

# Lettre PwC de la modernisation de la gestion publique

## Les établissements publics face aux enjeux de la LOLF et de la LSF

L'année 2006 est une année importante pour l'État, avec la mise en œuvre de la LOLF, mais également pour les établissements publics nationaux (EPN), ce dont on parle beaucoup moins. En premier lieu, les EPN retenus comme opérateurs de l'État vont devoir désormais participer à la mise en œuvre de la LOLF, au travers de contrats d'objectifs et de moyens qui préciseront les obligations respectives des partenaires en matière de gestion de la performance des politiques publiques, de gestion des crédits, de restitution.

Par ailleurs, 2006 est également l'année de première certification des comptes pour les entreprises publiques soumises aux règles de la comptabilité publique ayant désigné un ou deux commissaires aux comptes, aux termes des dispositions de la loi sur la sécurité financière.

Un certain nombre d'établissements publics n'ont pas attendu ces deux lois pour initier des réformes de leur gestion : ainsi, certains se sont engagés depuis plusieurs années dans des démarches de contractualisation avec l'État ou se sont dotés de systèmes d'information budgétaires et comptables intégrant une dimension analytique plus marquée (notamment les EPST, établissements publics scientifiques et techniques, qui avec la réforme du régime budgétaire, financier et comptable, applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, se sont engagés depuis les décrets du 22 février 2002 dans une préfiguration des principes de la LOLF).

La mise en œuvre des réformes doit donc veiller à ne pas rigidifier les cadres de gestion, et s'inscrire clairement sur quatre axes :

- une meilleure lisibilité de l'action,
- une meilleure gouvernance et la sécurité financière,
- une approche de gestion plus prudentielle,
- une plus grande simplicité de la gestion.

### La mise en œuvre de la LOLF pour les établissements publics opérateurs de l'État

Le secteur national compte à ce jour plus de 1000 établissements publics, d'objet, de taille et de statut les plus divers. Face à un domaine foisonnant et au contenu mal défini, le recueil des normes comptables de l'État a précisé les critères, cumulatifs, de rattachement au périmètre : contrôle de l'entité par l'État (appréciation au travers des textes, du mode de gouvernance ou des modalités de financement), activité majoritairement non marchande, missions définies et encadrées par l'État. Ce critère revient à dire que les opérateurs sont explicitement rattachés à la mise en œuvre d'une politique définie par l'État.

Il s'en déduit que les EPA (établissements publics administratifs) et les établissements d'enseignement supérieur et de recherche relèvent du périmètre des opérateurs, à l'exception de ceux sur lesquels le contrôle de l'État est jugé insuffisant (réseau consulaire par exemple) ; par contre, les EPIC et les « sociétés nationales », en principe, n'en relèvent pas, ainsi que les sociétés commerciales de droit privé, les sociétés de programme audiovisuel et les établissements financiers.

Les GIP et les GIE, les associations ont fait l'objet d'un examen au cas par cas.

Parmi les conséquences qu'emporte le classement dans le périmètre des opérateurs de l'État, citons :

- la contribution à la performance et la consolidation des emplois à titre indicatif dans les projets annuels de performance ;
- La répartition des opérateurs (près de 600) dans 73 programmes ; et, ultérieurement
- une consolidation comptable.

### Les obligations issues de la LOLF

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les projets de loi de finance seront accompagnés des projets annuels de performance (PAP), qui matérialiseront les objectifs et indicateurs éclairant sur la contribution aux finalités des programmes et missions de l'État. Or, pour certains programmes, les opérateurs sont les principaux, voire les seuls vecteurs de mise en œuvre des politiques.

Cela emporte nécessité d'intégrer dans les documents budgétaires la performance de l'opérateur pour rendre compte de la performance de l'action de l'État sur une politique donnée. Cela implique que les objectifs et les indicateurs du programme devront être déclinés pour les opérateurs qui y participent.

