » et 6 « charges » (v. infra encadré).

Plus d'informations seront enregistrées en amont, plus la suite du processus de dépense sera simplifiée et pourra être automatisée.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

La pré-imputation des comptes de comptabilité générale (c/ classes 6/2 et 4)

Dans le cadre du travail d'analyse à effectuer, il conviendra, notamment :

- d'étudier l'articulation des nomenclatures budgétaire et comptable avec les passerelles existant (ou à affiner et/ou créer) entre elles ;
- de rechercher s'il existe d'autres nomenclatures qui pourraient également être utilisées, par exemple, des nomenclatures « achats » qui ouvrent la possibilité d'utiliser des « codes famille » (ex. achat de fournitures de bureau ou de fluide) faisant des liens directs avec certaines catégories de comptes.

5.1.2.2 - Le service fait

Le point important, au niveau du service fait est d'optimiser et de fiabiliser le circuit « livraison, acceptation, certification ».

Parmi les points à voir :

- **la réception physique des biens**, notamment le traitement, la conservation et la transmission des bons de livraison ;
- **l'acceptation du service fait par le demandeur** : circuit de validation du SF, récupération du bon de livraison ou équivalent, identification du certificateur, outil utilisé, éléments saisis, les délais entre l'arrivée d'un bien et l'acceptation du SF, délais de transmission à l'ordonnateur, etc. ;
- **le service ordonnateur/certificateur** : idem, porter une attention particulière aux délais moyen de certification et à la possibilité d'introduire une validation automatique au delà d'un certain délais (par exemple, une certification implicite au bout de 15 jours)).

En plus de ces éléments, il convient de regarder le niveau de formalisation des processus, la maîtrise de ces derniers par les services concernés et leur réelle application.

5.1.2.3 - Les factures, la liquidation, l'ordre de payer

L'analyse critique doit porter sur la qualité de l'organisation et son optimisation éventuelle qu'il s'agisse :

- de la **réception des factures** : le rôle du bureau d'ordre et les saisies effectuées, etc. ;
- du **traitement des factures** : les contrôles et rapprochements réalisés par le gestionnaire et par l'outil, les saisies (essayer d'appréhender les ressaisies d'éléments déjà enregistrés), les supports utilisés, l'organisation du rattachement des pièces à la facture (bon de commande, bon de livraison, certification du SF, etc.) ;
- de la **mise en paiement** : l'ordre de payer (idem) ;
- de la **transmission des pièces au comptable public** : son organisation, la dématérialisation, etc.

5.1.2.4 - Le visa et le paiement des dépenses

Le processus est largement encadré par le CCP, mais cela n'empêche pas de voir comment les dispositions du Code sont concrètement mises en œuvre dans un poste comptable, pour essayer, notamment, de minimiser l'importance des tâches matérielles et de réduire les doublons (en matière de contrôle, comme en matière de saisie).

La question des imputations automatiques en comptabilité générale devra également être étudiée (v. supra).



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

Attention, également, à ne pas oublier la problématique très sensible du **fichier des tiers** (identification des fournisseurs et assimilés, RIB, etc.) : il s'agit non seulement d'une question complexe et très souvent mal formalisée (qui en a la responsabilité ? quels sont les contrôles effectués, et avec quelle périodicité ? Etc.), mais aussi essentielle pour fiabiliser la *libération définitive* de la dette (et, par là même, minimiser les risques de RPP du comptable public).

5.1.2.5 – La synthèse des travaux d'analyse

La cartographie de la chaîne de la dépense (points 5121 à 5124) et son examen critique doivent conduire à proposer des axes d'amélioration portant sur l'organisation, l'informatique, la formalisation et le contrôle interne budgétaire et comptable sans oublier les volets formation et conduite du changement.

Veiller aussi à quantifier les constats, par exemple :

- nombre de saisies ou de re-saisie de données ;
- nombre et nature des contrôles (et de leur redondance éventuelle) effectués tout au long du processus, y compris ceux du contrôle financier ;
- degré d'interfaçage ou d'intégration des applications informatiques, etc.

5.1.2.6 – Les processus de fin d'exercice

Une fois la photographie de l'existant effectuée et analysée, il conviendra (avec les différents services impliqués) la problématique de la clôture annuelle des comptes : l'organisation du calendrier avant et après le 31 décembre N, le rattachement des charges et les opérations de fin d'exercice (passage du c/23 vers C/21, inscriptions et numéros d'inventaire, état de l'actif, etc.

5.2 - L'analyse de la composition et de la structure de la dépense

Pour parachever les travaux analytiques sur la chaîne de la dépense, il est important aussi de connaître la composition et la structure de la dépense.

Des remontées d'informations devront ainsi être apportées sur :

- la répartition des dépenses par ministère (niveaux central et déconcentré) ;
- la cartographie des dépenses par montants ;
- les délais de paiement et les pénalités de retards ;
- le nombre et la nature des contentieux avec les fournisseurs, etc.

Pour information, en France, il ressort que plus de 90 à 95% des dépenses sont des dépenses de faibles montants (< à 4000€).

La commande, le service fait, la facture sont trois axes forts dans la chaîne de la dépense qu'il convient de bien appréhender et maîtriser car ils conditionnent la bonne exécution des budgets et la qualité des comptes.

L'optimisation du traitement de la dépense, avec comme ligne de mire la dématérialisation des pièces comptables et l'automatisation des procédures, nécessite à la fois l'organisation d'un audit approfondi des circuits existants et une bonne connaissance de la structure de la dépense. Il s'agit là d'éléments indispensables pour cibler les actions sur les opérations à enjeux et pour organiser le traitement de celles de moindre importance mais qui, par leur récurrence, atteignent malgré tout des montants significatifs.



