

# **RAPPORT SUR LES COMPTES DE L'ÉTAT**

|  | Page      |
|--|-----------|
| <b>Délibéré .....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>Avant-propos.....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>Introduction.....</b>   | <b>11</b> |
| <b>Chapitre préliminaire - La présentation des comptes de l'État en 2005 .....</b>           | <b>13</b> |
| I - L'articulation entre comptabilités budgétaire et générale.....                           | 15        |
| A - <i>Les liens entre le budget et les comptes .....</i>                                    | 15        |
| B - <i>La nécessaire autonomie des comptabilités budgétaire et générale.....</i>             | 21        |
| C - <i>Régularité, sincérité et image fidèle.....</i>  | 22        |
| D - <i>La comptabilité générale, indicateur avancé des charges budgétaires futures .....</i> | 23        |
| II - Établissement et lecture des états financiers.....                                      | 24        |
| A - <i>Les règles comptables applicables en 2005 .....</i>                                   | 24        |
| B - <i>La lecture des états financiers.....</i>  | 25        |
| III - Les états financiers .....   | 26        |
| A - <i>Le bilan.....</i>   | 26        |
| B - <i>Le compte de résultat de l'État.....</i>  | 36        |
| C - <i>Tableau des flux de trésorerie .....</i>  | 39        |
| <b>Chapitre I – Les vérifications opérées sur les comptes de 2005 .....</b>                  | <b>43</b> |
| I - La démarche de la Cour en matière de certification .....                                 | 44        |
| A - <i>Les principes de la certification .....</i>   | 44        |
| B - <i>Le dispositif de la certification .....</i>   | 48        |
| II - Les vérifications sur les comptes de 2005 .....   | 51        |
| A - <i>Les difficultés rencontrées dans l'audit.....</i>                                     | 51        |
| B - <i>Le compte rendu des vérifications sur les comptes de 2005 .....</i>                   | 54        |

|   | Page      |
|---|-----------|
| <b>Chapitre II – Les observations sur les comptes 2005 et la préparation du bilan d'ouverture .....</b> | <b>63</b> |
| I - La construction des états financiers.....   | 65        |
| A - <i>Analyse des données centralisées et des travaux de clôture.....</i>                              | 66        |
| B - <i>Corrections, opérations d'ordre et d'inventaire ....</i>   | 68        |
| C - <i>Information financière.....</i>  | 69        |
| II - Les produits .....   | 71        |
| A - <i>Les produits régaliens .....</i>   | 71        |
| B - <i>Les produits de fonctionnement et d'intervention ...</i>   | 82        |
| III - Les charges .....   | 83        |
| A - <i>Les charges de fonctionnement courant et d'intervention .....</i>                                | 84        |
| B - <i>Les charges de personnel .....</i>   | 91        |
| C - <i>La problématique des charges à payer .....</i>   | 97        |
| IV - Les actifs .....   | 101       |
| A - <i>Les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks.....</i>                            | 101       |
| B - <i>Les immobilisations financières .....</i>  | 115       |
| C - <i>Les comptes financiers .....</i>   | 130       |
| V - Les passifs.....  | 132       |
| A - <i>La dette financière.....</i>   | 132       |
| B - <i>Les comptes de correspondants.....</i>   | 138       |
| C - <i>Les provisions pour risques et charges .....</i>   | 139       |
| VI - Les relations avec les autres administrations publiques.....                                       | 149       |
| A - <i>Les relations entre l'État et la sécurité sociale .....</i>                                      | 149       |
| B - <i>Les relations entre l'État et ses opérateurs ou acteurs des politiques publiques.....</i>        | 153       |
| C - <i>Les relations entre l'État et l'Union européenne ....</i>  | 157       |
| D - <i>Les conditions d'intégration des budgets annexes .....</i>                                       | 158       |

|   | Page       |
|---|------------|
| VII - Les engagements hors bilan.....   | 160        |
| A - <i>Les engagements hors bilan autres que les engagements de retraite .....</i>                | <i>161</i> |
| B - <i>Les engagements de retraite.....</i>   | <i>165</i> |
| <b>Chapitre III – La mise en œuvre de la réforme comptable</b>                                    | <b>169</b> |
| I - Le nouveau référentiel comptable .....  | 171        |
| A - <i>Les nouvelles instructions comptables .....</i>  | <i>171</i> |
| B - <i>Les évolutions souhaitables et l'interprétation des normes comptables.....</i>             | <i>180</i> |
| II - L'évolution de l'organisation et des procédures comptables .....                             | 187        |
| A - <i>Un changement profond des modes d'organisation et de contrôle.....</i>                     | <i>187</i> |
| B - <i>La situation dans les différents ministères .....</i>                                      | <i>197</i> |
| III - La modernisation des systèmes d'information .   | 205        |
| A - <i>L'impératif de modernisation de l'informatique budgétaire et comptable de l'État .....</i> | <i>205</i> |
| B - <i>Le « palier 2006 » .....</i>   | <i>209</i> |
| C - <i>L'avancée du projet CHORUS.....</i>  | <i>212</i> |
| <b>Chapitre IV – Progrès, lacunes et risques dans la voie de la certification .....</b>           | <b>215</b> |
| I - Appréciation d'ensemble sur les comptes de 2005 .....   | 216        |
| A - <i>Le cadre dans lequel s'inscrivent les observations de la Cour.....</i>                     | <i>216</i> |
| B - <i>Les principales observations d'audit.....</i>  | <i>219</i> |
| II - Progrès, lacunes et risques dans la voie de la certification.....                            | 224        |
| A - <i>Les progrès.....</i>   | <i>225</i> |
| B - <i>Les lacunes et les risques .....</i>   | <i>226</i> |
| III - Les observations connexes concernant la comptabilité budgétaire .....                       | 229        |
| IV - Les recommandations .....  | 230        |

|  | Page       |
|--|------------|
| <b>Déclaration générale de conformité .....</b>  | <b>235</b> |
| <b>Annexes.....</b>  | <b>241</b> |
| I - Les dispositions du projet de loi de règlement..   | 242        |
| II - La certification dans certains États étrangers ....   | 249        |
| <b>Réponse du Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministre délégué au budget et à la réforme de l'État.....</b> | <b>255</b> |
| <b>Glossaire .....</b>   | <b>261</b> |
| <b>Index.....</b>  | <b>265</b> |

## Délibéré

Le présent rapport de la Cour, de même que celui sur les résultats et l'exécution budgétaire de l'État de l'année 2005 ont été établis dans le cadre de la mission que lui confère l'article 47 de la Constitution aux termes duquel « *la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances* ».

Conformément aux articles L.O. 132-1 (pour l'ensemble du rapport) et L. 132-2 du code des juridictions financières (pour le versement de subventions exceptionnelles à certaines communes), la Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, a adopté ces deux rapports.

Ces textes ont été arrêtés au vu des projets qui ont été communiqués au préalable aux administrations concernées, et après qu'il a été tenu compte, quand il y avait lieu, des réponses fournies par celles-ci.

Étaient présents : M. Séguin, premier président, MM. Pichon, Picq, Sallois, Babusiaux, Cretin, Mmes Bazy-Malaunie, Cornette, présidents de chambre, MM. Collinet, Gastinel, Delafosse, Cieutat, Carrez, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Chartier, Capdeboscq, Murret-Labarthe, Vianes, Billaud, Berthet, de Mourgues, Malingre, Paugam, Mayaud, Richard, Arnaud, Bouquet, Adhémar, Rémond, Gillette, Ganser, Martin Xavier-Henri, Bertrand, Monier, Schneider, Hernandez, Cardon, Théron, Mmes Froment-Meurice, Ruellan, MM. Cazanave, Gasse, Moreau, Ritz, Frèches, Duchadeuil, Moulin, Lefas, Lafaura, Mmes Morell, Fradin, MM. Braunstein, Brochier, Mme Saliou, M. Levy, Deconfin, Phéline, Vialla, Tournier, Courtois, Mmes Colomé, Seyvet, MM. Bonin, Vachia, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Lefebvre, Couty, Sabbe, Petel, Valdigué, Mme Trupin, MM. Corbin, Rabaté, Viveret, conseillers maîtres, MM. Audouin, Pascal, Gleizes, Cultiaux, Schaefer, Zeller, d'Aboville, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général.

Etait présent et a participé aux débats : M. Bénard, Procureur général, assisté de M. Feller, avocat général.

Etait présent en qualité de rapporteur et n'a donc pas pris part aux délibérations : M. Goubault, auditeur.

M. de Combles de Nayves, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 16 mai 2006.

## Avant-propos

Les lois de finances pour 2005 sont les dernières à avoir été mises en œuvre sous l'égide de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 en effet, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 est pleinement entrée en vigueur.

En application de la loi organique, le projet de loi de règlement de l'exercice 2005 a été accompagné de deux rapports de la Cour, déposés pour la première fois avant le 1<sup>er</sup> juin, celui sur les résultats et la gestion budgétaire et celui sur les comptes de l'État.

Le *rapport sur les résultats et la gestion budgétaire* remplace le « rapport sur l'exécution des lois de finances » tel qu'il était prévu par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959. Il conserve son objet originel d'analyse de la régularité de la gestion budgétaire. Cependant, son contenu continue d'évoluer pour préfigurer l'examen de l'exécution des résultats et de la gestion budgétaire dans le sens prescrit par l'article 58-4° de la LOLF, tel que la Cour l'effectuera pour la première fois en 2007 sur la gestion de 2006. Ainsi, outre un état des lieux de la mise en œuvre de la réforme budgétaire, le rapport offre une analyse renouvelée de l'exécution du budget. Il ambitionne également de mesurer la prise en compte par l'État de l'impératif de performance qui concourt à la maîtrise des finances publiques.

Le présent *rapport sur les comptes de l'État* est d'existence plus récente. Il porte sur l'analyse de la comptabilité générale de l'État et préfigure le rapport de certification des comptes que la Cour remettra au Parlement pour la première fois en 2007 sur l'exercice 2006, conformément à l'article 58-5° de la LOLF. Cette année, ce rapport vise à la fois à porter une appréciation sur la qualité des comptes de 2005 au regard des règles comptables alors en vigueur, à analyser la mise en place par les services de l'État du nouveau référentiel comptable qui s'applique depuis l'ouverture de l'exercice 2006 et à formuler un ensemble de recommandations pour l'élaboration du bilan d'ouverture de l'État et des comptes de 2006 et des années ultérieures afin de faciliter le processus de leur certification.

En application des articles 48 et 58-3° de la LOLF, la Cour publiera également au mois de juin un *rapport sur la situation des finances publiques*. L'objet de ce rapport, préliminaire au débat d'orientation budgétaire, sera en particulier de dresser un état d'ensemble de la situation financière des administrations publiques (État, organismes divers d'administration centrale, collectivités territoriales et administrations de sécurité sociale), en la resituant dans une perspective de moyen terme.

## Introduction

La LOLF prévoit que, désormais, la comptabilité générale de l'État est entièrement « *fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations* », les règles comptables applicables à l'État ne devant plus se distinguer de celles applicables aux entreprises « *qu'en raison des spécificités de son action* ».

Sous l'empire de l'ordonnance organique, la comptabilité générale reposait très largement sur un système de caisse aménagé — enregistrant les opérations au fur et à mesure des encaissements et des décaissements — ce qui la différenciait peu de la comptabilité budgétaire.

Or, la réforme comptable introduite par la LOLF pose comme préalable que soient nettement distinguées, d'une part, la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, et, d'autre part, la comptabilité générale. Le législateur organique a également souhaité la tenue d'une comptabilité d'analyse des coûts qui doit permettre d'affiner l'évaluation du coût des actions tel qu'il apparaît budgétairement dans les programmes.

L'un des intérêts de la comptabilité générale par rapport à la comptabilité budgétaire est que la première retrace, au-delà des encaissements et des décaissements enregistrés par la seconde, l'ensemble des obligations et des risques financiers ainsi que du patrimoine de l'État qui ne sont pas appréhendés en loi de finances. La comptabilité générale constitue en quelque sorte un indicateur avancé des charges futures qui pèsent sur l'État : charges restant à payer, dépréciation des actifs, provisions, engagements hors bilan, etc.

Parce qu'elle apporte des informations nouvelles, la comptabilité générale peut utilement éclairer le Parlement dans ses décisions budgétaires. Elle peut également enrichir l'information du public sur la situation des finances nationales. Elle peut enfin être utile aux gestionnaires publics pour rendre des arbitrages budgétaires, orienter la politique immobilière des ministères, améliorer la gestion de leurs dettes envers des tiers, ou encore provisionner des dépenses à venir.

De manière plus générale, la réforme comptable améliorera la fiabilité des états financiers et, parce qu'elle s'appuie sur des règles largement inspirées des normes internationales, autorisera des comparaisons dans le temps et avec les États disposant déjà d'une comptabilité d'exercice intégrale.

Elle concourra ainsi à donner une image plus complète de la situation des finances de notre pays dans le but d'éclairer les décisions des pouvoirs publics.

La Cour ne formulera qu'en juin 2007 pour l'exercice 2006 sa première opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État conformément aux articles 58-5° et 67 de la LOLF. Elle publie seulement, cette année et pour la dernière fois, une « *déclaration générale de conformité* » attestant la correcte centralisation des comptes individuels des comptables publics et la cohérence des états composant le compte général de l'administration des finances.

Poursuivant sa préparation à sa mission de certification, la Cour indique les suites données à ses recommandations précédentes et formule des observations d'audit sur les comptes de 2005. Elle tire des ses observations des recommandations de nature différente : certaines sont relatives à la tenue et à l'établissement des comptes dans la perspective de la présentation du bilan d'ouverture de 2006, d'autres ont trait à l'organisation de l'administration, d'autres encore visent des adaptations normatives. En 2005, les nouvelles normes de la comptabilité générale n'étaient pas encore applicables. Aussi, la Cour s'est-elle prononcée par référence aux règles en vigueur, tout en s'efforçant d'indiquer l'écart entre la présentation des états financiers selon ces règles et celle qui aurait dû prévaloir si les nouvelles normes comptables avaient été applicables.

Cette année, la Cour a adopté une démarche didactique pour permettre aux différents lecteurs d'appréhender la complexité et l'utilité d'une démarche de certification des comptes de l'État autant que le sens à donner aux états financiers. La forme que revêt ce rapport est, de ce fait, atypique si on la compare à celle d'un rapport de commissaire aux comptes publié avec le rapport annuel de l'entreprise dont il certifie les comptes. En faisant un tel choix, la Cour ne préjuge pas pour autant le mode de présentation de sa première opinion sur les comptes l'année prochaine.

Après un commentaire sur les comptes de l'État en 2005 (CHAP. PRÉLIMINAIRE), la Cour dresse dans ce rapport un compte rendu de ses vérifications (CHAP. I) qui ont donné lieu à des observations sur les comptes (CHAP. II). Elle y analyse également la préparation de l'administration à la réforme comptable (CHAP. III). Elle précise enfin les progrès accomplis et les risques persistants dans la voie de la certification (CHAP. IV).

**Chapitre préliminaire**

**La présentation**

**des comptes de l'État en 2005**

À l'approche de la certification à laquelle elle devra procéder pour la première fois en 2007 et compte tenu des développements importants auxquels elle a été conduite du fait de l'approfondissement de ses investigations, la Cour estime nécessaire de consacrer un chapitre préliminaire à expliquer les nouveaux concepts utilisés dans la réforme de la comptabilité de l'État, afin de favoriser la bonne compréhension de la teneur de ses observations et recommandations.

Jusqu'à la LOLF, les comptes de l'État étaient une notion ambiguë : ils renvoyaient aussi bien aux crédits budgétaires exécutés qu'aux écritures de comptabilité générale. Du reste, selon l'article 141 du décret du 29 décembre 1962, le « *compte général de l'administration des finances* » (CGAF), qui retrace les comptes de l'État<sup>1</sup>, mêle des données de comptabilité budgétaire (développement des recettes et des dépenses du budget général ainsi que des opérations des comptes spéciaux du Trésor) et des éléments de comptabilité générale (balance générale des comptes).

La confusion qui a longtemps existé entre comptabilité des opérations budgétaires et comptabilité générale ne devra plus perdurer avec la LOLF qui distingue bien ces deux dimensions comptables. Les comptes qui sont examinés dans le présent rapport sont uniquement ceux qui relèvent de la comptabilité générale. L'exécution des opérations budgétaires est analysée par ailleurs dans le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire.

Dans ce chapitre préliminaire est exposée l'articulation entre comptabilités budgétaire et générale (I). La suite des développements est consacrée uniquement à cette dernière : après un rappel des règles comptables ayant présidé à l'établissement des états financiers de 2005, est présenté un commentaire de ces comptes (II).

---

<sup>1</sup> Le CGAF est préparé par l'agent comptable central du Trésor en sa qualité d'opérateur technique de l'État et arrêté chaque année par le ministre chargé des finances ; il est déposé à l'appui du projet de loi de règlement.

## I - L'articulation entre comptabilités budgétaire et générale

### A - Les liens entre le budget et les comptes

#### 1 - Définition des deux comptabilités

La *comptabilité budgétaire* est la mieux connue et la plus simple. Elle repose sur un système de caisse qui enregistre les dépenses et les recettes autorisées par la loi de finances au moment où elles sont respectivement décaissées et encaissées. Destinée à assurer le respect du vote du Parlement tendant à autoriser la perception des ressources publiques et à fixer les plafonds d'engagements et de dépenses, elle sert aux gestionnaires qui peuvent suivre au jour le jour la consommation de leurs crédits et l'exécution de leurs dépenses. Elle a aussi une signification financière et contribue à contrôler le besoin de financement de l'État.

La *comptabilité générale* est plus englobante. Elle était jusqu'à présent peu connue des gestionnaires qui n'en avaient aucun usage, notamment parce que ses résultats ne sont disponibles qu'à la clôture de l'exercice. Tenue en partie double, elle appréhende les recettes et dépenses budgétaires mais également d'autres produits et charges, tels que les dotations aux amortissements et aux provisions, qui ne se retrouvent pas en comptabilité budgétaire car ils ne donnent pas lieu à des flux de trésorerie. Elle retrace en outre des opérations de nature patrimoniale rattachées au bilan (immobilisations, créances, dettes financières, dettes non financières, etc.) qui, par définition, ne sont pas décrites en loi de finances.

#### 2 - Du budget aux comptes

##### a) *Les règles comptables*

À l'intersection des deux systèmes se trouvent les flux de ressources et de charges qui ne sont pas comptabilisés de manière identique en comptabilité budgétaire, tenue en caisse, et en comptabilité générale tenue intégralement en droits constatés à partir de 2006. En effet, certaines charges budgétaires comme les dépenses d'investissement, qui

ont vocation à être immobilisées, ne sont pas des charges comptables<sup>2</sup> ; à l'inverse, certaines charges comptables ne se traduisent pas par des charges budgétaires, comme c'est le cas des dotations aux amortissements et aux provisions. Par ailleurs, le fait générateur des charges et des ressources n'étant pas le même dans les deux systèmes, les dates données à une même opération peuvent être différentes dans l'un et l'autre cas.

### Les écritures comptables

Pour les *charges budgétaires*, les dotations, c'est-à-dire les autorisations d'engagement et les crédits de paiement, ont un impact sur la seule comptabilité budgétaire de la dépense dans son volet « gestion des crédits ». Cette comptabilité est tenue en partie simple : une dotation entraîne un accroissement du disponible à engager et à dépenser. L'engagement juridique constitue le fait générateur de la consommation des autorisations d'engagement en comptabilité budgétaire et entraîne une diminution du disponible à engager. La comptabilité générale, qui est une comptabilité en partie double, est mouvementée dès la constatation du service fait, c'est-à-dire lors de l'émission du mandat ou du dossier de liquidation, pour enregistrer une charge par la contrepartie d'un compte de dette non financière à laquelle sont associées les spécifications relatives à la destination (mission/programme/action) et à la nature de la dépense (titre/catégorie). À l'issue des procédures de vérification de la liquidation de la dépense, c'est-à-dire au moment de la validation par le comptable assignataire du mandat ou du dossier de liquidation, une seconde écriture comptable est passée pour constater le paiement, c'est-à-dire l'apurement de la dette par la contrepartie d'un compte de règlement.

Pour les *ressources budgétaires*, il y a, comme avant la LOLF, une unification des écritures comptables. Ainsi les mouvements de recettes, que celles-ci soient sur titre ou au comptant, sont enregistrés d'abord en comptabilité générale par la constatation d'une créance en contrepartie d'un compte de produit, puis lors de l'encaissement en comptabilité budgétaire par la constatation de l'extinction de la créance en contrepartie d'un compte de règlement.

#### b) L'articulation entre les deux comptabilités

Elle est un objectif essentiel de la LOLF, puisque la comptabilité générale a vocation à donner une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État et des informations utiles pour l'élaboration du budget et la bonne compréhension de l'exécution des lois de finances. Dans le respect de l'autonomie et de la logique propres à chacune, il doit

<sup>2</sup> Les dépenses immobilisées ne donnent lieu à des charges comptables que lorsque le test de dépréciation est positif ou lorsque le bien immobilisé est amortissable.

exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire définie comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements et la comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations et du rattachement à l'exercice indépendamment de la date d'encaissement ou de paiement.

Les opérations de l'État ne sont pas constituées uniquement d'opérations budgétaires mais aussi d'opérations de trésorerie. Celles-ci ne font pas l'objet d'une comptabilité particulière mais sont suivies par la comptabilité générale.

La mise en place d'une nomenclature budgétaire et comptable unifiée dans le domaine des charges — comme cela existait déjà pour la comptabilité des ressources —, l'établissement d'un nouveau plan de comptes distinguant les comptes à impact budgétaire et comptable et les comptes à impact exclusivement comptable, ainsi que la définition de schémas comptables identifiant clairement les faits générateurs de chaque comptabilité créent les conditions pour atteindre cet objectif.

### **3 - L'articulation entre les différents résultats**

La comptabilité budgétaire aboutit à calculer, en fin d'exercice, le solde des lois de finances, différence entre les recettes et les dépenses. C'est généralement à ce résultat que l'on fait référence lorsque l'on évoque le déficit du budget de l'État.

La comptabilité générale permet quant à elle d'établir le résultat de l'exercice ou « *résultat patrimonial* » correspondant au solde entre les produits et les charges qui figurent au compte de résultat. Ce résultat est moins connu bien qu'il fournisse des informations intéressantes. Par ailleurs, le résultat des opérations de trésorerie est présenté dans un tableau de financement. Après la réforme comptable en cours, ces résultats présenteront plus d'intérêt et devrait davantage retenir l'attention.

Enfin, dans le cadre du traité de Maastricht imposant la notification à la Commission européenne du solde des administrations publiques, l'État doit calculer sa capacité ou son besoin de financement selon des règles de comptabilité nationale qui sont communes à tous les États membres de l'Union européenne et autorisent des comparaisons entre eux.

Les finances de l'État peuvent ainsi être résumées par trois résultats comptables, en dehors du tableau de financement, qui obéissent à des règles de calcul spécifiques et répondent à des besoins d'information financière distincts. Les montants peuvent du reste s'avérer sensiblement différents. Les passages de l'un à l'autre sont décrits ci-dessous.

*a) Passage du solde budgétaire au résultat patrimonial*

|  | <i>En milliards d'euros</i> |               |               |
|--|-----------------------------|---------------|---------------|
|  | 2003                        | 2004          | 2005          |
| <b>Solde budgétaire (hors FMI)<sup>3</sup></b>   | <b>- 56,9</b>               | <b>- 43,9</b> | <b>- 43,5</b> |
| +/- Opérations du budget général et des comptes spéciaux du Trésor inscrits à des comptes de bilan | + 18,1                      | + 20,5        | + 21,1        |
| - Recettes sur créances des années antérieures   | - 13,1                      | - 11,7        | - 10,4        |
| + Restes à recouvrer sur créances de l'année courante  | + 12,7                      | + 12,3        | + 11,4        |
| + Compléments de droits sur créances nées au cours d'années antérieures                            | + 1,2                       | + 1,7         | + 0,8         |
| - Charges à payer  | - 0,5                       | - 0,5         | - 0,9         |
| + Produits à recevoir  | + 1,4                       | + 0,9         | - 0,3         |
| - Dotations aux amortissements et aux provisions   | - 32,5                      | - 28,7        | - 30,1        |
| + Repises sur amortissements et provisions, étalement de produits et transferts de charges         | + 21,8                      | + 19,3        | + 20,5        |
| +/- Opérations de la dette   | - 0,5                       | - 0,5         | - 0,2         |
| - Pertes et profits divers   | - 5,7                       | - 4,1         | - 9,4         |
| <b>Résultat patrimonial</b>  | <b>- 54,0</b>               | <b>- 34,7</b> | <b>- 41,0</b> |

Source : *Compte général de l'administration des finances 2003, 2004 et 2005*.

Le résultat patrimonial de 2005 est, comme depuis plusieurs années, un peu plus favorable que le solde budgétaire. L'écart entre les deux s'explique par divers retraitements dont les principaux sont :

- la neutralisation de dépenses budgétaires qui ne sont pas des charges comptables et n'affectent donc pas le compte de résultat mais sont inscrites au bilan de l'État (+ 21,3 Md€<sup>4</sup>) ;

<sup>3</sup> Il s'agit du résultat budgétaire en exercice. Il ne tient pas compte des opérations avec le fonds monétaire international (FMI) dont le résultat atteignait 1,4 Md€ en 2005. Ce résultat est déterminé par les besoins du fonds et de ses pays membres ainsi que par les variations de l'euro par rapport au droit de tirage spécial (DTS), panier des principales monnaies internationales. Il échappe de ce fait même à toute maîtrise mais est sans incidence budgétaire ni d'ailleurs monétaire.

<sup>4</sup> Il s'agit principalement d'opérations concernant les immobilisations financières (évolution des dotations et participations, mouvements sur les comptes de prêts et avances, notamment l'avance sur le montant des impositions revenant aux collectivités territoriales) et d'immobilisations corporelles et incorporelles (acquisition ou cession par exemple).

- la prise en compte de charges comptables qui ne sont pas des dépenses budgétaires telles que les dotations nettes des reprises sur amortissements et provisions (– 9,6 Md€), les pertes et profits sur emprunts et engagements (– 9,4 Md€) ou les opérations de la dette (– 0,2 Md€) ;
- des différences de rattachement à l'exercice entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale (+ 0,6 Md€).

L'écart entre les résultats s'est resserré depuis 2004 (2,5 Md€ contre 9,2) principalement du fait de la diminution des pertes et profits sur emprunts et engagements.

*b) Passage du résultat patrimonial au besoin de financement de l'État au sens du Traité de Maastricht*

La comptabilité générale et la comptabilité nationale sont toutes deux tenues en droits constatés. Pourtant des écarts de méthode très significatifs existent entre les deux systèmes comme l'indique le tableau ci-dessous :

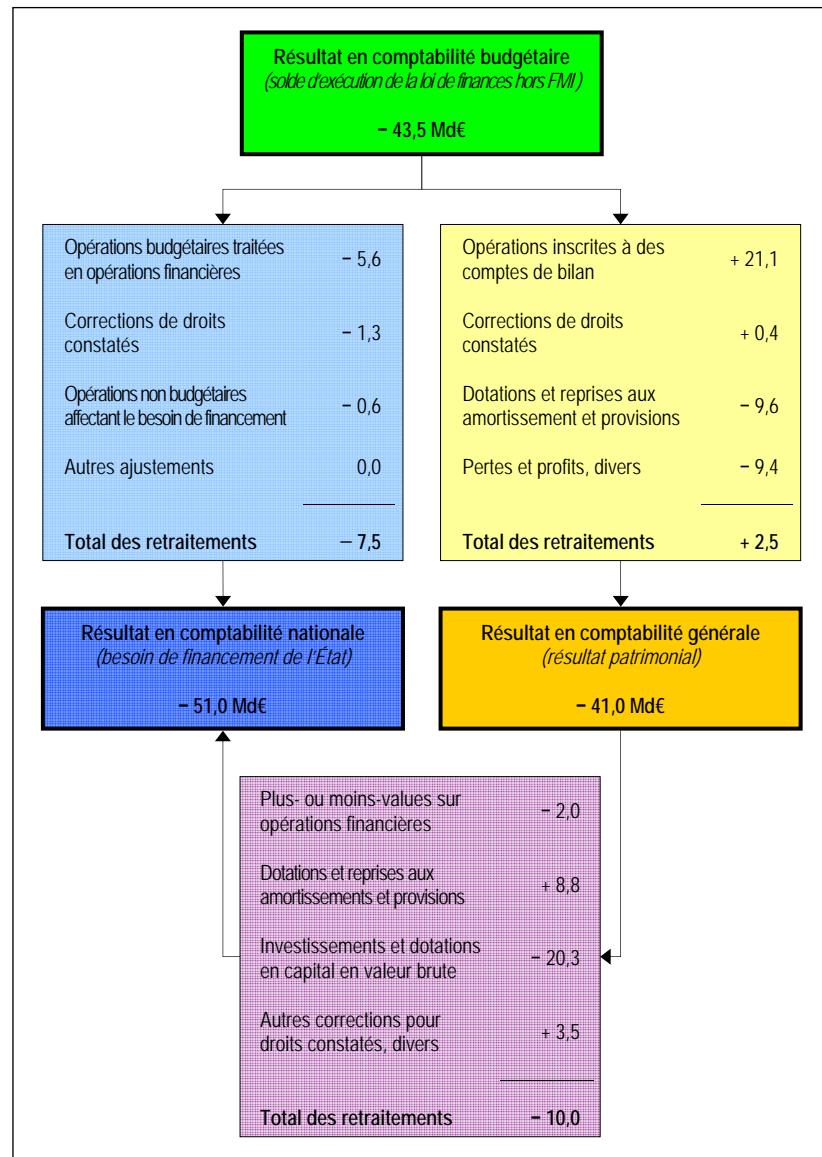
|   | <i>En milliards d'euros</i> |        |        |
|---|-----------------------------|--------|--------|
|   | 2003                        | 2004   | 2005   |
| Résultat patrimonial (comptabilité générale)                | – 54,0                      | – 34,7 | – 41,0 |
| - Plus- ou moins-values sur opérations financières          | + 0,6                       | – 4,0  | – 2,0  |
| - Dotations et reprises sur amortissements                  | + 13,9                      | + 9,3  | + 8,8  |
| +/- Investissements et dotations en capital en valeur brute | – 20,2                      | – 20,5 | – 20,3 |
| +/- Autres corrections pour droits constatés et divers      | – 1,9                       | – 1,9  | + 3,5  |
| Besoin de financement (comptabilité nationale)              | – 61,6                      | – 51,8 | – 51,0 |

*Source : Compte général de l'administration des finances 2003, 2004 et 2005.*

Le besoin de financement de l'État au sens du Traité du Maastricht, qui n'est qu'une composante du « déficit public » notifié à la Commission européenne, est de 10,0 Md€ plus défavorable que le résultat patrimonial. Les conventions de la comptabilité nationale uniformisées au sein du système européen des comptes sont telles que le besoin de financement de l'État ne prend pas en compte les cessions d'actifs financiers (enregistrées dans les comptes de patrimoine correspondants) ni les opérations d'inventaire<sup>5</sup>. Il intègre en revanche les opérations non financières comptabilisées au bilan (investissements, dotations en capital).

<sup>5</sup> L'amortissement comptable des actifs immobilisés est retraité sur des bases économiques en fonction de la durée de vie du capital. Par ailleurs, les provisions pour risques et charges sont annulées.

c) Tableaux de passage entre les trois résultats comptables de l'État en 2005



Source : Rapport financier 2005, Cour des comptes.

## B - La nécessaire autonomie des comptabilités budgétaire et générale

Jusqu'alors, la comptabilité générale était tenue dans une étroite dépendance de la comptabilité budgétaire. Ainsi les produits et les charges étaient enregistrés sur une base de caisse, aucune écriture de charges à payer et de produits à recevoir n'était passée à l'exception de la TVA et de la TIPP, les opérations de la période complémentaire et les dépenses anticipées étaient rattachées à l'exercice selon les règles imposées par la comptabilité budgétaire. Le résultat patrimonial n'avait pas de véritable signification.

La LOLF a posé le principe de la tenue de deux comptabilités distinctes<sup>6</sup>, une comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires, dont les règles sont définies aux articles 28 et 29, et une comptabilité générale dont les principes sont énoncés à l'article 30.

Dès lors une opération de remise de dettes aux États étrangers qui a pour effet de rendre certaine et définitive la perte sur la créance doit être constatée dans les comptes selon les règles applicables en comptabilité générale et non pas en fonction de l'article 24 de la LOLF qui ne prévoit que trois possibilités en cas de défaillance d'un débiteur de l'État (une décision de recouvrement, une décision de rééchelonnement ou la constatation d'une perte probable faisant l'objet d'une disposition de loi de finances et imputée au résultat de l'exercice en loi de règlement) et qui n'a de force contraignante qu'au regard de la loi de règlement.

Il ne saurait donc plus être question de maintenir la dépendance de la comptabilité générale à l'égard de la comptabilité budgétaire que d'asservir la comptabilité budgétaire à la comptabilité générale. La passation de provisions pour risques et charges ou de charges à payer, charges constatées d'avance et produits à recevoir ne pourra pas être écartée en comptabilité générale si les normes comptables applicables l'imposent.

Des écarts de méthode permettront d'expliquer les différences entre le résultat d'exécution budgétaire et le solde des opérations de l'exercice en comptabilité générale, comme il en existe déjà entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité nationale au sens du système européen de comptes et du protocole sur les déficits excessifs annexé au traité de Maastricht ou entre la comptabilité générale et la comptabilité nationale. Certains de ces écarts de méthode ne seront pas nouveaux.

---

<sup>6</sup> La LOLF prévoit aussi la tenue d'une comptabilité d'analyse des coûts. Cette comptabilité spécifique, encore embryonnaire, n'est pas examinée dans ce rapport.

C'est le cas des dépenses budgétaires d'investissement qui, en comptabilité générale, continueront d'être immobilisées dans un compte de bilan. D'autres écarts seront nouveaux. C'est le cas des acomptes d'impôt qui, en comptabilité budgétaire et en comptabilité nationale, devront être traités comme des recettes de l'exercice mais, en comptabilité générale, comme des dettes non financières tant que le fait génératrice du produit qu'est la déclaration de revenus ne sera pas intervenu.

Certains concepts ont été importés d'une comptabilité à l'autre. Ainsi, la comptabilité budgétaire avait prévu, avant la LOLF, quelques cas de provision budgétaire qui n'entraînent pas de décaissement dans l'exercice de leur enregistrement mais affectent l'équilibre des lois de finances de l'année, alors que leur reprise n'entraîne aucun encaissement mais améliore l'équilibre de la loi de finances selon un principe de symétrie. Tel a été le cas cette année pour la reprise de provision afférente au droit à prime d'État sur plan d'épargne populaire (PEP) pour un montant de 652 M€. Avec la mise en œuvre de la LOLF au 1<sup>er</sup> janvier 2006, ces provisionnements budgétaires doivent disparaître.

### C - Régularité, sincérité et image fidèle

En comptabilité générale, le mot *régularité* n'a pas le même sens selon qu'il s'applique aux comptes ou aux opérations et gestions sous-jacentes<sup>7</sup>. La certification des comptes n'est pas un examen de la gestion. Le principe de régularité implique que la comptabilité soit conforme aux règles et procédures en vigueur. Mais il va de soi que quand des actes de gestion sont irréguliers la Cour dont les attributions ne se limitent pas à celles d'un certificateur se doit de les dénoncer.

En ce qui concerne le principe de *sincérité*<sup>8</sup> rendu applicable par l'article 27 de la LOLF, le recueil des normes comptables de l'État précise que « *les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés* ». Il reprend la définition qu'en donne

---

<sup>7</sup> Elle n'a pas non plus le même sens que la régularité budgétaire qui s'entend du respect de l'autorisation parlementaire et des règles et procédures budgétaires applicables.

<sup>8</sup> La sincérité des comptes ne doit pas être confondue avec la sincérité budgétaire dont le principe a été posé par l'article 32 de la LOLF, même si, pour les lois de règlement, comme l'a indiqué le Conseil constitutionnel : « *la sincérité de la loi de règlement s'entend en outre comme imposant l'exactitude des comptes* » (décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001).

le plan comptable général. L'article 31 confie aux comptables publics la charge de veiller à « *la sincérité des enregistrements comptables et au respect des procédures* ». Des comptes sincères supposent une parfaite connaissance des règles et de leur application, de la situation financière de l'État et des précautions prises pour que le lecteur des comptes n'ait pas une vision déformée de leur contenu.

Enfin, le principe d'*image fidèle* qui est généralement considéré comme le plus important des trois principes auxquels les comptes doivent se conformer, n'est pas défini de manière directe, mais comme le recueil des normes le rappelle, « *les textes français et européens indiquent que, lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies en annexe. De plus, si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les comptes*

 ».

L'image fidèle suppose un format des états financiers et un référentiel comptable applicable. Elle ne trouve donc à s'apprécier qu'en comptabilité générale, même si l'article 27 de la LOLF qui pose le principe que les comptes de l'État doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière porte sur les trois comptabilités, budgétaire, générale et d'analyse des coûts.

## **D - La comptabilité générale, indicateur avancé des charges budgétaires futures**

L'intérêt de la comptabilité générale par rapport à la comptabilité budgétaire, c'est-à-dire à la comptabilité de caisse, est qu'elle vise à retracer l'ensemble des obligations et des risques financiers de l'État qui ne sont pas appréhendés en loi de finances. La comptabilité générale constitue en quelque sorte un indicateur avancé des charges futures qui pèsent sur l'État : dépréciation des actifs immobilisés ou circulants, provisions pour risques et charges, charges à payer, engagements hors bilan, etc.