## Sommaire

### ■ La mise en œuvre de la LOLF pour les établissements publics opérateurs de l'État

- Les obligations issues de la LOLF
- Les conséquences sur la budgétisation et les modalités de gestion interne des opérateurs
- Une préparation à initier au plus tôt

### ■ La mise en œuvre de la loi sur la sécurité financière par les établissements publics

- Extension de la certification des comptes à tous les établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique
- Extension de la certification des comptes à tous les établissements publics de l'État établissant des comptes consolidés
- Certification des comptes pour les établissements publics n'étant pas dans les critères fixés par la loi
- Entrée en vigueur de la mesure
- Pourquoi faire certifier ses comptes ?
- Quels cadres et quels objets de certification ?

La présentation dans les PAP des emplois du programme et de ses opérateurs permettra d'apprécier la globalité des moyens humains mis en œuvre; de même, les dépenses d'investissement réalisées par les opérateurs pourront y être présentées et commentées. À terme, il est également prévu que le PAP présente en annexe les comptes des opérateurs de l'État parties au programme.

Pour l'État comme pour les opérateurs, cela requiert de déterminer les méthodes et les outils de consolidation de la performance au niveau du programme (efficacité socio-économique, qualité de service et efficacité de gestion).

### Les conséquences sur la budgétisation et les modalités de gestion interne des opérateurs

Le support méthodologique élaboré par la direction de la réforme budgétaire pour accompagner la réflexion et la mise en place des budgets opérationnels de programme (BOP), précise les modalités de création, de gestion, de restitution des BOP. Il apporte en son annexe 8 quelques précisions quant aux modalités propres aux relations avec les opérateurs.

La prise en compte dans les BOP de la performance des opérateurs emporte pour eux plusieurs conséquences :

- la présentation matricielle des budgets selon deux nomenclatures, par nature et par destination, selon la structuration du programme;
- la mise en place d'une restitution d'exécution selon la nomenclature par destination et par nature;
- la déclinaison des objectifs et des indicateurs de performance du programme : les indicateurs de performance socio-économiques peuvent être complétés par des indicateurs d'activité ou de production, mais qui n'ont pas vocation à être intégrés dans les PAP et les rapports annuels de performance;
- Une formalisation des relations contractuelles réciproques et des engagements de performance, des conditions de révision et d'actualisation des objectifs;
- l'articulation entre les indicateurs des contrats d'objectifs et de moyens déjà en vigueur et les indicateurs du PAP;
- la maîtrise des effectifs (ETP) et la détermination d'un schéma d'emploi;

- la prise en compte de la notion de bénéficiaires finaux (comptabilisation des transferts en référence à 4 types de bénéficiaires : ménages, entreprises, collectivités locales, autres collectivités);
- la mise en œuvre des modalités de gestion qui peuvent être sensiblement différentes des anciennes;
- l'articulation des processus internes à la LOLF et la vision pluriannuelle des objectifs et des engagements de moyens,
- la documentation des activités, des coûts et des indicateurs de performance;
- pour les opérateurs multiprogrammes se pose une problématique propre d'organisation de la gestion et des restitutions (comptes d'emplois, articulation avec les BOP, fongibilité des crédits, capacité des systèmes d'information à gérer le caractère multiple).

Pour autant, les BOP ne rendront pas nécessairement compte de toute la performance des opérateurs. Ainsi, certains objectifs et indicateurs peuvent être spécifiques aux opérateurs pour des missions différentes de celles de leurs BOP / programmes de rattachement, notamment pour des opérateurs qui ont, parallèlement à leur mission de service public, des activités commerciales.

Le dialogue entre les responsables de BOP et les opérateurs devra permettre de s'assurer d'une certaine cohérence entre les objectifs / indicateurs de différents programmes et ceux spécifiques à l'opérateur.

L'opérateur doit être en pleine capacité de restituer une information fiable et fidèle selon la nomenclature du programme à la mise en œuvre duquel il participe. Pour autant, il n'est pas nécessaire que l'organisation fonctionnelle et la structure budgétaire reproduisent systématiquement et nécessairement le découpage mission / programme / action des BOP des ministères. Celle-ci est en effet étroitement liée aux différentes missions qui sont exécutées par l'opérateur. L'organisation interne reflète d'abord la recherche d'une efficacité interne à l'opérateur.