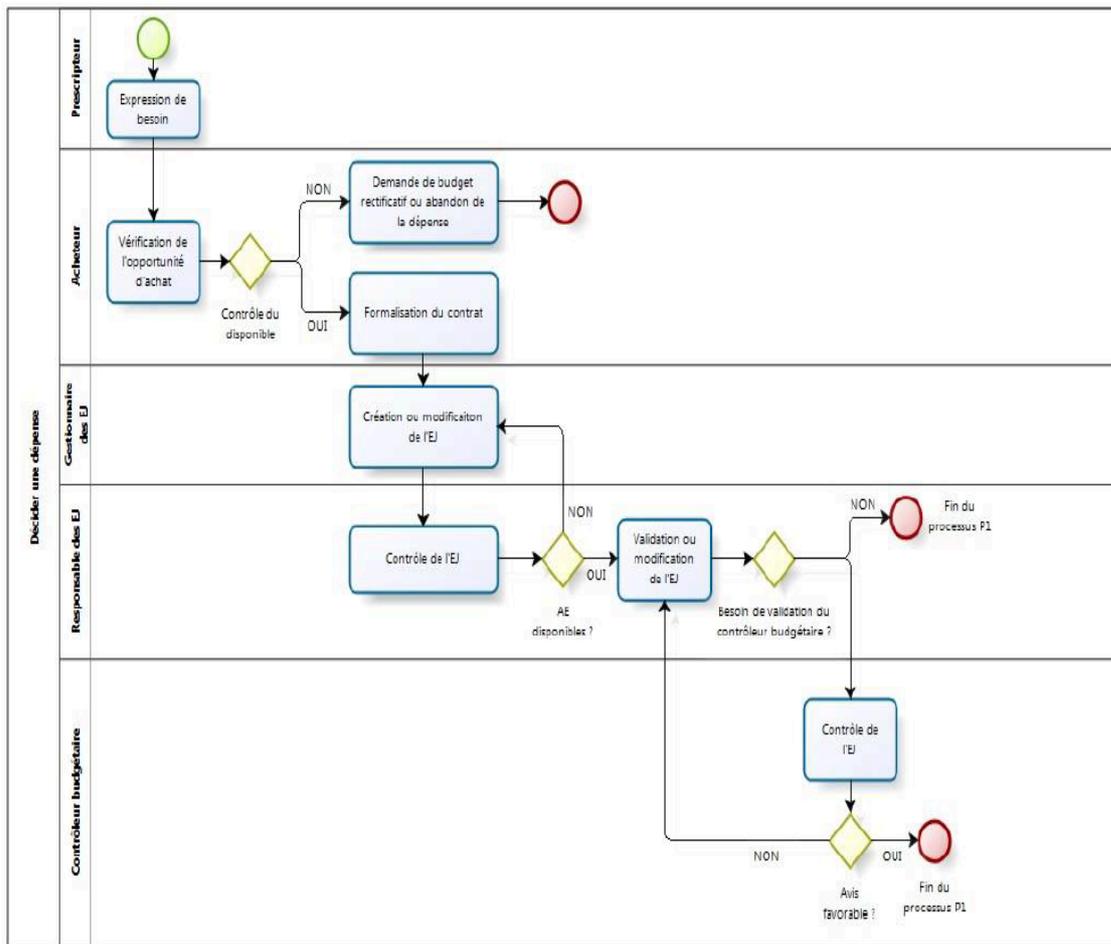
Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