## II - Établissement et lecture des états financiers

### A - Les règles comptables applicables en 2005

Les comptes présentés dans le compte général de l'administration des finances ont été établis selon l'ancien plan comptable de l'État, entré en vigueur en 19889 et modifié par arrêté interministériel du 22 juin 1999. Ils s'inspirent du plan comptable général<sup>10</sup> et du format des états financiers tels que les publient les entreprises, mais demeurent éloignés des règles posées par la LOLF et des normes comptables qui en découlent en application de l'arrêté du 21 mai 2004 et qui entrent en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les différences concernent plusieurs points fondamentaux :

- les produits et les charges sont enregistrés selon les règles de la comptabilité budgétaire et ne sont donc pas rattachés à l'exercice, sauf pour les calculs d'intérêts ;
- les dettes non financières vis-à-vis des fournisseurs ou d'organismes auxquels ont été déléguées des compétences ne sont pas suivies au bilan et, sauf pour la TVA, les charges à payer et charges constatées d'avance ne donnent lieu qu'à une information partielle en annexe ;
- la propriété sert de critère pour la comptabilisation des immobilisations corporelles et financières, alors que le nouveau référentiel comptable imposera celui, plus large, du contrôle ;
- les entrées et sorties d'immobilisations corporelles ne sont pas reliées à un inventaire physique, des tests de dépréciation ne sont pratiqués ni sur le parc immobilier ni sur les immobilisations financières et les stocks ne sont pas comptabilisés ;
- des créances telles que les prêts au personnel, les avances remboursables et les créances admises en surséance continuent d'être suivies en hors bilan et *a contrario* des autorisations de tirage sur le compte du Trésor accordées aux établissements financiers qui sont chargés de mettre en place les prêts de l'État aux entreprises et aux États étrangers sont suivies dans des comptes de provision de passif, ce qui fausse le bilan ;

---

<sup>9</sup> cf. instruction n° 87-128 PR du 29 octobre 1987.

<sup>10</sup> cf. art. 133 du décret du 29 décembre 1962 précité.

- les charges et ressources des Pouvoirs publics<sup>11</sup>, les budgets annexes<sup>12</sup> et autres services non personnalisés ne sont intégrés à la comptabilité générale de l'État qu'en trésorerie.

## B - La lecture des états financiers

Le bilan et le compte de résultat de l'État ne se lisent pas comme ceux d'une entreprise et les méthodes d'analyse financière ne leur sont pas applicables telles quelles.

Au bilan :

- l'État détient des actifs corporels à longue durée de vie, souvent très anciens, pour lesquels des amortissements assis sur les coûts historiques seraient dépourvus de sens ou dont la valorisation s'avèreraient sans signification ;
- il dispose aussi d'actifs incorporels qui sont soit essentiels mais impossibles à valoriser comme la capacité de lever l'impôt, soit non valorisés comme les bases de données économiques ou encore valorisés uniquement dans les comptes des exploitants ou des bénéficiaires comme les contrats de concessions, les autorisations d'occupation du domaine public national, les droits de propriété intellectuelle, les droits de diffusion ou les licences de télécommunications ;
- l'État n'a ni capital ni réserves sur lesquels pourraient venir s'imputer ses reports à nouveau, comme le fait chaque année une entreprise pour le résultat de son activité, mais une situation nette ; celle-ci est négative parce qu'elle est constituée des reports à nouveau cumulés des années antérieures, du résultat de l'année et des écarts d'intégration ou de réévaluation (qui sont la contrepartie des revalorisations successives du parc immobilier et des ajustements de valeur annuels des dotations et participations qu'il détient) ;
- l'État a une dette financière qui ne peut se comparer qu'à ses produits de l'année ou à la création de richesse ; le rapport entre la dette financière et la création de richesse est du reste un agrégat de comptabilité nationale utilisé pour mesurer, dans le cadre des

---

<sup>11</sup> On entend par Pouvoirs publics notamment la présidence de la République et les assemblées parlementaires.

<sup>12</sup> Les budgets annexes retracent « *les opérations financières des services de l'État non dotées de la personnalité morale et dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu au paiement de prix* » (art. 20 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959).

- procédures prévues par le protocole annexé au traité de Maastricht, le poids de la dette de l'ensemble des administrations publiques ;
- l'État n'établit pas encore de comptes consolidés avec les entités dotées de la personnalité juridique qu'il contrôle (entreprises publiques, établissements publics, etc.) ; il n'envisage pas d'en établir avec les collectivités territoriales, à la différence du Royaume-Uni.

Au compte de résultat :

- les services rendus par l'État ne sont pas, pour l'essentiel, des services marchands ;
- contrairement à ceux des entreprises, les produits de l'État sont largement indépendants de ses charges ;
- l'État procède à des transferts sans contrepartie au profit de tiers (ménages, entreprises, collectivités publiques, etc.), soit directement, soit par l'intermédiaire d'organismes tiers, opérateurs ou acteurs des politiques de l'État.

### **III - Les états financiers**

Compte tenu des règles comptables retenues pour l'établissement des états financiers de 2005 et évoquées précédemment, le bilan et le compte de résultat présentés ici ne peuvent donner du patrimoine et de la situation financière de l'État qu'une image incomplète.

La comparaison avec l'exercice 2004 permet cependant de faire ressortir un certain nombre d'évolutions qui éclairent les conditions d'exécution des lois de finances et leur incidence patrimoniale, dans la mesure où elles dépassent l'horizon de l'annualité budgétaire, articulent les variations du bilan et du compte de résultat selon les principes de la comptabilité en partie double, mettent l'accent sur des augmentations ou des diminutions de valeur d'actif et cherchent à évaluer les charges budgétaires futures.

#### **A - Le bilan**

##### **1 - L'actif**

L'actif qui est égal à l'actif brut moins les amortissements et provisions s'élève à 346,2 Md€ au 31 décembre 2005 contre 342,3 Md€ au 31 décembre 2004. Par comparaison, le total de bilan du Canada atteint 705,7 Md\$ en 2005, celui des États-Unis 1 456,1 MdUSD. En France, le total du bilan d'autres personnes publiques comme la Banque

de France atteint, en 2005, 173,5 Md€ celui de la Caisse des dépôts et consignations, 187,8 Md€ Dans le secteur privé, il s'élevait en 2005 à 848,4 Md€ pour le groupe Société générale et à 70,4 Md€ pour EADS.

*a) Réduction des immobilisations de 4,1 Md€*

Le montant net des immobilisations de l'État s'élève à 247,7 Md€ à fin 2005, soit 72 % de l'actif, contre un total de 251,8 Md€ et 74 % de l'actif à fin 2004.

*Augmentation des immobilisations corporelles nettes de 6,6 Md€*

En 2005, les immobilisations corporelles nettes représentent 31 % de l'actif pour un montant total de 108,6 Md€ contre 30 % de l'actif pour 102 Md€ en 2004. La hausse de 6,6 Md€ s'explique comme suit :

|  |            |
|--|------------|
| – investissements de la période 2005         | + 16,5 Md€ |
| – réévaluation d'immobilisations             | + 0,2 Md€  |
| – dotations aux amortissements de la période | – 10,1 Md€ |

L'augmentation des valeurs brutes immobilisées est essentiellement le fruit des investissements de l'année.

Les réévaluations qui sont opérées sur le parc immobilier en fonction de l'indice du coût de la construction et qui ont leur contrepartie en écart de réévaluation dans la situation nette sont peu significatives (0,2 Md€ contre 2,1 Md€ pour l'exercice 2004).

Les dotations aux amortissements nettes des sorties augmentent de 1 Md€ pour atteindre 66,7 Md€ mais seules les dotations nouvelles affectent le compte de résultat pour 10,1 Md€<sup>13</sup>. Les diminutions d'amortissements qui sont de 6,3 Md€ contre 6,8 Md€ en 2004 n'ont pas d'impact sur le compte de résultat. Elles résultent de sorties du bilan des biens totalement amortis, en dérogation au plan comptable général qui oblige à les conserver en valeur brute au bilan. Les cessions immobilières, qui sont enregistrées dans un compte d'affectation spéciale « *Gestion du patrimoine immobilier de l'État* » créé en loi de finances rectificative pour 2005, s'élèvent à 0,5 Md€ mais n'ont pas d'effet sur l'actif immobilisé. Au total, l'impact des variations de valeur des immobilisations corporelles sur le compte de résultat est de 10,2 Md€ en charges et de 0,5 Md€ en produits.

---

<sup>13</sup> Il s'y ajoute 0,1 Md€ pour l'amortissement des immobilisations incorporelles.

**Bilan de l'État – Actif***En millions d'euros*

| <b>ACTIF</b>  | <b>2003</b>    | <b>2004</b>    | <b>2005</b>    |
|---|----------------|----------------|----------------|
| <b>Immobilisations</b>  | <b>235 411</b> | <b>251 797</b> | <b>247 683</b> |
| Incorporelles nettes des amortissements                           | 190            | 170            | 168            |
| Corporelles nettes des amortissements                             | 93 612         | 101 992        | 108 638        |
| Prêts et avances nettes des dépréciations                         | 18 044         | 16 112         | 15 583         |
| Dotations et participations                                       | 123 566        | 133 523        | 123 294        |
| <b>Actif circulant</b>  | <b>70 901</b>  | <b>72 878</b>  | <b>79 710</b>  |
| Redevables  | 18 715         | 17 451         | 14 773         |
| Débiteurs divers  | 32 103         | 34 980         | 41 693         |
| Comptes d'attente débiteurs                                       | 1 354          | 863            | 2 184          |
| Produits à recevoir   | 15 794         | 16 704         | 16 747         |
| Établissements financiers   | 2 882          | 2 834          | 3 725          |
| Caisse  | 49             | 42             | 42             |
| Mouvements entre comptes financiers                               | 4              | 4              | 6              |
| <b>Régularisation</b>   | <b>10 284</b>  | <b>11 853</b>  | <b>13 459</b>  |
| Charges à répartir et engagements étaisés sur plusieurs exercices | 262            | 240            | 106            |
| Dépenses imputables de l'année suivante                           | 3 133          | 3 030          | 3 167          |
| Autres comptes de régularisation débiteurs                        | 6 889          | 8 583          | 10 086         |
| <b>Divers</b>   | <b>5 494</b>   | <b>5 740</b>   | <b>5 899</b>   |
| Décotes sur emprunts et BTAN                                      | 5 484          | 5 740          | 5 899          |
| Suppléments résultant d'indexation                                | 10             | -              | -              |
| <b>TOTAL</b>  | <b>322 090</b> | <b>342 268</b> | <b>346 211</b> |

*Source : Cour des comptes à partir des comptes généraux de l'administration des finances 2003, 2004 et 2005.*

**Bilan de l'État – Passif***En millions d'euros*

| PASSIF   | 2003           | 2004           | 2005           |
|--|----------------|----------------|----------------|
| Situation nette                                | - 578 545      | - 608 712      | - 661 987      |
| Provisions pour risques et charges             | 252            | 231            | 74             |
| Dette financière                               | 816 808        | 863 038        | 908 986        |
| Négociable <sup>14</sup>                       | 804 021        | 849 550        | 893 817        |
| Non négociable                                 | 12 787         | 13 488         | 15 169         |
| Autres dettes                                  | 71 142         | 74 470         | 85 066         |
| Titres de participation non libérés            | 420            | 1 170          | 750            |
| Services non personnalisés et budgets annexes  | 1 270          | 1 063          | 1 166          |
| Chèques sur le Trésor                          | 492            | 382            | 303            |
| Comptes créditeurs clients                     | -              | -              | 81             |
| Correspondants et déposants                    | 51 996         | 54 403         | 60 523         |
| Créditeurs divers/comptes d'attente créditeurs | 9 248          | 8 165          | 12 350         |
| Charges à payer                                | 6 614          | 7 150          | 8 093          |
| Appels de marge sur pensions livrées           | 1 102          | 2 137          | 1 800          |
| Régularisation                                 | 5 606          | 6 096          | 5 759          |
| Dépenses réglées dans la période suivante      | 5 261          | 5 138          | 4 626          |
| Autres comptes de régularisation créditeurs    | 345            | 958            | 1 133          |
| Reversements sur dépenses à annuler            | -              | -              | -              |
| Divers   | 6 827          | 7 145          | 8 313          |
| Primes   | 6 827          | 7 145          | 8 313          |
| <b>TOTAL</b>                                   | <b>322 090</b> | <b>342 268</b> | <b>346 211</b> |

Source : Cour des comptes à partir des comptes généraux de l'administration des finances 2003, 2004 et 2005.

<sup>14</sup> Y compris intérêts courus non échus.

*Diminution des dotations et participations à hauteur de 10,2 Md€*

Les valeurs immobilisées au titre des dotations et participations sont calculées selon la méthode d'évaluation par équivalence sur la base de la quote-part des capitaux propres. Les variations de valeur sont calculées avec une année de décalage, en l'occurrence l'année 2004, en raison d'un arrêté des comptes plus précoce pour l'État que pour les entreprises et organismes publics. Les plus ou moins-values latentes éventuelles sont enregistrées en écarts de réévaluation dans la situation nette, l'État ne passant aucune moins-value latente ou provision pour dépréciation au compte de résultat.

Les dotations et participations s'élèvent à 123,3 Md€ et représentent 36 % de l'actif au 31 décembre 2005, contre 133,5 Md€ et 39 % en 2004. Cette diminution nette de 10,2 Md€ qui succède à une augmentation de 9,9 Md€ en 2004 se décompose comme suit :

|   |                          |
|---|--------------------------|
| – actualisation nette de la valeur immobilisée<br>des dotations et participations             | – 10,7 Md€ <sup>15</sup> |
| – cessions de titres et autres opérations<br>non budgétaires                                  | – 5,8 Md€                |
| – achats de titres, dotations en capital et avances<br>d'actionnaires nets des remboursements | + 6,3 Md€                |

Les entreprises publiques du secteur marchand enregistrent une diminution nette de valeur de 4,4 Md€ due au poids des situations nettes négatives de Charbonnages de France, de Réseau ferré de France (RFF) et de la SNCF (compte tenu du service auxiliaire d'amortissement de la dette). Les organismes divers du secteur non marchand apportent une valeur nette supplémentaire de 6 Md€. L'augmentation de valeur des administrations de sécurité sociale (+ 23,8 Md€) masque une dégradation de 8,2 Md€ compte tenu du transfert de dette à la CADES (32 Md€). Les structures de défaisance<sup>16</sup> voient leur situation nette se dégrader de près de 36 Md€ du fait de la CADES.

---

<sup>15</sup> Cette actualisation se traduit en situation nette par une diminution de 14,5 Md€ des plus-values latentes et par une augmentation des reports à nouveau cumulés de 3,8 Md€ dans des conditions qui rendent très difficile la compréhension des évolutions des dotations et participations. Ces schémas comptables sont heureusement modifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

<sup>16</sup> La défaisance est une opération ayant pour but d'améliorer le bilan d'une entité en se défaisant, sur une entité distincte, d'actifs considérés comme compromis en tout ou en partie.

*Diminution des prêts et avances pour 0,5 Md€*

Les prêts et avances s'élèvent à 14,9 Md€ après provisions, soit 4,3 % de l'actif, en baisse de 0,5 Md€ sur 2004. La plus grande part, soit 13,8 Md€, est constituée de prêts aux États étrangers. L'encours net de provisions pour dépréciation a été ramené à 243 M€ contre 249 M€ à fin 2004.

*b) Augmentation de l'actif circulant de 6,3 Md€*

L'actif circulant atteint 79,2 Md€ à fin 2005, soit 23 % de l'actif, contre 72,9 Md€ et 21 % à fin 2004.

*Diminution des créances sur redevables de 2,7 Md€*

Les créances sur redevables, principalement des contribuables, s'élèvent à un montant net de 14,8 Md€ et représentent 4 % du total de l'actif net au 31 décembre 2005, contre 17,4 Md€ et 5 % de l'actif net au 31 décembre 2004. Cette diminution de 2,7 Md€ (- 15 %) peut s'analyser en une diminution nette des créances brutes (prises en charge de l'année – recouvrements sur prises en charge de l'année et des années antérieures) de 3,1 Md€ et une diminution nette (dotations – reprises) des provisions de 0,4 Md€.

Le taux de provisionnement passe ainsi de 65 % à fin 2004 (avec 32,8 Md€ de provisions pour un montant brut de créances de 50,2 Md€) à 69 % à fin 2005 (avec 32,4 Md€ de provisions pour un montant brut de créances de 47,2 Md€), soit une augmentation de 3,4 points. Il faut toutefois noter que le dispositif de provisionnement qui couvrait jusqu'à présent les dégrèvements et admissions en non valeur des créances fiscales a été étendu aux amendes et aux créances non fiscales. La provision pour dépréciation enregistrée sur ces postes représente 2,6 Md€ au 31 décembre 2005. À périmètre de provisionnement constant, l'encours de provisions aurait été ramené à 29,8 Md€ et le taux de provision aurait baissé de 2 points.

*Augmentation des débiteurs divers de 6,7 Md€*

Le solde net des débiteurs divers s'élève à 41,7 Md€ après enregistrement d'une provision non significative, et représente 12 % de l'actif à fin 2005 contre 35 Md€ et 10 % de l'actif à fin 2004. La hausse de 19 % par rapport à 2004, s'explique, pour l'essentiel (+ 5,6 Md€), par la gestion active de la trésorerie de l'État (opérations de pensions livrées, prêts sur le marché interbancaire ou aux États de la zone euro) à des taux proches de l'EONIA<sup>17</sup>.

*Augmentation des comptes d'attente débiteurs pour 1,3 Md€*

Les comptes d'attente débiteurs constituent une part faible de l'actif (2,2 Md€ au 31 décembre 2005, soit moins de 1 % du total) mais expliquent pour 1,3 Md€ l'augmentation de l'actif circulant en 2005.

Cette hausse concerne pour 1 Md€ l'imputation provisoire de dépenses liées aux opérations des tiers (dépenses chez les comptables centralisateurs, les comptables non centralisateurs et les receveurs des administrations financières). Elle masque un effort important de réduction des comptes d'imputation provisoire à incidence budgétaire dans le cadre d'un plan national d'apurement engagé dès 2001 à la demande de la Cour et qui a connu de bons résultats en 2005.

*Augmentation des créances sur établissements financiers pour 0,9 Md€*

Le poste de créances sur établissements financiers s'élève à 3,7 Md€ à fin 2005 et enregistre une augmentation de 0,9 Md€ qui est due aux effets à recevoir et aux engagements cautionnés. Le solde du compte courant du Trésor à la Banque de France qui est le banquier de l'État, bien qu'en hausse sur 2004 (0,3 Md€ contre 0,2 Md€), demeure dans des limites compatibles avec les termes de la convention signée en avril 2002 entre l'État et la Banque de France. Le montant des disponibilités en banque est cependant faussé par le maintien, cette année encore, en dette des chèques sur le Trésor (0,3 Md€).

---

<sup>17</sup> EONIA : *European OverNight Index Average*, taux de référence quotidien des dépôts interbancaires effectués au jour le jour dans la zone euro.

*c) Augmentation des comptes de régularisation pour 1,6 Md€*

Les comptes de régularisation s'élèvent à 13,4 Md€ à fin 2005 contre 11,8 Md€ à fin 2004, soit une augmentation significative de 1,5 Md€ sur l'exercice due essentiellement à des recettes encaissées en période complémentaire<sup>18</sup> (10,1 Md€) et rattachées à l'exercice 2005. Ils comprennent aussi, pour un montant relativement constant (3,2 Md€ en hausse de 0,2 Md€ par rapport à l'année dernière), les « *dépenses imputables au budget de l'année suivante* », notion exclusivement budgétaire qui consiste à ouvrir des crédits sur l'exercice suivant, à engager des dépenses ordinaires autres que de personnel et à n'exécuter le service que sur l'exercice suivant.

Ces comptes de régularisation sont l'illustration de l'étroite dépendance de la comptabilité générale vis-à-vis de la comptabilité budgétaire. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les recettes encaissées en période complémentaire ne pourront être rattachées à l'exercice que si un titre a été émis avant le 31 décembre, les recettes au comptant devant être rattachées à l'exercice suivant. En l'absence de service fait, les dépenses ordonnancées par anticipation ne pourront pas être assimilées à des charges à payer au passif. Si le décaissement est intervenu, ce seront des charges constatées d'avance. Dans les autres cas, il s'agira d'apprecier quelle est la portée de l'engagement juridique pour en déduire s'il doit donner lieu à une provision pour charges.

**2 - Le passif**

Le passif du bilan de l'État s'élève à 346,2 Md€ au 31 décembre 2005.

*a) Dégradation de la situation nette de 53,3 Md€*

En l'absence de capitaux propres et de valorisation d'actifs incorporels tels que la capacité de lever l'impôt, la situation nette ne doit pas être considérée comme une mesure de la richesse de l'État mais comme la différence entre les actifs et les passifs comptables. Elle s'établit à – 662 Md€ et enregistre une dégradation de 53,3 Md€ sur 2004 qui se décompose comme suit :

---

<sup>18</sup> Les dépenses et les recettes d'un exercice peuvent être exécutées, sous certaines conditions, durant une période dite complémentaire ouverte au-delà du 31 décembre.

|   |            |
|---|------------|
| – augmentation du report à nouveau négatif                                | – 30,6 Md€ |
| – augmentation du résultat négatif de l'année                             | – 6,3 Md€  |
| – diminution de l'écart de réévaluation des dotations et participations   | – 16,6 Md€ |
| – augmentation de l'écart de réévaluation des immobilisations corporelles | + 0,2 Md€  |

Le passif hors situation nette se monte à 1 008,2 Md€ contre 951 Md€ au 31 décembre 2004, soit une augmentation de 57,2 Md€

*b) Augmentation de la dette financière pour 46 Md€*

La dette financière<sup>19</sup> s'élève à 909 Md€ soit 90 % du passif hors situation nette contre 863 Md€ et 91 % à fin 2004. La hausse de 46 Md€ est due principalement à la dette négociable.

Dans cette dette qui atteint 893,8 Md€ l'encours des OAT (obligations assimilables du Trésor), titres à moyen et long terme, s'élève à 605,6 Md€ contre 564,2 Md€ soit une augmentation de 41,4 Md€ et de 2 points de la part relative dans l'ensemble de la dette (à 68 %). Les BTAN (bons du Trésor à intérêts annuels), titres à court terme, représentent 193,6 Md€ contre 188,9 Md€ en 2004, soit une hausse de 4,7 Md€ qui assure un maintien en part relative (22 %). Enfin, les BTF (bons du Trésor à taux fixe), titres à court terme, sont ramenés de 96,5 Md€ à 94,6 Md€ ce qui diminue leur part de la dette négociable à 10,7 %. L'endettement long s'est donc davantage accru que celui à court terme.

---

<sup>19</sup> La dette financière de l'État au bilan ne prend pas en compte la dette non négociable, les intérêts courus non échus. Elle intègre, en revanche, les dettes des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor, les remises de dette et la dette en crédit-bail qui n'est pas suivie au bilan. La dette des administrations publiques est analysée dans le rapport préliminaire.

*c) Augmentation des autres dettes et du bas de bilan de 11,4 Md€*

Les autres dettes et les postes du bas de bilan s'élèvent à 99,1 Md€ et représentent 10 % du passif hors situation nette contre 74,5 Md€ et 9 % en 2004. La hausse de 11,4 Md€ s'explique par un gonflement des dépôts à vue des correspondants<sup>20</sup> pour 6,1 Md€ des créateurs divers et comptes d'attente créditeurs pour 4,3 Md€ et des primes sur emprunts et BTAN, déduction faite des comptes de régularisation pour 0,8 Md€.

Les créateurs divers et comptes d'attente créditeurs se montent à 12,4 Md€ à fin 2005 contre 8,2 Md€ à fin 2004. Cette augmentation de 4,3 Md€ s'explique pour 2,2 Md€ par les comptes des tiers créditeurs divers et pour 2,1 Md€ par les comptes transitoires ou d'attente créditeurs qui connaissent la même inversion de tendance que les comptes d'actif.

Les primes sur emprunts et BTAN qui ont atteint 8,3 Md€ montrent que les investisseurs ont acheté des titres moins cher que le nominal, alors que les décotes qui figurent à l'actif du bilan et qui s'élèvent à 5,7 Md€ indiquent que d'autres titres ont été achetés par les investisseurs plus cher que le nominal. L'État a donc un passif net de 2,4 Md€ qui s'ajoute à sa dette financière. Les comptes de régularisation s'élèvent à 13,4 Md€ et correspondent aux dépenses budgétaires payées au cours de la période complémentaire. À partir de 2006 ces dépenses budgétaires ne pourront être passées en charges à payer que si le service fait a été constaté au 31 décembre.

---

<sup>20</sup> Les correspondants du Trésor peuvent être des collectivités publiques, des banques centrales étrangères ou des établissements financiers. Ils ont des obligations de dépôt de fonds au Trésor et aucun découvert ne peut leur être consenti à l'exception des banques centrales de la zone Franc.

## B - Le compte de résultat de l'État

Le résultat patrimonial de l'exercice 2005 enregistre un déficit de 41 Md€ en hausse de 6,3 Md€ sur 2004. Il se décompose comme suit.

### 1 - Dégradation du résultat de fonctionnement de 1,95 Md€

Le résultat de fonctionnement se monte à – 2,6 Md€ pour l'exercice 2005 contre – 0,7 Md€ en 2004, soit une dégradation de 1,95 Md€ significative en valeur relative. La diminution de 1,3 Md€ des charges nettes de fonctionnement est compensée par une hausse des prélèvements sur recettes de – 3,2 Md€

La hausse de 10,4 Md€ des produits de fonctionnement sur l'exercice 2005 s'explique ainsi :

- 6,6 Md€ (+ 2 %) proviennent des produits fiscaux et amendes qui s'élèvent à 348,7 Md€;
- 1,4 Md€ (+ 7 %) sont dus aux participations et contributions reçues qui atteignent 22,7 Md€ et dont les deux principaux postes sont les recettes au titre des pensions et retraites (9,7 Md€) et les fonds de concours (6,3 Md€) ;
- 1,8 Md€ (+ 9 %) correspondent à la hausse des reprises de provisions et des transferts de charges qui atteignent un total de 21,1 Md€ sur l'exercice ;
- 0,5 Md€ (+ 4 %) découlent de la hausse des produits divers.

**Compte de résultat de l'État***En millions d'euros*

|   | 2003             | 2004             | 2005             |
|---|------------------|------------------|------------------|
| <b>Produits « de fonctionnement »</b>         | <b>368 118</b>   | <b>394 246</b>   | <b>404 622</b>   |
| Produits fiscaux et amendes                   | 316 289          | 342 147          | 348 751          |
| Exploitation industrielle et commerciale      | 1 450            | 1 378            | 1 357            |
| Participations et contributions               | 20 137           | 21 225           | 22 662           |
| Reprise sur provisions, transferts de charges | 21 832           | 19 257           | 21 077           |
| Autres produits                               | 8 410            | 10 239           | 10 775           |
| <b>Charges « de fonctionnement »</b>          | <b>- 330 497</b> | <b>- 333 778</b> | <b>- 342 875</b> |
| Achats  | - 3 441          | - 3 495          | - 4 023          |
| Prestations externes                          | - 10 304         | - 10 979         | - 11 278         |
| Charges de personnel                          | - 118 047        | - 120 642        | - 123 817        |
| Dégrèvements et remboursements d'impôts       | - 66 769         | - 64 988         | - 70 253         |
| Prestations à caractère social                | - 29 628         | - 23 337         | - 23 669         |
| Subventions                                   | - 66 753         | - 78 541         | - 76 156         |
| Dotations aux amortissements et provisions    | - 32 498         | - 28 732         | - 30 127         |
| Autres charges                                | - 3 058          | - 3 064          | - 3 552          |
| <b>Prélèvements sur recettes</b>              | <b>- 52 917</b>  | <b>- 61 176</b>  | <b>- 64 400</b>  |
| Collectivités territoriales                   | - 36 575         | - 45 666         | - 46 363         |
| Communauté européenne                         | - 16 342         | - 15 510         | - 18 037         |
| <b>Résultat « de fonctionnement »</b>         | <b>- 15 296</b>  | <b>- 708</b>     | <b>- 2 653</b>   |
| <b>Résultat financier</b>                     | <b>- 35 227</b>  | <b>- 33 876</b>  | <b>- 36 975</b>  |
| Produits financiers                           | 8 714            | 10 116           | 9 872            |
| Charges financières                           | - 43 941         | - 43 992         | - 46 847         |
| <b>Résultat courant</b>                       | <b>- 50 524</b>  | <b>- 34 584</b>  | <b>- 39 628</b>  |
| <b>Résultat exceptionnel</b>                  | <b>- 3 528</b>   | <b>- 128</b>     | <b>- 1 354</b>   |
| Produits exceptionnels                        | 2 418            | 4 769            | 7 214            |
| Charges exceptionnelles                       | - 5 946          | - 4 897          | - 8 568          |
| <b>Résultat patrimonial</b>                   | <b>- 54 021</b>  | <b>- 34 712</b>  | <b>- 40 982</b>  |

Source : Comptes généraux de l'administration des finances 2003, 2004 et 2005.

La croissance de 9,1 Md€ des charges de fonctionnement en 2005 peut s'expliquer principalement par les charges de personnel, qui augmentent de 3,2 Md€ (+ 3 %) et atteignent 123,8 Md€ et par les dégrèvements et remboursements d'impôts, qui augmentent de 5,3 Md€ (+ 8 %) et s'élèvent à 70,2 Md€.

Les subventions représentent une charge de 76,2 Md€ en diminution de 3 % par rapport à 2004. Les dotations aux amortissements et provisions progressent de 5 % et atteignent 30,1 Md€ dont 10,2 Md€ pour les amortissements et 19,8 Md€ pour les provisions.

Les prélevements sur recettes, qui apparaissent en compte de résultat après les produits et charges de fonctionnement se montent à – 64,4 Md€ contre – 61,2 Md€ à fin 2004 et enregistrent une augmentation de 3,2 Md€ (+ 5 %). Les collectivités territoriales contribuent pour 22 % (+ 0,7 Md€) à cette hausse et les ressources propres appelées par l'Union européenne à 78 % (+ 2,5 Md€).

## **2 - Dégradation du résultat financier de 3,1 Md€**

Le résultat financier s'élève à – 37 Md€ en 2005 contre – 33,9 Md€ en 2004, soit une dégradation de 3,1 Md€. Il représente 90,2 % du résultat patrimonial.

Les produits financiers s'élèvent à 9,9 Md€ en 2005, en diminution de 0,2 Md€ (– 2 %) sur la période, alors que les charges financières sont en augmentation de 2,8 Md€ (+ 6 %) à 46,8 Md€. Cette hausse est due, pour l'essentiel, à la reprise de dette de la CCMSA par l'État qui apparaît parmi les pertes sur emprunts et engagements. En revanche, les intérêts sur emprunts à long terme émis sur le marché financier (30,4 Md€ en 2005) et les intérêts versés sur les BTF et BTAN (9,2 Md€ en 2005) n'évoluent pas de manière significative sur la période (respectivement + 0,4 et – 0,5 Md€) malgré l'accroissement de la dette.

## **3 - Dégradation du résultat exceptionnel de 1,2 Md€**

Le résultat exceptionnel enregistre une perte de 1,3 Md€ en 2005 contre une perte de 0,1 Md€ en 2004. Les produits de cession de titres et de biens immobiliers s'élèvent à 6,1 Md€ et le produit des pièces démonétisées à 1,1 Md€, mais les charges exceptionnelles sont de 8,5 Md€ (sorties d'actifs amortis, annulation de produits constatés sur les exercices précédents et perte liée aux remises de dettes).

## C - Tableau des flux de trésorerie

Le rapport financier de l'État<sup>21</sup> présente encore en 2005 un tableau des flux de trésorerie qui n'est qu'un tableau de financement visant à rapprocher, en emplois, le solde des lois de finances et les remboursements de la dette financière négociable et, en ressources, les ressources d'emprunts et autres apports de trésorerie.

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, la norme n° 1 obligera l'État à présenter un tableau des flux de trésorerie composé des trois éléments suivants :

- les flux de trésorerie liés à l'activité qui correspondent aux encaissements et aux décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement qui correspondent aux encaissements et aux décaissements liés aux opérations d'acquisition et de cession des immobilisations ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de financement qui correspondent aux émissions et aux remboursements d'emprunts et aux instruments financiers à terme.

Ce tableau qui sera très proche de la norme internationale IPSAS 2 permettra au lecteur des états financiers de comprendre comment l'État a généré la trésorerie nécessaire au financement de ses activités et comment il l'a utilisée pour ses besoins d'exploitation courante, d'investissement et de remboursement d'emprunts. Il correspond à une évolution des pratiques internationales. L'analyse des flux de trésorerie offre l'intérêt de faire ressortir les stratégies (ou arbitrages) de gestion financière mises en œuvre.

Le tableau de flux présenté ci-dessous par la Cour anticipe la nouvelle présentation<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> cf. p. 69.

<sup>22</sup> Pour des raisons de disponibilités de données comptables il a été fait usage de la méthode indirecte, décrite par la norme IAS 7 en partant du résultat net de l'exercice, alors que la norme comptable n° 1 de l'État qui sera applicable aux comptes 2006 impose le tableau de flux de trésorerie élaboré selon la méthode directe partant des flux liés aux recettes d'exploitation. La différence entre les deux méthodes tient à la décomposition du résultat net mais ne remet pas en cause l'analyse qui est ici présentée.

### Tableau des flux de trésorerie

*En milliards d'euros*

|  | au 31/12/2004 | au 31/12/2005 |
|--|---------------|---------------|
| Résultat net   | - 34,7        | - 41,0        |
| + Amortissements et provisions                         | + 28,7        | + 29,7        |
| - Reprises / amortissements et provisions              | - 19,3        | - 21,1        |
| - Produits de cession éléments de l'actif              | - 4,8         | - 6,0         |
| + Valeur nette comptable des éléments cédés            | + 0,8         | + 4,0         |
| + Autres éléments exceptionnels                        | + 3,8         | + 3,1         |
| <b>Capacité d'autofinancement (CAF)</b>                | <b>- 25,5</b> | <b>- 31,2</b> |
| +/- Variation des créances sur redevables (brutes)     | + 1,4         | + 3,0         |
| +/- Variation des autres créances d'exploitation       | - 3,3         | - 8,1         |
| +/- Variation des dettes correspondants et déposants   | + 2,4         | + 6,1         |
| +/- Variation des autres dettes d'exploitation         | + 0,9         | + 4,5         |
| <i>Sous-total</i>                                      | <i>+ 1,4</i>  | <i>+ 5,5</i>  |
| <b>FLUX DE TRÉSORERIE D'EXPLOITATION (I)</b>           | <b>- 24,0</b> | <b>- 25,7</b> |
| + Prix de cessions des immobilisations financières     | + 4,6         | + 6,0         |
| - Acquisitions d'immobilisations incorporelles         | -             | - 0,1         |
| - Acquisitions d'immobilisations corporelles           | - 15,5        | - 16,5        |
| - Acquisitions d'immobilisations financières           | - 11,3        | - 6,3         |
| + Variation des prêts, avances, autres immobilisations | + 1,9         | + 0,5         |
| <b>FLUX DE TRÉSORERIE D'INVESTISSEMENT (II)</b>        | <b>- 20,3</b> | <b>- 16,4</b> |
| + Augmentation des dettes financières négociables      | + 120,8       | + 126,5       |
| - Remboursement des dettes financières négociable      | - 76,5        | - 83,1        |
| + Variation de la dette financière non négociable      | - 0,1         | - 0,4         |
| <b>FLUX DE TRÉSORERIE DE FINANCEMENT (III)</b>         | <b>+ 44,2</b> | <b>+ 43,0</b> |
| Trésorerie d'ouverture                                 | 2,9           | 2,9           |
| Trésorerie de clôture                                  | 2,9           | 3,8           |
| <b>VARIATION DE LA TRÉSORERIE (I + II + III)</b>       | <b>- 0,1</b>  | <b>0,9</b>    |

*Source : Cour des comptes à partir des données du CGAF 2005, 2004 et 2003.*

La conclusion principale qui ressort de ce tableau est que l'État n'a les moyens de financer par sa propre activité, c'est-à-dire par les recettes fiscales et non fiscales, ni ses investissements ni le remboursement de ses emprunts. La variation de trésorerie de l'année, soit 0,9 Md€ contre - 0,1 Md€ en 2004, est la résultante des encassemens et des décaissements des trois composantes que sont la capacité d'autofinancement résultant de l'activité courante et les autres apports et besoins de trésorerie d'exploitation, les ressources et emplois liés aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations, enfin les émissions et remboursements d'emprunts.

L'activité de l'État génère une capacité d'autofinancement négative de – 31,2 Md€ en 2005 contre – 25,5 Md€ en 2004. Ce besoin de financement s'est accru d'environ 23 % par rapport à l'exercice précédent. La dégradation s'explique en particulier par une hausse des charges de personnel de + 3,2 Md€ (+ 2,6 %) et des dégrèvements et remboursement d'impôts de 5,3 Md€ (+ 8,1 %). Les prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne enregistrent également une hausse notable en valeur relative de + 16,3 % ou + 2,5 Md€ en valeur. Enfin les charges financières s'alourdissent de 2,8 Md€(+ 6,5 %).

Les autres apports et besoins de trésorerie liés à l'exploitation sont constitués des variations des créances et dettes d'exploitation de l'exercice. L'apport net de trésorerie s'établit à 5,5 Md€ contre 1,4 Md€ pour l'exercice précédent, soit une amélioration d'environ 4 Md€ qui s'explique par l'augmentation des dépôts à vue des correspondants du Trésor et des créances sur redevables et par un allongement des délais de paiement de l'État à ses fournisseurs. Mais cette amélioration ne compense pas la dégradation de la capacité d'autofinancement, et les flux de trésorerie d'exploitation ressortent à – 25,7 Md€ en 2005, en dégradation d'environ 7 % par rapport à l'exercice passé.

Les apports et besoins de trésorerie liés aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations corporelles et financières s'établissent à – 16,4 Md€ contre – 20,3 Md€ en 2004, soit une amélioration d'environ 14 %. Malgré leur hausse de 1,4 Md€ les cessions d'immobilisations financières ne couvrent toujours pas les dotations en capital (6 Md€ contre – 6,3 Md€) qui se sont pourtant sensiblement contractées au point que cette diminution explique, à elle seule, l'amélioration de la trésorerie nette de l'exercice de 0,9 Md€. Les acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles continuent de peser sur le besoin de financement d'investissement à hauteur de 16,6 Md€ soit une hausse d'environ 7 % par rapport à 2004.