Il existe d'autres points importants à prendre en considération :

- la problématique de la conciliation du principe de non-affectation des

- ressources aux dépenses en vigueur dans les EP et la spécialité des crédits par programme au niveau de l'État;
- la problématique des ressources affectées et leur impact sur les schémas de comptabilisation en droits constatés;
- la coordination de la responsabilisation des ordonnateurs et de l'évolution des modalités de contrôle de la dépense;
- le développement d'outils de pilotage et de systèmes d'information, qui doivent sortir d'une stricte logique budgétaire, et permettre l'exercice d'un véritable contrôle de gestion et de renseigner les indicateurs avec une parfaite traçabilité.

### Une préparation à initier au plus tôt

Aujourd'hui, un certain nombre d'EPN ont déjà contractualisé avec l'État ou ont initié des travaux en matière de performance, de programmes et d'indicateurs, avec pour effets positifs une meilleure visibilité de l'action publique, de privilégier davantage une logique de résultats, et d'encourager la responsabilisation des acteurs. Le contrat est également un véritable acte de management, en ce qu'il matérialise le support du dialogue de gestion.

Pour autant, l'exercice présente des nouveautés et des spécificités dont il importe de prendre la mesure au plus tôt (par exemple, la mise en œuvre de la logique en Autorisations d'engagement AE / Crédits de paiement CP, la cohérence du cadre budgétaire qui en est issu et son articulation avec le cadre comptable).

Il doit être également l'occasion de réinterroger les rapports et les modalités de dialogue avec les financeurs et les tutelles, en formalisant mieux les rapports entre les administrations centrales et chaque opérateur : identification de la nature des relations contractuelles, définition des orientations et diagnostic partagé avec la tutelle sur les objectifs, diagnostic sur le contrôle de gestion.

La mise en œuvre des principes de la LOLF ne doit pas conduire à rendre plus complexe la gestion quotidienne des opérateurs et à annuler tous les efforts de modernisation entrepris.

Par contre, elle doit certainement être l'occasion d'une remise à plat des processus de gestion et de restitution

de l'information, en s'interrogeant sur les meilleurs moyens pour assurer une meilleure lisibilité de l'action et une plus grande transparence budgétaire et financière, vis-à-vis des tiers, et notamment des tutelles.

L'application de la LOLF aux opérateurs de l'État renvoie à une interrogation de fond quant à l'articulation entre deux logiques, souvent contradictoires mais également défendables : la cohérence du pilotage de l'action au niveau de l'État et la liberté de gestion des établissements. Où l'on voit ici que la LOLF remet en question l'émiettement des structures administratives et pose la question d'une évolution (souhaitable ? souhaitée ?) vers un modèle d'agence, à l'instar de nombreux autres pays de l'OCDE.

## La mise en œuvre de la loi sur la sécurité financière par les établissements publics

Jusqu'au vote de la loi sur la sécurité financière (LSF) en août 2003, la certification des comptes des établissements publics de l'État ayant une activité industrielle et commerciale et n'étant pas soumis aux règles de la comptabilité publique était régie par des règles spécifiques (article 30 de la loi n°84-148 du 1<sup>er</sup> mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiables des difficultés des entreprises), qui valaient également pour les entreprises nationales. L'obligation était renforcée dès lors que les EPN non soumis aux règles de la comptabilité publique établissaient des comptes consolidés (art. 13 modifié de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques).

## Extension de la certification des comptes à tous les établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique

L'article 135 de la LSF étend désormais l'obligation de nommer un commissaire aux comptes (CAC) et un suppléant à tous les EPN non soumis aux règles de la comptabilité publique, quelles que soient leurs activités.

Le Conseil national de la comptabilité a rendu un avis (n° 2004-06 du 25 mars 2004) unanimement favorable au projet

de décret d'application des articles 135 et 136 de la LSF, modifiant les seuils des décrets n°85-295 du 1<sup>er</sup> mars 1985 et n°86-221 du 17 février 1986 pris pour l'application de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985.

Ainsi, tous les établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique, et pas seulement ceux qui ont une activité industrielle ou commerciale comme le prévoyait l'ancien dispositif, ont désormais obligation de désigner au moins un CAC et un suppléant, dès lors qu'ils dépassent 2 des 3 critères suivants : 50 salariés et plus, bilan d'un total supérieur ou égal à 1,55 M€, chiffre d'affaires (ou « montant de ressources ») supérieur ou égal à 3,1 M€.