ANNEXE

I - Logigramme : la description du rôle des acteurs et des taches



II - Logigramme du processus achat : de l'expression des besoins à la commande

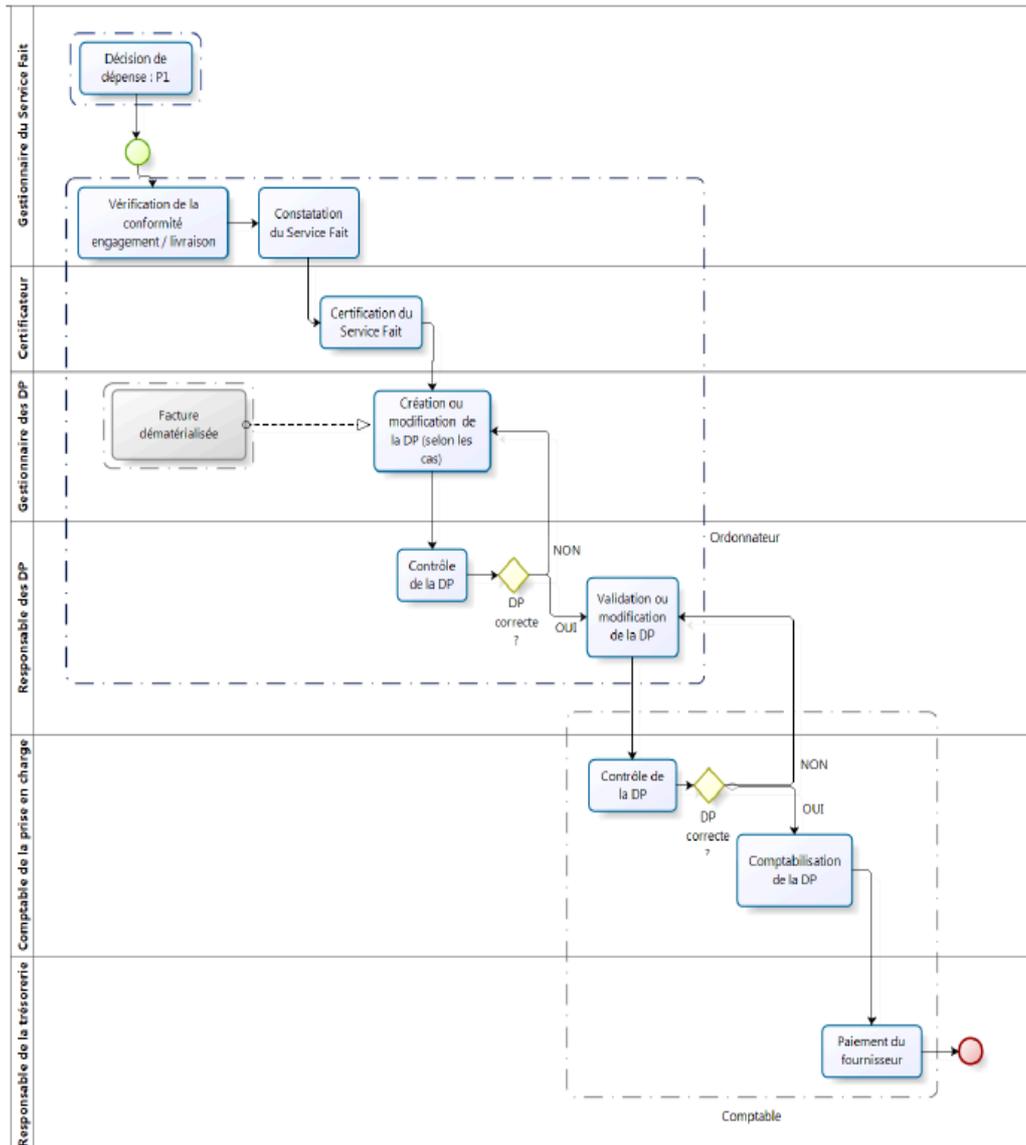


LOGIGRAMME DU PROCESSUS P1, DECIDER UNE DEPENSE



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

III- Logigramme du processus achat : du service fait au paiement du créancier



LOGIGRAMME DU PROCESSUS P2, REALISER UNE DEPENSE



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

***Note n° 2 sur l'impact de la LOB sur les relations
entre l'ordonnateur et le comptable public***

Cette seconde note après avoir exposé l'incidence de la LOB sur l'organisation actuelle de la fonction financière de l'Etat (I), présente des pistes d'évolution touchant à la fois les modalités d'exercice des fonctions d'ordonnateur et de comptable public et la réingénierie des chaînes de travail, particulièrement celle de la dépense (II)

I - Le changement de paradigme introduit par la LOLB

1.2 - La LOLB : une nouvelle approche de la gestion publique

Bien qu'étant nominativement consacrée au budget, la LOB, dépasse très largement sa dimension budgétaire nominative. Elle introduit, ou met en avant, d'autres notions qui, jusqu'alors, étaient considérées comme accessoires au budget. La perte du monopole budgétaire dans la comptabilité publique ne se fait donc pas sans heurts d'autant plus que le sens attribué aux fonctions d'ordonnateur et de comptable public ne facilite pas toujours la bonne compréhension des mutations en cours.

1.1.1 - L'émergence de nouvelles fonctions et de nouveaux acteurs

La LOB met l'accent sur les deux notions phares de la nouvelle gestion publique : la performance de la dépense publique et la transparence de l'action publique.

Le premier objectif vise à utiliser au mieux les ressources publiques pour rendre les services publics plus efficaces. La recherche d'une plus grande performance conduit à dépasser le suivi de la consommation des crédits pour s'intéresser à la gestion des personnels et des actifs (terrains, bâtiments, équipements et autres immobilisations mis à disposition), pour parfaire les politiques d'achats, pour maîtriser les coûts, identifier les risques pour les minimiser, etc., tout en devant, dans le même temps, améliorer les services rendus au contribuable ou à l'utilisateur.

Le second objectif, la transparence financière, met, de son côté, l'accent sur l'obligation de fournir une information financière fiable à destination de deux catégories de lecteurs : les gestionnaires, d'une part, les tiers, les élus et les citoyens, d'autre part. Comme pour la performance, la transparence financière bouleverse les pratiques et nécessite de regarder les comptes et les chiffres sous des angles différents qu'ils soient budgétaire, patrimonial, analytique, fonctionnel ou sectoriel.

La mise au premier plan de ces deux objectifs transforme le paysage de la comptabilité publique. Elle modifie l'exercice des métiers d'ordonnateur et de comptable public et fait évoluer la répartition de leurs fonctions. Elle fait aussi émerger de nouveaux acteurs et, pas uniquement les responsables de programme (ou d'unités opérationnelles). Les gestionnaires de crédits, les responsables de la politique immobilière ou de la propriété intellectuelle, les responsables des achats (et, éventuellement, des ventes ou des cessions), du contrôle interne,



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

de l'audit, etc. Chacun ayant un rôle clef à jouer dans la réussite de la nouvelle gestion publique.