Le principal apport net de trésorerie de l'État est constitué des augmentations d'émission d'emprunts nets des remboursements. Le flux de trésorerie de financement s'élève à 43 Md€ en 2005, en baisse d'environ 3 % par rapport à 2004. Mais les remboursements de dettes financières augmentent de 6,6 Md€ soit une hausse de 8,6 %, alors que le recours à de nouveaux emprunts n'augmente que de 5,7 Md€ soit une hausse de 4,7 %. Les remboursements d'emprunts représentent donc une part croissante des flux de trésorerie de financement.

Au total, le recours à l'emprunt représente une part croissante du financement des besoins liés à l'exploitation courante, aux investissements et aux charges de la dette.

### Quelques ratios d'analyse financière

Les ratios d'analyse financière ne revêtent pas le même sens que pour évaluer une entreprise soumise à des exigences de rentabilité. Ils peuvent néanmoins être intéressants à suivre dans la durée.

Le résultat financier peut être rapporté au résultat net ou aux produits. Il montre le poids croissant des charges de remboursement de la dette en dépit de taux d'intérêt bas et d'une bonne tenue des recettes fiscales en 2005.

| <i>(en Md€ et en %)</i>                  | <b>2003</b>   | <b>2004</b>   | <b>2005</b>   |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Résultat financier                       | – 35,2        | – 33,9        | – 37,0        |
| Résultat net                             | – 54,1        | – 34,7        | – 41,0        |
| <b>Résultat financier / résultat net</b> | <b>65,2 %</b> | <b>97,6 %</b> | <b>90,2 %</b> |
| Produits (hors prélèvement UE et CL)     | 379,3         | 409,1         | 421,7         |
| <b>Résultat financier / produits</b>     | <b>9,3 %</b>  | <b>9,3 %</b>  | <b>8,8 %</b>  |

*Source : Cour des comptes à partir des CGAF 2003, 2004 et 2005.*

Rapporté au PIB, le ratio d'endettement a augmenté de 2 points, ce qui est inquiétant. En pourcentage du total des produits, il a retrouvé son niveau de 2003, signe de la bonne tenue des recettes fiscales en 2005.

| <i>(en Md€ et en %)</i>            | <b>2003</b>   | <b>2004</b>   | <b>2005</b>   |
|------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Dette financière négociable        | 804,0         | 849,6         | 893,8         |
| PIB                                | 1 585,2       | 1 648,4       | 1 671,5       |
| <b>Dette négociable / PIB</b>      | <b>50,7 %</b> | <b>51,5 %</b> | <b>53,5 %</b> |
| <b>Dette négociable / produits</b> | <b>47,2 %</b> | <b>48,2 %</b> | <b>47,2 %</b> |

*Source : Cour des comptes, INSEE.*

Le ratio de structure qui mesure la part de l'endettement dans le total du bilan enregistre une dégradation de 13 points entre 2004 et 2005 et montre que la dette financière représente près de trois fois la valeur de l'actif.

| <i>(en Md€ et en %)</i>                 | <b>2003</b>  | <b>2004</b>  | <b>2005</b>  |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Dettes à court et long terme            | 888,2        | 937,7        | 994,1        |
| Total bilan                             | 322,1        | 342,3        | 346,2        |
| <b>Dettes financières / total bilan</b> | <b>276 %</b> | <b>274 %</b> | <b>287 %</b> |

*Source : Cour des comptes à partir des CGAF 2003, 2004 et 2005*

Quand le système comptable le permettra, d'autres ratios d'analyse financière pourront être suivis. On peut penser par exemple au rapport entre l'actif immobilisé net des amortissements et des provisions pour dépréciation et l'actif immobilisé brut : ce ratio donnera une indication sur l'effort d'investissement à réaliser pour maintenir les actifs immobilisés en l'état et sur la valeur des dotations et participations.

**Chapitre I**

**Les vérifications opérées**

**sur les comptes de 2005**

Depuis 2002, la Cour se prépare à sa mission de certification en menant des vérifications comptables dont le champ s'est progressivement étendu.

Aux termes de l'article 58-5° de la LOLF, la certification des comptes annexée au projet de loi de règlement doit être « *accompagnée du compte rendu des vérifications opérées* ». Anticipant l'entrée en vigueur de cet article, la Cour présente dès cette année les vérifications, encore partielles, qu'elle a diligentées sur les comptes de 2005. Elle met en exergue les difficultés rencontrées pour auditer ces comptes et formule des recommandations en vue de préparer dans les meilleures conditions la première campagne de certification des comptes qui débutera à l'été 2006.

Elle rappelle auparavant sa démarche de certification inspirée des normes internationales d'audit.

## I - La démarche de la Cour en matière de certification

### A - Les principes de la certification

La certification des comptes<sup>23</sup> peut être définie comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme tiers sur la conformité des états financiers d'une entité à un référentiel comptable donné.

Le contenu de la mission confiée à la Cour est énoncé à l'article 58-5° de la LOLF aux termes duquel celle-ci assure « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* ». Les comptes de l'État s'entendent ici des états financiers de la personne morale État déterminés par la norme n° 1 du recueil des normes comptables de l'État selon un format très proche de la norme IPSAS n° 1. Ils comprennent un bilan appelé « tableau de la situation nette », un compte de résultat composé de trois parties — un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice —, un tableau des flux de trésorerie, enfin une annexe<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> « Audit financier » ou « audit légal des comptes » sont des synonymes.

<sup>24</sup> Le compte général de l'État, successeur du CGAF, qui sera joint au projet de loi de règlement conformément à l'article 54-7° de la LOLF, comprend, en outre, « *une balance générale des comptes* », document qui sert au suivi des écritures comptables et à l'établissement des états financiers mais qui n'est pas certifié, ainsi qu'*« une évaluation des engagements hors bilan de l'État* », qui n'est pas non plus certifiée de manière distincte de l'annexe mais qui témoigne de l'importance que le législateur organique attache à leur recensement et à leur chiffrement.

Cette mission peut être rapprochée de celle qu'exercent les commissaires aux comptes<sup>25</sup>. Elle s'en distingue sur deux points importants :

- d'une part, l'indépendance de la Cour est garantie par l'article 47 de la Constitution aux termes duquel « *la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances* » selon l'interprétation qu'en a donnée le Conseil constitutionnel<sup>26</sup> ; cette indépendance se trouve pleinement assurée depuis que le programme budgétaire des juridictions financières n'est plus rattaché au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie qui signe le compte général de l'État, mais au Premier ministre dans une mission « *Conseil et contrôle de l'État* »<sup>27</sup> ;
- d'autre part, la responsabilité civile ou pénale de la Cour ne pourrait pas être recherchée de la même manière qu'il n'existe pas dans la LOLF l'équivalent du délit de fausse information prévu par l'article L. 465-1 du code monétaire et financier ou du délit relatif à l'établissement et à la présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle en vue de dissimuler la véritable situation de l'entreprise en application des articles L. 242-6, L. 244-1, L. 241-3 et L. 243-1 du code de commerce.

Néanmoins, l'objet et la méthode de la certification des comptes sont, dans les deux cas, analogues. De fait, la Cour s'inspire, pour ses travaux de certification, des normes internationales d'audit de la fédération internationale des experts-comptables (IFAC) qui servent de référence aussi bien aux auditeurs du secteur privé qu'aux institutions

---

<sup>25</sup> La définition légale de la mission des commissaires aux comptes (art. L. 823-9 du code de commerce inséré par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005) est voisine de celle de l'article 58-5<sup>o</sup> de la LOLF.

<sup>26</sup> Dans sa décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, le Conseil constitutionnel a souligné qu'il appartiendrait aux autorités compétentes de la Cour de faire en sorte que l'équilibre voulu par le constituant ne soit pas faussé au détriment de l'un de ces pouvoirs.

<sup>27</sup> Pour les commissaires aux comptes, l'article L. 225-222-1<sup>o</sup> du code de commerce pose le principe que les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance. Il s'y ajoute un certain nombre d'autres incompatibilités spéciales ou temporaires. La loi prévoit, par ailleurs, l'application de sanctions civiles et pénales en cas de violation de ces obligations. Les obligations d'indépendance ont été renforcées par la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière.

supérieures de contrôle<sup>28</sup>. Ces normes précisent que l'audit comptable consiste à rechercher dans les comptes des éléments probants justifiant les données présentées dans les états financiers. Ainsi, la Cour doit être en mesure de donner une assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives<sup>29</sup>. Afin de déterminer le caractère significatif des anomalies, la Cour a arrêté des seuils de travail en deçà desquels elle n'examine pas les comptes et des seuils de remontée en synthèse en fonction desquels les erreurs détectées sont ou non prises en compte pour l'émission de son opinion.

Une anomalie comptable résulte du non respect de certains critères. Ces critères, qualifiés de « *critères d'audit* », sont ceux dont le respect conditionne la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes. Ils sont détaillés dans l'encadré ci-dessous.

### Les critères d'audit

Les critères d'audit, ou « assertions d'audit » dans le langage des commissaires aux comptes, sont au nombre de sept<sup>30</sup>. Ils se classent en trois catégories.

#### *Les critères liés aux enregistrements comptables*

L'*exhaustivité des enregistrements* traduit le fait que la comptabilité de l'État et de toutes ses composantes prend en compte l'ensemble des opérations devant donner lieu à un enregistrement, eu égard au référentiel comptable (principes comptables, dispositions de la loi organique, normes) qui sert de fondement à la mise en œuvre de l'audit financier.

La *régularité des enregistrements* exige que tous les enregistrements effectués dans l'année soient corrects, c'est-à-dire correspondent à une opération réelle, concernent bien l'État et soient conformes au référentiel comptable.

La *coupure des enregistrements* commande que l'enregistrement d'une opération sur un exercice donné soit conforme au référentiel comptable, c'est-à-dire que toute opération de l'exercice soit enregistrée (critère d'*exhaustivité*) et que toutes les opérations enregistrées au cours de l'exercice correspondent audit exercice (critère de *régularité*).

<sup>28</sup> L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI), regroupant la Cour des comptes française et ses homologues dans les autres États, a élaboré un recueil de normes d'audit qui, de par leur caractère très général, ne trouvent pas à s'appliquer de manière opérationnelle à la certification comptable.

<sup>29</sup> Une donnée est significative dès lors que son omission ou son inexactitude est susceptible de modifier les décisions prises par les utilisateurs sur le fondement des états financiers. Le caractère significatif d'une information comptable est apprécié en fonction de son montant ou de sa nature (cf. norme internationale ISA 320).

<sup>30</sup> La norme internationale ISA 500 en prévoit davantage.

***Les critères liés aux soldes comptables***

L'*existence d'un solde* à une date donnée traduit le fait qu'il peut être justifié par des éléments d'actif ou de passif existant à cette date.

L'*évaluation d'un solde* commande que tout solde apparaisse bien à une date donnée pour sa valeur d'inventaire.

***Les critères se rapportant aux états financiers***

L'*exacte présentation des états financiers* exige que les conventions de présentation du référentiel comptable retenu soient appliquées, notamment en ce qui concerne la non compensation des soldes, la présentation et la lisibilité des états financiers.

La *pertinence de l'information financière* donnée par l'État dans son rapport financier signifie qu'elle doit être exhaustive et régulière, c'est-à-dire qu'aucune donnée requise ne doit être absente, incomplète, mal rédigée ou fausse, ou encore mal localisée.

La « *révision à plat* », consistant à examiner de manière exhaustive la balance générale des comptes, n'est pas envisageable dans le cas de l'État dont la comptabilité enregistre des millions d'opérations réparties sur plusieurs sites et pouvant être, dans certains cas, complexes. Aussi, la Cour a-t-elle opté pour une approche par les risques communément appliquée en matière d'audit. Cette méthode permet de distinguer les domaines qui comportent un risque et doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui, à l'inverse, ne soulèvent pas de difficultés particulières et peuvent être validés grâce à des vérifications allégées.

L'étendue des diligences est donc une fonction croissante des risques d'anomalies portant sur les procédures comptables. Ces risques résultent de nombreux facteurs, au premier rang desquels l'efficacité des mécanismes de contrôle interne comptable<sup>31</sup> mis en place dans l'administration. En effet, plus le contrôle interne est apte à prévenir les anomalies comptables, moins la Cour doit mener de diligences, et inversement.

---

<sup>31</sup> La mise en œuvre du contrôle interne comptable est abordée au chapitre III (cf. p. 202).

## B - Le dispositif de la certification

Pratiquement, afin de déterminer le nombre et le contenu des contrôles à effectuer sur les comptes, la Cour procède en deux temps.

Le premier consiste à découper les états financiers en blocs homogènes d'opérations comptables appelés « cycles d'audit » et divisés en « sous-cycles d'audit » (voir tableau ci-dessous), à décrire les procédures comptables correspondant à ces sous-cycles, à identifier *a priori* les risques qui pèsent sur eux, enfin, à déterminer les contrôles à opérer. L'ensemble de ces considérations aboutit à la rédaction de guides d'audit (un par sous-cycle) qui sont actualisés chaque année en fonction du résultat des contrôles de l'année précédente.

Le second temps est consacré à la programmation, c'est-à-dire au recensement précis des missions établi en fonction de l'analyse des risques et des enjeux financiers que représentent les cycles. La Cour approfondit cette analyse des risques de manière itérative, exercice après exercice.

Les missions d'audit à proprement parler sont de deux types : les missions intermédiaires et les missions finales.

Les *missions intermédiaires* ont pour objet de mesurer au cours de l'exercice, au moyen de contrôles qualifiés de « tests de procédure », les risques pesant sur les procédures comptables du fait, notamment, des déficiences ou de l'absence de contrôle interne. Elles permettent d'orienter les recherches d'anomalies effectuées lors des missions finales. Lorsqu'elles s'attachent à examiner de manière détaillée une procédure comptable, un site particulier ou un système d'information ces missions peuvent être qualifiées de *missions d'approfondissement*.

### Cycles et sous-cycles d'audit<sup>32</sup>

| <b>Cycles d'audit</b>  | <b>Sous-cycles d'audit</b>  |
|--|---|
| <b>0. États financiers, synthèse et préparation de l'opinion</b> | 0.1. Centralisation, revue analytique<br>0.2. Corrections, opérations d'ordre et d'inventaire, construction des états financiers<br>0.3. Information financière |
| <b>1. Dette financière et trésorerie</b>                         | 1.1. Trésorerie et dette financière<br>1.2. Comptes de liaison, comptes de transferts, comptes de correspondants comptes financiers                             |
| <b>2. Immobilisations corporelles, incorporelles et stocks</b>   | 2.1. Immobilisations incorporelles<br>2.2. Immobilisations corporelles<br>2.3. Stocks   |
| <b>3. Immobilisations financières</b>                            | 3.1. Participations et créances rattachées<br>3.2. Prêts et avances   |
| <b>4. Relations avec les administrations publiques</b>           | 4.1. Union européenne<br>4.2. Collectivités territoriales<br>4.3. Opérateurs de l'État<br>4.4. Administrations de sécurité sociale                              |
| <b>5. Charges de fonctionnement courant et d'intervention</b>    | 5.1. Charges de fonctionnement<br>5.2. Comptes fournisseurs<br>5.3. Charges d'intervention  |
| <b>6. Charges de personnel</b>                                   | 6.1. Rémunérations<br>6.2. Pensions<br>6.3. Cotisations et prestations État-employeur   |
| <b>7. Produits régaliens</b>                                     | 7.1. TVA<br>7.2. IR<br>7.3. IS<br>7.4. TIPP<br>7.5. Taxes sur les salaires et autres impôts<br>7.6. Amendes et autres pénalités                                 |
| <b>8. Produits de fonctionnement et d'intervention</b>           | 8.1. Produits de fonctionnement<br>8.2. Produits des jeux<br>8.3. Produits d'intervention<br>8.4. Comptes de tiers (clients)                                    |
| <b>9. Engagements hors bilan et provisions pour risques</b>      | 9.1. Hors bilan<br>9.2. Engagements de retraite<br>9.3. Provisions pour risques et charges  |

<sup>32</sup> Ce découpage comprenant 10 cycles d'audit et 33 sous-cycles est susceptible d'évoluer en fonction du nouveau référentiel comptable.

Les *missions finales* visent, entre la clôture de l'exercice et l'arrêt définitif des comptes, à repérer les anomalies comptables dans les états financiers et à en demander la rectification. Cette recherche s'effectue grâce à des tests dits « substantifs » (*substantive tests*) faisant appel à diverses techniques : inspections, revues analytiques<sup>33</sup>, sondages, confirmations directes<sup>34</sup>, etc. Au fil du déroulement des missions finales, la Cour transmet à la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) des « observations d'audit » dans lesquelles elle consigne les anomalies relevées dans les comptes. Ces observations d'audit se concluent, le cas échéant, par des demandes de modification des états financiers qui peuvent revêtir diverses formes (corrections d'écritures, présentation des états financiers, contenu de l'information financière) ou de comptabilisation dans le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006. En réponse à chaque observation d'audit, la DGCP précise, en expliquant la raison, si elle a ou non tenu compte des demandes de la Cour. Celle-ci décide alors de maintenir ou non ses observations.

À partir de l'exercice 2006, la Cour fera la synthèse des observations d'audit non prises en compte pour l'établissement définitif du compte général de l'État et formulera son opinion à l'aune du caractère significatif des anomalies non corrigées. Pour cette année, la Cour se contente d'exposer, dans le chapitre suivant, ses observations sur les comptes de 2005, en précisant si elles ont été ou non prises en compte dans l'arrêté définitif du CGAF et en formulant des recommandations pour l'élaboration du bilan d'ouverture et des comptes de 2006.

Par ailleurs, à côté de ces missions d'audit classiques, la Cour établit des *notes d'évaluation de la comptabilité (NEC)* qui répondent à la spécificité du cadre comptable de l'État en gestation. Ces notes permettent d'analyser la mise en place du nouveau référentiel comptable dans chacun des quinze départements ministériels. Au-delà de l'intérêt immédiat que représente la mesure de l'état d'avancement de ce volet de la LOLF, ces notes permettent à la Cour de préciser son évaluation des risques comptables pour la certification.

---

<sup>33</sup> Une revue analytique consiste à vérifier la cohérence des différents postes du bilan et du compte de résultat, à faire des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité contrôlée ou des données d'entités similaires afin d'établir des relations entre elles.

<sup>34</sup> La confirmation directe consiste à obtenir auprès des tiers des informations sur le solde de leur compte dans les comptes de l'État ou sur des opérations effectuées avec lui.

## II - Les vérifications sur les comptes de 2005

### A - Les difficultés rencontrées dans l'audit

Pour ses travaux de vérification des comptes conduits en 2005 et sur les deux trois premiers mois de 2006, la Cour s'est trouvée dans une situation assez différente de celle d'un commissaire aux comptes, pour des raisons qui tiennent à la fois aux faiblesses du système d'information budgétaire et comptable de l'État, aux limites d'un dispositif de contrôle interne comptable qui, au vu des vérifications faites, ne peut être considéré comme opérationnel<sup>35</sup> et à la difficulté à mettre en œuvre des contrôles permettant de collecter des éléments probants pour pouvoir émettre une opinion motivée.

Les *systèmes d'information* mis en œuvre par les entreprises soumises à une procédure de certification des comptes permettent de disposer tous les mois d'une balance générale des comptes et de données détaillées de comptabilité de gestion. Dans le cas de l'État, la situation est tout autre. En l'absence d'un arrêté comptable intermédiaire, les seules données comptables existantes en cours d'année sont celles des 140 comptables centralisateurs, sans aucune agrégation de leurs comptes. La première balance générale n'a été éditée, pour l'exercice 2005, que deux mois après la clôture de l'exercice<sup>36</sup>.

Le système d'information budgétaire et comptable de l'État appelé « *palier 2006* » ne changera pas fondamentalement cet état de fait<sup>37</sup>, même si l'existence de restitutions comptables accessibles sur l'infocentre INDIA LOLF devrait faciliter quelque peu les travaux de justification et de pointage des comptes. En tout état de cause, dès qu'il sera opérationnel, il devra faire l'objet d'un ou plusieurs audits

---

<sup>35</sup> Certes, il existe de longue date des contrôles comptables traditionnels, issus notamment des prescriptions du règlement général sur la comptabilité publique. Ces contrôles doivent néanmoins évoluer pour être conformes aux exigences de la certification. La description et l'analyse de la mise en place du nouveau contrôle interne comptable sont analysées *infra*, cf. p. 196 et suivantes.

<sup>36</sup> Ce n'est qu'à l'issue de la période complémentaire qu'est réalisée une agrégation de toutes les balances des comptables centralisateurs tenues en cours d'exercice. La première balance générale des comptes sort à l'issue des écritures de correction et d'inventaire. Ainsi pour les comptes de 2005, la Cour a reçu une première édition de la balance générale des comptes le 27 février, la balance définitive le 7 mars, le compte général de l'administration des finances (CGAF) et le rapport financier avec les états financiers le 15 mars.

<sup>37</sup> Sur les liens entre certification et systèmes d'information, voir p. 206.

informatiques qui établiront, d'une part, la capacité du système d'information à garantir la disponibilité, l'intégrité, l'exhaustivité, la confidentialité et la traçabilité des données qu'il restitue, d'autre part, l'exhaustivité, la réalité, la fiabilité et la correcte comptabilisation des données qui l'alimentent.

Dans ce contexte, la clause de sauvegarde qui a été introduite au début du recueil des normes comptables de l'État et qui indique que « *l'application de ces normes est liée à la mise en place des nouveaux systèmes d'information budgétaires et comptables de l'État* » et « *ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés* » ne doit pas prêter à confusion. Elle concerne l'application du référentiel comptable et ne peut être invoquée pour déroger aux critères d'audit<sup>38</sup> liés aux enregistrements et aux soldes comptables ainsi qu'à celui qui se rapporte à l'exacte présentation des états financiers. Seul le critère relatif à la pertinence de l'information financière paraît entrer dans le cadre de cette clause de sauvegarde. En conséquence, la Cour traitera les dérogations au référentiel comptable, rendues nécessaires par les contraintes du système d'information, comme les autres anomalies, en fonction de leur importance au regard du seuil de certification qui sera défini en pourcentage du total des charges nettes de l'exercice.

Le *dispositif de contrôle interne comptable* se met progressivement en place dans le réseau du Trésor public<sup>39</sup>, mais est encore très peu développé dans le reste de l'administration. Il n'a donc pas été possible de procéder aux tests de procédure prévus dans les diligences des commissaires aux comptes et visant à évaluer l'aptitude du système de contrôle interne à prévenir, détecter ou corriger des erreurs significatives dans les comptes. De ce fait, les missions intermédiaires n'ont pas pu être entièrement concluantes.

Enfin, les *contrôles dits substantifs* à mettre en œuvre lors des missions finales n'ont pas pu être conduits conformément aux normes d'audit internationales. En effet, la Cour n'a pu faire de revue analytique des états financiers qu'à compter de la date à laquelle elle en a eu connaissance, c'est-à-dire à un moment où les comptes étaient déjà arrêtés. Les techniques d'audit assisté par ordinateur ont été mises en œuvre sur l'ensemble du fichier des écritures de comptabilité générale de l'année et sur les comptes de gestion de neuf des principaux comptables centralisateurs. L'observation physique généralement utilisée pour s'assurer de l'existence d'un actif n'a pu être pratiquée, car il n'existant

---

<sup>38</sup> Voir l'encadré *supra*.

<sup>39</sup> Voir la partie consacrée à ce thème dans le chapitre III, p. 201.

dans les comptes de 2005 aucun moyen de rapprocher les biens physiques, par exemple un immeuble, un véhicule automobile ou des équipements immobilisés, et leur enregistrement dans les comptes de l'État, faute d'inventaire organisé. Il est vrai que le décret du 29 décembre 1962 ne l'imposait pas, bien que ce soit pour les entreprises une étape obligée avant l'arrêté des comptes. Les confirmations directes n'ont été possibles que pour les opérations liées à la dette financière et à la taxe intérieure sur les produits pétroliers. Les sondages de révision des comptes destinés à vérifier la validité d'un solde de la balance à partir du montant d'erreurs détectées n'ont été réalisés que là où le « chemin de révision »<sup>40</sup> permettait de remonter aux opérations d'origine. En outre, la Cour n'a disposé que d'une quinzaine de jours ouvrés pour faire ses observations d'audit et demander des modifications d'écritures.

Pour que la Cour puisse certifier les comptes annuels de l'État, il est nécessaire qu'elle soit en mesure de collecter suffisamment d'éléments probants lui permettant de justifier son opinion au regard des critères d'audit posés par les normes internationales d'audit et qu'elle puisse avoir une assurance raisonnable que les comptes soient réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État.

Deux enseignements doivent être tirés des difficultés rencontrées par la Cour dans l'exercice de sa mission d'assistance au Parlement. Le premier consiste à prévoir dans le calendrier de préparation du projet de loi de règlement un temps suffisant pour l'exécution des missions finales de la Cour dans des conditions qui soient aussi proches que possible de celles d'une mission de commissariat aux comptes. Le second est que les opérations d'inventaire, dont l'impact est particulièrement important, fassent l'objet d'échanges de vue approfondis entre les directions concernées du ministère des finances et la Cour avant la clôture des comptes.

**Recommandation 1.** *Prendre les dispositions nécessaires pour que, dans le cadre d'un processus qui devra être concerté, Cour soit en mesure d'exécuter ses missions finales dans des conditions aussi proches que possible de celles d'un commissaire aux comptes.*

**Recommandation 2.** *Prévoir des échanges de vue approfondis entre les directions concernées du Minéfi et la Cour sur les opérations d'inventaire avant la clôture des comptes.*

<sup>40</sup> Traduction de l'anglicisme « piste d'audit ».

## B - Le compte rendu des vérifications sur les comptes de 2005

Le potentiel de contrôle de la Cour pour l'examen des comptes de 2005 a correspondu à l'équivalent de 22 personnes à temps plein. Ce chiffre progressera sensiblement dès l'examen des comptes 2006 grâce aux emplois ouverts en loi de finances pour le recrutement de renforts.

La montée en puissance du dispositif de certification a cependant déjà permis à la Cour d'augmenter le nombre et la qualité de ses missions d'audit. En particulier, le champ des diligences a été étendu dans une double direction. D'une part, des cycles dont les risques, analysés *a priori*, n'avaient pas été vérifiés lors de missions sur place en 2004 ont été audités en 2005. D'autre part, la Cour a mené pour la première fois des contrôles dans des services ordonnateurs. En effet, dans le nouveau référentiel comptable, la qualité des comptes ne dépendra plus des seuls comptables publics. Les ordonnateurs, qui disposent de données de gestion ayant un impact comptable, ont une responsabilité dans la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.

Les missions d'audit comptable ont débouché sur des observations qui ne sont pas toutes contenues dans le présent rapport, soit qu'elles ne s'avèrent pas suffisamment significatives pour infléchir l'opinion de la Cour, soit qu'elles concernent davantage la gestion des services contrôlés que leur comptabilité et aient fait l'objet d'une communication administrative *ad hoc*.

### 1 - Les missions intermédiaires et d'approfondissement

Par rapport à l'exercice 2004, la Cour a maintenu le nombre de ses missions intermédiaires et d'approfondissement (31 en 2005 contre 30 en 2004)<sup>41</sup>, tout en élargissant le périmètre de ses investigations.

S'agissant de cycles d'audit déjà examinés lors des deux derniers exercices (produits régaliens, dette financière et trésorerie), les contrôles ont été moins nombreux mais plus approfondis. Par ailleurs, des domaines jusqu'alors peu ou pas couverts ont été investis (rémunérations, charges de fonctionnement, charges d'intervention, produits de fonctionnement).

---

<sup>41</sup> Le décompte des missions, qu'elles soient intermédiaires, d'approfondissement, ou finales, doit être relativisé dès lors qu'elles ne sont pas comparables entre elles, ni d'une année sur l'autre. Ceci est notamment dû au fait que le nombre et la nature des diligences des différentes missions ne sont pas homogènes.

*a) Les états financiers*

La construction des états financiers a fait l'objet d'une unique mission intermédiaire à l'agence comptable centrale du Trésor afin d'examiner l'évolution des procédures d'élaboration et de déterminer les conditions de leur audit.

*b) Les produits*

Les différents produits régaliens ont été examinés dans de nombreux postes comptables ainsi que dans les services ordonnateurs. Les contrôles sur la TVA et la TIPP ont été réalisés au cours de sept missions intermédiaires couvrant une part significative des recettes (la direction des grandes entreprises, quatre directions des services fiscaux, ainsi que deux recettes régionales des douanes). Les vérifications ont porté sur les nombreux points de contrôle existants (tests dans les applications employées, action des redevables eux-mêmes s'agissant d'impôts auto-liquidés).

Les contrôles de l'*impôt sur le revenu* ont porté sur l'ensemble de la chaîne de traitement. Ainsi, deux missions intermédiaires ont été diligentées dans des services d'assiette de la DGI, deux autres dans des services de recouvrement de la DGCP et une mission d'approfondissement au département informatique d'exploitation et au centre d'encaissement de Lille.

Les procédures comptables relatives à l'*impôt sur les sociétés* ont été analysées à la direction des grande entreprises et celles sur les *amendes* dans la trésorerie générale d'Ille-et-Vilaine, principal intervenant national pour le recouvrement de ces produits non fiscaux. (contrôle des conditions de recouvrement et des provisionnements).

Enfin, les *produits de fonctionnement et d'intervention* ont fait l'objet d'une mission intermédiaire à la recette générale des finances qui assure le recouvrement de plus de 8 Md€ de créances étrangères à l'impôt et au domaine.

*c) Les charges*

Les *charges de rémunération* ont été analysées à l'occasion d'une mission d'approfondissement portant sur l'application de gestion et de rémunération des enseignants du second degré du ministère de l'éducation nationale (application EPP). En outre, sur ce même thème, ont été menées deux missions intermédiaires en parallèle dans une trésorerie générale et un rectorat du même ressort administratif.

Concernant les *charges de fonctionnement*, deux missions ont été effectuées à l'ACCT et dans une trésorerie générale de la région parisienne. Elles ont porté sur les procédures de validation de la chaîne de la dépense, les conditions de recensement des engagements juridiques, les fonctionnalités des systèmes d'information, notamment pour les procédures dérogatoires, enfin sur la qualité du contrôle interne.

La Cour a procédé à trois missions intermédiaires destinées à évaluer les *charges d'intervention* au ministère de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement (analyse de onze procédures représentant 20 Md€ de dépenses), au ministère de la santé et des solidarités (analyse de six procédures représentant 7,6 Md€ de dépenses), à l'ANPE (analyse de cinq procédures gérées pour le compte de l'État, représentant 0,5 Md€) et à l'Unédic. Ces missions ont porté sur la définition des engagements de l'État et du fait générateur de la charge, les procédures de contrôle interne, les processus de traitement de l'information budgétaire et comptable, enfin sur les modalités de comptabilisation des opérations et les conditions du passage à une comptabilisation en droits constatés.

#### *d) Les actifs*

L'analyse de la mise en œuvre de la réforme comptable en matière d'*immobilisations corporelles* a été conduite lors de deux missions intermédiaires, l'une effectuée dans une trésorerie générale et l'autre au ministère de l'équipement (administration centrale et service déconcentré). Une troisième mission intermédiaire a été menée à la DGI ainsi qu'à la DGCP. Ces trois missions avaient principalement pour but de mesurer l'état de préparation de l'administration pour le bilan d'ouverture de 2006. En revanche, aucune mission intermédiaire n'a été menée sur les *immobilisations incorporelles* et les *stocks*, le référentiel comptable encore applicable en 2005 différant trop des nouvelles normes.

Les immobilisations financières, comprenant les *prêts et avances* ainsi que les participations et créances rattachées ont été uniquement traitées en mission finale (cf. *infra*).

Enfin, la composante d'actif de la trésorerie de l'État a été examinée au travers des sous-cycles *dette financière et trésorerie* et *comptes de correspondants et comptes financiers*, rangés par convention dans les passifs (cf. ci-dessous).

*e) Les passifs*

La *dette financière et la trésorerie* ont été examinées uniquement en mission finale. Les *comptes de correspondants, les comptes financiers et les comptes de transfert* ont été analysés au cours de trois missions intermédiaires dans trois trésoreries générales afin de tester la mise en place du contrôle interne (gestion, rémunération et suivi des comptes de correspondants, tenue du compte du Trésor à la Banque de France, fonctionnement correct des comptes de transferts entre comptables). Enfin, les *provisions pour risques et charges* n'ont été vues qu'en mission finale.

*f) Les engagements hors bilan*

Parmi les engagements hors bilan, seuls les engagements de retraite ont fait l'objet d'une mission d'approfondissement centrée sur l'audit du modèle ARIANE, la collecte des informations et le mode de calcul des engagements. Les autres passifs éventuels ont été étudiés dans le cadre de l'examen de l'état de la comptabilité dans les ministères et de la mission finale sur les états financiers.

**2 - Les missions finales**

Le nombre et la méthode retenue pour les missions finales sur les comptes de 2005 ont progressé par rapport à l'année dernière (24 en 2005 contre 20 en 2004).

Lors du précédent exercice, elles avaient concerné deux cycles d'audit (écritures de correction et d'inventaire, dette et trésorerie) et avaient abouti à 13 observations d'audit. Pour l'exercice 2005, tous les cycles d'audit ont été abordés, à l'exception des charges de personnel. La Cour a formulé, à titres divers, une cinquantaine d'observations d'audit.

*a) Les états financiers*

Trois missions finales ont été diligentées à l'ACCT, à la mission de vérification des comptes de gestion (MVCG) ainsi qu'à l'agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE). Ces missions sur place ont permis d'opérer des contrôles sur les écritures de correction faites sur les comptes de gestion des comptables centralisateurs.

La Cour a également mené des contrôles sur pièces en exploitant pour la première fois les fichiers de données transmis par l'ACCT à l'aide de techniques de contrôle automatisé des données comptables. Une attention particulière a été portée aux opérations d'ordre qui comprennent les opérations automatiques mises en œuvre pour la production des comptes et les opérations manuelles correspondant aux opérations d'inventaire.

Enfin, l'élaboration des états financiers eux-mêmes ainsi que le contenu du rapport financier ont fait l'objet d'une revue analytique détaillée. Ces travaux ont abouti à 11 observations d'audit.

#### *b) Les produits*

Pour des raisons techniques liées aux systèmes d'information, la Cour n'a pas pu mener à bien ses missions finales sur les *produits régaliens*. Les difficultés rencontrées sont discutées dans le chapitre relatif aux systèmes d'information (cf. p. 208). Les *produits de fonctionnement et d'intervention* ont fait l'objet d'une mission finale à la recette générale des finances (RGF) qui a fait apparaître un certain nombre de problèmes de qualité comptable et d'organisation liés à la circulation des chèques et à l'obsolescence de l'application de recouvrement REP.

Les missions finales sur les produits ont conduit à formuler 4 observations.

#### *c) Les charges*

Les *charges de fonctionnement et d'intervention* ont fait l'objet de quatre missions finales. La première, à la paierie générale du Trésor, a concerné le traitement des dépenses centrales dans le système Accord<sup>42</sup>. Deux autres missions ont été menées dans deux trésoreries générales afin d'examiner la dépense locale sous NDL<sup>43</sup>. L'attention a été particulièrement portée sur le rattachement des charges à l'exercice, sur la base d'une analyse contradictoires de l'« enquête charges à payer » réalisée par la DGCP. Les *charges de personnel* n'ont pas été spécifiquement examinées en mission finale.

---

<sup>42</sup> Application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense, cf. *infra*, p. 187.

<sup>43</sup> Nouvelle dépense locale, *id.*

Au total, les contrôles sur les charges ont abouti à 5 observations d'audit dont les montants étaient peu significatifs mais qui mettaient en cause certains critères de qualité comptable liés au caractère d'image fidèle des comptes.

*d) Les relations avec les autres administrations publiques*

Des missions finales ont été menées sur un échantillon d'une dizaine d'*opérateurs* afin d'examiner leurs relations financières avec l'État (valeur de la quote-part de capitaux propres reprise dans le bilan de l'État, dettes et créances réciproques). Une seconde mission finale a été réalisée sur les relations entre l'État et la *sécurité sociale*.

*e) Les actifs*

L'ensemble du cycle *immobilisations corporelles, incorporelles et stocks* n'a pas été vu en mission finale. Si quelques vérifications comptables ont été effectuées sur les *immobilisations corporelles* à partir des données du tableau général des propriétés de l'État (TGPE), les *immobilisations incorporelles* n'ont pas été passées en revue, compte tenu de la faiblesse de leur enjeu financier dans le cadre du référentiel comptable encore applicable en 2005. Les *stocks* n'étant pas encore retracés en comptabilité générale, aucune mission finale n'a pu être menée.

La Cour a diligenté 4 missions finales sur les immobilisations financières. S'agissant des *participations et créances rattachées*, deux missions se sont déroulées à l'ACCT et à la DGCP dans le but de vérifier le montant des participations de l'État inscrites au bilan et d'examiner les conditions dans lesquelles l'ACCT se préparait à rendre la comptabilisation des participations de l'État conforme à la norme comptable n° 7. Deux missions ont été menées à la DGTPE et à l'ACCT sur les *prêts et avances*. Les contrôles ont porté sur la valeur des encours, les reconstitutions de provisions des établissements intermédiaires et la comptabilisation des remboursements.

L'ensemble de ces missions a donné lieu à la transmission à la DGCP de 7 observations d'audit.

*f) Les passifs*

Sur la *dette financière et la trésorerie*, trois missions finales ont été opérées à l'ACCT, à la DGCP ainsi qu'à l'agence France Trésor (AFT) ; des informations ont également été demandées à la Banque de France. Les vérifications ont porté sur la confirmation directe des comptes des titres de la dette négociable ; des tests ont également été menés sur des émissions, des remboursements, des rachats de l'année ainsi que sur le paiement des intérêts, les indexations, l'étalement des primes et décotes et les frais d'émission des emprunts. Les vérifications sur la dette financière non négociable ont porté sur les bons internationaux, les monnaies métalliques, les émissions anciennes (bons du Trésor, emprunts libératoire, obligatoire ou à capital garanti) et divers engagements de l'État (primes d'épargne populaire). Des contrôles ont également été menés sur les instruments financiers à terme (contrats d'échange de taux, appels de marge, contrats d'option d'achat sur les approvisionnements de produits pétroliers) et la gestion active de la trésorerie (pensions livrées, prêts et emprunts, lignes de trésorerie).