## Extension de la certification des comptes à tous les établissements publics de l'État établissant des comptes consolidés

Le second alinéa de l'article 135 prévoit que les établissements publics de l'État établissant des comptes consolidés (et pas seulement les EPIC ou les entreprises nationales<sup>1</sup>) sont également tenus de nommer au moins deux CAC et deux suppléants. Cette règle est valable sans considération de l'activité ni des règles comptables applicables et même si les seuils fixés par décret en Conseil d'État ne sont pas atteints.

En outre, aux termes de l'article 136, tout établissement public d'État a désormais obligation d'établir et de publier chaque année des comptes consolidés lorsqu'il contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs personnes morales ou qu'il exerce une influence notable sur celles-ci (au sens de l'article L 233-16 du code de commerce), et ce dès lors qu'il dépasse pendant deux exercices successifs, 2 des 3 critères suivants : 500 salariés, 15 000 000 € de total de bilan et 15 000 000 € de CA ou de ressources ou s'ils émettent des valeurs mobilières cotées en bourse.

## Certification des comptes pour les établissements publics n'étant pas dans les critères fixés par la loi

Le troisième alinéa de l'article 135 propose que les établissements publics n'entrant pas dans les critères fixés aux

premiers et deuxième alinéas, puissent nommer au moins un CAC et un suppléant. Il en serait de même pour les groupements d'intérêt public dont l'État ou un établissement public d'État est membre.

Caractéristiques de l'établissement public de l'État	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant
Établissement public non soumis aux règles de la comptabilité publique :	
établissant des comptes consolidés	obligatoire
n'établissant pas de comptes consolidés - satisfait au moins à deux des trois critères visés	obligatoire
n'établissant pas de comptes consolidés - satisfait à moins de deux des trois critères visés	facultatif
Établissement public soumis aux règles de la comptabilité publique :	
établissant des comptes consolidés	obligatoire
n'établissant pas de comptes consolidés	facultatif

Source : d'après rapport commission des lois, Assemblée nationale

## Entrée en vigueur de la mesure

Aux termes de l'article 136, « le premier exercice d'application des dispositions du présent article aux établissements publics d'État soumis aux règles de la comptabilité publique commence au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2006 ». Ceci afin de tenir compte du délai nécessaire pour les établissements publics soumis aux règles de la comptabilité publique et au code des marchés publics, pour procéder à la désignation des commissaires aux comptes ; du fait que le 1<sup>er</sup> janvier 2006 constitue la date de la mise en œuvre complète des dispositions de la LOLF.

En pratique, telle qu'elle est rédigée, cette disposition s'applique aussi aux établissements publics soumis aux règles de la comptabilité publique qui, sans être soumis à aucune obligation, nommeront au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

<sup>1</sup> Désormais dotées du statut de sociétés et donc régies par les règles du droit commercial applicable en la matière.

## Pourquoi faire certifier ses comptes ?

Ainsi qu'en témoignent de nombreux cas d'accompagnement d'États, d'organisations internationales ou d'entreprises publiques dans un processus de certification de leurs comptes, la préparation des établissements à la certification des comptes est un projet dont les composantes sont nombreuses et qu'il importe de piloter avec rigueur et méthodologie.

Outre le fait de s'inscrire dans un mouvement qui touche les États ou les organismes internationaux, il faut s'interroger au préalable sur l'intérêt pour une organisation de faire certifier ses comptes par un Commissaire aux comptes, dès lors que la réglementation ne l'impose pas.

Il faut souligner que la certification des comptes a une vocation essentielle : renforcer la qualité, la fiabilité et la sincérité de l'information financière et comptable publiée. Elle offre ainsi au management la possibilité de s'appuyer sur un contrôle externe pour obtenir une assurance raisonnable, au travers d'un regard indépendant et technique, sur la qualité de l'information financière produite en interne ou à destination de tiers (la tutelle financière et technique, les citoyens, les parlementaires, les usagers, les contribuables, les partenaires financiers, les bénéficiaires des interventions menées par les EPN).