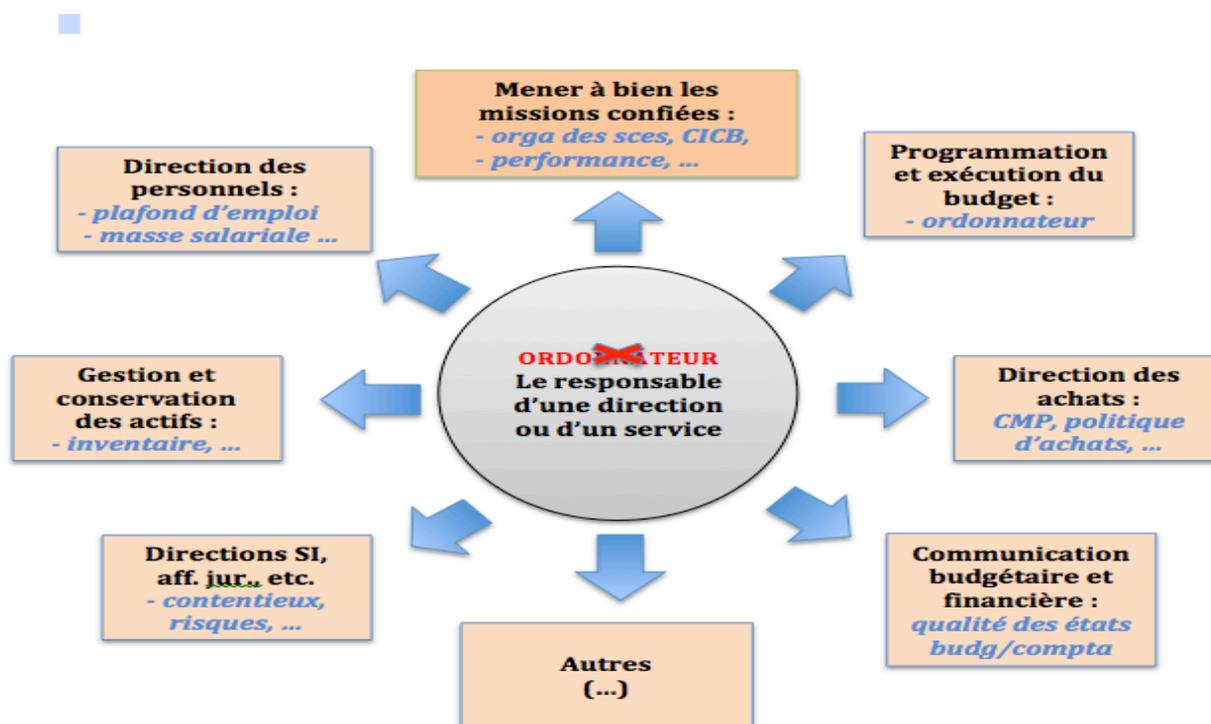
1.1.2 - Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public : des fonctions en profonde mutation

- Les fonctions d'ordonnateur : une fonction à préciser

Les notions d'ordonnateur et de comptable public sont historiquement liées au budget. Ils sont là pour faire en sorte que l'autorisation budgétaire soit respectée sur le fond (contrôle des plafonds de crédits et des imputations des opérations) comme sur la forme (respect des textes, libération définitive de la dette, maniement des deniers publics, etc.), d'où un partage des rôles entre celui qui décide et celui qui applique. L'ordonnateur engage les dépenses et les recettes, le comptable public contrôle, paye et recouvre, puis rend compte à l'ordonnateur et au juge des comptes.

L'extension du progressive terme *ordonnateur* à des domaines non budgétaires contribue à complexifier la compréhension de la nouvelle gestion publique tant elle génère des confusions. Il suffit de se reporter aux discussions générées par la création des responsables de programme pour s'en convaincre.

Le tableau ci-dessous illustre ce que recouvre, aujourd'hui, le terme ordonnateur tel qu'il est utilisé communément.



Le terme d'ordonnateur devient ainsi assimilable à celui de « patron » d'une entité publique. Il correspond, à tort ou à raison, au directeur des services (qui est, à ce titre, responsable du contrôle interne et de la maîtrise des risques), au chef du service RH, au gestionnaire du parc immobilier (et des autres actifs), au directeur des achats, au fournisseur d'informations financières, etc.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

- Le comptable public

L'appellation du comptable est également source d'ambiguïtés. Jusqu'à une période récente, un comptable public n'avait de comptable que le nom dans la mesure où sa mission fondamentale était le contrôle. Il est, juridiquement, là pour « bloquer la machine administrative » s'il constate, au travers de l'examen des mandats et des titres, une entorse à la règle ; sa comptabilité n'ayant d'autre finalité que de justifier ses contrôles auprès du juge des comptes.

Avec la LOB, le comptable public a acquis la dimension comptable qu'il n'avait pas. Il lui faut ainsi, apprendre à être « un comptable » comme peut l'être un comptable d'entreprise. C'est donc un métier nouveau qu'il doit appréhender et maîtriser. Il doit ainsi se familiariser avec des notions jusque là étrangères à l'administration, comme le contrôle interne, la gestion des risques, l'audit ou la certification des comptes.

Pour brouiller encore plus le paysage, le « monopole » du comptable public sur les comptes est battu en brèche par l'obligation de constater les droits et les obligations dès leur naissance, ce qui revient à donner la main à l'ordonnateur, seul compétent pour procéder à la liquidation.

II - Les perspectives d'évolution de la fonction financière de l'Etat

2.1. - L'incidence de la LOB sur la séparation des fonctions ordonnateur-comptable et l'organisation des contrôles

La loi organique en introduisant la comptabilité d'exercice accélère l'obsolescence du modèle actuel de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public ; modèle, qui avait déjà bien du mal à s'adapter à l'accroissement du volume des opérations et aux changements technologiques. En plus, il lui faut aujourd'hui intégrer les exigences de la LOB.

Il y a donc l'opportunité d'une réforme de plus grande ampleur permettant de rapprocher l'organisation comptable publique de celle des entreprises pour lui donner une meilleure efficacité et la faire gagner en productivité.

2.1.1 - Le partage de la fonction comptable de l'Etat

La première des priorités est d'asseoir juridiquement les positionnements de l'ordonnateur et du comptable public dans le domaine de la communication financière en posant le principe d'une double responsabilité :

- **une responsabilité générale portant sur la qualité de l'information financière** produite par l'unité administrative qui incomberait à **l'ordonnateur** (une responsabilité identique à celle d'un responsable d'entreprise en cas de communication financière erronée) ;
- **une responsabilité portant sur la bonne application et le respect des textes** (principes budgétaires et comptables, normes, instructions, etc.) qui porterait sur **le comptable public**.