Les *comptes de correspondants, les comptes financiers et les comptes de transferts*, ont donné lieu à deux missions finales : l'une à l'ACCT, l'autre dans une trésorerie générale dotée d'un centre d'encaissement. Les diligences ont porté sur la tenue des comptes de correspondants (position créditrice, états d'accord) sur le fonctionnement des comptes de transfert (conditions d'apurement) et sur le rapprochement des comptes financiers avec les relevés de la Banque de France.

Les *provisions pour risques et charges* ont été auditées en tant que telles à l'ACCT et sur pièces à partir des états financiers.

L'ensemble de ces travaux sur les passifs a abouti à la formulation de 12 observations d'audit.

*g) Les engagements hors bilan*

Trois missions finales ont été menées sur les *engagements hors bilan* à l'ACCT, à la DGCP ainsi qu'à la DGTPE. Les vérifications ont porté sur l'information contenue dans le rapport financier sur les engagements hors bilan de l'État, un contrôle des opérations suivies au titre de la dette garantie, un contrôle des modalités d'évaluation des engagements de retraite de l'État dans la continuité de la première mission. Ce dernier aspect a constitué une mission finale spécifique diligentée à la direction du Budget.

### **3 - Le suivi de la mise en œuvre de la réforme comptable**

Afin d'être en mesure de porter une appréciation sur la préparation de l'administration à la nouvelle comptabilité générale, la Cour a reconduit cette année une large enquête auprès des 15 départements ministériels, ayant abouti, pour chacun d'entre eux, à la rédaction de notes sur l'évaluation de la comptabilité.

Ces notes traitent de sujets transversaux tels que la mise en place de nouvelles structures et la réforme des procédures (département comptable ministériel, service facturier, contrôle et audit internes, etc.) ou la refonte des systèmes d'information financiers. Elles éayent également l'analyse de la Cour sur les risques différenciés que représentent les ministères dans certains domaines comptables.

Une synthèse de ces observations se trouve dans le chapitre III du présent rapport (titres II et III).

## **Chapitre II**

### **Les observations sur les comptes 2005 et la préparation du bilan d'ouverture**

Ainsi qu'elle l'aurait fait si elle avait eu à les certifier, la Cour a examiné les comptes de 2005 selon la grille des critères d'audit, en concentrant ses travaux sur les principaux domaines de risques d'erreurs ou d'anomalies dans l'établissement des états financiers.

Ce chapitre, organisé par cycle d'audit, présente les conclusions de cet examen qui contiennent deux séries d'observations.

La première met en évidence les défauts de certaines procédures qui constituent une limite à l'exercice de la mission de certification ou pourraient affecter l'opinion, et ce, quel que soit le référentiel comptable applicable. Ces observations sont assorties, en tant que de besoin, de recommandations suggérant des modifications d'organisation ou de réglementation.

La seconde restitue le contenu des observations d'audit<sup>44</sup> faites sur les comptes eux-mêmes. Ces observations tiennent, pour certaines, au fait que l'État a intégré des éléments du système des droits constatés tout en continuant à appliquer, pour d'autres, les anciennes règles comptables encore applicables en 2005<sup>45</sup>. Sont également examinées les questions qui concernent les principes généraux du droit comptable comme le principe de prudence ou celui de bonne information. Lorsque ces observations n'ont pas été prises en compte par la DGCP pour l'établissement des états financiers — soit que des raisons techniques aient empêché la rectification des comptes, soit que les analyses de la Cour n'aient pas été retenues — mais que la Cour maintient ses demandes de modifications d'écritures ou de présentation, des recommandations sont formulées afin que celles-ci soient intégrées dans le bilan d'ouverture.

En outre, un suivi des recommandations émises dans le rapport de l'année dernière précède, pour chaque cycle d'audit, l'exposé des observations sur les comptes de 2005.

---

<sup>44</sup> Sur la démarche de certification de la Cour, voir *supra*, p. 48.

<sup>45</sup> Voir *supra*, p. 24.

## I - La construction des états financiers

Le cycle d'audit sur les états financiers concerne les dernières étapes de l'élaboration du CGAF.

À la date prévue pour chacun d'eux et, au plus tard, le dernier jour de la période complémentaire pour le comptable direct ACCT, chacun des comptes de gestion tenus par les comptables centralisateurs<sup>46</sup> est figé : aucune opération susceptible de modifier le solde d'exécution budgétaire ne peut plus être passée. Commence alors une période de trois semaines de vérifications de chacune des balances des comptables à partir d'états d'anomalies édités par l'ACCT en sa qualité d'opérateur technique de la Fonction comptable de l'État (FCE)<sup>47</sup>. Les anomalies résiduelles peuvent concerner des écarts non justifiés entre la balance de sortie de l'année précédente et la balance d'entrée de la gestion close, des comptes de transferts non soldés, des différences entre les comptabilités auxiliaires de la dépense ou de la recette et la comptabilité générale ou encore de simples erreurs de saisie. Les anomalies ainsi détectées font, après analyse, l'objet de « corrections de fin de gestion » qui ne sont pas passées qu'à l'ACCT (pour ce qui la concerne en tant que comptable direct) et à la mission de vérification des comptes de gestion (MVCG) pour les 140 autres comptables centralisateurs. L'essentiel de ce travail vise à équilibrer les balances débitrices et créditrices mais ne porte pas encore sur des contrôles de vraisemblance des informations comptables véhiculées.

Au terme de cette première étape qui se situe au niveau de chaque compte de gestion, se déroulent les processus de centralisation et d'inventaire.

---

<sup>46</sup> Chaque comptable centralisateur reprend, en un compte unique, toutes ses opérations et toutes celles qui ont été effectuées par les comptables qui lui sont rattachés : les comptables relevant de la DGI et de la DGDDI, les comptables non centralisateurs du Trésor public, ainsi que divers autres comptables publics.

<sup>47</sup> Voir *infra*, p. 189.

La centralisation est réalisée de façon automatisée dans l'application de centralisation comptable TCC : les 140 comptes de gestion hors ACCT sont pour partie intégrés et pour partie agrégés, compte par compte, à celui de l'ACCT. Ensemble, ils constituent la balance générale des comptes. Celle-ci subit aussitôt plusieurs traitements automatisés<sup>48</sup> avant que ne soient passées les écritures manuelles d'inventaire. Au terme des écritures d'inventaire, la balance générale est définitive et ses comptes sont répartis entre les différentes lignes du bilan et du compte de résultat<sup>49</sup>.

## A - Analyse des données centralisées et des travaux de clôture

### 1 - L'analyse informatisée des données comptables

La Cour a effectué cette analyse<sup>50</sup> à partir de fichiers demandés à l'ACCT<sup>51</sup>. Ce type de vérification étant amené à se multiplier, il importe que la communication des fichiers à la Cour soit accompagnée d'une documentation explicitant leur confection pour en faciliter l'exploitation automatisée.

---

<sup>48</sup> Le premier consiste à déverser en comptabilité générale dans des comptes de bilan, de charges ou de produits, les opérations budgétaires exécutées au cours de l'année en dépenses et en recettes à partir des informations contenues dans une classe de comptes spécialement dédiée à ces opérations de comptabilité budgétaire analytique. C'est ce qu'on appelle les opérations de réflexion qui disparaissent au 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'État ayant adopté une nomenclature budgétaire et comptable unique permettant de tenir dans des comptes de classe 4 ses opérations budgétaires. Les autres traitements ont pour objet de corriger des anomalies créées par le mécanisme précédent ou apparues lors de la centralisation ou visent encore à effectuer divers calculs tels que celui du solde d'exécution budgétaire connu par ailleurs dès la fin de la gestion ou encore celui des dotations aux amortissements des équipements civils et militaires.

<sup>49</sup> À partir de 2006, de nouveaux états financiers, définis par les nouvelles normes comptables, seront utilisés.

<sup>50</sup> Avec l'aide d'un consultant extérieur à la Cour, en utilisant l'outil ACL d'extraction et de traitement automatisé de données.

<sup>51</sup> Agissant cette fois dans son rôle d'exploitant des applications comptables CGL et TCC.

L'intégrité des fichiers et la qualité générale des données testées ont été jugées satisfaisantes. Elles ont donné lieu toutefois à quelques observations sur les opérations de huit comptables centralisateurs<sup>52</sup> qui ont été portées à la connaissance de la DGCP. La Cour a notamment relevé, dans cet échantillon représentatif des opérations de l'État, l'existence en nombre significatif d'écritures négatives annulant des opérations antérieures (pour environ 1,3 Md€ en débit négatif et 3,1 Md€ en crédit négatif) qui sont proscrites en comptabilité d'entreprise et *a fortiori* en comptabilité bancaire parce qu'elles faussent la tenue des comptes courants. Sans méconnaître la facilité que ces écritures offrent pour les corrections compte tenu de l'imbrication de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire, elles ne devraient être utilisées que dans quelques situations comptables particulières. Constat plus préoccupant, des écritures portant une date antérieure à la date de saisie ont été passées pour un total de 14 Md€<sup>53</sup>; les saisies sont intervenues plusieurs semaines, voire plusieurs mois après la journée complémentaire.

***Recommandation 3.*** Réduire la pratique des écritures négatives, supprimer sauf exception dûment appuyée par un certificat administratif les écritures portant une date antérieure à la date de saisie et appeler sur ces deux points l'attention du contrôle interne de premier et de deuxième niveaux.

## **2 - Les travaux de fin de gestion sur les applications informatiques ACCORD 1 et ACCORD 1bis**

Ces traitements consistent à clôturer les opérations de l'année N, puis à ouvrir l'exercice N + 1. Ils sont réalisés par l'agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE). Ils supposent que toutes les opérations des ministères soient à un stade de validation finale à la date de fermeture des applications.

Chaque année pourtant, des opérations résiduelles en cours de validation obligent l'AIFE à intervenir sur des dossiers ministériels non encore clos (303 en 2005) avant de pouvoir procéder à la clôture de la gestion. Par ailleurs, l'information disponible sur ces interventions techniques de l'AIFE mérite d'être enrichie pour faciliter le contrôle par la Cour des engagements juridiques pour lesquels le service fait n'est pas encore intervenu.

<sup>52</sup> Ce sont les trésoreries générales des Bouches-du-Rhône, du Rhône, du Nord ainsi que l'ACCT, l'ACSIA, la PGT, la RGF et le comptable ministériel du ministère de l'agriculture.

<sup>53</sup> Elles concernent principalement les corrections relatives aux fonds de concours et les corrections en balance d'entrée.

**Recommandation 4.** *Modifier les procédures de fin de gestion en vigueur dans les ministères pour diminuer le nombre d'opérations résiduelles encore en cours de validation au moment où l'AIFE engage les traitements de fin de gestion, voire les faire disparaître.*

**Recommandation 5.** *Développer des restitutions permettant de mesurer l'incidence financière des opérations réalisées dans le cadre des traitements de fin de gestion, notamment ceux touchant aux engagements juridiques pour lesquels le service fait n'est pas intervenu.*

## B - Corrections, opérations d'ordre et d'inventaire

### 1 - Le suivi et l'exécution des écritures de correction de fin de gestion

Comme les années précédentes, le nombre de corrections nécessaires en fin de gestion est en diminution, quoique dans une mesure moindre qu'escomptée. En particulier, l'automatisation de l'intégration dans la comptabilité générale des sommes restant à recouvrer par les receveurs des impôts n'a pas fait disparaître toutes les corrections en la matière, en raison des difficultés de mise en route. Le même type de difficultés est à prévoir en 2006 pour l'intégration automatique des données des receveurs des douanes.

Par ailleurs, comme les années précédentes, le décalage des dates de clôture des comptabilités auxiliaires par rapport à l'application de comptabilité générale est à l'origine d'un nombre important d'anomalies dans les écritures comptables de fin de gestion, qui pourraient être évitées si le calendrier était plus resserré.

### 2 - Les écritures manuelles d'inventaire

Ces écritures concernent principalement les amortissements et les provisions. Elles sont habituellement d'une sensibilité particulière, en raison de leur enjeu financier, souvent élevé, et de l'impact qu'elles sont susceptibles d'avoir sur le bilan et sur le compte de résultat. Pour l'exercice 2005, elles ont été encore élaborées et enregistrées de manière centralisée. À terme, elles devraient être en partie déconcentrées pour faciliter les rapprochements avec les inventaires physiques.

Certain événements, connus à la clôture, méritent de voir leur traduction comptable figurer au CGAF. En l'absence d'initiative de l'administration, la Cour a formulé des observations d'audit visant à proposer des écritures comptables au titre des opérations d'inventaire.

L'administration a reporté au bilan d'ouverture de 2006 la plupart des propositions de la Cour en mettant en avant, dans certains cas, une information financière encore insuffisamment précise ou un besoin d'expertise approfondie. La Cour observe que, pour l'exercice 2005, le nouveau référentiel comptable ne s'appliquait pas encore et qu'il ne peut donc pas y avoir d'irrégularités au regard de ce référentiel. Néanmoins, une concertation en amont entre la DGCP et la Cour aurait permis des avancées par poste de bilan homogène, notamment en matière d'enregistrement de provisions, pour se rapprocher par anticipation du nouveau référentiel et tendre davantage vers les exigences de sincérité et de fidélité posées par la loi organique.

Lorsque l'administration a pris l'initiative de traduire en comptabilité des événements significatifs pour le patrimoine et la situation financière de l'État, la Cour s'est limitée à analyser les écritures proposées par l'administration sans toujours disposer d'une information suffisamment étayée sur les montants à retenir.

**Recommandation 6.** Documenter de manière précise chaque écriture d'inventaire nouvelle et en assurer la transmission à la Cour.

L'analyse point par point des opérations d'inventaire, qui ont fait ou auraient dû faire l'objet d'écritures en comptabilité, est présentée avec chacun des cycles d'audit concernés, aux titres II et suivants du présent chapitre auxquels il convient de se reporter.

## C - Information financière

### 1 - Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

- **Recommandation n° 2004/1.** Ventiler les lignes du plan comptable dans les états financiers (bilan et compte de résultat) : **satisfait**.
- **Recommandation n° 2004/2.** Poursuivre la refonte du rapport financier de l'État dès la gestion 2005 afin de bien distinguer le rapport de gestion d'une part, l'annexe qui fait partie intégrante des états de synthèse comptables d'autre part : **satisfait**.
- **Recommandation n° 2004/24.** Établir une grille de passage entre l'ancien et le nouveau plan de comptes et préciser les règles de codification des comptes et des critères de classification adoptés : **satisfait**.

## 2 - Observations sur les comptes de 2005

Comme la Cour l'avait demandé, la présentation du CGAF dissocie nettement l'information financière apportée dans l'annexe, qui fait pleinement partie des états financiers, avec le bilan et le compte de résultat, et les autres informations rassemblées dans un rapport de gestion distinct.

### *a) Le rapport de présentation*

La Cour intègre dans son rapport de premiers éléments d'analyse financière<sup>54</sup>, comme l'administration le fait elle-même dans le rapport de présentation du CGAF. La pertinence de ces éléments doit s'apprécier en fonction de la capacité du lecteur à lire directement dans les comptes les ratios proposés ; en d'autres termes, le numérateur et le dénominateur de chaque ratio doivent se trouver dans les états financiers présentés. Selon ce principe, le rapport entre le résultat patrimonial et la population calculé dans le rapport de présentation du CGAF ne paraît pas pertinent. Par ailleurs, pour éviter des confusions éventuelles, les ratios retenus pour l'analyse financière de l'État à partir de données de la comptabilité générale, ne doivent pas être inspirés de ceux retenus par la comptabilité nationale qui servent généralement de base à des analyses macroéconomiques et sont établis à partir de concepts différents.

### *b) Le compte général de l'administration des finances*

Les remarques de la Cour sur le rapport financier ont été très largement prises en compte, y compris celle relative au reclassement des provisions pour risques et charges entre la situation nette et les dettes financières. Il subsiste cependant certains points qui auraient mérité d'être précisés.

À la demande de la Cour, l'amortissement des équipements militaires est effectué depuis 2004 en fonction des durées d'usage prévisible, contrairement à la pratique antérieure d'un amortissement en totalité dès l'année d'acquisition. Les équipements acquis jusqu'en 2003 étant déjà amortis en totalité, à titre transitoire (mais pour une période d'au moins dix ans), ce changement de méthode diminue fortement les dotations aux amortissements de ces équipements : de l'ordre de 1 Md€ en 2005, après 0,5 Md€ en 2004, alors que le niveau qui correspondrait à un régime stabilisé serait de l'ordre de 5 à 6 Md€ chaque année. Sans

---

<sup>54</sup> cf. *supra*, p. 42.

l'effet de ce changement de méthode comptable, le déficit de l'exercice 2005 serait donc alourdi d'environ 4 Md€ au moins. La Cour avait demandé que ce point fasse l'objet d'une information adéquate dans l'annexe, ce qui n'est pas le cas.

La présentation des évolutions affectant les dotations et participations de l'État a été améliorée. Il reste cependant très difficile à un lecteur non averti de comprendre les principales évolutions qui ont affecté ces dotations et participations et d'en voir l'incidence sur le bilan et le compte de résultat.

L'évaluation extra-comptable des charges à payer<sup>55</sup> (rattachement de 6 Md€ à l'exercice) n'a pu être validée par la Cour, les résultats de l'enquête citée dans l'annexe ne lui ayant pas été communiqués avant l'arrêté des comptes.

#### *c) Le rapport sur le contrôle interne*

La Cour salue l'initiative de la DGCP de joindre au rapport financier un rapport faisant le point sur le dispositif de contrôle interne comptable en s'inspirant des meilleures pratiques des entreprises, à la suite de l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003. Elle a seulement souhaité que soient insérées dans le rapport des précisions sur les modalités de son élaboration, ce qui a été fait.

**Recommandation 7.** *Associer les ministères à l'élaboration du rapport sur le contrôle interne qui sera joint au compte général de l'État et introduire dans le rapport de l'année prochaine un tableau de suivi des recommandations des années précédentes.*

## II - Les produits

### A - Les produits régaliens

Les produits régaliens comprennent les produits fiscaux et les amendes ; ils représentent en 2005 un montant de 348,5 Md€. La Cour a rencontré des difficultés pour mener à bien ses contrôles sur les produits régaliens du fait de la configuration des systèmes d'information des recettes de l'État<sup>56</sup>. Elle rappelle cependant qu'en l'absence d'un chemin

<sup>55</sup> Sur la problématique des charges à payer, voir *infra*, p. 95.

<sup>56</sup> cf. *infra*, p. 208.

de révision pour l'ensemble des produits régaliens, il n'est pas possible d'évaluer de façon fiable le montant des anomalies qui pourraient subsister dans les comptes. Cette difficulté constitue un obstacle important pour la certification et devra être résolue soit par une adaptation des applications informatiques en amont de CGL, soit par des moyens non fonctionnels (traçabilité et documentation des opérations).

Les observations afférentes à chacune des catégories de produit sont exposées par la suite.

### **1 - La taxe sur la valeur ajoutée et la taxe intérieure sur les produits pétroliers**

Pour 2005, les recettes nettes de TVA s'élèvent à 126,6 Md€ en progression de 4,6 % par rapport à 2004 (121 Md€). Les recettes de TIPP<sup>57</sup> de l'État s'élèvent à 18,9 Md€ pour 2005, contre 20 Md€ en 2004. La diminution provient en grande partie d'un transfert supplémentaire (0,5 Md€) aux départements et d'un transfert aux régions (0,4 Md€).

#### *a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004*

- **Recommandation n° 2004/3.** Formaliser et diffuser dans le réseau toutes les procédures de comptabilisation de la TVA et de la TIPP au sein de la direction générale des impôts (DGI) et de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) : **en cours de mise en œuvre**<sup>58</sup>.
- **Recommandation n° 2004/5.** Préciser le calendrier de mise en œuvre de l'intégration périodique et automatisée des données comptables entre la DGDDI et la DGCP : **en cours de mise en œuvre**<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Contrairement à la TVA, les dépenses fiscales concernant la TIPP (détaxations de carburants) ne viennent pas en déduction des recettes de TIPP. En revanche, la ligne de recettes de TIPP ne comprend pas les ressources transférées aux départements et aux régions, qui sont suivies dans des comptes de tiers.

<sup>58</sup> La DGI a entièrement réécrit le guide des opérations comptables effectuées par le réseau et commencé la rédaction des guides de contrôle interne.

<sup>59</sup> La recommandation n° 2004/25 relative à la présentation de comptes *pro forma* est examinée au chapitre III p. 208.

*b) Observations d'audit sur les comptes de 2005*

L'impossibilité de suivre le chemin de révision en recettes n'a pas permis d'effectuer les vérifications, même limitées à un modeste échantillon, qui auraient dû avoir lieu dans un cadre normal de certification. En pratique, les vérifications effectuées en missions finales se sont limitées à l'analyse des corrections effectuées par la MVCG, en fin de gestion après la clôture. Elles n'ont conduit à aucune observation.

Pour la TIPP, une consultation directe des redevables, en nombre très limité, a été entreprise. Elle a conduit à constater un écart entre le montant de TIPP reconstitué à partir des données communiquées par les redevables et celui établi à partir de la balance générale des comptes. Cet écart n'appelle pas de commentaire à ce stade.

Si, en matière de TVA, les risques théoriques sont réels et les enjeux financiers élevés, l'analyse des procédures comptables a permis de conclure à l'existence de nombreux points de contrôle interne. L'action des redevables eux-mêmes, s'agissant d'impôts auto-liquidés, constitue en soi une forme de contrôle. De ce fait, les risques résiduels, que le contrôle interne est destiné à éliminer, ou à réduire, sont peu nombreux. Ils ont fait l'objet de vérifications qui ont donné lieu à diverses observations sur des points de procédure, qui ont été portés à la connaissance des directions concernées.

*Plan d'action de lutte contre la fraude*

La lutte contre la fraude vise avant tout à garantir le respect de la loi fiscale et le recouvrement intégral des recettes publiques. Accessoirement, elle représente un enjeu de qualité comptable dès lors que pour liquider exactement un impôt, l'information détenue et transmise par les redevables est essentielle. Il importe donc que les plans d'action de lutte contre la fraude, lorsqu'ils existent, soient articulés, sinon intégrés, dans le dispositif général de maîtrise des risques prévu pour la certification. La direction générale des douanes et des droits indirects a retenu la lutte contre la fraude en matière de fiscalité indirecte comme l'une des priorités de son plan national de contrôle qui se décline en plans locaux d'action au niveau des directions régionales. Au vu des résultats obtenus dans ce domaine, il conviendra de généraliser ce type de plan d'action à l'ensemble des impôts.

**Recommandation 8.** *Intégrer les plans d'action de lutte contre la fraude à la TVA et la TIPP dans le dispositif général de maîtrise des risques.*

### *Méthode d'évaluation des charges à payer de TVA*

Les charges à payer de TVA représentent un enjeu financier estimé, pour les comptes de 2005, à 7,7 Md€. Leur évaluation, pour ce qui concerne la DGI, a été modifiée, la méthode initiale s'étant avérée trop globale et conduisant à des erreurs de rattachement qui se comptent en centaines de millions d'euros. La méthode employée dans les comptes de 2005 repose sur l'utilisation des informations offertes par la comptabilité auxiliaire des recettes, alors que, les années précédentes, seules les données de comptabilité générale étaient utilisées. Cette nouvelle méthode comporte encore une part inévitable d'approximation, mais l'erreur potentielle est d'un ordre de grandeur bien moins élevé.

### *Remboursement de la TVA due par les entreprises sur les péages autoroutiers*

Dans son arrêt du 12 septembre 2000<sup>60</sup>, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a condamné la France qui, pour l'essentiel de leur montant, assimilait les péages autoroutiers à une taxe et les faisait ainsi échapper à la TVA, alors que ces péages correspondaient à un service commercial soumis à la TVA au taux normal. Les entreprises qui avaient acquitté des péages au cours de la période de prescription fiscale précédent cette décision de la CJCE (soit de 1996 à 2000) pouvaient demander la déduction de la TVA qu'elles auraient normalement dû acquitter, ce qui supposait l'émission de factures rectificatives par les sociétés d'autoroute.

Par la suite, le secrétaire d'État au budget s'est opposé, par lettre du 27 février 2001 adressée au délégué général de la Fédération nationale des transports routiers, au remboursement de la TVA afférente aux péages acquittés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001. En outre, par lettre du 15 janvier 2003, le directeur de la législation fiscale demandait aux sociétés d'autoroute de ne pas délivrer de factures rectificatives, pièces nécessaires à la récupération de la TVA. Ces deux décisions ont été annulées pour excès de pouvoir par le Conseil d'État, dans son arrêt *Mazet* du 29 juin 2005.

Le gouvernement avait prévu de rétablir, par voie législative, cette opposition à la déduction de la TVA qui aurait dû être acquittée en insérant un article dans la loi de finances rectificative pour 2005. Mais cet article qui avait pour principal objet de priver d'effet les arrêts précités de la CJCE et du Conseil d'État a été censuré par le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 29 décembre 2005. L'État ne peut plus, désormais, s'opposer à la déduction de la TVA sur péages qui aurait dû être acquittée par les entreprises entre 1996 et 2000.

---

<sup>60</sup> Affaire C-276/97, *Commission c/ France*.

Au plan comptable, les conditions de passation d'une provision pour risques et charges sont réunies, car l'obligation de versement est certaine et le montant peut être déterminé de façon suffisamment fiable, le chiffre avancé par la profession étant de 700 M€<sup>1</sup>. À défaut d'avoir été passée dans les comptes 2005, elle doit l'être dans le bilan d'ouverture de 2006.

**Recommandation 9.** *Inscrire une provision pour charges de 700 M€ dans le bilan d'ouverture de 2006 correspondant au remboursement de la TVA acquittée par les entreprises sur les péages autoroutiers.*

#### *Suivi des créances de TVA*

L'information relative au suivi des créances de TVA pourrait être améliorée sans attendre CHORUS et COPERNIC. Les spécifications attachées aux écritures comptables de recettes devraient être enrichies afin d'opérer une décomposition par grand type d'impôt, comme c'est déjà le cas pour le suivi des provisions pour dépréciation de ces mêmes créances, et de porter une appréciation sur la valeur réelle des créances.

**Recommandation 10.** *Enrichir l'information disponible sur les créances fiscales suivies au bilan.*

#### *Traitement comptable des paiements échelonnés de TVA*

La DGI procède à l'admission en non valeur de créances, alors même que leur recouvrement est en cours, lorsque les capacités de remboursement des redevables imposent un échelonnement des paiements sur une longue période. Ces admissions en non valeur conduisent à sortir des créances existantes du bilan, ce qui ne correspond pas à la réalité, et à imputer les produits recouvrés en « *produits divers* », alors que leur nature exacte est connue. Cette pratique ancienne n'a plus lieu d'être depuis que l'incertitude sur le recouvrement des créances est appréhendée au travers d'une dépréciation de ces créances, qui vise précisément à constater qu'une partie de leur montant ne pourra pas être recouvrée.

---

<sup>61</sup> Le ministre a évoqué, lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative, un chiffre d'un milliard d'euros. L'incertitude concerne les sociétés de transport en règlement judiciaire et les sociétés de transport des autres États membres de l'Union.

## 2 - L'impôt sur le revenu

Le montant de l'impôt sur le revenu (IR) recouvré par les comptables du Trésor en 2005 s'élève à 56,4 Md€ contre 53,8 Md€ en 2004, soit une progression de 4,7 %, la part recouverte au titre des années antérieures restant stable à 3,9 Md€.

En 2005, la Cour a affiné son analyse des risques pesant sur les procédures liées à la liquidation et au recouvrement de l'impôt sur le revenu. Elle a notamment mis à jour certaines difficultés dans le partage des compétences au sein du réseau du Trésor public liées à la nouvelle organisation informatique qui font l'objet d'échanges avec la DGCP.

La Cour avait fait, dans son précédent rapport, trois recommandations qui n'ont pas encore été satisfaites.

## 3 - L'impôt sur les sociétés

Le montant de l'impôt sur les sociétés (IS) au comptant recouvré par les comptables de la DGI a progressé entre 2004 et 2005, de près de 83 %, pour atteindre un peu plus de 45,2 Md€. Mais cette très forte progression correspond au transfert du recouvrement de cet impôt, passé en totalité de la DGCP à la DGI. Le total des produits encaissés par les deux réseaux atteint 52,1 Md€ soit une progression de 4,3 %.

### a) *Les observations sur les comptes de 2005*

La loi de finances rectificative du 30 décembre 2005, dans son article 1<sup>er</sup>, a changé la règle de calcul du dernier acompte de l'impôt sur les sociétés à compter de 2006 pour les sociétés ayant réalisé au cours du dernier exercice clos un chiffre d'affaires compris entre 1 et 5 Md€. En outre, l'application rétroactive de la nouvelle règle dès 2005 a conduit le législateur à instituer un acompte dit « exceptionnel » à verser au plus tard le 30 décembre 2005. Cet acompte a permis d'encaisser une somme de 2,3 Md€ comptabilisée en recettes fiscales, en comptabilité budgétaire, et en produits régaliens, en comptabilité générale.

La Cour s'est interrogée sur le traitement en comptabilité générale de cet acompte. En 2006, l'application du nouveau référentiel comptable aurait conduit à traiter cet acompte comme tous les autres en dettes tant que le fait générateur du produit, le dépôt de la déclaration, ne serait pas intervenu. En 2005, le référentiel comptable étant celui en vigueur à la date d'encaissement, un doute pouvait cependant venir de ce que ce cinquième acompte n'avait pas été calculé, comme les quatre précédents, à partir d'une assiette fiscale considérée comme certaine, le bénéfice

imposable du dernier exercice clos connu, mais sur la base d'une prévision de résultat qui introduisait une incertitude sur son montant et posait en outre un problème de permanence des méthodes.

La Cour a finalement considéré que le référentiel comptable en vigueur aurait dû conduire à enregistrer l'acompte en produit exceptionnel et à prévoir une information en annexe au nom du principe de permanence des méthodes.

**Recommandation 11.** *Indiquer dans le rapport financier de 2006 les modifications introduites en matière d'impôt sur les sociétés par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005 et leurs incidences comptables en 2005 et en 2006.*

#### 4 - Les provisions pour dépréciation des créances fiscales

##### a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

→ **Recommandation n° 2004/6.** Effectuer le calcul des provisions pour dépréciation des créances fiscales à un niveau plus fin que celui du seul réseau comptable chargé du recouvrement, c'est-à-dire par impôt : **satisfaita.**

La dépréciation des créances fiscales inscrite au bilan fait l'objet, depuis la clôture de l'exercice 2004, d'une évaluation statistique affinée des performances passées en matière de recouvrement par grand type d'impôts. L'ensemble des provisions passées à ce titre représente un total de l'ordre de 17,2 Md€ dont 15,2 Md€ pour le réseau du Trésor public.

Dès les comptes 2006, l'évaluation ne pourra plus être seulement statistique mais devra être fondée sur une remontée d'informations des comptables permettant de classer les créances en fonction de la probabilité de leur recouvrement.

**Recommandation 12.** *Mettre en place un système de remontée d'informations des comptables permettant de classer les créances en fonction de la probabilité de leur recouvrement.*

*b) Observations d'audit sur les comptes de 2005*

La Cour a demandé que les contentieux fiscaux suivis par la DGI et la DGDDI et estimés à 30 000 fassent l'objet d'un recensement aussi exhaustif que possible, d'une mention générale en engagements hors bilan dans le rapport financier 2005 et d'une provision globale dans le bilan d'ouverture de 2006 selon le critère retenu par la DGCP, c'est-à-dire une probabilité d'occurrence du risque que l'État soit condamné à reverser aux plaignants des sommes antérieurement encaissées supérieure à 50 %.

Cette demande s'appuyait sur le double constat que l'obligation de passer une provision globale pour risques dès le bilan d'ouverture de 2006 s'imposait et que le lecteur des états financiers 2005 devait être informé, par une mention en annexe, même générale, que des contentieux fiscaux étaient susceptibles de se traduire, du fait de la décision du juge administratif, par l'obligation de reverser aux contribuables des montants d'impôts que ce dernier aurait qualifié d'irrégulièrement encaissés<sup>62</sup>.

La DGCP a pris l'engagement de passer des provisions pour litiges dans le bilan d'ouverture de 2006 mais n'a pas suivi la Cour dans sa demande de mention en annexe des comptes 2005.

Le débat sur le mode de provisionnement n'est pas encore tranché, la norme n° 9 prévoyant deux méthodes, l'une à partir de l'examen de chaque créance, l'autre à partir d'une estimation statistique. La Cour, pour sa part, considère que la méthode statistique est acceptable dès lors qu'elle s'appuie sur des données historiques fiables, mais que les contentieux les plus importants (supérieurs à 15 M€) doivent faire l'objet d'un suivi au cas par cas.

**Recommandation 13.** Achever les travaux de fiabilisation des données relatives aux contentieux fiscaux tant en administration centrale que dans les services déconcentrés et passer une provision globale dans le bilan d'ouverture qui marierait les estimations statistiques et le suivi individualisé des contentieux d'un montant supérieur à 15 M€.

<sup>62</sup> L'autorité des marchés financiers (AMF) recommande aux sociétés faisant appel public à l'épargne de mentionner l'existence de la notification d'un redressement fiscal, d'indiquer les années concernées et de donner, s'il y a lieu, toute précision utile sur la passation d'une provision dans la rubrique « faits exceptionnels et litiges ».

## 5 - Les amendes et autres pénalités

Au 31 décembre 2005, les droits constatés dans le domaine des amendes et condamnations pécuniaires s'élèvent à 3,7 Md€. Les vérifications de la Cour font ressortir l'importance des restes à recouvrer, d'un montant de 2,5 Md€ (soit une hausse de 19 % par rapport à 2004). Les taux de paiement net sont particulièrement faibles la première année et restent médiocres la deuxième.

Il est ressorti d'une mission intermédiaire à la trésorerie générale d'Ille-et-Vilaine, qui est un des principaux intervenants nationaux en matière d'encaissement d'amendes, un ensemble de risques comptables de natures très diverses :

- risques juridiques liés notamment à l'obligation de consignation préalable des amendes forfaitaires infligées à la suite du contrôle automatisé des radars, à la validité des titres exécutoires ou encore à l'absence de conventions européennes et internationales permettant le recouvrement des créances à l'étranger ;
- risques inhérents à l'organisation des procédures administratives, qu'il s'agisse de la complexité de la répartition des responsabilités ou des limites actuelles de la dématérialisation (nécessité de reprendre des documents manuscrits) ;
- risques liés au contrôle du fait de l'émettement du système d'information comptable (justice, police, gendarmerie, DGCP), du foisonnement de la réglementation et de la faible documentation des procédures.

À l'issue de ce contrôle, la DGCP a mis en place un plan d'action qui devra être étendu aux acteurs des autres ministères (intérieur, défense, justice).

***Recommandation 14. Poursuivre la mise en œuvre du plan d'action relatif aux amendes au sein du réseau du Trésor public et l'étendre aux autres ministères concernés.***

### *Provision pour risque de non recouvrement des amendes*

Les amendes et condamnations pécuniaires étaient jusqu'à présent exclues de l'assiette des provisions pour dépréciation des créances fiscales. Dans les comptes 2005, la DGCP a fait droit à une demande de la Cour de passer des écritures de provisions pour un montant de 2,1 Md€.

La méthode suivie est homogène avec celle retenue pour les provisions pour dépréciation des créances fiscales. Elle devra cependant être affinée, dans le bilan d'ouverture ou au plus tard lors de l'arrêté des comptes 2006, en utilisant au mieux les informations disponibles dans l'application de gestion et dans un infocentre dédié en cours de développement pour se conformer à la norme n° 9 sur les créances de l'actif circulant. Celle-ci prévoit en effet que l'amoindrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une méthode statistique qui s'appuie pour chaque catégorie de créances sur des données historiques.

Les décisions d'apurement remettant en cause le bien-fondé de la créance (annulations notamment) et les autres décisions (admission en non-valeur, loi d'amnistie notamment) traitées en charges auront pour contrepartie des reprises de provision si les créances ont été dépréciées.

#### *Traitements comptables des consignations*

La DGCP a pris le parti de considérer les consignations préalables à toute contestation d'amende résultant du système de contrôle automatisé, à partir d'installations radars couplées à des caméras, comme des produits de l'exercice. En 2005, le montant net d'encaissement de ces amendes s'est élevé à 217,4 M€ et les consignations représentent 1,6 % des paiements. Les montants ainsi consignés, encore modestes, sont susceptibles d'augmenter compte tenu des incertitudes juridiques qui demeurent dans les conditions d'application de la loi. Dès lors, le traitement comptable des consignations devrait être revu pour le bilan d'ouverture, soit en portant le montant des consignations en produits constatés d'avance, soit en passant une écriture de provision pour risques et charges correspondant à l'appréciation de la probabilité de versement de tout ou partie du montant des consignations.

**Recommandation 15.** Refléter dans le bilan d'ouverture de 2006 la vraie nature comptable des consignations qui ne peuvent être assimilés à des produits de l'exercice.

*Provision pour risques et charges des sanctions pécuniaires prononcées par des autorités administratives indépendantes*

Figurent dans les recettes d'amendes, les sanctions pécuniaires infligées par les autorités de régulation et le Conseil de la concurrence. Or, les décisions des ces autorités sont susceptibles de recours ou d'appels qui peuvent modifier le caractère d'acquisition définitive à l'État du montant initial. Une provision pour risques et charges doit être passée en bilan d'ouverture.