Plus largement, l'amélioration de cette information financière et comptable, puis sa certification régulière peuvent donc s'avérer nécessaires dans des cas divers :

- raisons stratégiques de gestion ou de notoriété nationale ou internationale en matière d'information financière (rayonnement, appel public à l'épargne, partenariats...);
- raisons structurelles (contrôle interne déficient, complexité des contrats, opérations financières complexes, ...);
- processus de transformation importante (réforme budgétaire et comptable, changement de statut, rapprochement avec des partenaires...);
- besoin de comparaison lié à une activité largement commerciale (notamment dans le cas de proximité avec un secteur concurrentiel ou pour évaluer la pertinence de la mise en œuvre d'un contrat de partenariat ou pour externaliser certaines prestations);

- mise en place d'un gouvernement d'entreprise moderne;
- demande des tutelles en matière de gouvernance et de transparence;
- réponse à des interrogations ou des constats sur la fiabilité des comptes et/ou du contrôle (notamment suite à des rapports d'inspection ou de la Cour des comptes).

La certification est donc l'occasion d'initier un processus d'analyse des risques et faiblesses de l'organisation et ne saurait se réduire à la seule émission d'une opinion : elle est un vecteur d'amélioration de la gouvernance, de l'information financière produite et permet de sécuriser les circuits des transactions, en limitant le risque d'image des organisations ainsi que les risques pour le management.

Nous reviendrons prochainement sur la nature de l'intervention d'un commissaire aux comptes, son positionnement par rapport aux autres instances de contrôle et l'importance du contrôle interne dans sa démarche. D'ici là, il faut bien insister sur la complémentarité des missions exercées par chacun des intervenants dans le processus de contrôle (comptable public, cour des comptes). Les illustrations d'expérience réussies de collaboration (« collègue des contrôleurs ») ou d'appui sur les travaux réalisés par chacun sont nombreuses dans la sphère publique.

## Quels cadres et quels objets de certification ?

Il est un sujet fondamental dont ni la LSF ni le projet de décret ne paraissent faire état, à savoir le type de référentiel comptable vis-à-vis duquel le commissaire aux comptes émettra une opinion sur les comptes et le type d'états financiers à certifier. Ce sujet paraît se poser de manière plus aiguë aux établissements publics soumis aux règles de la comptabilité publique.

Tout d'abord, les référentiels comptables sont aujourd'hui nombreux et se font souvent écho entre eux, en tout ou partie : les instructions M9, le plan comptable général de 1999, les normes IFRS, les normes IPSAS, les normes définies par l'État dans le cadre de la LOLF. Dans la perspective d'une convergence des référentiels comptables, peut-être est-il souhaitable de faire évoluer le cadre des EPA/EPIC/EPST, notamment pour les opérateurs de

l'État et leur participation à la mise en œuvre de la LOLF ?

En outre, quels seraient les états financiers certifiés par le commissaire aux comptes ? Les instructions M9 traitent des états budgétaires et comptables. Or, les commissaires aux comptes émettent une opinion sur les comptes, mais non pas sur les budgets (par contre, ils peuvent utiliser pour information ou analyse les éléments budgétaires). Pour autant, dans la sphère publique, l'interaction entre budget et comptabilité reste forte. Le compte financier préparé et présenté par le comptable public n'épuise pas le besoin de transparence financière, notamment sur la sincérité budgétaire (par exemple sur les reports budgétaires). Faut-il donc réellement exclure l'examen du budget ? Doit-il être certifié ? Si oui, quel serait réellement le sens d'une telle certification ?

L'application de la certification des comptes aux EPN n'est pas sans susciter des questions de fond, non résolues à jour.

Par contre, cela n'empêche nullement d'initier une démarche d'amélioration de la qualité de l'information comptable, du contrôle interne et des flux et systèmes d'information, tant « métiers » que budgétaires et comptables, s'inscrivant dans un projet combinant des expertises diverses : contrôle interne et systèmes d'information, formation, gestion de projet. ■

### ÉDITÉ PAR

PricewaterhouseCoopers

### COMITÉ DE RÉDACTION

Jean-Louis Rouvet,  
Olivier Rochefort,  
Jean-Philippe Duval,  
Fabrice Francillon.

### COORDINATION ÉDITORIALE

Département Communication & Marketing.  
Tél. 01 56 57 14 09

### CONTACT

Jean-Louis Rouvet.  
Tél. 01 56 57 85 78  
Fax 01 56 57 57 35  
jean-louis.rouvet@fr.pwc.com