Il convient donc de rechercher le support juridique ad hoc (CCP ?) pour légitimer cette double responsabilité et en tirer ensuite les conséquences pratiques, notamment, l'instauration de droits de regard croisés sur le fonctionnement de la fonction comptable.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

Regard de l'ordonnateur sur la façon dont les comptes (qualité des restitutions, délais de production, bonne intégration des données, etc.) sont établis.

Regard du comptable public sur la pertinence des dispositifs de contrôle interne et de maîtrise des risques mis en place par l'ordonnateur, sur la sincérité des valorisations effectuées (notamment pour les provisions et les risques).

Cette logique de co-partage de la fonction comptable conduit à faire en sorte que le *Manuel des procédures* et le *Guide du contrôle interne* soient visés par l'ordonnateur et le comptable public.

L'introduction de telles dispositions est d'autant plus nécessaire qu'elle permettrait de combler le vide juridique actuel entourant la responsabilité sur les comptes publics. En effet, ni l'ordonnateur, ni le comptable public ne sont responsables de leur qualité. Rien n'est prévu pour l'ordonnateur, quant au comptable public, il n'est responsable que des seuls contrôles obligatoires auxquels il est tenu.

2.1.2 - La réorganisation des contrôles incombant au comptable public

NB : les travaux évoqués ci-après devront s'appuyer sur les résultats de l'audit et de l'analyse des dépenses de l'Etat évoqués précédemment dans la note n°1 sur le service fait et la chaîne de la dépense

- La question du maintien, ou l'évolution, du principe d'un contrôle a priori et systématique des mandats et des titres

Le CCP précise que « *les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés* ». Parmi ces dernières, l'article 136 du nouveau CCP mentionne expressément les contrôles « *des ordonnances et mandats émis par l'ordonnateur* » (Idem pour les titres de recettes émis). Le principe d'un contrôle a priori de toutes les pièces comptables émises par l'ordonnateur semble donc maintenu.

Parralèlement, pour satisfaire aux exigences de la LOLB (cf. article 27 « *... constatation des droits et obligations, ... intégrité et sincérité des comptes ... image fidèle ...* ») et du recueil des normes comptables, le comptable public va être amené à contrôler la pertinence et l'efficacité des processus générateurs de droits et de dettes.

En conséquence, une deuxième couche de contrôle va se superposer aux dispositifs déjà existants.

Une réflexion devra donc être engagée :

- sur la pertinence d'un tel cumul de contrôles : un contrôle exhaustif des pièces avec un contrôle de la qualité des processus de production comptable
- et sur l'opportunité, ou non, de faire évoluer le principe du contrôle a priori systématique.

- La question des modalités et de l'organisation des contrôles du comptable public

L'organisation des contrôles du comptable public implique de s'interroger sur :

- le passage d'un contrôle systématique à un contrôle hiérarchisé, contrôle modulé en fonction d'un certain nombre de paramètres à fixer : montant financier, type de dépenses, récurrence des anomalies détectées, etc. ;



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

- sur l'équilibre à trouver entre des contrôles a priori maintenus (par exemple, pour les dépenses supérieures çà un certain montant, pour certains types de marchés, pour des dépenses non récurrentes, etc.) et des contrôles a posteriori effectués par sondages ;

- sur l'introduction, en complément aux contrôles sur pièces, d'audits de conformité (par exemple, un audit sur la façon dont sont organisées la constatation du service fait, la réception des factures ou les opérations de rattachement de fin d'exercice) ; de tels audit de conformité pourraient être réalisés par des auditeurs rattachés directement au comptable public.

Toutes ces réflexions sur l'évolution des contrôles du comptable public auront bien évidemment des incidences sur le devenir de sa RPP.

2.2 – La modernisation des chaînes de la dépense (et de la recette)

Les chaînes de travail actuelle ont été conçues sur une base de circulation de documents papier : les bordereaux de titres et de mandats à l'intérieur desquels sont joints les titres et les mandats accompagnés de leurs justificatifs et d'un contrôle exclusivement sur pièce. Avec les nouvelles exigences comptables imposées par la LOB (comptabilité en partie double et en droits constatés), auxquelles s'ajoutent l'informatisation croissante des procédures, l'avancée inexorable de la dématérialisation et les progrès de l'intelligence artificielle, la réingénierie des procédures devient une obligation.

Sur ce point, deux options, nullement en opposition, méritent d'être explorées :

- le toilettage du modèle actuel en le modernisant par briques successives ;
- l'installation, dès maintenant, d'une nouvelle organisation formatée nativement pour l'automatisation la plus complète possible des processus de dépense et de recette.

Pour la chaîne des recettes non régaliennes, une démarche similaire devra être menée avec les mêmes préoccupations de rationalisation et de fiabilisation.

Les principaux points spécifiques d'attention porteront sur :

- la connaissance exhaustive des droits non encore constatés (titres non émis ou avec retards) ;
- le suivi détaillé des « restes à recouvrer » ;
- le partage entre « clients ordinaire » et « clients douteux » ;
- le montant des « provisions pour créances douteuses » à constituer ou à reprendre.

2.2.1 – Première option : l'optimisation du modèle existant

Les deux objectifs doivent guider ce toilettage :

- la suppression des redondances inutiles ;
- la rationalisation des travaux de saisies de données en faisant de la phase « commande/engagement », l'axe porteur de la chaîne de la dépense.