**Recommandation 16.** *Inscrire au bilan d'ouverture de 2006 une provision pour risques et charges qui soit fondée sur l'observation statistique de l'écart entre le produit initial des amendes prononcées par les autorités indépendantes et le montant de la sanction finale.*

*Provision à passer au titre des astreintes à verser à l'Union européenne*

Le 12 juillet 2005, la Cour de justice des Communautés européennes a condamné la France au paiement d'une somme forfaitaire de 20 M€et à une astreinte d'un montant de 57 761 250 €due par chaque période de 6 mois à compter du jugement de la Cour, pour manquement à son obligation de se conformer à un précédent jugement qu'elle avait rendu le 11 juin 1991 concernant l'organisation des activités de pêche. La Commission européenne a évalué la situation et a abouti, en janvier 2006, au constat que des carences demeuraient en matière de contrôles et d'inspections dans le domaine des activités de pêche (débarquement, transport et commercialisation). Des insuffisances persistantes en matière de sanctions ont été également relevées. En conséquence, la Commission a estimé que la France ne s'était pas pleinement conformée au jugement de 2005 et a fait courir une nouvelle période de six mois pour s'assurer que la France se mettait en conformité avec ses obligations communautaires.

La Cour a demandé que cette opération soit traduite dans les comptes de 2005 par la constatation d'une charge à payer de 57,7 M€et d'une provision pour charges de même montant. La DGCP s'est engagée à comptabiliser l'opération dans le bilan d'ouverture.

**Recommandation 17.** *Provisionner au bilan d'ouverture de 2006 l'astreinte prononcée par la Cour de justice des Communautés européennes à l'encontre de la France dans son arrêt du 12 juillet 2005.*

## B - Les produits de fonctionnement et d'intervention

Les produits de fonctionnement et d'intervention correspondent aux revenus d'exploitation industrielle et commerciale de l'État, aux participations et aux contributions reçues<sup>63</sup>, aux revenus du domaine public ainsi qu'à divers produits. Ils s'élevaient en 2005 à 35,9 Md€, soit un peu plus de 8 % du total des produits inscrits au compte de résultat.

Selon les règles encore applicables en 2005, les produits de fonctionnement et d'intervention étaient comptabilisés au moment de leur encaissement<sup>64</sup>. À partir de 2006, leur enregistrement obéit au principe des droits constatés, ce qui requiert des ordonnateurs qu'ils recensent les produits à recevoir et les produits constatés d'avance. Les contrôles démontrent que cette tâche sera délicate : les ordonnateurs n'ont jusqu'alors pas été incités à mettre en recouvrement ces recettes qui ne donnent pas lieu en contrepartie à ouverture de crédits pour leurs dépenses mais sont reversées au budget général.

### a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

→ **Recommandation n° 2004/31.** Réexaminer le périmètre des produits au comptant : **satisfaita.**

Les produits au comptant sont des recettes issues de paiements spontanés de débiteurs de l'État. Ils sont, par nature, différents des produits sur titre pour lesquels un ordre de recette est émis préalablement à leur recouvrement. Ces deux catégories de produits de fonctionnement doivent, pour cette raison, être nettement distinguées. La balance des comptes de 2005 ne donnait cependant aucune décomposition des produits selon qu'ils étaient perçus sur titre ou au comptant. La spécification comptable permettra de distinguer les deux modes de recouvrement.

### b) Observations sur les comptes de 2005

La DGCP a fait droit à la demande de la Cour de déprécier le stock de créances de produits divers dès les comptes 2005 en fonction du stock de restes à recouvrer nominatifs issus de l'application de gestion, la dotation aux provisions s'étant élevée à 454 M€

---

<sup>63</sup> Fonds de concours, recettes au titre des pensions, versements des collectivités locales, des établissements publics et des États étrangers.

<sup>64</sup> Contrairement aux produits régaliens qui sont retraités en fin d'année pour être présentés en droits constatés avec l'enregistrement de produits à recevoir.

Elle partage aussi le constat de la Cour que des écritures de produits à recevoir et de produits constatés d'avance doivent être passées, en particulier au titre des fonds de concours dont le versement est échelonné dans le temps, mais en a renvoyé la comptabilisation au bilan d'ouverture de 2006. Il en est de même pour les créances de l'État sur lui-même dont la contrepartie est la constatation de produits fictifs au compte de résultat. L'annulation de ces opérations internes est intégrée dans les travaux 2006.

**Recommandation 18.** *Comptabiliser systématiquement, au bilan d'ouverture de 2006, tous les produits à recevoir et les produits constatés d'avance et neutraliser les créances que l'État détient sur lui-même.*

Pour que le bilan d'ouverture de 2006 donne une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État, il sera nécessaire de comptabiliser, non seulement les provisions pour créances douteuses, ce qui a été fait pour la première fois au bilan de clôture de l'exercice 2005 pour les créances de produits de fonctionnement, mais aussi les « produits à recevoir » et les « produits perçus d'avance ». Les travaux à cette fin ont commencé au début de l'année 2006, avec retard. Ils seront à répéter chaque année, lors des opérations d'inventaire.

Pour garantir la qualité de ces travaux et, plus généralement, des enregistrements comptables des produits de fonctionnement et d'intervention, il conviendrait d'y intéresser davantage les ordonnateurs. Le moyen pourrait être de les imputer à un programme, y compris ceux ne donnant pas lieu à ouverture ou à rétablissement de crédits en application des II, III et IV de l'article 17 de la LOLF. Cette imputation devrait être réalisée aussi bien en prévision qu'en exécution, afin que les responsables de chaque programme soient tenus d'en rendre compte.

### III - Les charges

Dans ses travaux de certification, la Cour a anticipé la classification des charges qui prévaudra à partir de 2006. Elle en distingue trois types : les charges de fonctionnement courant (39,3 Md€), les charges de personnel (123,8 Md€) et les charges d'intervention (75,8 Md€). Ces chiffres ne sont donnés qu'à titre indicatif, car la présentation du compte de résultat 2005 ne permet pas de lire directement le montant de chacune de ces catégories de charges. Selon ces évaluations, le montant total des charges s'élève à 242,5 Md€<sup>65</sup>.

<sup>65</sup> Sont exclues du total : les dégrèvements et remboursements d'impôts ainsi que les dotations aux amortissements et provisions abordées dans les parties relatives, respectivement, aux immobilisations (cf. p. 101) et aux provisions pour risques et charges (cf. p. 139).

## A - Les charges de fonctionnement courant et d'intervention

### 1 - Les charges de fonctionnement courant

Le périmètre des charges de fonctionnement courant couvre essentiellement les achats de matières premières et de fournitures (4,0 Md€), les prestations externes (11,3 Md€) et les subventions pour charges de service public qui peuvent être évaluées à 24,0 Md€<sup>66</sup>.

Avec la mise en œuvre de la LOLF, les charges ne seront plus comptabilisées au fur et à mesure de leur décaissement. Le critère retenu pour le rattachement d'une charge à un exercice donné sera celui du service fait. Le comptable devra donc être en mesure d'apprécier la réalité du service fait mais aussi la date précise de son exécution. À défaut, il ne pourrait évaluer le montant des charges à payer et des charges constatées d'avance à rattacher audit exercice. Cette problématique, qui concerne toutes les charges, est abordée dans une partie spécifique<sup>67</sup>.

Les autres vérifications sur les charges ont porté sur les conditions de leur comptabilisation dans les applications de dépenses qui sont reliées au système d'information comptable et qui sont communes aux ordonnateurs, aux contrôleurs financiers et aux comptables. Certaines observations ont été faites sur les comptes eux-mêmes et ont débouché sur des recommandations pour le bilan d'ouverture de 2006.

#### a) La comptabilisation des charges dans les systèmes d'information de la dépense

Il ressort de contrôles dans des trésoreries générales et à la paierie générale du Trésor que les applications de dépenses ne répondent pas encore aux critères de tenue d'une comptabilité d'exercice. Ainsi, l'application ACCORD qui traite de la dépense centrale ne permet pas, notamment, d'enregistrer une charge au moment du service fait comme les nouvelles normes comptables le prévoient. La comptabilisation des charges dans l'application NDL, utilisée pour la dépense déconcentrée, se fera lors de la validation du mandat, avec un délai parfois long par rapport à la date du service fait. Sans attendre le déploiement du projet CHORUS

---

<sup>66</sup> Ce chiffre n'est donné qu'à titre indicatif et ne correspond pas exactement à la notion budgétaire de subvention pour charges de service public.

<sup>67</sup> cf. *infra*, p. 91.

prévu pour 2009<sup>68</sup> qui permettra de supprimer ce délai, la DGCP a intégré le contrôle des habilitations informatiques et de sécurisation des outils bureautiques dans le diagnostic que les trésoreries générales doivent faire de l'organisation de leurs services.

*b) Le dispositif de contrôle interne*

Au cours de ses vérifications dans les services de la dépense, la Cour a relevé certains dysfonctionnements du dispositif de contrôle interne<sup>69</sup> qui ont d'ores et déjà été pris en compte par la DGCP dans son plan d'action relatif aux charges mis à jour à partir des constatations de la Cour et de l'audit interne<sup>70</sup>.

Mais l'amélioration de la qualité comptable dépend aussi de l'ordonnateur et de ses délégués. L'exakte évaluation des charges est conditionnée en effet par la qualité des informations et des pièces justificatives en provenance des ordonnateurs et par l'appropriation des responsabilités nouvelles qui leur échoient, ce qui passe le plus souvent par la réorganisation des circuits de contrôle.

En l'absence de systèmes d'information adaptés à la tenue d'une comptabilité des charges en droits constatés, il paraît indispensable d'intensifier les actions de sensibilisation de l'ensemble des acteurs de la chaîne de la dépense afin de fiabiliser le suivi des engagements juridiques et la date de comptabilisation du service fait qui doit être constatée même si les crédits ne sont pas disponibles. Il convient aussi d'insister sur l'importance qui s'attache à la réorganisation du circuit des factures pour en assurer le complet recensement tout au long de l'année afin de limiter la charge administrative des opérations d'inventaire au recensement des factures non parvenues à l'État. Un suivi identique devrait être mis en place pour les achats d'immobilisations qui auront également leur contrepartie au passif de l'État en dettes non financières. Enfin, il serait opportun de compléter l'instruction comptable sur les charges pour que

---

<sup>68</sup> Voir la partie relative aux systèmes d'information dans le chapitre suivant, p. 212.

<sup>69</sup> Parmi ces dysfonctionnements, on peut citer l'absence de formalisation du visa sur les mandats, l'impossibilité de vérifier la liquidation de certaines subventions de fonctionnement et des erreurs sur les opérations de dépense. On note aussi un manque de documentation et une traçabilité insuffisante des procédures, des difficultés pour ajuster la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire de la dépense liées aux limites des systèmes d'information, une nette insuffisance des contrôles *a posteriori* par rapport aux contrôles *a priori* dans la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé de la dépense, une insuffisante identification des opérations à risque et une absence de formalisation de leur contrôle, enfin une exploitation non systématique des états d'anomalies édités par l'application de comptabilité générale CGL.

<sup>70</sup> cf. *infra*, p. 204.

les intérêts moratoires<sup>71</sup> dus aux retards de paiement fassent l'objet d'un suivi systématique par les ordonnateurs et leurs délégués, au moins pour tous les nouveaux dossiers reçus.

**Recommandation 19.** *Poursuivre la mise en œuvre du plan d'action de la DGCP relatif au cycle charges dans ses différentes composantes. Intensifier les actions de sensibilisation des acteurs de la chaîne de la dépense, au suivi des engagements juridiques, à la date exacte du service fait, à la réorganisation du circuit des factures et à la comptabilisation des intérêts moratoires.*

#### c) Les charges constatées d'avance

En fin d'année 2005, un grand nombre de gestionnaires et d'ordonnateurs ont fait appel à l'Union des groupements d'achats publics (UGAP) pour passer de nombreuses commandes dont certaines ont été prises en compte durant la période complémentaire. Le montant de ces commandes s'est élevé à 22,6 M€ Jusqu'au 31 décembre 2005, les comptables ont été autorisés à payer la totalité du montant de la facture avant que le bien ne soit livré.

Ces opérations sont un exemple de charges constatées d'avance qui auraient dû être comptabilisées comme telles si le nouveau plan comptable avait été applicable. La DGCP les a cependant traitées, selon les cas, comme des charges de l'exercice ou des immobilisations acquises, en application du système de caisse encore en vigueur en 2005. Elle s'est engagée à les reclasser en charges constatées d'avance dans le bilan d'ouverture de 2006.

**Recommandation 20.** *Enregistrer en charges constatées d'avance au bilan d'ouverture de 2006 tous les achats payés mais non livrés.*

### 2 - Les charges d'intervention

Les comptes 2005 de l'État ne fournissent pas une estimation des charges d'intervention cohérente avec leur définition dans le nouveau référentiel comptable. Jusqu'en 2005 en effet, les « interventions » n'étaient qu'une notion de comptabilité budgétaire (crédits relevant du titre IV de la nomenclature budgétaire de l'ordonnance de 1959). Les dépenses budgétaires correspondant au titre IV se sont élevées à 75,9 Md€ Cependant, une partie de ces dépenses ne relève plus à partir de 2006 des charges d'intervention mais des charges de fonctionnement.

<sup>71</sup> Le point de départ des intérêts moratoires est le 46<sup>e</sup> jour qui suit la date la plus tardive de réception de la facture par l'État ou du service fait.

En sens contraire, les subventions d'investissement accordées par l'État (titre VI de la nomenclature budgétaire de 1959) relèvent pour l'essentiel de la nouvelle catégorie des charges d'intervention. En 2005, les dépenses correspondantes se sont élevées à 16,1 Md€. Le total des deux titres budgétaires (92 Md€) surestime le volume des interventions au sens de la LOLF. En comptabilité générale, un retraitement de la présentation du compte de résultat de 2005 permet d'estimer ce montant à 75,8 Md€.

À partir de 2006, un compte spécifique (compte 65) identifie les charges d'intervention, c'est-à-dire les transferts (minima sociaux, par exemple) et les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État. Les « subventions pour charges de service public » (subventions versées pour leur fonctionnement aux opérateurs de l'État) qui relevaient des titres III et IV de la nomenclature budgétaire de 1959, ne relèvent plus des interventions mais des charges de fonctionnement et seront retracées dans un compte spécifique (compte 63).

*a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004*

- **Recommandation n° 2004/28(1).** Recenser, au sein de chaque ministère gestionnaire d'interventions, les procédures d'attribution de transferts afin d'identifier, pour chacune d'elles, le fait générateur des obligations de l'État : **partiellement satisfaite**.
- **Recommandation n° 2004/28(2).** Distinguer dans les comptes de l'État les transferts à comptabiliser en charges et les relations de trésorerie avec l'organisme gestionnaire : **non satisfaite**<sup>72</sup>.

*b) Les observations sur les comptes de 2005*

Les missions intermédiaires et finales conduites par la Cour<sup>73</sup> concordent pour faire apparaître un niveau très élevé de risques comptables au regard des procédures d'intervention mises en œuvre.

---

<sup>72</sup> cf. *infra*, dans cette même partie, b).

<sup>73</sup> cf. *supra*, p. 55 et 58.

*Les risques liés à la non reddition des comptes des opérateurs et gestionnaires extérieurs de procédures*

Dans le système de caisse actuel, sont enregistrées comme charges comptables de l'État toutes les dépenses payées aux opérateurs ou acteurs de ses politiques sur la base de situations fournies par ces derniers et visées par l'ordonnateur compétent. Dans le futur référentiel, la nature comptable des versements faits par l'État aux entités qui mettent en œuvre pour son compte des politiques publiques, diffèrera d'un cas à l'autre (charge de l'exercice, charge constatée d'avance, avance, etc.). Or, le comptable ne pourra exercer son contrôle sur les versements aux opérateurs sur le seul fondement des situations qu'ils lui transmettent. Il devra notamment examiner, en liaison avec l'ordonnateur, les conventions liant l'État aux organismes tiers, afin de vérifier la nature et le montant de leurs relations financières. En fin d'exercice et avant la clôture des comptes, l'ordonnateur et le comptable devront en outre pouvoir disposer des comptes annuels de ces organismes gestionnaires afin d'établir un recensement exhaustif des dettes et créances de l'État en matière de charges d'intervention.

*Les risques inhérents aux procédures d'intervention*

Il s'agit, pour les procédures les plus importantes en termes de charges, de prestations dont l'État, à législation constante, ne maîtrise pas le volume, soit parce que les droits des bénéficiaires naissent en dehors de toute action de l'État (minima sociaux et prestations non contributives) soit parce que ces droits sont établis par une autorité indépendante de l'administration gestionnaire (cas des tutelles et curatelles d'État confiées à des organismes tutélaires par décision du juge). Ces prestations donnent souvent lieu à des traitements de masse délégués à des gestionnaires extérieurs et qui, de ce fait, ne prévoient pas, par définition, un accès direct des services de l'État à chaque dossier de bénéficiaire (près de 800 000 allocataires de l'allocation aux adultes handicapés, pour prendre ce seul exemple). Elles nécessitent dans ce cas que les services de l'État obtiennent des gestionnaires des informations et des garanties sur leurs propres systèmes de contrôle interne.

En cas d'intervention d'un gestionnaire extérieur, la détermination du véritable créancier de l'État (bénéficiaire final du transfert ou tiers gestionnaire de la procédure) est souvent délicate, de même que l'identification du fait constitutif de la charge pour l'État (admission du bénéficiaire final à la prestation, liquidation de cette prestation par le gestionnaire ou demande de remboursement adressée à l'État). Dans ce même cas, le vocabulaire utilisé pour qualifier les versements de l'État au gestionnaire est souvent flou (avances, acomptes, remboursements, charges, etc.).

*Les risques liés à la gestion des prestations*

Dans le cas d'intervention d'un gestionnaire extérieur, le dispositif conventionnel régissant les relations financières avec l'État est hétérogène et souvent imprécis, notamment en ce qui concerne les pièces justificatives accompagnant les demandes de paiement ou les obligations en matière de systèmes d'information, de contrôle interne et de contrôle des bénéficiaires finaux. Ces insuffisances ont été constatées aussi bien pour les procédures financées sur le budget de l'emploi que pour celles qui le sont sur le budget de la santé et des solidarités.

La complexité des circuits constitue un risque supplémentaire. Tel est le cas de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI) qui emprunte trois circuits de financement, en contradiction avec la loi. De même certaines mesures du plan de cohésion sociale sont financées par l'État, décidées par l'ANPE et gérées et versées par le CNASEA.

L'organisation des ministères en matière de gestion des interventions fait apparaître des insuffisances. Les procédures sont peu formalisées, mal encadrées, parfois mal connues. La Cour a d'ailleurs rencontré, auprès de certaines administrations (ministère de la santé et des solidarités), des difficultés pour obtenir les informations de base nécessaires à ses investigations, entraînant un retard dans le contrôle, incompatible avec les délais dans lesquels la Cour devra exercer ses tâches de certification.

Dans le circuit de traitement informatique, la saisie du service fait, critère de rattachement de la charge à l'exercice en application de la norme comptable n° 2, précède immédiatement la liquidation et l'ordre de paiement, ou lui est concomitante, ce qui n'est pas compatible avec une comptabilité en droits constatés.

*Les risques liés au contrôle des prestations*

Quand la gestion de la prestation est effectuée par un organisme tiers, le niveau de justification de ses demandes d'avances ou de remboursements ne permet pas un contrôle effectif par l'État du montant demandé. Dans certains cas, les demandes de versement ne sont pas accompagnées d'indications sur le volume des prestations financées. Dans tous les cas, le contrôle intégré à la chaîne de la dépense est largement formel, le contrôle interne est généralement inexistant dans les services ordonnateurs et les contrôles effectués sur les bénéficiaires finaux sont très lacunaires, ne permettant pas de garantir le montant effectif des créances détenues sur l'État ou des engagements éventuellement à comptabiliser en hors bilan.

En définitive, il ressort des vérifications de la Cour qu'un examen systématique des procédures d'intervention doit être conduit sans délai afin de traduire dans les comptes de l'État la nature exacte des opérations réalisées depuis l'engagement de financement qui devra figurer en annexe au bilan jusqu'aux provisions pour charges d'intervention en passant par la constatation du service fait. Cet examen pourrait être coordonné par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels. Par ailleurs, il convient de prévoir des procédures systématiques de reddition des comptes des organismes intermédiaires.

**Recommandation 21.** *Confier aux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels la responsabilité de coordonner l'examen systématique des procédures d'intervention par les services ordonnateurs et les opérateurs afin d'identifier les risques comptables qui y sont attachés et traduire dans les comptes de l'État la nature exacte des opérations réalisées.*

**Recommandation 22.** *Prévoir une reddition des comptes au 31 décembre des opérateurs ou gestionnaires de procédures d'intervention pour le compte de l'État afin de s'assurer que les créances et les dettes réciproques sont correctement reflétées dans la comptabilité de chacun.*

### c) La préparation du bilan d'ouverture

D'importants travaux sont encore à mener pour que les comptes de l'État reflètent en droits constatés, avec exactitude et exhaustivité, ses charges et engagements en matière d'interventions.

S'agissant plus spécifiquement du bilan d'ouverture de l'État au 1<sup>er</sup> janvier 2006, outre la question des charges à payer qui est traitée plus loin<sup>74</sup>, les difficultés rencontrées sont les suivantes :

- l'État devra inscrire au bilan d'ouverture l'ensemble de ses créances et de ses dettes, ce qui implique un examen systématique des comptes des opérateurs et des administrations de sécurité sociale auxquelles l'État a confié des responsabilités de gestion de prestations ou d'aides pour son compte<sup>75</sup> ;

---

<sup>74</sup> Voir *infra*, p. 95.

<sup>75</sup> Voir *infra*, p. 154.

- la réflexion n'est pas aboutie en matière de provisionnement ; la définition des provisions pour charges d'intervention, résultant de la norme n° 2<sup>76</sup>, est entourée de conditions qui n'existent pas dans le plan comptable général<sup>77</sup> et dont la réalisation peut être éloignée de la naissance effective des obligations de l'État ;
- la réflexion n'est pas plus aboutie pour les engagements financiers de l'État qui, aux termes de la norme, doivent être mentionnés dans l'annexe ; pour leur part, les ministères ont souvent tendance, suivant des habitudes budgétaires anciennes, à considérer les interventions comme des *dépenses* strictement annuelles, excluant par là même la comptabilisation de passifs autres que des charges à payer, alors qu'il peut y avoir des engagements donnés par voie législative, réglementaire ou contractuelle qui créent des droits pour des tiers bénéficiaires et doivent être comptabilisés, selon les cas, comme des passifs éventuels ou comme des passifs (dettes non financières ou provisions pour risques et charges).

## B - Les charges de personnel

Les charges de personnel s'élèvent en 2005 à 123,8 Md€ en augmentation de 2,6 % par rapport à 2004. Elles comprennent les charges de rémunération (72,5 Md€), les pensions (35,9 Md€) ainsi que les cotisations sociales (15,4 Md€) payées par l'État employeur. Seules les charges de rémunération sont abordées ici.

Les charges de rémunération ont progressé de 1 % en 2005. Ces charges correspondent principalement aux rémunérations liquidées et réglées selon la procédure de paie sans ordonnancement préalable (applications PAY et ETR). Actuellement, ces rémunérations sont dans un premier temps enregistrées sur des comptes d'imputation provisoire, lors de leur mise en paiement. Leur imputation définitive s'effectue à partir des ventilations budgétaires qui permettent de servir à la fois la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.

<sup>76</sup> Norme n° 2 : « En fin d'exercice une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée pour les transferts : 1°) dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ; 2°) qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ; 3°) et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachés à l'exercice. Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice ».

<sup>77</sup> Plan comptable général, article 212-3. – (Règlements n° 2000-06 et n° 2005-09 du CRC) « Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ».

Dans le cadre du palier 2006, les charges de personnel seront comptabilisées lors de la mise en paiement des rémunérations via les applications informatiques de paiement sans ordonnancement préalable. Les opérations d'inventaire permettront, en outre, de rattacher les charges à l'exercice.

### **1 - Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004**

→ **Recommandation n° 2004/7.** La Cour recommande que les procédures de contrôle et de comptabilisation de la paye fassent l'objet de directives nationales dont l'application soit surveillée par la hiérarchie (contrôles de supervision) et l'audit interne : **en cours de mise en œuvre.**

À la suite de l'audit de l'application PAY et du service « liaison-rémunérations » (SLR) de la PGT effectué par la Cour en 2004<sup>78</sup>, la DGCP a mis en place en juin 2005 un plan d'action qui visait à éliminer les risques détectés. La Cour a pu s'assurer, à l'occasion d'une mission intermédiaire à la trésorerie générale de la Gironde et de la région Aquitaine, que le plan d'action de la DGCP, qui s'appuie largement sur les recommandations de la Cour, était en cours de déploiement. Le rattachement du SLR et du centre régional des pensions au pôle de dépense était effectif, mais la réorganisation du service s'avérait plus difficile que prévu en raison des spécificités des tâches des agents. Toutes les actions identifiées étaient réalisées, en cours ou intégrées dans le plan d'action du SLR. Quelques points de faiblesse justifiaient cependant des actions complémentaires portant notamment sur une surveillance accrue des habilitations, l'amélioration de la gestion des oppositions et de la récupération des acomptes versés aux personnels administratifs, techniciens, ouvriers et de santé (ATOS), l'automatisation de l'ajustement de la paye avec la comptabilité auxiliaire, enfin l'utilité de règles précises en matière d'évocation par le comptable des pièces justificatives.

### **2 - Diversité des systèmes d'information de préliquidation de la rémunération**

La liquidation des rémunérations des agents de l'État est la résultante de la gestion des ressources humaines. Dans le cadre de la procédure de paie sans ordonnancement préalable, la structuration des données s'effectue en trois phases :

---

<sup>78</sup> La Cour en a rendu compte dans son précédent rapport, cf. p. 43-44.

- la collecte de l'événement de gestion (modification de la situation familiale, de la position d'activité, etc.) dans le système d'information de gestion des ressources humaines (SIRH) ;
- la conversion de cet événement en une donnée de rémunération, suivant le format exigé par l'application PAY (module de préliquidation) ;
- l'intégration de cette donnée dans l'application PAY, puis le décompte et le versement de sa rémunération au bénéficiaire.

Les deux premières étapes sont effectuées chez les ordonnateurs, la troisième incombe aux trésoreries générales.

Dans ce schéma général, la situation des différents ministères varie en fonction du degré d'intégration du module de préliquidation de la paie au sein de leur système d'information des ressources humaines.

À terme, une telle intégration est préconisée dans le cadre du projet interministériel de système d'information des ressources humaines, lequel a d'ores et déjà inclus cette fonction dans le périmètre du noyau interministériel commun.

Tout en souscrivant à cet objectif, la Cour souligne une nouvelle fois que l'ancienneté de l'application PAY, la technicité particulière qui s'y attache, la pauvreté de ses restitutions et les dysfonctionnements qu'elle provoque dans les applications de gestion des ministères posent la question de son remplacement dans le cadre du système cible CHORUS. Plus le temps passe, plus le risque que la paie ne puisse pas être exécutée un jour en raison d'un problème majeur tenant à la cohérence logique de l'application s'accroît. En outre, les coûts de gestion et de maintenance, du fait de la spécialisation des personnels qu'elle requiert, sont élevés. L'étude du remplacement de PAY doit être conduite dans le cadre de la réflexion sur les modalités de mise en œuvre d'un opérateur national de la paye que le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministère de la fonction publique mènent au plan interministériel.

***Recommandation 23.*** Développer des restitutions répondant aux besoins des utilisateurs de l'application PAY et engager rapidement l'étude de son remplacement en l'articulant avec la mise en place d'un opérateur national de la paye et le projet interministériel de système d'information des ressources humaines.

### **3 - Insuffisance du contrôle interne de la rémunération dans les services ordonnateurs**

En matière de contrôle interne, il convient de distinguer nettement la situation relativement satisfaisante dans le réseau du Trésor public et celle dans les différents ministères.

Les travaux menés par la Cour ont permis de constater les faiblesses des procédures dans les ministères ne disposant pas de système d'information intégré. Les ruptures dans la chaîne des traitements accroissent les risques d'erreurs en multipliant les saisies. En outre, la cohérence des bases de données des différentes applications n'est pas garantie par des moyens appropriés de rapprochement et de détection automatique des divergences. Une telle architecture applicative exige ainsi la réalisation de nombreux contrôles portant sur les pièces justificatives pour obtenir un degré d'assurance raisonnable de la fiabilité des données.

Par comparaison, les travaux effectués par la Cour ont mis en évidence les forces d'un système d'information intégré tel que celui dont dispose le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), au regard des exigences de la certification des comptes de l'État. La rationalisation et l'harmonisation des procédures y sont accrues, les actions des utilisateurs étant encadrées par des modalités de saisie uniformes et rigides. Le traitement et la mise à jour des données de rémunération s'effectuent plus rapidement, l'actualisation des bases de données de gestion du personnel étant instantanée. De plus, un système d'information intégré comporte des dispositifs de sécurité et de contrôle qui réduisent les risques d'erreurs et permettent de corriger automatiquement les anomalies détectées *a posteriori*. Ces aspects positifs ont d'ailleurs permis une large dématérialisation des pièces justificatives, dans le cadre d'un protocole conclu avec la DGCP.

En dépit de ces caractéristiques, les travaux effectués ont révélé l'insuffisance du contrôle interne de la rémunération au sein de ce ministère, évalué dans la perspective de la certification des comptes de l'État. L'audit a, en effet, permis de constater que le dispositif de contrôle interne afférent aux processus qui participent de la mise en œuvre des applications de préliquidation de la paie ne fait pas l'objet d'une démarche globale et systématique. Certains contrôles doivent ainsi être développés, en particulier les contrôles *a posteriori* portant sur les rémunérations versées aux agents. Quant aux contrôles existants, leur efficacité paraît difficile à évaluer en l'absence de mécanismes établis à cet effet.

L'exploitation de systèmes d'information intégrés crée, en outre, des exigences spécifiques de contrôle interne portant sur les conditions de développement, de déploiement, de maintenance et d'exploitation des applications, afin de garantir l'intégrité des données, la fiabilité et la documentation des traitements concourant à la rémunération des agents de l'État. À cet égard, certaines caractéristiques des applications du MENESR s'opposent actuellement à une évaluation positive du contrôle interne : en particulier, les dispositifs de contrôle d'accès au système d'information et de traçabilité des opérations, éléments indispensables au chemin de révision, sont insuffisants à l'heure actuelle.

Enfin, la Cour souligne que la dématérialisation des pièces justificatives doit nécessairement avoir pour corollaire le renforcement du contrôle interne chez l'ordonnateur, les capacités de contrôle du comptable public étant *ipso facto* réduites.

***Recommandation 24. Poursuivre la mise en œuvre du plan d'action de la DGCP et renforcer les procédures de contrôle interne des rémunérations dans les services ordonnateurs.***

#### **4 - Régularisation du mode de comptabilisation des pensions versées au mois de décembre**

En application de l'article 90 du code des pensions civiles et militaires de retraite qui pose le principe du paiement mensuel des pensions à terme échu, les pensions sont versées avant la fin de chaque mois avec quelques jours de décalage par rapport aux rémunérations des fonctionnaires.

La prise en charge budgétaire du processus de mensualisation a été étalée entre 1974 et 1987. Les lois de finances pour 1987 sont les dernières à avoir ouvert des crédits budgétaires pour financer cette mensualisation, à hauteur d'un montant de 3,335 MdF (508,4 M€). À la fin de l'année 1987, il a été décidé, bien que les pensions afférentes à décembre soient payées le 28 de ce mois, de reporter la charge budgétaire des pensions de cette dernière mensualité de l'année sur l'exercice suivant, en les imputant sur deux comptes de régularisation « *Dépenses ordinaires des services civils imputables au budget de l'année suivante* » et « *Dépenses ordinaires des services militaires imputables au budget de l'année suivante* ». Depuis lors, les douze mois de pension imputés en comptabilité budgétaire sur une année donnée correspondent aux paiements effectués entre le mois de décembre de l'année précédente et le mois de novembre de l'année considérée.

Sur l'année 2005, le montant total des dépenses de pensions a atteint 36,8 Md€ contre 35,2 Md€ en 2004. La charge du mois de décembre reportée sur le mois de janvier 2006 s'élève à 3,06 Md€ contre 2,9 Md€ en 2004. Il s'y ajoute nécessairement des prélèvements sociaux supplémentaires pour un montant de 227 M€ Ces charges n'ont été enregistrées ni en comptabilité budgétaire ni en comptabilité générale au titre de l'exercice 2005.

Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a souhaité connaître la position de la Cour sur le mode de comptabilisation de ces charges en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire.

En effet, en posant le principe que les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables assignataires, l'article 28 de la LOLF est une raison supplémentaire de comptabiliser à partir de 2006 les pensions payées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre, puisque le service est réputé fait, au sens comptable, à la fin de chaque mois et que l'imputation budgétaire doit intervenir au moment du décaissement. Depuis le début de l'année, c'est ainsi qu'ont été comptabilisées sur le compte d'affectation spéciale les échéances des quatre premiers mois.

Il reste donc à solder les conséquences budgétaires et comptables du passage de l'ancien système au nouveau pour retrouver un rythme d'exécution strictement calendaire. Le traitement à suivre en comptabilité budgétaire est analysé dans le rapport sur les résultats et la gestion<sup>79</sup>.

En comptabilité générale, la Cour estime, après analyse, qu'il convient de constater en bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006 une écriture de charges sur exercices antérieurs, puisque le service est réputé fait en 2005 pour les pensions du mois de décembre 2005 et a été payé avant la fin de l'exercice. Le changement de référentiel autorise à constater la charge directement en situation nette sans passer par le compte de résultat 2006. Pour les prélèvements sociaux, en revanche, il s'agit de charges à payer, mais celles-ci s'imputeront également sur la situation nette.

Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a confirmé qu'il se conformerait à la position exprimée par la Cour.

---

<sup>79</sup> Voir ce rapport, deuxième partie, chapitre I-E.

## C - La problématique des charges à payer

Dans le nouveau système comptable de l'État, toute charge, qu'elle soit de fonctionnement courant, de personnel, ou d'intervention, doit être rattachée à l'exercice au cours duquel le service fait a été constaté. Ce critère, en apparence simple, pose à l'administration de sérieuses difficultés de mise en œuvre.

Dans le précédent système, où les charges étaient comptabilisées au moment de leur décaissement, le comptable n'avait connaissance que des dépenses que l'ordonnateur mandatait pour paiement et la problématique budgétaire des reports de charges dominait. Le système des droits constatés exige que soient désormais connues du comptable toutes les charges pour lesquelles le service fait a été constaté mais dont les factures ne sont pas parvenues au gestionnaire avant la clôture de l'exercice ou bien lui sont parvenues mais n'ont pas été payées avant ce même terme. Ces opérations constituent des charges à payer qui devront être enregistrées comme telles en dettes non financières de l'État dès 2006. Les entreprises sont habituées à comptabiliser les charges à payer. Il n'en va pas de même de l'administration. Ordonnateurs comme comptables se heurtent non seulement à la nouveauté de l'exercice mais encore à la difficulté technique de prise en compte du service fait.

La fiabilité du recensement des charges à payer s'en trouve hypothéquée. L'enjeu est pourtant essentiel autant pour la transparence des comptes que pour la bonne gestion.

### 1 - Les difficultés de prise en compte du service fait

S'agissant des charges de fonctionnement, comme indiqué précédemment<sup>80</sup>, les systèmes d'information ne permettent pas l'enregistrement du service fait ou comptabilisent les opérations au moment de la validation du dossier de liquidation, soit postérieurement au service fait.

---

<sup>80</sup> cf. *supra*, p. 84.

S’agissant des charges de rémunération<sup>81</sup>, c’est le délai existant entre la date du service fait et la date de sa traduction dans le décompte et le versement de la rémunération qui est générateur de charges à payer. Les causes d’un tel délai se classent en trois catégories :

- les *contraintes du calendrier de la paie* : les événements et les services faits qui interviennent après clôture des opérations de paie du mois de décembre (soit, en pratique, vers le 15 novembre chez le gestionnaire, plus tôt dans certains cas), entraînent nécessairement un report de charge ;
- le *retard de mise à jour des données dans le système d’information* : il s’agit alors d’informations qui sont connues mais n’ont pas été traitées en temps utile, entraînant ainsi un report de charge — le contrôle interne est de nature à réduire ces reports lorsqu’ils ne sont pas décidés pour des motifs tenant à l’insuffisance de crédits ;
- les *procédures de gestion du personnel*, lorsqu’elles induisent la prise de décisions avec effet rétroactif.

## 2 - La fiabilisation du recensement des charges à payer

En l’absence de systèmes d’information adaptés, la connaissance des charges à payer repose aujourd’hui sur une enquête, c’est-à-dire sur une procédure extra-comptable, menée par la DGCP auprès des ordonnateurs. Les résultats du recensement seront comptabilisés pour la première fois au bilan d’ouverture de 2006.

Dans son rapport sur les comptes de 2004, la Cour constatait l’absence d’exhaustivité et de fiabilité de l’enquête. Les vérifications faites sur l’ensemble des opérations enregistrées en 2005 sous ACCORD montrent l’importance des paiements décalés par rapport au fait générateur de la charge, quelle que soit la date de facture retenue. Au vu de ces constatations et des observations faites dans les trésoreries

---

<sup>81</sup> Les charges restant à payer au 31 décembre 2005 au titre des cotisations et prestations sociales sont strictement proportionnelles aux charges restant à payer sur rémunérations, dans la mesure où l’État (à la différence des entreprises) verse ses cotisations en même temps que les rémunérations, avant la fin du mois. Les seules charges à payer propres aux cotisations sociales sont celles qui correspondent à l’apurement de la soultre résultant de la différence entre les prestations payées par les caisses d’allocations familiales aux agents de l’État et le montant (plus élevé) auquel l’État est tenu de cotiser comme n’importe quel autre employeur. Cette soultre a été versée jusqu’en 2005 inclus à la Caisse nationale d’allocations familiales, mais ce système ne subsistera plus que pour les agents de l’État dans les départements et collectivités d’outre-mer, la masse des cotisations étant versée aux URSSAF.

générales et chez certains ordonnateurs au mois de février 2006, la Cour ne saurait valider le chiffre de 6 003 M€ qui figure dans le rapport financier de 2005.