Pour ce faire, trois phases majeurs de la chaîne de la dépense devront faire l'objet d'une attention particulière :

La phase *commande/engagement*

Outre l'organisation des circuits entre le service à l'origine de l'expression des besoins et celui de l'ordonnateur (E), l'autre point d'attention est celui de la saisie des éléments de la



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

dépense. Le but à atteindre est de faire en sorte que le maximum de données soit rentré dans le système d'information dès ce stade de l'engagement afin que, par la suite, ne restent qu'à saisir que les seuls éléments liés à la certification du service fait et au traitement des factures.

Cela veut dire qu'il faut s'organiser pour :

- faire en sorte toutes les informations relatives à la dépense soient disponibles dès la commande : son montant prévisionnel, sa codification, la quantité demandée, les références du produit, la date de livraison, les délais de paiement, les pénalités de retard, le nom, l'adresse et la raison sociale du fournisseur, ses numéros d'identification, ses références bancaires (RIB, RIP), etc.

- rechercher comment améliorer la pré-imputation comptable des opérations : améliorer (ou affiner) les articulations entre les nomenclatures par nature (nomenclature budgétaire et PCE) et/ou bien utiliser des *codes familles* (par nature de dépenses et/ou par ministères), souvent il en existe dans les nomenclature « achats ».

Les avantages de concentrer la saisie des données au stade de la commande/engagement sont multiples. Elle minimise le nombre d'intervenants, donc les risques d'erreur, et professionnalise la fonction. Elle limite les flux d'échanges de documents et facilite leur archivage. De plus, comme indiqué précédemment, elle simplifie l'exécution des étapes ultérieures de la dépense.

La phase *facture/liquidation/ordre de payer*

L'amélioration à apporter est la fusion de la phase de « liquidation » et avec celle du « visa » du comptable public au sein d'un service facturier piloté par le comptable public - SFACT (cf. note n°1).

Un tel SFACT, placé sous la responsabilité du comptable public, permettrait, en effet, de rationaliser l'ensemble des processus liés à la réception et au traitement des factures, à la liquidation (rapprochement facture/certification de service fait), et d'y intégrer l'essentiel des contrôles à effectuer (regroupement des contrôles de l'ordonnateur et comptable public - visa).

Autre avantage, le SFACT constituerait un élément très fort de contrôle interne du fait de la séparation des tâches et l'automatisation des rapprochements.

Il s'agit, à n'en pas douter, du travail le plus urgent et important à mener dans le cadre de cette première option (de même, si l'option n°2 est retenue).

La phase *PEC/payement*

En dehors des problématiques de contrôle (hiérarchisés, sélectifs, a priori/a posteriori, etc.) déjà évoquées, les travaux de modernisation à conduire devront porter sur l'organisation des circuits de comptabilisation et de tenue des comptes.

Devront, notamment être tranchées les questions relatives :

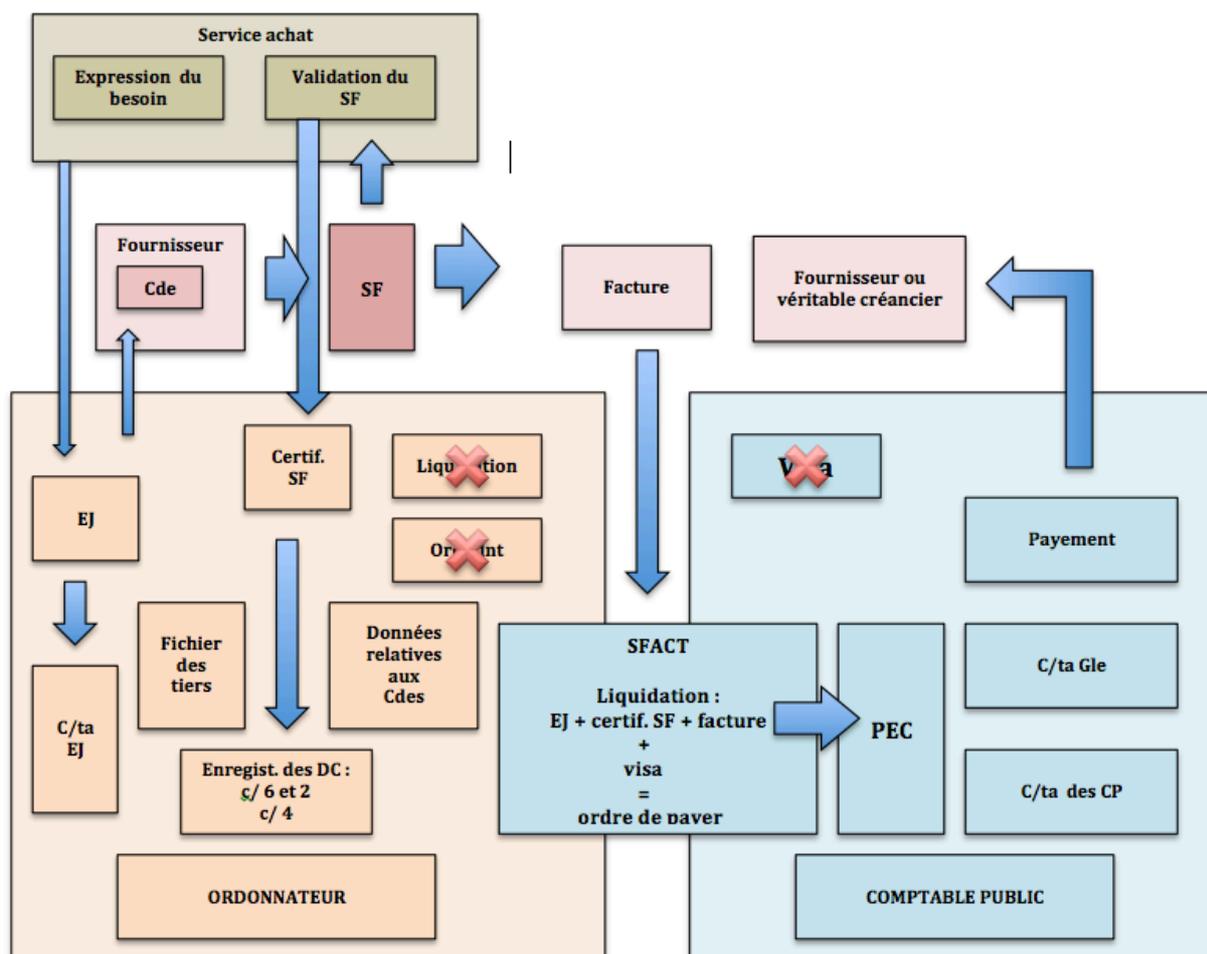
- à l'organisation de la partie double (qui ? Où ? Comment ? etc.) ;
- à la tenue des droits constatés en cours d'exercice (cf. note n°1) ;



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

- au rattachement des droits en fin de période : l'enregistrement sur la base du certificat de service fait à la date du 31 décembre N et « *contrepassation* » des écritures sur les mêmes comptes et pour les mêmes montants au 1^{er} janvier N+1 ;
- à l'organisation des autres processus de fin d'exercice N (suivi des immobilisations, tenue de l'inventaire, traitement de l'amortissement, valorisation des provisions et des risques, etc.) et de reprise des écritures en N+1, à la fois sous l'angle informatique (notamment la capacité du système à gérer deux exercices dans le même temps) et fonctionnel (qui fait quoi ? Selon quel calendrier ? Sur quels supports ? la rédaction de la note annuelle de fin d'exercice, etc.) ;
- aux différents processus de centralisation des opérations et d'élaboration des états financiers annuels (cf. norme n°1 RNCE).

L'optimisation du modèle existant pourrait conduire à l'organisation présentée ci-dessous. A noter que, dans ce schéma, le work flow de la chaîne de la dépense continue à être partagé verticalement, générant une phase amont, réservée à l'ordonnateur, et une phase aval, placée sous la responsabilité du comptable public.





Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

2.3 – La rupture dans l'approche du traitement de la dépense : le *front* et le *back office* financier

Cette deuxième solution n'est pas en opposition avec celle qui vient d'être décrite, bien au contraire ; elle anticipe son évolution ultime. Elle en reprend, en effet, les principes les principes de base, notamment ceux concernant la répartition des responsabilités (cf. § 2.2.1) et la réorganisation des contrôles du comptable public (cf. § 2.2.2), tout en s'efforçant de la sublimer en anticipant les avancées technologiques pour y intégrer, notamment, la dématérialisation des flux et l'utilisation de l'intelligence artificielle pour rationaliser les contrôles.

2.3.1 – Une répartition des tâches entre « *front office* » et « *back office* » financier

La logique de cette nouvelle approche repose sur une séparation fonctionnelle des tâches entre le décideur et l'opérationnel. Elle en diffère de la précédente par son objectif à plus long terme : celui de l'automatisation la plus complète possible de la chaîne de la dépense.

Cette perspective conduit à un partage des interventions de l'ordonnateur et du comptable entre un front et un back offices.

- Un front office relevant de l'entière responsabilité de l'ordonnateur

Ce front office aurait la charge, en décisionnel comme en opportunité, de l'exécution du budget et des missions de nature financière incombant à un responsable d'unité administrative (v. supra schéma 1.1.2) :

la préparation, la programmation et la planification du budget, l'exécution des dépenses de personnels et de fonctionnement courant, la gestion du patrimoine (acquisition, entretien et cession des immobilisations, suivi et mise à jour de l'inventaire, valorisation des dépréciations, etc.), la gestion de la trésorerie, le recensement et la cartographie des risques, l'organisation des procédures et du contrôle interne, la validation, l'exploitation et la diffusion de l'information financière, etc. ;