La Cour se prononcera sur la validité de ces chiffres quand toute la documentation utile à l'appui de l'écriture passée en charges à payer dans le bilan d'ouverture lui aura été communiquée.

Ces incertitudes sur les chiffres de charges à payer ne doivent pas conduire pour autant à sous-estimer l'ampleur des efforts consentis par la DGCP en 2005, puis depuis le début de l'année 2006, pour fiabiliser cette enquête : développement et mise en production d'un outil de recensement des données émanant des ordonnateurs, appelé « ORCHIDÉE »<sup>82</sup>, élaboration et diffusion d'un manuel utilisateur des guides pratiques par grande nature de charge, identification des acteurs du recensement et responsabilisation des ordonnateurs au travers des déclarations de conformité, actions de formation, garantie de traçabilité des opérations, distinction entre les factures non parvenues à l'État qui correspondent à la définition stricte des charges à payer et les factures parvenues mais non mandatées, conformément à la demande de la Cour.

La fiabilité de l'enquête dépend de la capacité des ordonnateurs à organiser tout au long de l'année un suivi des engagements juridiques, du service fait et des factures parvenues et, en fin d'année, un suivi des factures non parvenues. Elle dépend aussi du souci de transparence qui prévaudra, quelle que soit la disponibilité des autorisations d'engagement. Elle dépend enfin de la capacité des comptables à surveiller les dates de service fait sur les mandats et les dossiers de liquidation, à s'assurer de la qualité du recensement par les ordonnateurs grâce à des contrôles de cohérence et à des vérifications au fil de l'eau au cours des premiers mois de la gestion suivante permettant de suivre l'apurement des écritures de charges à payer. Il y a dans ce processus de fiabilisation un enjeu essentiel de certification, notamment pour la dépense déconcentrée qui représente 85 % de la dépense totale.

---

<sup>82</sup> Outil de recensement des charges et produits inventaire de l'État.

Dans le domaine des charges de fonctionnement, les ministères disposant d'applications qui permettent de suivre les engagements juridiques sont peu nombreux<sup>83</sup> et, si les expérimentations de services facturiers mettent en évidence que ces structures peuvent améliorer la connaissance des charges à payer, des progrès restent à réaliser<sup>84</sup>.

Pour les charges d'intervention, des efforts particuliers ont été consentis mais le suivi des engagements et des services faits demeure entouré de nombreux risques qui découlent principalement de l'absence d'une définition précise de trois éléments déterminants : le fait génératrice des obligations de l'État, la date de constatation de la charge en résultant et la définition du service fait. Le critère de l'acte attributif pour établir ce dernier obéit à une logique budgétaire et n'est pas satisfaisant pour la comptabilité générale<sup>85</sup>.

Dans le domaine des rémunérations, une approche exclusivement statistique a prévalu comme dans les entreprises. Néanmoins, le recensement exhaustif des charges est préférable lorsque les données nécessaires à un tel recensement sont disponibles dans les systèmes d'information des ressources humaines équipés d'un module de préliquidation des rémunérations. Il serait donc souhaitable que dans le cadre du palier 2006, les ministères qui disposent de systèmes de gestion intégrés adaptent leurs outils informatiques afin de valoriser les charges à payer au titre des rémunérations autrement que par une méthode statistique.

Les dettes non financières doivent toutes être comptabilisées et l'annexe au compte général de l'État doit faire apparaître la distinction entre les factures parvenues mais non mandatées ou validées par le comptable et celles qui ne sont pas parvenues à l'État. Les tableaux de recensement mis au point par la DGCP ont introduit ce niveau de détail et le retraitement des informations obtenues devrait permettre de répondre aux attentes de la Cour. Pour autant, la fiabilité des informations renseignées par les services gestionnaires ne sera assurée qu'avec des systèmes d'information adaptés et des contrôles performants. En attendant, il convient de poursuivre et d'intensifier la sensibilisation des services gestionnaires à la problématique des charges à payer et de poursuivre la fiabilisation du recensement de ces charges.

---

<sup>83</sup> Le ministère de l'intérieur et de l'aménagement du territoire dispose de l'application GIBUS pour ses services déconcentrés et délocalisés et le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche devrait disposer pour l'établissement du bilan de clôture 2006 de l'application KHEOPS.

<sup>84</sup> cf. *infra*, p. 199.

<sup>85</sup> cf. *infra*, p. 181.

## IV - Les actifs

### A - Les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks

#### 1 - Les immobilisations corporelles

Le stock brut des immobilisations corporelles s'établit à 175,4 Md€ au 31 décembre 2005, en hausse de plus de 10 Md€ (+ 5,6 %). En prenant en compte les amortissements, le stock net est de 108,6 Md€ en augmentation de plus de 6,6 %. Les flux d'investissements (16,7 Md€) et les sorties de l'actif d'immobilisations totalement amorties (- 6,3 Md€) restent à des niveaux proches de 2004.

La réévaluation des constructions civiles entre pour 0,2 Md€ dans l'augmentation des immobilisations en 2005, montant beaucoup plus faible qu'en 2004 (2,1 Md€) et qu'en 2003 (1 Md€), sous l'effet du ralentissement de l'évolution du coût de la construction utilisé pour les réévaluer.

Le montant des amortissements cumulés représente 66,9 Md€. Il faut rappeler que, jusqu'en 2004, les achats de matériels militaires étaient amortis intégralement l'année de leur acquisition. Désormais, les durées d'amortissement de ces matériels ont été portées à 10 ou 15 ans en fonction de la nature des matériels<sup>86</sup>.

##### a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

- **Recommandation n° 2004/9.** Réviser, sans attendre l'échéance de 2006, les durées d'amortissement des immobilisations civiles et adapter le mécanisme de réévaluation des constructions : **non satisfaite**<sup>87</sup>.
- **Recommandation n° 2004/36.** Poursuivre les efforts en vue de renforcer le contrôle interne sur les opérations de recensement et de valorisation des immeubles et porter une attention particulière à l'application du critère de contrôle par l'État qui déterminera l'inscription des biens en actif immobilisé : **partiellement satisfaite**.

---

<sup>86</sup> cf. *supra*, p. 70.

<sup>87</sup> cf. *infra*, dans cette même partie, b).

Un dispositif de contrôle interne a été conçu et est en cours de déploiement. Les différentes investigations menées par la Cour indiquent qu'il est encore trop tôt pour se prononcer sur son efficacité.

→ **Recommandation n° 2004/37.** Engager une réflexion sur les choix d'application des dispositions de la nouvelle norme comptable sur les monuments historiques, au regard en particulier des données fournies par le bilan sanitaire périodique : **non satisfaite** (cf. nouvelle recommandation ci-dessous).

*b) Observations sur les comptes de 2005*

Jusqu'en 1998, la valeur des biens immobiliers figurant au bilan de l'État correspondait au cumul des biens entrés en comptabilité depuis 1981, amortis intégralement l'année d'entrée (à l'exception des terrains) et sans constatation d'aucune sortie. La valeur brute inscrite au bilan croissait donc indéfiniment.

Depuis 1999, les immobilisations corporelles sont présentées selon trois catégories :

- les immeubles inscrits en 1999 au tableau général des propriétés de l'État (TGPE), réévalués annuellement sur la base de l'indice du coût de la construction pour tenter de refléter la valeur de marché ;
- les biens du TGPE non valorisés et les biens hors TGPE (travaux d'entretien sur monuments historiques) ainsi que les infrastructures, pour lesquels un stock de travaux a pu être reconstitué sur la base des paiements effectués, amortis linéairement avec sortie des éléments complètement amortis ;
- les autres immobilisations (matériel, équipement), évaluées sur la base des dépenses budgétaires cumulées pour lesquelles un amortissement linéaire, adapté à leur nature, a été mis en place, avec sortie des éléments complètement amortis.

Malgré les améliorations apportées les années précédentes, ces modalités de comptabilisations demeurent marquées par l'absence de lien entre les mouvements physiques — cession d'un bien ou constatation de sa perte — et les écritures comptables. Ainsi, les ventes d'actifs et particulièrement d'immeubles, qui ont représenté en 2005 près de 0,5 Md€, ne sont pas traduites à l'actif. La seule diminution prise en compte correspond aux biens complètement amortis. La sortie du bilan des actifs amortis n'est pas plus satisfaisante : les immobilisations en cause sont conservées alors qu'elles devraient demeurer au bilan pour une valeur nette égale à zéro afin de permettre la réconciliation entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable.

Les mécanismes de réévaluation des constructions demeurent inadaptés, comme la Cour a eu plusieurs fois l'occasion de l'observer<sup>88</sup>. En effet, la réévaluation sur la base de l'indice du coût de la construction reflète mal — et ce n'est d'ailleurs pas son objet — l'évolution de la valeur de marché comme le montre encore en 2005 son évolution limitée.

Les conditions de comptabilisation des immobilisations vont d'ailleurs être entièrement revues en 2006 dans le cadre du nouveau référentiel.

La prise en compte de l'amortissement a constitué un progrès qui a déjà été salué par la Cour. De même, l'abandon pour les comptes de 2004 de la pratique de l'amortissement l'année de leur acquisition des immobilisations militaires pour un amortissement sur dix et quinze ans a été une nouvelle amélioration, notée par la Cour dans son rapport sur les comptes de 2004. Néanmoins, la méthode d'amortissement des immobilisations corporelles (hors terrains et construction) repose toujours sur une observation des flux budgétaires, sans lien avec les immobilisations réelles et utilise des durées d'amortissement dont certaines sont inadaptées. Jusqu'à présent, la DGCP a invoqué les contraintes techniques pour ne pas modifier ces écritures, calculées automatiquement par l'application de centralisation comptable. À l'échéance de la certification, cette position ne pourra être valablement maintenue. L'ensemble de ces écritures représente dans les comptes 2005 un enjeu financier de 4,1 Md€

Dans ces conditions, la Cour souligne à nouveau le caractère artificiel des données et souhaite que les inventaires menés pour la constitution du bilan d'ouverture de 2006 permettent de donner des bases fiables à la comptabilisation des immobilisations corporelles, tout en précisant ainsi sa recommandation n° 2004/9.

**Recommandation 25.** *Modifier, dès l'application du nouveau référentiel comptable, la méthode d'amortissement des immobilisations pour se conformer aux principes et normes comptables, en se fondant non plus sur des flux budgétaires mais sur un suivi effectif des immobilisations.*

**Recommandation 26.** *Corriger, dès l'application des nouvelles normes, les durées d'amortissement en les rapprochant de la durée probable d'utilisation des immobilisations.*

---

<sup>88</sup> cf. notamment *Rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2002*, p. 297 et *Rapport sur les comptes de l'État 2004*, p. 47.

*c) Préparation du bilan d'ouverture**Les immeubles*

## → L'inventaire des immeubles

La première exigence quant à la qualité des inventaires tient à leur exhaustivité. Sur ce point, les inventaires réalisés présentent un certain nombre de défauts, déjà évoqués pour partie dans le précédent rapport sur les comptes de l'État.

L'ensemble du système repose sur la déclaration de contrôle effectuée par le gestionnaire. Si la procédure a été améliorée par l'intervention du TPG pour valider la déclaration de contrôle ou de non contrôle, cette notion n'en demeure pas moins délicate à mettre en oeuvre.

Un certain nombre d'immeubles n'a pas été intégré en raison de difficultés à cerner la consistance du patrimoine des organismes qui les contrôlent. Ainsi, les biens du budget annexe de contrôle et exploitation aériens (BACEA) n'ont pu être pris en compte dans le recensement en 2005, leur intégration devant être réalisée en 2006. Il s'agit aussi notamment du patrimoine géré par l'Agence foncière et technique de la région parisienne (AFTRP) qui est déclaré non contrôlé pour une partie à tort, ces biens étant gérés pour le compte de l'État. De façon systématique, il est prévu qu'en 2006 chaque ministère cherche à s'assurer de l'inscription dans les comptes des établissements publics nationaux des immobilisations sur lesquelles ces derniers exercent leur contrôle. La modification de l'instruction applicable aux établissements publics<sup>89</sup>, introduisant la notion de contrôle pour la comptabilisation des immobilisations, devrait aider à clarifier certaines situations<sup>90</sup>.

Les données sur les surfaces et l'état du bâtiment complètent l'inventaire. Elles sont elles aussi fournies par les services utilisateurs.

La Cour a effectué un contrôle par sondage aléatoire sur les immeubles du ministère de l'équipement de façon à rapprocher les données sur les surfaces provenant du logiciel immobilier de ce ministère et celles du tableau général des propriétés de l'État. Des divergences quasiment systématiques ont été relevées, certaines étant importantes. Cette situation ne semble pas propre à ce ministère. Des sondages ponctuels tendent à confirmer le diagnostic déjà dressé l'an dernier. De même, les audits internes menés par le DCM du ministère de la défense

<sup>89</sup> Instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

<sup>90</sup> Toutefois, l'évaluation à la valeur de marché n'a pas été introduite et par conséquent les biens remis par l'État à ses établissements publics feront l'objet d'amortissements.

sur le rapprochement des informations du logiciel de gestion immobilière du ministère et le TGPE ont mis en évidence des anomalies ou dysfonctionnements susceptibles de remettre en cause l'évaluation des immeubles.

Pour ce qui est des données sur l'état d'entretien, l'hétérogénéité des méthodes de suivi du patrimoine immobilier selon les ministères fragilise la qualité des renseignements apportés.

***Recommandation 27.*** *Consolider les données sur les surfaces et l'état d'entretien afin de fiabiliser les données du tableau général des propriétés de l'État.*

→ Les règles de valorisation

Les règles adoptées pour la valorisation cherchent à tenir compte de la durée très importante d'utilisation potentielle de certains biens qui rend l'amortissement peu pertinent. Ainsi, les immeubles bâties et les terrains seront comptabilisés à leur valeur de marché, réévaluée régulièrement. Les biens à usage purement historique ou culturel ou dont le potentiel de service est directement lié à leur nature (terrains spécifiques) seront évalués à une valeur symbolique. Enfin, les règles d'évaluation des prisons ont été récemment modifiées pour tenir compte de leur spécificité ; ces bâtiments n'ont en conséquence pas été évalués en 2005. La solution retenue par le comité des normes de comptabilité publique est de les valoriser à leur coût de reconstruction avec prise en compte de leur état par la passation d'une dépréciation.

– Le cas particulier des monuments historiques

Les monuments historiques sur lesquels l'État exerce son contrôle sont des actifs particuliers dans la mesure où 30 % d'entre eux seront valorisés à partir de 2006 à l'euro symbolique<sup>91</sup>. De ce fait, leur dégradation ne pourra pas être constatée dans les comptes par le biais d'amortissements ou de dépréciations. En pareille hypothèse, il conviendrait donc de passer des provisions pour risques et charges.

Les charges de maintien en l'état ou de restauration des monuments historiques sont inéluctables et, plus elles seront différenciées, plus elles seront coûteuses. Il est donc nécessaire d'établir et de tenir à jour un bilan sanitaire de ce patrimoine historique valorisé à l'euro symbolique. Ce bilan devrait servir au calcul d'une provision sur la base d'hypothèses que l'État retient pour l'établissement de programmes actualisés de travaux d'entretien.

<sup>91</sup> En effet, la valorisation à l'euro symbolique de certains monuments historiques les prive du test de dépréciation applicable aux immeubles non spécifiques estimés en valeur de marché.

En 2005, les charges afférentes aux seuls travaux d'entretien de l'année ont été inférieures à 15 M€ Selon les informations recueillies par la Cour, freiner la dégradation du patrimoine historique représenterait un effort pluriannuel de 50 à 60 M€, montant qui ne peut être qu'évalué de façon approximative en l'absence de bilans sanitaires. Le rattrapage du retard accumulé nécessiterait vraisemblablement un effort supérieur pendant plusieurs années.

Le principe de bonne information impose, s'agissant des biens historiques valorisés à l'euro symbolique et non soumis au test de dépréciation, de ne pas sous-évaluer les passifs et les charges futures pour prendre des décisions en temps opportun et en connaissance de cause.

**Recommandation 28.** *Établir un bilan sanitaire des monuments historiques et en tirer les conséquences comptables, dans la mesure du possible dès le bilan d'ouverture de 2006, en passant des provisions pour risques et charges correspondant aux hypothèses retenues pour l'établissement des programmes de travaux d'entretien.*

– Les travaux d'évaluation des immeubles

En 2004, 26 195 immeubles avaient été évalués pour un montant total de 32,7 Md€ Ces immeubles correspondaient à 88 % des immeubles situés en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Les travaux d'évaluation ont été poursuivis en 2005 avec l'objectif de les achever y compris à l'étranger et dans les TOM et de les fiabiliser. Au titre de 2005, ce sont 27 272 immeubles qui ont été valorisés pour un montant total de 38,3 Md€ Par rapport à l'ensemble des biens en état d'être évalués (après que le gestionnaire a fourni les éléments et qu'ils ont été validés par les trésoriers payeurs généraux), seuls 2 % n'ont pas été évalués. Si l'on considère l'ensemble des biens à évaluer en incluant ceux pour lesquels les éléments nécessaires à l'évaluation n'étaient pas disponibles à la mi-décembre, il reste 10 % des biens à évaluer, immeubles à l'étranger et dans les TOM inclus.

Le montant affiché ne tient pas compte des ventes intervenues en 2005. Le bilan d'ouverture devra être corrigé en conséquence. Il en est notamment ainsi pour la vente du siège de l'administration des Douanes, rue de l'Université, à Paris, effectuée en décembre 2005 pour 165 M€

**Recommandation 29.** *Fiabiliser le suivi comptable des cessions d'immeubles et leur articulation avec le compte d'affectation spéciale « Gestion du patrimoine immobilier de l'État ».*

#### – Les risques d'erreurs dans les méthodes d'évaluation

Certains des principes appliqués pour réaliser l'objectif de valorisation du patrimoine immobilier entre 2004 et 2005 ont conduit à retenir des méthodes d'évaluation qui laissent subsister un risque d'erreur important.

La plupart des immeubles ont été évalués sans visite, sur la base des transactions observées dans le secteur. Cette procédure, qui ne permet aucune réappréciation sur les éléments fournis par le service gérant le bien (surface, état du bien), accentue les risques de mauvaise évaluation en ne permettant pas de corriger les anomalies qui apparaîtraient à l'occasion des visites sur place. Un exemple de ce risque est donné par l'évaluation d'une caserne de gendarmerie sur la base d'une erreur de saisie de la surface utile majorant sa valeur de plus de 600 M€ L'erreur a été détectée par les services gestionnaires mais n'a pas pu être corrigée dans le résultat de la valorisation 2005. Il est à craindre que ce cas, s'il est exceptionnel par l'importance de ses conséquences financières, ne soit pas isolé.

De même, les services des domaines ont été amenés à utiliser des évaluations réalisées au cours des deux ou trois dernières années sans les réactualiser. Pour la même raison, les immeubles entrés dans le patrimoine de l'État depuis moins de trois ans ont été valorisés à leur coût d'acquisition ou de construction. Cette approche conduit à surévaluer pendant trois ans des biens dont la valeur de marché est sensiblement inférieure en raison du coût des équipements qui y sont installés pour répondre à leur vocation spécifique. Tel est, par exemple, le cas des palais de justice.

Enfin, le travail d'évaluation s'est largement appuyé sur celui réalisé en 2004, puisque 58 % des évaluations ont été réalisées en appliquant aux valeurs 2004 un coefficient d'actualisation variant selon les zones géographiques concernées. Cette méthode d'évaluation présente un risque de décrochage par rapport à la valeur de marché corrigée, seulement en partie, par la réévaluation annuelle d'au moins 10 % du parc par des visites sur place.

Par ailleurs, des observations doivent être formulées sur les évaluations elles-mêmes. La Cour a examiné les résultats de l'évaluation, tels que présentés au TGPE pour les ministères de la défense et de l'intérieur qui, à eux deux, contrôlent un peu plus de 50 % du parc immobilier en valeur. Cet examen conduit à relever que plusieurs centaines de biens ont été valorisés à zéro ou à un ou deux euros alors qu'ils auraient dû être évalués à leur valeur de marché, en application de la norme. Les sémaphores ont notamment été évalués à un euro alors que

ce type de biens a déjà fait l'objet de ventes à des valeurs qui ne sont pas symboliques. De nombreux ouvrages de fortification, souvent désaffectés sont évalués à zéro ou à un euro symbolique sans justification précise. D'autres biens, considérés peut-être comme trop complexes à évaluer ou peu accessibles pour des raisons de « secret défense » sont évalués à un euro, comme par exemple la base des sous-marins nucléaires lanceurs d'engins de l'Île Longue. Subsiliairement, de nombreux biens d'une valeur *a priori* relativement faible ont été évalués à zéro, un ou deux euros. Le service des domaines prévoit de réexaminer en 2006 les évaluations pour corriger les anomalies. Enfin, la Cour a complété cet examen par des sondages dans un échantillon de 150 dossiers justifiant les travaux d'évaluation. Il en ressort que ceux-ci sont très hétérogènes et ne suivent pas une méthode harmonisée. Certains sont particulièrement succincts.

**Recommandation 30.** *Poursuivre la clarification et la fiabilisation des méthodes d'évaluation des immeubles et en documenter les résultats.*

#### Le cas particulier des routes

Les infrastructures routières sont évaluées au coût de remplacement, tenant compte de la dépréciation liée à leur état.

La valeur du patrimoine routier national au 1<sup>er</sup> janvier 2005, pour un linéaire de 30 396 km, est estimée par la différence entre l'estimation du coût de reconstruction à neuf du réseau routier ouvert à la circulation à cette date (172,63 Md€) et l'estimation du coût de remise en état de ce réseau<sup>92</sup> (4,14 Md€ soit 168,49 Md€)

Toutefois, les services de l'équipement en charge de l'évaluation reconnaissent que la méthode présente une certaine approximation.

Par ailleurs, il faut noter que le transfert aux départements en 2006 d'une large partie des routes nationales va diminuer sensiblement le patrimoine routier à l'actif de l'État.

<sup>92</sup> Le coût de reconstruction à neuf comprend l'ensemble des coûts pour la réalisation de l'infrastructure (études, foncier, terrassement, assainissement, chaussées, équipements, etc.). Ils ont été établis sur dires d'experts, en 1999, par catégorie de route et type de relief et sont actualisés à l'aide de l'indice TP01.

*Les autres immobilisations corporelles*

Les autres immobilisations corporelles seront valorisées à leur coût d'acquisition (ou au coût de production en cas de production en interne ou à la valeur de marché en cas d'acquisition à titre gratuit) et feront ensuite l'objet d'amortissements. À ceux-ci pourront s'ajouter des dépréciations consécutives à un accident ou à une utilisation intensive du bien par exemple. Les œuvres d'art acquises avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 seront valorisées à l'euro symbolique. Les œuvres acquises ensuite seront inscrites à l'actif à leur valeur d'acquisition, mais ne seront pas amorties.

Le périmètre du bilan d'ouverture retient les matériels de transport, véhicules terrestres, navires ou aéronefs, les matériels techniques (au moins une partie d'entre eux : laboratoires et voirie) et les matériels militaires (notamment les armes des forces de l'ordre). En dehors de ces biens, les autres inventaires physiques ne sont pas reconstitués, certains faisant l'objet d'un calcul forfaitaire selon des méthodes à rapprocher de celles suivies pour le CGAF dans les années récentes et les autres apparaissant pour un solde comptable nul. Il est prévu qu'un dossier motivant ces options et les perspectives de reconstitution progressive des inventaires soit présenté à titre de justification. Dans l'attente, l'écart entre cette solution et la norme comptable qui n'a pas prévu de tels aménagements doit être relevé.

Comme la norme en laissait la possibilité, un seuil de 10 000 € a été retenu en dessous duquel les dépenses d'acquisition sont comptabilisées en charges.

**Recommandation 31.** *Préciser les objectifs de reconstitution des inventaires des « autres immobilisations corporelles » sur la base d'une évaluation précise des enjeux financiers en cause.*

La catégorie des équipements militaires constitue un cas particulier. Elle correspond aux biens principalement utilisés pour remplir les missions spécifiques du ministère de la défense. Elle regroupe les « *équipements volants, roulants, flottants, sous-marins et de télécommunication ayant une immatriculation militaire, les biens utilisés à la conception, la mise en œuvre, la maintenance et la destruction de ces équipements et le matériel de soutien utilisable en opérations extérieures* ».

L'instruction comptable diffusée en novembre 2005 en a réservé l'application aux équipements militaires. Les travaux à mener s'avèrent très complexes et nécessitent la reconstitution de coûts parfois anciens en raison des longues périodes d'amortissement de certains équipements, les bâtiments de guerre notamment. En outre, le nombre d'équipements à

immobiliser est estimé à 75 000 types différents. Aux difficultés soulevées par le nombre de références s'ajoutent celles liées au déroulement d'une opération d'armement qui s'étale sur une moyenne de dix années et fait l'objet d'une multitude de marchés. De plus, une opération d'armement peut entraîner la réalisation de plusieurs immobilisations au même titre qu'une immobilisation peut être le résultat de plusieurs opérations. Dans ces conditions, la valorisation exhaustive des équipements militaires devra être étalée dans le temps.

Par ailleurs, au cours de leur utilisation, les équipements peuvent faire l'objet de transformations importantes pour les adapter à des besoins nouveaux. Or, il est prévu dans l'instruction comptable d'enregistrer en charges les dépenses ultérieures sur les « *autres immobilisations corporelles* », à l'exception des grandes visites sur les matériels aéronautiques civils. Cette approche conduit à renoncer à immobiliser des travaux importants, notamment sur des matériels militaires qui sont profondément modifiés au cours de leur période d'utilisation qui s'étend sur plusieurs dizaines d'années ; elle ne paraît pas acceptable.

***Recommandation 32. Acquérir la capacité de suivre les travaux immobilisables sur les « autres immobilisations corporelles ».***

Le recensement et la valorisation des immobilisations autres que les équipements militaires ont été effectués durant l'année 2005, les données étant actualisées début 2006 pour tenir compte des événements survenus avant la fin de l'année.

Le recensement paraît s'être déroulé conformément au programme qui avait été fixé. Ces inventaires n'ayant été arrêtés que très récemment et n'ayant pas encore été consolidés au niveau central, la Cour n'a pas pu les examiner de façon approfondie, si ce n'est pour un échantillon limité constitué des véhicules de la DDE de Seine-et-Marne et des pièces de la dépense disponibles à la trésorerie générale de Seine-et-Marne. Ces sondages limités n'appellent pas d'observation particulière.

## **2 - Les immobilisations incorporelles**

### *a) Observations sur les comptes de 2005*

Dans les comptes 2005, les immobilisations incorporelles correspondent essentiellement aux logiciels de l'administration. Elles ne sont comptabilisées qu'à hauteur de 168 M€ ce qui en fait l'un des plus petits postes du bilan, et n'ont pas connu d'évolution notable par rapport à 2004 (170 M€). Elles sont actuellement évaluées sur la base des dépenses budgétaires cumulées, amorties linéairement sur quatre ans avec sortie des éléments complètement amortis.

L'écart entre ces pratiques et la norme n° 5 est tel que la Cour n'a pas effectué de mission intermédiaire ou finale au niveau de l'État pour préparer la certification des comptes 2006. Elle s'est limitée à tester son plan d'audit auprès d'un opérateur des politiques de l'État.

*b) Préparation du bilan d'ouverture*

Les nouvelles normes comptables témoignent de la volonté de valoriser les actifs incorporels de l'État, tels qu'ils résultent en particulier de sa politique d'investissement informatique ou encore des brevets qu'il contrôle. Il s'y ajoute pour la puissance publique un actif incorporel spécifique qui provient de la capacité à valoriser le domaine public, comme ce fut le cas lors de l'attribution des licences UMTS.

De manière générale, la notion d'actif incorporel est au cœur du développement de l'économie de la connaissance et retient de plus en plus l'attention des instances internationales chargées des questions normatives. Il s'agit d'un des domaines dans lesquels les principes comptables issus de la LOLF vont conduire l'État à modifier le plus profondément ses pratiques.

À terme, l'enjeu financier pourrait être important : si l'on s'en tient aux seules dépenses informatiques de l'État, les montants concernés devraient rapidement devenir significatifs. Surtout, si le patrimoine incorporel de l'État est entendu de façon large, un certain nombre de ses activités spécifiques pourraient être comptabilisées à l'actif. À cet égard, les choix effectués dans la norme n° 5 sont relativement ambitieux et devraient conduire à enrichir progressivement l'actif immobilisé de l'État. Les débats internationaux en matière de normalisation comptable y poussent.

Sur ces thèmes, l'année 2005 a été marquée par des progrès importants avec la publication de l'instruction comptable et la préparation du bilan d'ouverture. Celui-ci ne comportera cependant qu'une reconstitution partielle de l'actif incorporel de l'État, huit ministères pilotes ayant été choisis en fonction de l'importance qu'y revêtent ces sujets.

Une appréciation plus complète de l'actif incorporel de l'État ne pourra être portée qu'ultérieurement. Les conclusions de la commission présidée par M. Maurice Lévy sur la valorisation des actifs immatériels de l'État seront également utiles pour identifier des actifs incorporels qui ne sont pas aujourd'hui valorisés mais qui pourraient l'être. Les réflexions engagées par la Cour sur ce sujet permettent d'ores et déjà de formuler quatre séries de préoccupations.

*L'absence d'intégration des systèmes d'information impliqués dans le cycle des immobilisations incorporelles*

S'agissant de biens dont le support n'est pas physique, les problèmes rencontrés en matière d'inventaire sont encore plus délicats que ceux qui doivent être gérés dans le cadre du patrimoine corporel de l'État. L'absence de système d'information intégré entre les inventaires réalisés par les ministères et le système comptable global est un facteur de risque d'autant plus important que les procédures ne sont pas encore arrêtées de façon détaillée et que l'instruction comptable n'est pas complète.

*Les dépenses informatiques des ministères*

L'essentiel des immobilisations incorporelles qui seront comptabilisées concerneront les développements informatiques des ministères. Les dépenses informatiques qui resteront des charges et celles qui constitueront un actif incorporel sont maintenant clairement distinguées au niveau conceptuel mais, dans de très nombreux ministères, tout reste à faire pour mettre ces distinctions effectivement en œuvre, alors même qu'elles devraient être opérationnelles depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

*L'absence d'exhaustivité du bilan d'ouverture*

Le choix de n'opérer qu'une reconstitution partielle du patrimoine incorporel de l'État, celui des ministères les plus concernés, n'est pas en cause, les délais impartis ne permettant pas d'autre type de solution. Les règles prévues pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles en période normale permettront d'enrichir progressivement ce patrimoine. Il importe, en revanche, que le bilan d'ouverture intègre les immobilisations incorporelles spécifiques à l'État dont la norme n° 5 a tracé les contours : il s'agit, en effet, de retracer les bénéfices futurs attendus par l'État de la valorisation de son domaine public, l'attribution des licences UMTS en étant l'un des exemples.

**Recommandation 33.** *Intégrer les immobilisations incorporelles spécifiques au bilan d'ouverture afin de ne pas fausser l'image qui serait donnée du patrimoine incorporel de l'État.*

*La différence de traitement réservée aux logiciels selon qu'ils sont acquis auprès de tiers ou développés en interne*

Comme la Cour l'avait souligné dans son rapport sur les comptes de l'exercice 2004, une différence notable est prévue entre les logiciels selon leur provenance : ils sont immobilisés à partir de 10 000 euros de dépenses lorsqu'ils sont acquis auprès de tiers mais seulement à partir de 1 M€ quand l'administration en assure le développement. Une telle

différence, qui s'explique par la difficulté à retracer les coûts des projets conduits par les ministères et par les contraintes du palier 2006, n'est pas justifiable dans la durée.

**Recommandation 34.** *Affiner les éléments de suivi des coûts des projets informatiques, de sorte que le seuil de comptabilisation des logiciels développés en interne puisse être abaissé, une fois le palier 2006 franchi.*

### 3 - Les stocks

Du fait du référentiel applicable, les comptes de 2005 ne retracent toujours pas les stocks de l'État. Ceux-ci sont comptabilisés en charges lors de leur acquisition. Ils figureront pour la première fois dans le bilan d'ouverture de 2006.

Aux termes de la norme comptable n° 8, les stocks sont « *des éléments entrés ou destinés à entrer dans un processus de production, de prestation de services ou de commercialisation. Contrairement aux immobilisations corporelles et incorporelles, ils ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'État*

Dans ce domaine, la préparation du bilan d'ouverture soulève quelques difficultés liées à la définition même d'un stock et aux modalités de sa valorisation. Ces difficultés conceptuelles, alliées aux lacunes des systèmes d'information, expliquent le retard avec lequel les ministères ont engagé l'inventaire de leurs stocks.

#### a) *Les difficultés de l'inventaire*

Le principe de séparation entre les stocks, les charges et les immobilisations est clairement établi. La durée d'utilisation d'un bien est le critère discriminant entre un stock et une immobilisation. À l'opposé, la consommation au premier usage permet de faire la différence entre une charge et un stock. En pratique, la classification de quelques biens soulève toutefois des difficultés que l'instruction comptable n'a pas complètement résolues ; c'est notamment le cas des pièces de rechange. L'exposé des motifs de la norme n° 8 précise à ce titre que « *compte tenu de la diversité des stocks concernés et de la frontière parfois très ténue entre stocks et immobilisations corporelles, ainsi qu'entre stocks et charges, des seuils de signification peuvent être fixés de manière à inclure une catégorie donnée d'éléments dans les stocks*

. Or l'instruction comptable n'a pas fixé ces seuils.

Les stocks seront comptabilisés dans le bilan de l'État à partir du moment où ils sont contrôlés par lui. La notion de « contrôle » se caractérise par le « droit exclusif » de disposer d'un bien. Cette notion mériterait d'être précisée notamment dans le cas de stocks stratégiques (monnaies métalliques, vaccins, etc.). En effet, l'État peut, dans des cas spécifiques, « contrôler » des stocks stratégiques sans pour autant que ceux-ci figurent à son bilan. La question de la contrepartie financière des stocks contrôlés mais non possédés n'est du reste pas encore traitée.

La valorisation précise d'un stock ne pourra se faire qu'avec des outils de comptabilité d'analyse des coûts qui n'existent qu'à titre exceptionnel dans les services gestionnaires de stocks. La grande dispersion des stocks sur le territoire et la multiplicité des services gestionnaires compliqueront encore la tâche. Le recours à des évaluations statistiques pour la dépréciation des stocks est évoqué par l'instruction sans autre précision. Enfin, les outils informatiques ne tiennent que rarement compte des éléments de dépréciation.

*b) La préparation du bilan d'ouverture dans les ministères*

Du fait de l'ampleur de la tâche, le périmètre du recensement des stocks pour le bilan d'ouverture a été réduit à certains stocks dans quelques ministères. Les éléments prioritaires du recensement seraient les carburants, les vaccins et médicaments, les stocks militaires, les stocks de matériaux et pièces de rechange (principalement budget de l'aviation civile et le compte de commerce des parcs de l'équipement) et les munitions (intérieur, douanes et défense).

L'état d'avancement du recensement de leurs stocks par les ministères est très inégal. D'après les analyses préliminaires réalisées par la DGCP, ceux du ministère de la défense représentent à eux seuls près de 98 % des stocks de l'État pour un total aujourd'hui estimé à près de 32 Md€ et constituent donc un enjeu particulier pour le comptable comme pour le certificateur. La question de la frontière entre stocks et immobilisations au ministère de la défense est d'autant plus cruciale que de nombreuses applications de gestion sont communes aux stocks et aux immobilisations corporelles. Si ces applications permettront pour la plupart une valorisation au coût moyen pondéré d'ici la fin 2006, il n'est pas prévu dans l'année d'évolutions majeures, notamment sur la question des rotations et des dépréciations des stocks ou sur celle de la comptabilisation des stocks placés outre-mer.

Dans les autres ministères, il semble que l'effort se soit concentré sur le recensement des applications existantes. Ces applications ont été conçues pour aider au suivi physique des stocks ; certains fournissent le prix d'achat mais ne tiennent compte des dépréciations que dans des cas marginaux. L'adaptation de ces systèmes d'information voire leur remplacement n'est pas programmé à ce jour. Dans certains ministères pourtant considérés comme prioritaires dans la comptabilisation des stocks, la cartographie des applications de gestion de stocks n'a même pas été réalisée.

La comptabilisation des stocks de l'État est une entreprise ambitieuse et il était prévisible que l'intégralité des stocks ne pût être comptabilisée au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Il est néanmoins regrettable que les documents de cadrage ne prévoient aucun objectif d'accroissement progressif du périmètre, de diminution des seuils de travail et d'intégration de notions de coût analytique. Au-delà de l'aspect strictement comptable, la connaissance des stocks est en effet, dans certaines administrations, un élément non négligeable de connaissance du coût des actions.

***Recommandation 35. S'engager sur un calendrier d'élargissement du périmètre des stocks comptabilisés au bilan.***

## B - Les immobilisations financières

### 1 - Les participations et créances rattachées

Les dotations et les participations de l'État dans des organismes, ainsi que les créances rattachées (c'est-à-dire les prêts et avances qu'il consent à ces mêmes organismes), figurent au compte 26 « Dotations, participations et créances rattachées » du bilan de l'État et représentent environ le tiers de ce dernier.

Ce compte présente au 31 décembre 2005 un solde d'un montant de 123,3 Md€ contre 133,5 Md€ au 31 décembre 2004, soit une variation négative de 10,2 Md€ alors que sa variation avait été positive de 9,9 Md€ en 2004. Cette évolution négative résulte des variations de capitaux propres de certaines entités (CADES : - 35 Md€ et CNAMETS : + 22 Md€ notamment suite au transfert à la première de la dette de la seconde), et des opérations de nature budgétaire.

*a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004*

→ **Recommandation n° 2004/11.** Fixer des règles de valorisation des organismes de sécurité sociale qui reflètent la destination finale des flux comptables (prise en compte des opérations réciproques, exhaustivité des traitements de fin de gestion, spécificité du recouvrement au sein du régime général) : **en cours de mise en œuvre.**

Des travaux sont en cours afin de déterminer si, au regard de la nouvelle norme comptable n° 7, les organismes sociaux peuvent être classés dans la catégorie des « non contrôlés ». Mais la question est complexe<sup>93</sup>.