- Un back office financier piloté par le comptable public

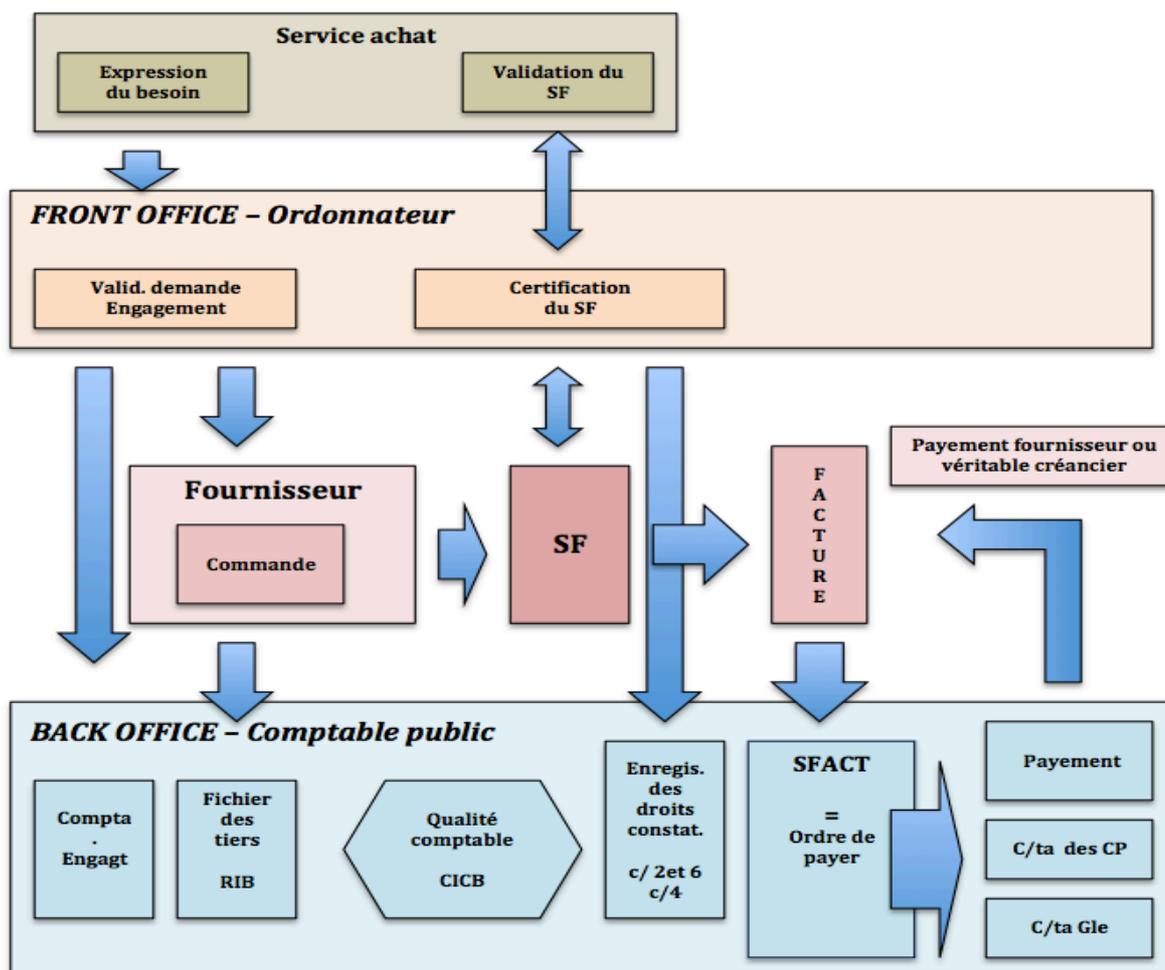
En aucun cas, le back office intervient dans le domaine de l'opportunité. Sa mission est d'exécuter techniquement les ordres de recettes et de dépenses, de tenir les comptabilités (d'engagements et des CP, comptabilité générale, comptabilité analytique, etc.), de veiller au bon respect des règles et de produire (en cours et en fin d'exercice) les restitutions financières : celles exigées par les textes, comme celles réclamées par l'ordonnateur.

L'organisation d'un tel dispositif apparaît dans le schéma décrit ci-après.



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget
ENI/2016/381-119

2.3.2 - Le schéma simplifié de la chaîne de la dépense



2.3.3 - Commentaires :

- sur le *front office*

Plus le système d'information devient intégré et partagé entre l'ordonnateur et le comptable public, plus le *front office* sera à l'origine de la saisie des événements de gestion (il est, en effet, le mieux placé pour le faire étant à la source des informations) et moins le *back office* aura de tâches matérielles de ce type à effectuer.

Les interventions du front office en matière de dépense se concentrent sur le domaine du décisionnel : **l'acceptation de la commande et la certification du service fait.**

En fin d'exercice, le *front office* intervient sur le recollement des validations et des certifications de service fait, sur les opérations de rattachement à l'exercice, sur la valorisation des risques et des provisions, sur la dépréciation des actifs et le recensement des « mises en service (C/23 à C/21), etc. ; toutes ces tâches relevant de la gouvernance de l'unité (dans une entreprise, elles relèvent directement des dirigeants).



Projet d'appui à la mise en œuvre de la Loi Organique du Budget ENI/2016/381-119

- sur le *back office*

Au fur et à mesure de l'intégration des applicatifs (v. supra), la mission principale du *back office* sera, **outre les opérations de caisse, une mission générale de contrôle** :

- contrôle des imputations budgétaires et comptables ;
- contrôle du respect des règles et des normes ;
- contrôle de la fiabilité des procédures et du contrôle interne budgétaire et comptable
- contrôle du respect des délais et des calendriers de production de l'information ;
- contrôle du « *fichier des tiers* », des oppositions, nantissement, etc. ;
- contrôle des états financiers avant leur transmission pour validation et signature par l'ordonnateur.

2.3.4 - Les points forts de la solution

La répartition des fonctions de l'ordonnateur et du comptable public au travers un *front* et un *back office* ne remettent pas en cause leurs compétences respectives et historiques, au contraire, elle les conforte.

Elle permet de simplifier et de rationaliser les circuits et les saisies d'informations et, par là même, de gagner en productivité et en fiabilité. Elle supporte une montée en charge progressive, en fonction de l'intégration des applications et de la dématérialisation des flux de données.

Le fait de regrouper dans une même unité, le *back office*, les tâches comptables minimise l'importance de la conduite du changement à mener et des formations à déployer. Elle simplifie également la rédaction du *Manuel des procédures* tout en confortant l'efficacité du contrôle interne.

Les questions relatives aux relations entre l'ordonnateur et le comptable public dans l'exercice de la nouvelle fonction comptable de l'Etat ainsi que celles liées aux contrôles du comptable public doivent impérativement être traitées avant la mise en oeuvre du volet comptable de la LOLB et la rédaction des cahiers des charges indispensables au choix des futures solutions informatiques.

Les réponses qui y seront apportées impacteront, en effet, fortement l'organisation future de la chaîne de la dépense (cf. par exemple, l'acceptation ou non du principe d'un service facturier).

Les deux scénarii proposés dans la présente note ne se veulent nullement exclusifs, d'autres variantes étant tout à fait envisageables. Ils présentent, a minima, le mérite de poser les termes du débat à engager sur les nouvelles relations à établir entre l'ordonnateur et le comptable public.