→ **Recommandation n° 2004/12.** Modifier le traitement comptable des dotations des établissements publics qui ont une situation nette négative pour éviter la contraction de participations positives et négatives à l'actif du bilan de l'État et traduire au passif la véritable valeur des engagements financiers certains ou probables : **non satisfaite.**

→ **Recommandation n° 2004/33.** Harmoniser les règles comptables et les méthodes de contrôle interne des opérateurs avec celles de l'État : **en cours de mise en œuvre.**

Le plan comptable applicable aux établissements publics nationaux a récemment été mis à jour pour intégrer les nouveaux règlements concernant les actifs et les passifs ; cette instruction s'applique à l'ensemble des établissements publics, mais aussi aux groupements d'intérêt public. En outre, le plan d'action de la DGCP prévoit d'aider les opérateurs à renforcer leur dispositif de contrôle interne.

→ **Recommandation n° 2004/10.** Obliger les opérateurs qui détiennent des participations significatives dans d'autres entités à présenter des comptes consolidés, et faire en sorte que le Minéfi joue pleinement son rôle d'autorité comptable vis-à-vis des opérateurs des politiques de l'État : **partiellement satisfaite.**

---

<sup>93</sup> cf. *infra*, p. 121.

Les établissements concernés ont été associés à la rédaction d'un projet d'instruction comptable. Toutefois, la Cour a pu constater cette année encore que si, pour le secteur marchand, les comptes présentés offraient des garanties assez sérieuses, il n'en était pas de même pour le secteur non marchand<sup>94</sup>.

→ **Recommandation n° 2004/32.** Réviser la liste des opérateurs pour la mettre en conformité avec la norme comptable n° 7 : **en cours de mise en œuvre.**

La norme n° 7 n'étant pas encore applicable en 2005, la mise en œuvre de cette recommandation ne pourra être pleinement appréciée que lors de l'examen des comptes 2006. La DGCP a, en tout cas, engagé la mise en place du nouveau périmètre, qui entraînera l'inclusion de 150 à 200 nouvelles entités. La nouvelle liste des opérateurs, arrêtée avec les ministères concernés en février 2006 et mise à jour chaque année au moment du dépôt du projet de loi de finances initiale, en sera l'un des fondements<sup>95</sup>.

*b) Observations d'audit sur les comptes de 2005*

*Le traitement comptable des dotations aux organismes internationaux*

Le compte 26 fait ressortir, pour les organismes internationaux hors Union européenne, des augmentations de valeur immobilisée au titre des opérations budgétaires de l'année qui s'élèvent à 1 908 M€ dont 1 416 M€ pour le FMI, 238 M€ pour l'Association internationale de développement (AID), 24 M€ pour la BERD et 229 M€ pour les autres banques et fonds de développement dont la France est membre.

La valorisation des participations au capital des organismes internationaux au coût historique est normale, puisque l'État français n'exerce aucun contrôle sur ces organismes, ce qui justifie d'écartier la méthode d'évaluation par équivalence. Ces participations ne sont pas liquides et sont de nature très différente de celle des entreprises publiques ou même des établissements publics nationaux sur lesquels l'État exerce un contrôle. Une information en annexe sur ce point serait utile.

<sup>94</sup> Approuvés ou non par les conseils d'administration, les comptes des opérateurs ne peuvent être considérés comme donnant une image fidèle de leur patrimoine et de leurs résultats. Pour ne prendre qu'un exemple, la reprise des dotations dans les capitaux propres s'effectue toujours de manière peu cohérente, particulièrement pour les universités : parmi les 43 entités du secteur non marchand ayant fait l'objet de vérifications, 12 ne comportent aucun compte de capital à leur bilan.

<sup>95</sup> Le recensement des entités à inclure prendra appui, au-delà des moyens traditionnels de veille juridique de l'ACCT, sur les données fournies par les différents départements comptables ministériels et sur les restitutions d'INDIA LOLF.

La partie non libérée des participations au capital de ces organismes devra faire l'objet d'une écriture au compte 269. L'écriture initiale de charge a bien été neutralisée lors des opérations d'inventaire, mais le schéma comptable utilisé est difficilement compréhensible et devra être modifié.

Le problème principal vient du mode d'établissement de la valeur immobilisée représentative de la participation de la France au FMI. Celle-ci est enregistrée pour un montant de 10,2 Md€ après imputation du solde net du compte spécial du Trésor dédié aux opérations avec le Fonds, soit en 2005 un solde créditeur de 1,4 Md€. Ce traitement comptable pose un double problème. D'une part, la valeur immobilisée au coût historique devrait être égale à la quote-part de la France telle qu'elle a été approuvée en loi de finances rectificative pour 1998, soit 10,7 milliards de DTS (12,24 Md€)<sup>96</sup>. D'autre part, il n'est pas logique de traiter le résultat budgétaire des opérations avec le FMI comme un report à nouveau à immobiliser, alors que ce sont des opérations qui sont neutres au plan budgétaire et dans le compte de résultat, et qui auraient vocation à figurer au bilan en compte de tiers à l'actif et au passif. Enfin, les comptes de la Banque de France retracent les avoirs et engagements vis-à-vis du FMI, ce qui conduit à une double comptabilisation au travers de la valorisation de la quote-part de capitaux propres de la banque centrale dans les comptes de l'État.

**Recommandation 36.** *Mentionner en annexe le caractère particulier des dotations dans les organismes internationaux et revoir la valeur immobilisée du FMI au compte 26 pour le bilan d'ouverture.*

*La suppression du décalage d'un an dans la valorisation des capitaux propres*

Comme la Cour l'a déjà souligné à plusieurs reprises dans ses rapports précédents, la comptabilisation de la quote-part des capitaux propres pour les dotations et participations qui figurent au compte 26, à partir de données chiffrées remontant à l'année N - 2, fausse l'interprétation du bilan de l'État. Or, l'« infocentre des établissements publics nationaux », destiné à accélérer les remontées d'informations comptables de ces entités vers l'ACCT, et à supprimer ce décalage d'un an dans la prise en compte des bilans, ne sera pas opérationnel avant la fin de l'exercice 2006. Il est toutefois évident que ce dispositif ne permettra pas immédiatement une parfaite homogénéité des prises en compte : pour des raisons techniques, les organismes ne seront pas tous en mesure de faire remonter leurs informations dans les délais voulus. Pour le bilan

<sup>96</sup> Au cours d'un euro pour 0,8775 DTS en 2004.

d'entrée 2006 et pour la clôture de cet exercice, l'ACCT envisage de demander des comptes sur support papier aux établissements présentant les plus forts enjeux. La Cour estime que cette solution transitoire doit être mise en œuvre.

*La prise en compte des données de l'année quand l'enjeu comptable est important*

Quand les données de l'exercice sont connues, elles devraient être retenues surtout si l'enjeu comptable est important. C'est le cas pour la CADES, le FSV et le FFIPSA.

Pour la *Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES)*, l'ACCT a retenu le montant de la situation nette à fin 2004, soit  $-65,7 \text{ Md}\text{\euro}$  alors que les chiffres 2005 étaient disponibles. Fin 2005, la situation nette de la CADES s'établissait à  $-73,0 \text{ Md}\text{\euro}$ . Sans doute, les comptes de l'établissement public n'étaient-ils pas encore formellement arrêtés. Mais c'était aussi le cas de deux structures de défaisance<sup>97</sup> (l'EPRD et l'EPFR<sup>98</sup>) dont l'ACCT a corrigé la situation nette 2004 des opérations budgétaires de l'année 2005 ( $-30 \text{ M}\text{\euro}$  pour l'un,  $+230 \text{ M}\text{\euro}$  pour l'autre). La référence à 2004 peut même, dans le cas d'espèce, induire en erreur, car elle ne prend pas en compte la régularisation de  $1,7 \text{ Md}\text{\euro}$  qui est intervenue en 2005<sup>99</sup> afin de s'ajuster au déficit réel de la branche maladie ( $33,3 \text{ Md}\text{\euro}$  au lieu de  $35 \text{ Md}\text{\euro}$ ). L'information ainsi donnée est donc inexacte.

Le problème se pose dans les mêmes termes pour *le Fonds de solidarité vieillesse (FSV)*. La valeur immobilisée au 31 décembre 2005 est de  $-1\,694 \text{ M}\text{\euro}$  soit la situation nette du fonds au 31 décembre 2004, alors que les comptes au 31 décembre 2005 ont été arrêtés avec un déficit de  $2\,047 \text{ M}\text{\euro}$  portant la situation nette à  $-3\,742 \text{ M}\text{\euro}$ . La dégradation est donc très sensible par rapport à 2004. Dès lors que le Parlement examinera pratiquement en même temps la loi de règlement et le projet de loi de financement de la sécurité sociale, il y a lieu, dans toute la mesure du possible, de parfaire son information en intégrant dans les comptes de l'État les données les plus récentes.

---

<sup>97</sup> Voir note de bas de page 16, p. 30.

<sup>98</sup> EPFR : Établissement public de financement et de restructuration, portant la dette du Crédit Lyonnais. EPRD : Établissement public de réalisation de défaisance, portant la dette du Comptoir des entrepreneurs.

<sup>99</sup> Le décret n° 2005-1255 du 5 octobre 2005 a fixé à  $8,3 \text{ Md}\text{\euro}$  le montant du transfert de la CADES à l'ACOSS. Le versement effectif a été ramené à  $6,6 \text{ Md}\text{\euro}$  pour tenir compte de cette régularisation.

Pour l'établissement de gestion du fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA), le compte de dotations et participations de l'État ne comporte aucune valeur immobilisée. L'État considère que le FFIPSA n'existe pas au 31 décembre 2004 et que les comptes de 2005 de cet organisme n'étaient pas encore disponibles à la date du 20 février 2006 quand le comptable direct ACCT a arrêté le compte des dotations et participations.

Cette objection est formellement exacte, puisque l'article 40 de la loi de finances initiale pour 2004 qui a créé le FFIPSA a prévu la suppression au 31 décembre 2004 du budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) et le transfert de ses droits et obligations au nouvel établissement public. Le problème ne se poserait pas si la comptabilité générale de l'État intégrait les opérations des budgets annexes autrement que par un compte de trésorerie. Or, le bilan d'ouverture du FFIPSA au 1<sup>er</sup> janvier 2005, qui n'est autre que le bilan de sortie du BAPSA au 31 décembre 2004, a été arrêté avec une situation nette négative de 3 162 M€ à défaut de pouvoir constater une créance sur l'État.

La situation du FFIPSA s'est dégradée au cours de l'année 2005. Même si un surcroît de recettes de taxe sur le tabac<sup>100</sup> a permis de limiter le déficit à la prévision du budget initial, il est venu s'ajouter à la dette ancienne non reprise par l'État<sup>101</sup>, soit 661,6 M€, une dette nouvelle de 1,5 Md€. Le déficit de l'exercice 2005 s'établit à 1 454 M€. Sans être encore approuvés, les comptes du FFIPSA n'en sont pas moins suffisamment connus, précis et fiables pour être retenus à hauteur de la situation nette négative, soit - 2,116 Md€ en valeur immobilisée au compte 26.

La non prise en compte d'une valeur immobilisée au motif que les comptes du FFIPSA n'étaient pas clos au 20 février lorsque l'ACCT a arrêté le compte 26, pose problème, car elle revient à omettre l'incidence dans les comptes de l'État d'opérations réalisées pour un montant supérieur à 15 Md€ par un établissement public qu'il contrôle. L'absence de constatation d'une perte de valeur au compte 26 pose un problème de sincérité et d'image fidèle de ses comptes au 31 décembre 2005.

Ce problème se trouve accru par le fait que l'État détient une créance de 43 M€ sur cet établissement qu'il aurait dû provisionner à 100 % au vu de l'aggravation du déficit de l'exercice et des conclusions du rapport conjoint de trois inspections générales sur le financement du régime de protection sociale des non salariés agricoles, remis en avril

<sup>100</sup> Dû à l'imputation sur 2005 de 13 mois de recettes.

<sup>101</sup> Voir *infra*, p. 134.

2005<sup>102</sup>. La Cour a d'ailleurs demandé à l'État de provisionner cette créance en totalité, ce qui était tout à fait possible dans le référentiel comptable applicable encore en 2005 puisqu'un compte est ouvert pour constater les dépréciations de prêts et est doté de 243 M€.

La DGCP a indiqué que le décalage d'un an serait supprimé pour l'établissement du bilan d'ouverture.

**Recommandation 37.** Prendre en compte les données 2005 pour l'établissement du bilan d'ouverture de 2006 de la CADES du FSV et du FFIPSA, puis les données les plus récentes en fin d'exercice.

#### *Le provisionnement des risques*

La question du provisionnement des risques afférents aux entités qui ont une situation nette négative en valeur immobilisée mérite un examen attentif. Sans doute les personnes morales de droit public n'étant pas soumises au droit des entreprises en difficulté, l'État n'a-t-il pas l'obligation de reconstituer les fonds propres d'un établissement public devenus négatifs. Mais il se trouve engagé à donner à ces établissements, par des dotations en capital, par des subventions ou par des recettes fiscales affectées, les moyens d'honorer leurs dettes, comme s'il avait délivré une garantie de passif. La nature des obligations de l'État vis-à-vis de ces établissements et la probabilité de sortie de ressources à leur profit à la date d'arrêté des comptes doivent être appréciées au cas par cas.

Or, la norme n° 7 sur les immobilisations financières qui circonscrit l'application de la méthode d'évaluation par équivalence aux entités contrôlées ne prévoit de provision pour risque global que si la valeur d'équivalence de l'ensemble des entités contrôlées est négative. Pour les entités non contrôlées parmi lesquelles se rangent les organismes de sécurité sociale, le provisionnement des risques est renvoyé implicitement à la norme n° 12 relative aux provisions pour risques et charges. Il convient donc d'examiner successivement le cas des organismes de sécurité sociale et celui des entités contrôlées.

La catégorie des organismes de sécurité sociale revêt une réalité complexe en ce qui concerne le provisionnement des risques. À cet égard la situation du FSV et du FFIPSA est très différente, au plan légal, de celle de la CADES qui porte une grande part de la dette sociale. En effet, cette dernière est une structure fermée qui se voit transférer un endettement supplémentaire que la loi oblige à financer par l'impôt. Il n'y

<sup>102</sup> Ce rapport conclut à une aggravation continue du besoin de financement jusqu'en 2014, en dépit de la décroissance démographique et des hypothèses de progression de charges optimistes. Sur cette période (2006-2014), le montant du déficit annuel moyen serait voisin de 2 Md€ et le montant cumulé atteindrait 17,4 Md€ en euros constants.

a donc *a priori* pas de risque pour l'État. Au contraire, le FSV et le FFIPSA sont des structures déficitaires dont l'État a la responsabilité du rééquilibrage dans le silence de la loi, car il les contrôle.

Comme le soulignait la Cour dans le rapport sur la sécurité sociale 2005, le FSV est un établissement public administratif dont les recettes et les dépenses doivent être équilibrées dans les conditions prévues par les lois de financement de la sécurité sociale. Or, depuis 2002, cette règle n'est plus respectée. Le FSV a recouru à un expédient inadapté à un déficit structurel. Il honore intégralement la prise en charge de toutes les prestations et module les versements à la CNAVTS et à la CCMSA relatifs aux cotisations des chômeurs qu'il prend en charge en fonction de la trésorerie disponible. En retour, ces régimes voient leurs créances sur le FSV croître mécaniquement. Au 31 décembre 2004, elles se montaient à 2,2 Md€ pour la CNAVTS et à 38 M€ pour la CCMSA.

En toute rigueur comptable, le FSV et le FFIPSA, qui dépendent en dernier ressort des ressources que l'État leur apportera et qui ont une situation nette négative, devraient figurer au compte 26 pour une valeur nulle, et une provision pour risques et charges devrait être constituée à due concurrence de la valeur absolue du montant cumulé de la situation nette, soit 5,8 Md€. En revanche, la CADES, en raison de son statut protégé par la loi, doit continuer à être traitée comme actuellement en diminution de la valeur totale immobilisée et de l'écart de réévaluation des dotations et participations.

**Recommandation 38.** Passer dans le bilan d'ouverture une provision pour risques et charges à concurrence de la valeur absolue cumulée des situations nettes du FSV et du FFIPSA, soit 5,8 Md€.

Le problème est plus simple pour les autres immobilisations financières qui sont contrôlées et qui sont enregistrées à l'actif du bilan de l'État pour des quotes-parts de situations nettes négatives et au passif en diminution de l'écart de réévaluation. C'est le cas de Charbonnages de France (pour - 5,5 Md€), du Service auxiliaire d'amortissement de la dette de la SNCF<sup>103</sup> (- 9 Md€), de Réseau ferré de France (- 3,06 Md€), de l'EPFR (- 0,337 Md€), de Produits chimiques Ugine Kuhlmann (- 22 M€), de l'Institut national de recherches archéologiques préventives (- 14 M€), de la Compagnie générale maritime financière (- 2 M€), enfin de la SAEM Tête Défense (- 1 M€). Ces participations devraient être enregistrées pour une valeur nulle à l'actif comme au passif, et une provision pour risques et charges devrait être constituée à hauteur de la quote-part de situation nette négative constatée au 31 décembre 2005.

<sup>103</sup> Voir page 161.

Le total des reclassements à effectuer s'élève à – 14 Md€. La reprise des écarts de réévaluation améliorant la situation nette de l'État du même montant que la charge de dotation au compte de provision pour risques et charges, l'impact en situation nette sera nul, mais les provisions ainsi constituées permettront de rendre compte du risque financier pesant sur les comptes de l'État.

**Recommandation 39.** *Passer dans les mêmes conditions au bilan d'ouverture une provision globale pour risques pour les autres entités qui affichent une situation nette négative, soit un total de 14 Md€ hors SAAD.*

*Une plus grande transparence dans la présentation de la dette sociale et de la situation des administrations de sécurité sociale*

La CADES est rangée parmi les structures de défaisance<sup>104</sup> au même titre que l'EPFR et l'EPRD. Ce classement était justifié à l'origine par le fait que la loi organique de juillet 1996 avait laissé la CADES à l'extérieur du financement de la sécurité sociale. Les recettes de la CADES ne figuraient pas dans la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS).

Or la CADES n'est pas vraiment une structure de défaisance, mais un outil d'identification et de gestion autonome de la dette sociale.

En outre, l'article 1<sup>er</sup> de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS) du 2 août 2005, pour encadrer la dette de la sécurité sociale, a prévu le vote en LFSS d'un objectif d'amortissement de la dette sociale. Il a posé le principe que tout nouveau transfert de dette devra être accompagné d'un transfert de recettes de manière à conserver une durée d'amortissement inchangée. Cette interprétation a été confirmée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 juillet 2005.

Il paraît donc souhaitable de revoir le classement de la CADES en la rangeant en comptabilité générale parmi les administrations de sécurité sociale<sup>105</sup>, comme c'est le cas du fonds de réserve des retraites (FRR) afin d'avoir une vision consolidée de la valeur immobilisée des administrations de sécurité sociale, même si les produits de ces deux structures, dont la finalité est très différente, ne présentent pas le caractère de recettes sociales. À tout le moins, l'annexe devrait faire une

<sup>104</sup> cf. note de bas de page n° 16, p. 30.

<sup>105</sup> Cette question de comptabilité générale est un élément d'une question plus large, celle du classement de la CADES en comptabilité nationale parmi les catégories d'administrations publiques.

présentation globalisée des valeurs immobilisées de la CADES avec les administrations de sécurité sociale, y compris le FRR.

**Recommandation 40.** *Reclasser la CADES en administration de sécurité sociale ou à tout le moins faire une présentation globalisée en annexe de toutes les variations de valeur des administrations de sécurité sociale y compris la CADES.*

## 2 - Les prêts et avances

Les prêts et avances recouvrent principalement les prêts de l'État aux États étrangers via des intermédiaires financiers (Natexis, Agence française de développement et Banque de France) ainsi que les prêts du Fonds de développement économique et social (FDES).

Le montant total des prêts et avances était évalué dans les comptes de l'État au 31 décembre 2005 à 15,8 Md€ en valeur brute, en baisse de 3 % par rapport à 2004. Les prêts aux États étrangers représentaient 90 % du total.

La certification de ces créances devrait assurer l'exactitude de leur comptabilisation et surtout du montant des créances douteuses à provisionner. La question du provisionnement est centrale dans l'application des nouvelles normes comptables mais reste à mettre en œuvre. Le montant des provisions pourrait atteindre plusieurs milliards d'euros.

### a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

→ **Recommandation n° 2004/34(1).** Déterminer le traitement comptable de l'élément de concessionnalité des prêts afin que les pertes futures liées au différentiel de taux d'intérêt soient correctement reflétées dans les comptes de l'État : **en cours de mise en œuvre.**

Le ministère a pris en compte la recommandation de la Cour et attend désormais un avis du comité d'interprétation des normes.

→ **Recommandation n° 2004/34(2).** Donner une base juridique aux prêts accordés à un taux inférieur au coût de refinancement de l'État : **satisfait.**

Le décret en Conseil d'État prévu à l'article 24 de la LOLF est désormais paru<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> Décret n° 2006-445 du 14 avril 2006.

→ **Recommandation n° 2004/35.** Mieux identifier les faits générateurs des créances relatives aux prêts et avances afin de permettre leur comptabilisation dès leur naissance : **partiellement satisfaite.**

Les précisions nécessaires seront apportées dans la prochaine mise à jour de l'instruction comptable.

→ **Recommandation n° 2004/13(2).** Retracer fidèlement tous les prêts octroyés aux débiteurs finaux, indépendamment des facilités de trésorerie accordées aux établissements financiers intermédiaires : **en cours de mise en œuvre.**

Les nouvelles instructions comptables traitent cette recommandation, mais les évolutions de certaines procédures utilisant actuellement des « versements provisionnels » (prêts aux États étrangers et prêts à l'AFD) ne sont pas encore finalisées.

→ **Recommandation n° 2004/13(1).** Renforcer des contrôles sur la qualité des données fournies par les établissements financiers intermédiaires pour permettre la comptabilisation des prêts du Trésor : **partiellement satisfaite.**

Des travaux ont été menés à ce sujet par l'ACCT en liaison avec les établissements financiers intermédiaires. Les écarts observés au cours des exercices précédents entre la comptabilité auxiliaire et la comptabilité générale ont été réduits, suite à un travail important mené en 2005 pour identifier ces différences. Après corrections, il reste aujourd'hui une différence inexplicable de l'ordre de 300 000 €

La comptabilité auxiliaire étant désormais recalée par rapport aux données des établissements de crédit (procédure de confirmation) et aux dossiers de prêts (lettres de recouvrement), cette différence doit être considérée comme une erreur à corriger dans CGL. Elle devrait l'être dans le bilan d'ouverture.

S'agissant des prêts de consolidation de dettes, l'ACCT a demandé, pour la première fois, à la Banque de France de lui communiquer l'état des créances gérées au 31 décembre 2005. Les informations étaient en cours de transmission lors du dépôt du présent rapport. Selon les informations recueillies par la Cour, il existait au 31 décembre 2004 un écart d'environ 1 Md€ avec la comptabilité générale de l'État. Accumulé au fil des exercices, cet écart s'expliquait par le fait que l'ACCT ne tenait aucune comptabilité détaillée par prêt, par accord de consolidation ou par pays débiteur et ne procédait à aucune réconciliation périodique des encours avec la comptabilité de la Banque de France.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'ACCT met en place une comptabilité auxiliaire retraçant par accord de consolidation les décaissements et encaissements cumulés<sup>107</sup>.

*b) Observations d'audit sur les comptes de 2005*

*Avance à l'ACOFA*

Une avance a été consentie à l'Agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole (ACOFA). Une tranche du remboursement de l'avance a été encaissée le 5 janvier 2006, pour 5 938 M€. Ce remboursement a été enregistré au 31 décembre 2005, au titre de la période complémentaire 2005. Cette procédure ne respecte pas le principe du rattachement à l'exercice<sup>108</sup>.

La balance générale des comptes de 2005 aurait dû faire apparaître en immobilisations financières une créance en principal et en intérêts sur l'ACOFA égale à 5 938 M€ dont 12 M€ en intérêts courus non échus. Ce traitement comptable est le seul cohérent avec la comptabilité de l'ACOFA qui inscrit bien la dette dans ses comptes au 31 décembre.

Le choix retenu par l'État est d'autant plus critiquable au plan comptable qu'une seconde décision ministérielle a organisé le relais de l'avance en autorisant un versement à l'ACOFA dès le 5 janvier 2006 rattaché à l'exercice suivant. Ainsi, le même jour, l'ACOFA a remboursé une avance de 5,9 Md€ comptabilisée en 2005, et reçu une nouvelle avance de 4,2 Md€ inscrite en 2006 qui n'a été remboursée que le 3 février<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> Il sera possible de recaler périodiquement les données entrées dans la comptabilité de l'État et celles fournies par la Banque de France. Cependant, il n'est pas prévu, compte tenu de la complexité des accords de consolidation, que l'ACCT assure, comme elle le fait pour d'autres catégories de prêts, un suivi des tableaux d'amortissements et des montants arrivant à échéance en capital et en intérêt. Seule la Banque de France possède les outils pour le faire. La prise en charge par l'ACCT des montants arrivant à échéance continuera donc d'être assurée en cours d'année à hauteur des recouvrements effectifs. La prise en compte des arriérés en capital et en intérêts, qui fait défaut dans le système actuel, sera effectuée par une prise en charge complémentaire en fin de mois, sur transmission par la Banque de France des arriérés apparus pendant le mois. Enfin, des sondages sont prévus chaque trimestre pour vérifier la correcte comptabilisation des flux.

<sup>108</sup> On notera que l'instruction comptable pour 2006 (livre 5, tome 4) précise que les écritures constatant un remboursement de prêt ou d'avance sont enregistrées « *à la date d'encaissement des fonds* », cette date serait ici le 5 janvier 2006, et non le 31 décembre 2005.

<sup>109</sup> Voir le rapport sur les résultats et la gestion, deuxième partie, chapitre V, IV.

**Recommandation 41.** Respecter le principe du rattachement à l'exercice en bilan d'ouverture de 2006 en constatant une créance de l'État sur l'ACOFA pour un montant de 5,9 Md€.

*Provisions pour dépréciation pour toutes les catégories de prêts*

Des provisions pour dépréciation ont commencé à être passées à partir de l'exercice 2004, à la suite d'interventions de la Cour. Elles s'élevaient au 31 décembre 2005 à 252 M€. Elles restent cependant limitées à quelques cas particuliers (remises de dettes, créances très anciennes).

En effet, si les créances en arriérés ne représentent que 339 M€ dont environ 40 % pour les prêts du fonds de développement économique et social (FDES), ces chiffres sont loin de refléter la réalité des perspectives de remboursement des créances de l'État. Le montant annuel des annulations de dettes (600 M€ en 2005 sur les prêts aux États étrangers) n'est pas non plus réellement significatif. En réalité, les prêts aux États étrangers, qui représentent un encours de 13,8 Md€ dont 5 Md€ pour les prêts consolidés, enregistrent un faible montant d'arriérés parce qu'ils sont constamment rééchelonnés, mais leurs perspectives de remboursement *in fine* sont, dans certains cas, très faibles.

Il conviendra, dès le bilan d'ouverture, d'appliquer la norme n° 7 qui prévoit que lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement, une provision doit être passée si la diminution de valeur paraît réversible et une perte doit être constatée si la diminution apparaît certaine et définitive. Cela implique une analyse fine des impayés par un comité des risques et des provisions afin de classer les différents encours en fonction du risque de crédit qu'ils représentent, selon des règles qui pourraient s'inspirer du règlement du comité de la réglementation bancaire et financière<sup>110</sup>. Les consolidations de prêts auraient pour effet la reprise des provisions passées antérieurement, mais celles-ci seraient reconstituées en fonction des impayés sur créances consolidées, une perte devant être constatée dès lors que la créance apparaîtrait comme définitivement compromise.

**Recommandation 42.** Mettre en place un comité des risques et provisions pour les prêts consentis par l'État.

**Recommandation 43.** Réduire significativement la valeur d'inventaire des créances de l'État dans le bilan d'ouverture en passant des provisions pour dépréciation.

<sup>110</sup> Règlement n° 2002-03 du 12 décembre 2002.

*Remises de dettes aux États étrangers*

Des annulations de créances dues par des pays endettés ont été décidées au plan multilatéral par la résolution 165.59 de la CNUCED et bilatéralement lors des sommets de Dakar I et II de 1989 et 1994. À la suite de la Conférence de Dakar en mai 1989, la France a accordé aux trente-cinq pays les plus pauvres et les plus endettés d'Afrique subsaharienne une annulation partielle de leur dette d'aide publique au développement. Au Sommet de Dakar en janvier 1994, après la dévaluation du franc CFA, la France a annulé la totalité de la dette des pays les moins avancés de la zone Franc et la moitié de celle des pays à revenu intermédiaire de la zone (Congo, Côte-d'Ivoire, Cameroun et Gabon).

Ces décisions se sont traduites par des annulations inconditionnelles de l'encours de certaines créances du Trésor envers des États étrangers. La partie non échue selon le calendrier initial des créances s'élevait à 218 M€au 31 décembre 2005.

Ces créances sont conservées dans les comptes de l'État et annulées seulement année après année, au fur et à mesure de la tombée des échéances.

En réponse à une observation de la Cour, il a été décidé de passer dans les comptes de 2004 une provision pour dépréciation des créances en cause, soit 249,5 M€. Cette procédure a été à nouveau suivie en 2005, alors que la Cour considérait que les décisions d'annulation étant définitives et sans conditions suspensives, les créances concernées auraient dû être passées en totalité en charges au compte de résultat dès l'année de la décision d'annulation et ainsi ne plus apparaître au bilan de l'État.

La question posée est d'importance, car elle touche à l'interprétation de la LOLF.

Sous l'empire de l'ordonnance du 2 janvier 1959, les dispositifs de remise de dettes aux pays les moins avancés étaient régis par trois lois de finances successives<sup>111</sup> aux termes desquelles le Parlement a autorisé le Gouvernement à ne matérialiser la perte certaine relevant de sa décision qu'à chaque tombée d'échéance.

---

<sup>111</sup> Il s'agit de la loi du 30 décembre 1980 portant règlement définitif du budget de 1978, de la loi du 29 décembre 1989 portant loi de finances pour 1990, article 125-I et de la loi du 29 décembre 1994 portant LFR pour 1994, article 51.

Avec la LOLF, la situation devient différente.

En effet, l'article 24 de la LOLF ne prévoit que trois possibilités en cas de défaillance d'un débiteur de l'État : une décision de recouvrement, une décision de rééchelonnement ou la constatation d'une perte probable faisant l'objet d'une disposition de loi de finances et imputée au résultat de l'exercice en loi de règlement. Mais, d'une part, il n'a de force contraignante qu'au regard de la loi de règlement et, d'autre part, il ne peut avoir pour effet de limiter la portée des articles 27 et 30 relatifs à la tenue de la comptabilité générale.

La LOLF a imposé la mise en place de nouvelles normes comptables inspirées de la comptabilité des entreprises et a délégué au ministre des finances le soin de les arrêter. Cette délégation a pour effet de conférer aux normes de comptabilité publique le statut de mesure d'application directe de la loi organique.

La LOLF ayant une valeur supérieure à celle des lois de finances qui l'ont précédée, elle a rendu caduques toutes les dispositions antérieures ayant une portée comptable dont l'application serait contraire à la loi organique ou à ses mesures d'application directe, sans qu'il soit besoin d'une abrogation explicite des dispositions de lois de finances antérieures qui lui seraient contraires.

Il ressort clairement de la norme n° 7 relative aux immobilisations financières applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2006 que, lorsque la valeur nominale d'une créance a diminué, une charge doit être constatée si la diminution est certaine et définitive. Il s'agit là d'une opération comptable, sans impact budgétaire.

En définitive, les normes de comptabilité publique arrêtées par le ministre des finances lui sont donc opposables sans que puissent être invoqués l'article 24 de la LOLF et les dispositions de lois de finances antérieures qui y seraient contraires.

**Recommandation 44.** *Passer au cours de l'exercice 2006 une écriture de charge pour faire disparaître du bilan le stock de dette annulé en application des dispositions législatives précitées et pour lequel la perte n'a pas encore été comptabilisée au 31 décembre 2005.*

*Le cadre légal de comptabilisation des pertes sur prêts du fonds de développement économique et social (FDES)*

Les créances de l'État comprennent un certain nombre de prêts du FDES dont les perspectives de remboursement sont inexistantes. Dans une telle situation, la norme comptable n° 7 indique qu'une perte doit être constatée, dès lors que la diminution de valeur est certaine et irréversible.

La Cour a identifié une liste de créances du FDES d'un montant total d'environ 150 M€ qui sont des créances anciennes, intégralement échues ou n'ayant pas d'échéancier défini, pour lesquelles aucun versement n'a été enregistré — depuis 13 ans pour la plus récente, et jusqu'à 40 ans pour les plus anciennes — et qui n'ont donné lieu à aucune action de recouvrement. Ces créances n'ont pas été transmises à la trésorerie générale des créances spéciales du Trésor, et sont classées par l'ACCT en créances « *normales* ». Elles sont toujours inscrites pour leur valeur nominale dans la comptabilité de l'État, alors que les perspectives de recouvrement sont manifestement inexistantes.

En réponse à l'observation de la Cour, la DGCP a passé une provision pour dépréciation de 24,4 M€ qui couvre pour 100 % de leur valeur une partie des créances identifiées par la Cour. Cet échantillon ne représente cependant qu'une partie des créances compromises du FDES et des autres procédures de prêts. La plus grande part des prêts du FDES (dont l'encours est de 235 M€) comporte des caractéristiques similaires.

En subordonnant le passage en perte d'une créance à un acte réglementaire ou législatif d'apurement de la créance, l'instruction comptable va à l'encontre de la norme n° 7 et ne respecte pas le principe d'autonomie de la comptabilité générale par rapport à la comptabilité budgétaire.

Cette contradiction devra être résolue, le cas échéant après saisine du comité d'interprétation des normes.

**Recommandation 45.** Recenser de façon exhaustive tous les prêts du FDES et autres prêts aux entreprises pour lesquelles les perspectives de recouvrement sont devenues inexistantes. Saisir le comité d'interprétation des normes sur le traitement comptable des pertes sur créances du FDES.

## C - Les comptes financiers

Les comptes financiers sont ceux qui permettent de gérer la trésorerie de l'État. Le principal d'entre eux est le compte courant du Trésor à la Banque de France qui exécute toutes les opérations bancaires de l'État hormis l'octroi de découverts ou de tout autre type de crédit qui est interdit par l'article 101 du traité instituant la Communauté européenne. C'est par ce compte, subdivisé en 7 747 comptes d'opérations, que les comptables publics font transiter tous les flux de recettes et de dépenses avec des tiers, à l'exception de ceux qui passent par le réseau du Trésor public au travers des comptes de liaison interne.

L'enjeu de la certification porte sur la parfaite cohérence entre la comptabilité de l'État et celle de la Banque de France.

## 1 - Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

→ **Recommandation n° 2004/19.** Instituer une procédure centralisée pour apurer les chevauchements des exercices antérieurs entre le compte du Trésor et le relevé de la Banque de France : **satisfait.**

Quotidiennement, le montant du compte du Trésor inscrit dans la comptabilité de l'État doit être le même que celui figurant sur le relevé de la Banque de France. Néanmoins, des discordances ont été mises à jour sur plusieurs exercices. Les difficultés de régularisation de ces discordances en fin de gestion constituent actuellement un point faible de la comptabilité de l'État. Aussi, à la demande de la Cour et dans la perspective de la certification des comptes de l'État, la DGCP a créé, dès la gestion 2005, un nouveau compte pour suivre ces discordances. Ce compte qui a été codifié comme sensible doit être apuré dans des délais très courts pour éviter les discordances entre la comptabilité générale de l'État et celle de la Banque de France, l'absence de régularisation au 30 juin de l'exercice suivant l'exercice clos pouvant entraîner la mise en débet du comptable par la DGCP.

Ce nouveau dispositif constitue un grand progrès. Il convient cependant d'assurer au niveau central une surveillance des conditions dans lesquelles ce compte est servi et apuré et de la manière dont se soldent les écritures relatives aux crédits attendus sur le compte courant du Trésor à la Banque de France.

## 2 - Observations d'audit sur les compte de 2005

### a) *Les rapprochements bancaires*

Chaque comptable dispose de trois à douze comptes d'opération ouverts à la Banque de France et reçoit chaque matin de la succursale dont il dépend un relevé par compte d'opération. Or, parmi les vérifications que la Cour va devoir diligenter dans le cadre de sa mission de certification, figurent les rapprochements bancaires mensuels de la période sous revue.

Comme il est impossible de contrôler les 7 750 comptes d'opérations, il convient que la DGCP mette en place, dans chaque trésorerie générale, une consolidation mensuelle du compte courant du Trésor qui soit rapprochée avec la Banque de France et couvre l'ensemble des opérations assignées sur sa caisse et sur celle des comptables dont il centralise les écritures.

**Recommandation 46.** Mettre en place dans chaque trésorerie générale un rapprochement mensuel avec la Banque de France couvrant toutes les écritures dont elle assure la centralisation ou un dispositif équivalent.

*b) Les chèques sur le Trésor*

En 2005, pour la dernière année il est vrai, les chèques sur le Trésor apparaissent au passif du bilan comme des dettes alors qu'à l'actif, elles sont une partie intégrante de la trésorerie.

Lors d'une enquête sur la gestion de la prime pour l'emploi<sup>112</sup>, la Cour a relevé des fraudes affectant le paiement par lettre-chèque de la PPE, en particulier s'il est réglé en numéraire à un guichet du Trésor public. Dans l'échantillon de centres des impôts qui a fait l'objet de l'enquête, le phénomène est le plus souvent marginal et n'a pris une certaine ampleur que dans un département de la région Ile-de-France. Des mesures ont été prises pour tenter d'enrayer le phénomène, mais aucune action n'a été engagée au niveau national.

**Recommandation 47.** Mettre en œuvre un plan de lutte contre la fraude lors du paiement des lettres-chèques.

## V - Les passifs

### A - La dette financière

La dette financière, avec les instruments financiers à terme et la trésorerie qui lui sont attachés, couvre les éléments de passif liés aux opérations de financement de l'État. Les opérations de financement sont celles qui entraînent des changements dans le montant et la composition des dettes financières et des instruments financiers à terme. Les éléments de passif correspondent aux dettes financières (emprunts négociables et non négociables) et aux dettes diverses. Les instruments financiers à terme sont suivis en hors bilan.

---

<sup>112</sup> cf. Rapport public annuel de la Cour des comptes, février 2005. Des résultats détaillés de l'enquête ont par ailleurs été communiqués à sa demande à la commission des finances de l'Assemblée nationale dans le cadre de la procédure de l'article 58-2° de la LOLF.

La dette financière négociable est constituée des OAT, des BTAN et des BTF qui représentent respectivement en capital 593,2 Md€, 193,6 Md€ et 95,3 Md€ soit au total 882,1 Md€ (849,6 Md€ en 2004). La dette financière non négociable s'élève à 15,2 Md€ (13,5 Md€ en 2004). Elle est composée à hauteur de 10,8 Md€ de bons du Trésor souscrits par divers correspondants étrangers ou organismes internationaux et d'engagements divers de l'État à hauteur de 2,7 Md€.

La dette financière négociable et les bons internationaux présentent, en termes de comptabilité générale, des risques limités en raison d'un bon contrôle interne et du suivi assuré par les contreparties. Ces risques portent sur des montants élevés. Ainsi, les seuls intérêts courus non échus sur OAT et BTAN comptent pour 13 Md€ au bilan. Les opérations de gestion active de la dette et les instruments financiers à terme recourent à des instruments plus délicats, car adaptés aussi bien à la spéculation qu'à la couverture ; l'enquête n'a pas montré d'anomalie, mais a confirmé la nécessité d'un contrôle sans faille. Enfin, quelques problèmes subsistent dans l'évaluation des dettes des budgets annexes (dette du BAAC non prise en compte) et l'évaluation des primes d'épargne populaire.

#### a) *Suivi des recommandations 2004*

La Cour avait émis cinq recommandations<sup>113</sup> dans le rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2004.

- **Recommandation n° 2004/14.** Considérer les pertes et profits sur rachats d'emprunts respectivement comme des dépenses et recettes budgétaires : **non satisfaite**.
- **Recommandation n° 2004/15.** Assurer un suivi global formalisé des incidents sur émissions d'emprunts (Banque de France) : **non satisfaite**.
- **Recommandation n° 2004/16.** Reprendre une provision sur les primes d'épargne populaire : **satisfaita**.
- **Recommandation n° 2004/39.** Inclure dans l'annexe des informations précises sur les instruments financiers à terme : **partiellement satisfaita**. La Cour complète cette recommandation (cf. *infra*).
- **Recommandation n° 2004/40.** Maintenir, dans le nouveau plan de comptes, des sous-comptes spécifiques pour chaque ligne d'OAT et de BTAN : **partiellement satisfaita**.

<sup>113</sup> En outre, la Cour avait émis dix-neuf recommandations plus techniques. Sept ont été mises en œuvre, huit sont en cours de mise en œuvre de manière satisfaisante et quatre restent en suspens.

*b) Observations d'audit sur les comptes de 2005**La dette du FFIPSA*

L'article 117 de la loi de finances rectificative pour 2005 a autorisé, au plus tard le 31 décembre 2005, le transfert à l'État dans la limite de 2,5 Md€ de la dette contractée par la caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA) auprès d'un syndicat d'établissements de crédit pour le compte du nouvel établissement public, le Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA)<sup>114</sup>. Cette reprise de dette a été comptabilisée comme une augmentation de la dette bancaire de l'État par la contrepartie d'un compte de charges intitulé « *pertes sur emprunts et engagements – annuités non supportées par le budget général ou un compte spécial du Trésor* ». La loi de règlement définitif du budget 2005 approuvera cette opération en même temps que le solde débiteur des pertes et profits sur emprunts et engagements de l'État.

Le traitement de cette opération en comptabilité budgétaire est examiné dans le rapport sur les résultats et la gestion<sup>115</sup>.

L'argument selon lequel cette opération de reprise de dette permettrait de contenir l'éclatement de la gestion de la dette publique et d'en réduire la charge, conformément aux recommandations du rapport Pébereau et du rapport du sénateur Girod, n'est pas pertinent, car la Cour ne critique pas le principe de cette reprise de dette mais son traitement comptable.

La référence à la comptabilité nationale pour justifier un traitement en comptabilité générale est paradoxale dans la mesure où les écarts de méthode sont nombreux entre les deux comptabilités et où la DGCP dénie toute existence au FFIPSA dans les dotations et participations de l'État. La transposition des schémas comptables de comptabilité nationale dans la comptabilité générale impliquerait qu'en balance d'entrée 2005 l'État ait reconnu une dette vis-à-vis du FFIPSA, ce qui aurait supposé la constatation préalable de celle-ci en balance de sortie 2004 par la contrepartie d'un compte de charge.

Le traitement en comptabilité générale le plus conforme à la pratique antérieure du BAPSA aurait dû être la constatation non pas d'une charge financière venant affecter le résultat financier mais d'une charge de fonctionnement imputée sur un compte intitulé « *subventions aux*

<sup>114</sup> Voir *supra*, p. 119. À l'issue de ce transfert il subsiste dans les comptes du FFIPSA une dette ancienne de 661,6 M€

<sup>115</sup> Voir ce rapport, deuxième partie, chapitre V, III.

*organismes de sécurité sociale* » pour refléter le versement à la CCMSA d'une ressource destinée à l'apurement de sa dette vis-à-vis des banques à hauteur de 2,5 Md€. Cela est d'autant plus justifié que le budget de l'État a pris en charge les intérêts d'emprunt payés par la CCMSA. La technique proposée par la Cour, de substitution de débiteur, conduit à réintégrer dans les comptes de l'État une dette correspondant à des engagements antérieurs insuffisamment financés du BAPSA, et donc à des charges budgétaires passées.

**Recommandation 48.** *Substituer une charge de fonctionnement à une charge financière au titre de l'opération de reprise de dette du FFIPSA à hauteur de 2,5Md€ lors de la présentation des comptes retraités de l'exercice 2005 qui sera incluse dans le rapport financier de 2006.*

*Le traitement comptable des options sur les approvisionnements en produits pétroliers*

Un cahier de procédures sur la couverture des risques relatifs aux variations de prix des produits pétroliers a été signé le 20 septembre 2005 entre l'Agence France Trésor (AFT) et le ministère de la défense. Il définit de manière très précise le cadre d'intervention de l'AFT<sup>116</sup>. La première opération a été négociée le 27 septembre.

Les opérations concernées sont des achats d'options sur carburéacteur sans risque de change (en euros)<sup>117</sup>. Le prix retenu pour l'option est supérieur au prix retenu pour la fixation de la dotation budgétaire. Les options sont « de type asiatique », la formule de calcul étant conforme aux modalités de calcul des approvisionnements physiques. L'option peut être exercée si la moyenne mensuelle des cours quotidiens du carburéacteur est supérieure au prix d'exercice. La possibilité d'exercice est calculée chaque mois, mais les options ont une durée de trois mois. Les options achetées n'ont pas vocation à être annulées ou revendues.

L'exercice de ces options est automatique, dans un délai de cinq jours. Lorsqu'un ordre est passé par le ministère de la défense, l'AFT dispose de 24 heures pour l'exécuter aux conditions requises, sinon elle doit en référer.

<sup>116</sup> Une annexe au cahier des charges décrit le schéma des conditions applicables à chaque opération : produit sous-jacent (uniquement carburéacteur pour l'instant), type d'option, nominal de produit, dates de départ et de fin, prix d'exercice, prix de référence du produit, définition du prix moyen mensuel, cours de change de référence, montant du règlement, date du règlement, prime maximum.

<sup>117</sup> La valeur du carburéacteur acheté en options était de 100 M€ pour les trois derniers mois de l'exercice 2005, début de la mise en œuvre de ces instruments financiers.

Lors de la revue des principes et schémas comptables, la Cour a constaté que ceux-ci étaient, dans le silence de la norme n° 11<sup>118</sup>, conformes aux règles comptables applicables aux établissements de crédit dans le cadre d'une optique de couverture :

- d'une part, le principe retenu pour comptabiliser l'engagement (notionnel × prix d'exercice) est conforme à la règle selon laquelle il faut tenir compte du prix d'exercice si la valeur nominale n'est pas significative ;
- d'autre part, le choix de ne pas réévaluer l'option au 31 décembre est acceptable, parce qu'il n'y a d'impact en compte de résultat ni pour l'élément couvert ni pour l'élément de couverture. La situation sera différente en bilan d'ouverture, car l'État devra constater des charges à payer (ou plus exactement leur contrepassation globale) sur les approvisionnements au prix de marché au 31 décembre 2005.

La vérification de la règle fixée dans la procédure de mise en place des options, selon laquelle la somme des nominaux de l'ensemble des options en vie un mois donné doit être inférieure ou égale au total des approvisionnements du mois considéré, est de la responsabilité du ministère de la défense, le contrôle général des armées étant informé des opérations réalisées. Ni l'agence France Trésor (AFT) ni l'ACCT ne sont, pour leur part, en mesure de vérifier son respect. Les seuls enregistrements comptables qui ont pu être vérifiés à l'ACCT sont ceux correspondant au règlement des primes, les engagements hors bilan étant de la responsabilité du ministère de la défense. Cette situation n'est pas satisfaisante.

**Recommandation 49.** Garantir, pour le bilan d'ouverture de 2006 et l'ensemble de la gestion 2006, que le traitement comptable des options sur les approvisionnements en produits pétroliers respecte la règle de symétrie entre la comptabilisation en compte de résultat de l'élément couvert et de l'élément de couverture.

**Recommandation 50.** Formaliser le partage des responsabilités entre l'AFT et le ministère de la défense en matière de contrôle et de diffusion des comptes rendus des approvisionnements en produits pétroliers.

---

<sup>118</sup> Comme le comité des normes du 3 mars 2006 en approuvé le principe, la norme n° 11 va être modifiée pour intégrer les opérations de micro-couverture.

*Les informations financières devant figurer en annexe*

Conformément à la norme n° 11 qui est applicable pour les comptes 2006, certaines informations devront être fournies en annexe sur les engagements hors bilan relatifs aux instruments financiers. Ces informations sont disponibles ou faciles à trouver. Si la préservation de la confidentialité de certaines données est légitime, l'impératif d'information l'est tout autant. L'information publiée doit être significative et interprétable.

Une recommandation de la Cour ayant été formulée dans le rapport sur les comptes de 2004, il paraît nécessaire, malgré certains progrès, de revoir la teneur de la recommandation.

**Recommandation 51.** *Enrichir dès 2006 l'information financière incluse dans le rapport annexé aux états financiers de toutes les données disponibles qui ne posent pas de problème de confidentialité (estimation des contrats au prix de marché, qui représente, aux conditions actuelles de marché, les économies futures attendues).*

*La comptabilisation des options de change à terme*

Les options de change à terme sont destinées à couvrir les versements effectués en dollars au programme de l'Association internationale de développement (AID)<sup>119</sup>. Des documents officiels fixent les montants à verser, qui ont servi de base à l'achat à terme de devises.

La solution retenue pour la comptabilisation des écarts de change potentiels sur l'engagement de la France de verser une contribution à l'AID par l'intermédiaire d'un achat de devises à terme consiste à enregistrer les deux écarts de sens inverse, assurant l'absence d'impact en résultat. Ce principe est, en effet, conforme aux règles applicables aux établissements de crédit.

Toutefois, lors de la revue des principes comptables et de leur application, la Cour a constaté que l'élément couvert, c'est-à-dire l'engagement de la France de verser une contribution en dollars à l'AID, faisait seulement l'objet d'un commentaire dans l'annexe. Selon les règles bancaires auxquelles l'État se réfère en matière de comptabilisation des instruments financiers à terme, seuls des éléments enregistrés en hors bilan peuvent faire l'objet d'une conversion, et ainsi dégager un écart de change.

**Recommandation 52.** *Comptabiliser dès 2006 l'engagement de verser une contribution en dollars à l'Association internationale de développement en hors bilan, en classe 8, où il ferait l'objet d'une mesure périodique des écarts de conversion.*

<sup>119</sup> L'AFT a couvert un versement de 1,47 milliard de dollars des États-Unis, étalé entre 2006 et 2008, par des achats à terme d'une valeur de 1,07 Md€

## B - Les comptes de correspondants

Certaines personnes publiques (collectivités territoriales, établissements publics nationaux ou locaux) ont la possibilité, voire l'obligation, de déposer leur disponibilités au Trésor. Les dépôts de ces correspondants du Trésor représentent un encours total de 60,5 Md€ à fin 2005. Ils constituent pour l'État une source de financement qui est inscrite, en dette, à son bilan.

### 1 - Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

→ **Recommandation n° 2004/17.** Inviter les ministères à procéder à un inventaire précis des remboursements demandés par la Commission européenne et comptabiliser ces montants sans les compenser avec les crédits communautaires attendus : **partiellement satisfaite.**

La Cour a obtenu gain de cause sur la non-compensation d'opérations identifiées par sondage. En revanche, l'inventaire précis des remboursements demandés par la Commission européenne n'a pas été établi.

→ **Recommandation n° 2004/18.** Reclasser les montants bloqués sur le compte à terme des entreprises de recherches pétrolières (ERAP) en dette financière : **non satisfaite.**

### 2 - Observations sur les comptes de 2005

#### a) *Les comptes de correspondants en position débitrice*

Les correspondants du Trésor ont, de par la loi, l'obligation de maintenir leur compte de dépôts en position créitrice<sup>120</sup>. Lorsqu'une opération fait passer un compte en position débitrice, elle est traitée dans un compte d'attente appelé « londe »<sup>121</sup>, ce qui a pour effet de ne pas affecter le compte du correspondant. Comme la Cour l'a déjà relevé, le recours à cette procédure comptable contourne l'interdiction de découvert posée par la LOLF. La seule solution légale possible serait le rejet de ces opérations par le comptable.

---

<sup>120</sup> Cette obligation prévue par l'ordonnance organique est reprise par la LOLF aux articles 25-3<sup>o</sup> et 26-2<sup>o</sup>.

<sup>121</sup> Liste des opérations non débouclées.

Néanmoins, il n'est pas toujours possible d'éviter les découverts sur les comptes des déposants. Dès lors, il convient d'évaluer le montant total des débits et de le présenter à l'actif du bilan. La demande en a été faite à la DGCP qui n'a pas pu la prendre en compte pour le bilan de 2005. En outre, il conviendrait que le Trésor public dans son activité bancaire sanctionne les découvertes de ses déposants par la perception d'intérêts débiteurs, à l'instar de ce que pratiquent les établissements de crédit. Un tel système requiert l'adoption d'un texte réglementaire *ad hoc*.

**Recommandation 53.** *Inscrire le montant des comptes débiteurs des correspondants du Trésor à l'actif du bilan d'ouverture de 2006. Prévoir la mise en place d'un système d'agios pour les comptes de correspondants du Trésor en position débitrice.*

*b) Les opérations des budgets annexes avec la Banque de France*

La possibilité donnée aux comptables des Monnaies et médailles, de la Légion d'honneur, des journaux officiels et de l'aviation civile<sup>122</sup> d'effectuer des opérations débitrices avec la Banque de France sur le compte d'opération de l'ACCT est une cause de risque pour le comptable de cette agence, qui n'a connaissance qu'*a posteriori* des débits portés à son compte d'opération à la Banque de France. Si leurs opérations nécessitent une domiciliation bancaire, ils doivent être gérés par un comptable ayant accès à l'application de gestion des comptes de correspondants du Trésor.

**Recommandation 54.** *Faire transiter les opérations des budgets annexes avec la Banque de France par l'intermédiaire de l'ACCT ou du contrôleur budgétaire et comptable ministériel du ministère de l'équipement et des transports qui est chargé par ailleurs du contrôle budgétaire.*

## C - Les provisions pour risques et charges

Au passif du bilan de l'État, les provisions pour risques et charges représentent 74 M€. Cette somme ne permet en rien de préjuger le montant qu'elles représenteront dans le bilan d'ouverture et au 31 décembre 2006 lorsque l'État sera tenu de comptabiliser des provisions de passif de façon systématique conformément à la norme n° 12.

<sup>122</sup> La nouvelle dénomination du budget annexe de l'aviation civile est « Contrôle et exploitation aériens » ou BACEA.

En effet, la norme impose de constater des provisions pour risques et charges dès lors qu'il existe une obligation de l'État vis-à-vis de tiers, une sortie certaine ou probable de ressources sans contrepartie et une évaluation fiable du montant de l'obligation. Ces provisions se distinguent des provisions pour dépréciation et des amortissements qui viennent en déduction des actifs immobilisés bruts et de l'actif circulant.

La décision de passer des provisions de passif dans les comptes de l'État est d'abord une décision de gestion. La Cour appréciera, au regard du référentiel comptable applicable et de l'ensemble des informations disponibles au moment de l'arrêté des comptes, si les obligations de l'État susceptibles de se traduire par des sorties certaines ou probables de ressources sont correctement reflétées dans les comptes de l'État.

Des précautions doivent être prises en raison même des spécificités de l'État en la matière par rapport aux entreprises :

- à l'inverse des entreprises, l'État n'a pas de problème de continuité d'exploitation, mais l'exigence d'image fidèle de sa situation financière et de son patrimoine l'oblige à passer dans ses comptes de comptabilité générale toutes les conséquences d'engagements donnés et des litiges résultant de la mise en jeu de sa responsabilité qui sont susceptibles de se traduire par des charges probables ou certaines ;
- l'État est le garant en dernier ressort de risques et d'engagements qui vont très au-delà de ceux auxquels sont exposées les entreprises : il convient donc de délimiter clairement la frontière entre des engagements hors bilan qui sont des passifs éventuels à refléter en annexe et des passifs qui doivent figurer au bilan ;
- le souci de transparence ne doit pas avoir pour effet de fragiliser la position de l'État dans des négociations internationales ou dans des contentieux en cours devant les différents ordres de juridiction : l'information financière donnée par type de risque doit être globale ;
- dans nombre de cas, le niveau des provisions à passer sera fonction de la politique définie par l'État ; mais le fait qu'il subsiste des incertitudes sur le contenu de telle ou telle politique ne doit pas dispenser l'État de se conformer au référentiel comptable en vigueur ;
- le montant des provisions pour risques et charges évoluera en fonction de différents paramètres qui nécessiteront un suivi attentif par les ordonnateurs et les comptables ;
- il n'existe aucune automatité entre l'enregistrement d'une provision et l'ouverture d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement en comptabilité budgétaire.

*a) Observations sur les comptes de 2005*

La Cour a formulé, au nom du principe de bonne information, un certain nombre d'observations d'audit sur les comptes 2005 qui correspondent à un premier recensement, nécessairement incomplet, des risques et charges à provisionner dans le bilan d'ouverture<sup>123</sup>.

*Régime de retraite de la RATP*

La réforme du régime de retraite de la RATP a pour origine la loi du 13 août 2004 sur les libertés et responsabilités locales qui a profondément modifié l'organisation des transports publics en Île-de-France<sup>124</sup> et l'application par la RATP au 1<sup>er</sup> janvier 2007 des normes IFRS.

Au 31 décembre 2004, le montant des engagements de retraite était évalué à 21,61 Md€ calculés avec un taux d'actualisation de 2,5 % en termes réels contre 18,26 Md€ au 31 décembre 2003 avec un taux d'actualisation de 3,25 % en termes réels.

Le schéma retenu pour la réforme du financement du régime de la RATP a consisté, à l'instar de celle des industries électriques et gazières (IEG), à créer une caisse de retraite du personnel de la RATP adossée aux régimes de droit commun (CNAVTS et régimes complémentaires ARRCO et AGIRC) et à faire verser une soultre à la CNAVTS comme solde de tout compte de l'adossement au régime général. Toutefois, la transposition pure et simple des modalités retenues pour les IEG ne s'est pas avérée possible, car l'État finançait déjà le déficit du régime et parce que l'instauration d'une contribution tarifaire payée par l'usager a dû être écartée.

Les cinq décrets d'application de la réforme du financement du régime ont été publiés au Journal Officiel du 27 décembre 2005. Les conventions financières entre la nouvelle caisse et les régimes de droit commun sont encore en négociation.

---

<sup>123</sup> La nécessité de passer des provisions pour risques et charges a déjà été examinée plus haut, page 81 à propos des contentieux fiscaux, page 84 à propos des contentieux sur le amendes et condamnations pécuniaires, page 103 à propos de monuments historiques et page 123 en ce qui concerne le traitement des situations nettes négatives des dotations et participations de l'État et page 127 au titre des bonifications d'intérêt afférentes aux prêts consentis par l'État.

<sup>124</sup> L'article 39-III qui modifie l'ordonnance n° 59-151 du 7 janvier 1959 précise que dans des conditions fixées par décret l'État apportera directement un concours financier à la régie en raison des charges de retraite qu'elle supporte.

Pour que l'adossement ne détériore pas le rapport de charges des régimes de droit commun en raison de la situation démographique et du niveau et de la structure des rémunérations des affiliés de la nouvelle caisse, le principe de la neutralité financière vis-à-vis de la CNAVTS implique le versement d'une contribution exceptionnelle, forfaitaire et libératoire (la « soulté ») dont le montant définitif n'est pas encore connu. La CNAVTS demande que cette « soulté » qui sera à la charge de l'État lui soit versée immédiatement et, en tout état de cause, au moins à hauteur de 40 %, alors que l'État souhaite étaler ses versements sur 25 ans.

Pour entrer dans la solidarité interprofessionnelle des régimes complémentaires, la nouvelle caisse devra acquitter un versement de 180 M€ représentant les apports aux réserves techniques et aux fonds de gestion de l'AGIRC et de l'ARRCO. Le versement, théoriquement à la charge de la RATP, sera en fait entièrement pris en charge par le budget de l'État.

Dans l'hypothèse où la caisse serait contributrice nette au titre des transferts de compensation démographique, la dépense serait à la charge du budget de l'État. Le financement des droits spécifiques est aussi très largement à la charge de l'État<sup>125</sup>.

À court terme, la charge pour le budget de l'État devrait rester inchangée. Un crédit de paiement de 374,1 M€ est inscrit dans la loi de finances initiale pour 2006, au titre de la subvention d'équilibre au régime de retraite de la RATP. La hausse des cotisations induite par l'adossement est évaluée à 96,3 M€ toutes taxes comprises. Les collectivités membres du STIF recevront une compensation par l'affectation de points de fiscalité à la région (TIPP) et au département (taxe spéciale sur les contrats d'assurance).

Il ressort de la lecture des différentes dispositions pertinentes des cinq décrets que dès leur parution l'État a contracté une obligation vis-à-vis de la nouvelle caisse de retraites. Cette obligation était rattachable à l'exercice 2005. Elle l'est encore plus pour le bilan d'ouverture. Le fait que la caisse de retraite ne soit pas encore créée importe peu, car les obligations nouvelles de l'État s'inscrivent dans la continuité des engagements antérieurs.

<sup>125</sup> La règle suivante s'applique : la totalité des droits spécifiques passés, validés au 31 décembre 2005, sont financés par le budget de l'État ; les droits spécifiques futurs, acquis à partir du 1er janvier 2006, sont financés par le budget de l'État dans la limite d'un volume d'emplois statutaires de la RATP de 45 000. Les droits spécifiques futurs des emplois excédant la limite de 45 000 seront à la charge de la RATP. Le financement des cotisations dues au titre des assurés du régime spécial qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier d'une pension de retraite à taux plein dans les régimes de droit commun obéit à la même règle.

La soulte due par l'État répond aux critères posés par la norme n° 12. La participation à la constitution de réserves des régimes complémentaires doit être traitée de la même façon. L'obligation d'équilibre financier de la caisse réunit les trois critères énoncés dans la norme n° 2 pour passer une écriture de provision pour charges d'intervention. Selon le même raisonnement, la compensation de la hausse des cotisations pour les agents constitue un engagement additionnel et doit être provisionnée.

Des écritures de provisions pour risques (et également pour charges en l'occurrence) devraient être passées en bilan d'ouverture, pour un total de 1,3 Md€

**Recommandation 55.** *Passer dans le bilan d'ouverture une provision pour charges correspondant à la subvention d'équilibre inscrite en LFI pour 2006 et à la compensation de la hausse des cotisations des agents par affection de recettes de TIPP. Passer, dès que les négociations seront finalisées, une provision pour risques correspondant à la soulte destinée à la CNAVTS et à la participation à la constitution de réserves des régimes complémentaires.*

#### Régime de retraite de la SNCF

Aux termes du cahier des charges de la SNCF approuvé par décret<sup>126</sup>, l'État est tenu d'inscrire chaque année en loi de finances initiale une contribution aux charges de retraite des personnels de la SNCF à concurrence du besoin de financement correspondant à l'impact du déséquilibre démographique résultant du passé après prise en compte du mode de calcul des cotisations dites normalisées. Il apporte ainsi une garantie d'équilibre financier. Cette subvention couvre plus de la moitié des charges de pensions et, depuis le début des années 2000, augmente plus rapidement que les prestations. Elle a atteint 2 437 M€ en 2004, soit 53,6 % des prestations versées, et 2 545 M€ en 2005. Elle est appelée à être multipliée par 1,3 dans les dix prochaines années en raison de la dégradation des comptes du régime si le régime n'est pas réformé.

Les conditions d'adossement du régime de retraite au régime général et aux régimes complémentaires ne sont pas encore arrêtées. La nature et la portée financière des engagements de l'État après adossement ne sont donc pas encore connues, mais les décisions devront être prises à bref délai pour permettre à la SNCF d'appliquer au 1<sup>er</sup> janvier 2007 les normes IFRS. Dans ce contexte, il y a lieu de traduire dans les comptes de l'État, dès son bilan d'ouverture, au 1<sup>er</sup> janvier 2006, sous la forme d'une

<sup>126</sup> Décrets n° 83-817 du 13 septembre 1983 et n° 99-11 du 7 janvier 1999.

provision pour charges, la garantie d'équilibre financier vis-à-vis de la SNCF qui ne va pas au-delà de l'inscription d'une subvention couvrant le besoin de financement du régime en loi de finances initiale. L'incertitude sur l'issue des négociations et sur l'engagement de l'État en 2007 et dans les années suivantes interdit de tirer dès maintenant d'autres conséquences comptables.

**Recommandation 56.** *Passer dans le bilan d'ouverture une provision pour charges correspondant à la subvention d'équilibre du régime de retraite de la SNCF inscrite en LFI pour 2006.*

#### *Retraites des personnels fonctionnaires de France Télécom*

La modification du calendrier des versements à l'État par l'établissement public de gestion de la contribution exceptionnelle de France Télécom au titre des retraites de ses personnels fonctionnaires, prévue par la loi de finances initiale pour 2006, a pour contrepartie la prise en charge par l'État d'un engagement futur correspondant aux pensions de retraite à verser. Cette opération qui n'est pas rattachable à l'exercice 2005 exigera de la part de la Cour un examen complémentaire.

En outre, il convient d'apprécier s'il convient de passer, dans le bilan d'ouverture de 2006, une provision pour risques et charges correspondant à l'écart entre le taux d'actualisation qui a servi à l'établissement de la soulté en 1997 et le taux d'actualisation qui est retenu pour le calcul des engagements de retraite des fonctionnaires d'État et assimilés.

#### *Provision sur la garantie du passif de DCN*

À l'occasion d'un contrôle sur le service à compétence nationale DCN et sur l'activité, les comptes et la gestion de DCN SA, la Cour a analysé le traitement comptable des risques potentiels restés à la charge de l'État après la création de la société et recensés dans une convention de garantie annexée au traité d'apport du 26 mai 2005. Cette garantie n'a pas encore fait l'objet de l'autorisation parlementaire prévue par l'article 34-II de la LOLF. L'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2001 qui a décidé la clôture du compte de commerce et précisé les conditions d'apport des droits, biens et obligations de l'État à la nouvelle entreprise nationale à créer n'a pas eu pour objet d'autoriser par anticipation l'octroi par l'État d'une garantie de passif. La convention de garantie annexée au traité d'apport constitue de ce fait même un élément nouveau. La situation doit donc être régularisée en loi de finances dans des formes appropriées afin de préserver au mieux les intérêts de l'État, tout en respectant les pouvoirs du Parlement.

Une mention générale relative à la garantie de passif donnée par l'État devrait être faite en annexe au bilan. Les risques sont de deux natures, chiffrables et non chiffrables. Ils devraient faire l'objet d'une revue périodique afin de s'assurer que les conditions de passation d'une provision globale pour risques ou pour charges ne sont pas réunies compte tenu des provisions passées dans les comptes de DCN. Cela vaut au premier chef pour le risque amiante. Le cas échéant, les conséquences devraient être tirées dans le bilan d'ouverture de 2006, à défaut de l'avoir été dans les comptes 2005.

**Recommandation 57.** *Rechercher lors de la plus prochaine loi de finances l'autorisation parlementaire pour la convention de garantie annexée au traité d'apport du 26 mai 2005 à DCN. Prévoir une mention générale en annexe au bilan.*

**Recommandation 58.** *Procéder à une revue périodique des risques chiffrables et non chiffrables et passer la provision globale pour risques ou pour charges qui s'impose conformément à la norme n° 12.*

#### *Réserves de la Caisse centrale de réassurance (CCR)*

La CCR, société de réassurance détenue à 100 % par l'État, gère le régime de réassurance des sinistres résultant de la constatation d'un état de catastrophe naturelle qui sont indemnisés par les sociétés d'assurances dans le cadre des polices d'assurance multirisques habitation et pertes d'exploitation.. Elle bénéficie à ce titre d'une garantie de l'État. Les fonds propres et quasi fonds propres (provisions d'égalisation et réserves pour risques) affectés à la gestion de ce régime s'élèvent à 935,6 M€en 2004, soit 61 % des fonds propres et quasi-fonds propres de la société (1 531,7 M€), pour un chiffre d'affaire représentant 51% de son activité.

Ces fonds propres et quasi fonds propres permettraient à la CCR de faire face à une sinistralité aussi importante que celle de 1999, tout en gardant en réserve une année de primes (soit 660 M€en 2004), suffisante pour couvrir une sinistralité moyenne. Ils apparaissent, en revanche, modestes, si on les compare à la charge que pourrait représenter pour la CCR un sinistre majeur, tel qu'une inondation de la Seine, ou un séisme dans le Sud-Est de la France. Ces réserves résisteraient mal à la survenance d'une nouvelle vague de sécheresse, d'ampleur comparable à celle de 2003, ou à la répétition d'ouragans dans les départements d'outre-mer qui constituent des risques à fréquence moyenne ou élevée.

Le système apparaît aujourd'hui peu piloté. Le seul objectif clairement énoncé concerne le niveau de la provision pour égalisation, qui est encore éloigné des deux années de primes fixées pour cible lors de la réforme du régime catastrophes naturelles en 1999 (elle atteignait

418,1 M€ fin 2004). Cette cible était elle-même incomplète, puisqu'elle ne prenait pas en compte la réserve spéciale pour risques de catastrophes naturelles, destinée précisément à financer les sinistres en cas d'événement exceptionnel et à reculer le seuil d'intervention de l'État.

La constitution de « réserves catastrophes naturelles » excédant les besoins d'une sinistralité moyenne équivaut à provisionner hors des comptes de l'État un sinistre majeur dont la survenance, bien qu'hypothétique, ne peut pour autant être écartée. Elle revient également à étaler sur plusieurs années le coût d'un sinistre majeur, et à le faire financer *ex ante* par les prélevements opérés sur les assurés.

Face à la menace d'un événement catastrophique majeur, dont la probabilité de survenance est considérée comme forte par certains experts, l'alternative est la suivante :

- soit la constitution de réserves supplémentaires dans les comptes de la CCR (provision d'égalisation, réserves spéciales et fonds propres) ;
- soit la constitution de provisions pour risques et charges dans les comptes de l'État, et ce indépendamment de la mention dans le hors bilan de l'État de la garantie octroyée à la CCR au titre de la procédure catastrophes naturelles.

Le montant cumulé des réserves de la CCR et des provisions passées dans les comptes de l'État doit être fonction de la probabilité d'occurrence de tels événements.

La Cour considère que face à la menace d'un événement catastrophique majeur la constitution de provisions pour risques dans les comptes de l'État est obligatoire s'il est « *certain ou probable* » que le risque surviendra, sauf si des réserves supplémentaires étaient constituées dans les comptes de la CCR. Si la sortie de ressources est jugée improbable, il convient de fournir une information en hors bilan.

**Recommandation 59.** *Définir un montant cumulé de réserves de la Caisse centrale de réassurance et de provisions passées dans les comptes de l'État qui soit fonction de la probabilité d'occurrence des événements catastrophiques.*

#### *Les provisions pour désamiantage*

Le transport et le rapatriement de la coque de l'ancien porte-avions Clemenceau en fin d'année 2005 et au début de l'année 2006 ont conduit la Cour à poser le problème des événements post-clôture et celui des charges futures afférentes au désamiantage et à proposer en conséquence des écritures de provisions.

Dans le silence des normes comptables de l'État, il convient de se reporter à la norme IPSAS 14 qui distingue les événements qui contribuent à confirmer des situations préexistant à la date de clôture des comptes, et qui donnent lieu à des ajustements sur le compte de résultat, de ceux qui se rapportent à de situations postérieures à la date de clôture, et qui ne donnent lieu à aucun ajustement mais doivent faire l'objet d'une information en annexe au rapport financier s'ils sont de nature à influencer le lecteur des comptes. Les normes internationales d'audit suivies par la Cour imposent de s'assurer qu'il a été tenu compte des opérations post-clôture avant l'arrêté des comptes.

Dans le cas d'espèce, la décision du 6 janvier 2006 de la Cour suprême indienne demandant que toutes dispositions soient prises pour que la coque ne pénètre pas dans les eaux territoriales indiennes et la décision du Conseil d'État d'annuler l'autorisation d'exportation ont constitué des événements post-clôture qui se rapportaient à des recours engagés avant le 31 décembre et à un faisceau de difficultés entourant la bonne exécution du contrat entre l'État et le consortium *Ship Decommissioning Industries Corporation* (SDI). Ces événements auraient dû conduire l'État à comptabiliser, en vertu du principe de bonne information, une provision pour risques correspondant aux aléas de ce contrat aux nombreux rebondissements. La question devra être reprise pour le bilan d'ouverture.

À l'occasion de cette affaire, la Cour a souhaité poser, dans la perspective du bilan d'ouverture, la question des provisions globales à passer pour les frais de désamiantage des navires de guerre réformés et pour le désamiantage de tous les bâtiments qui accueillent du public ou des fonctionnaires et qui sont contrôlés par l'État.

Dans le silence de la norme, il convient de se reporter aux dispositions du plan comptable général et du règlement CRC du 7 décembre 2000 relatif aux passifs qui rendent obligatoire la constitution d'une provision pour désamiantage<sup>127</sup>.

À cet égard, il convient d'introduire une distinction entre des risques chiffrables qui ont vocation à être reflétés au bilan de l'État et des risques non chiffrables qu'il suffit de mentionner en annexe en termes généraux.

À la lumière de cette distinction, la Cour a estimé que le surcoût du désamiantage de la coque de l'ex-Clemenceau dans un chantier européen

<sup>127</sup> Cette décision comptable trouve son origine dans les articles R. 1334-4 à 29 du code de la santé publique qui obligent les entreprises à effectuer un diagnostic amiante au plus tard avant le 31 décembre 1999, et dans le décret du 13 septembre 2001 qui les oblige, selon la concentration en amiante détectée, à effectuer, le cas échéant, les travaux de désamiantage avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

nécessitait une mention en annexe au rapport financier, à défaut de passer une provision pour risques pour un montant non encore cerné de manière suffisamment fiable.

**Recommandation 60.** Procéder, au titre des obligations de désamiantage qui pèsent sur l'État, au recensement des risques chiffrables qui devront donner lieu à une provision globale, en distinguant les anciens navires de guerre et les immeubles contrôlés par l'État, et des risques non chiffrables qui devront faire l'objet d'une mention générale en annexe. Au vu des dispositions contractuelles entre l'État et SDI, passer une provision pour charges en bilan d'ouverture au titre des charges de rapatriement de la coque de l'ex-Clemenceau.

*b) Préparation du bilan d'ouverture*

La préparation des ministères au bilan d'ouverture présente, en ce qui concerne les provisions pour risques, des éléments de fragilité importants. Le risque essentiel porte sur le critère d'exhaustivité. En effet, la procédure de recensement des provisions pour risques pilotée par la DGCP et en cours de mise en œuvre concerne dans les faits uniquement les provisions pour litiges, qui ne sont qu'une des catégories de provisions pour risques. Dans la pratique, seuls les litiges suivis en administration centrale seront recensés contrairement à ce qui avait été prévu dans la feuille de route élaboré par la DGCP.

En outre, se pose de façon aiguë la question du partage de la responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable en ce qui concerne la comptabilisation des provisions. Certes est désormais prévue une « déclaration ministérielle ». Le comptable ne saurait cependant se considérer délié de sa responsabilité, notamment au regard du critère d'exhaustivité.

En outre, les provisions pour risques d'un montant individuel significatif doivent faire l'objet d'une information en annexe, conformément à la norme n° 1. La DGCP a précisé, en ce qui concerne les provisions pour litiges, ce qu'elle considère comme significatif. La feuille de route des provisions pour litiges propose « *le seuil de 100 millions d'euros sur un dossier* » pour qu'il fasse l'objet d'une information en annexe. Compte tenu du nombre de litiges inférieurs à 100 M€ mais représentant au total un risque financier significatif, ce seuil paraît trop élevé pour satisfaire aux exigences de bonne information.

**Recommandation 61.** Abaisser le seuil de comptabilisation des provisions pour litiges pour satisfaire aux exigences de bonne information.

## **VI - Les relations avec les autres administrations publiques**

L'État entretient des relations financières complexes et nombreuses avec les autres administrations publiques : sécurité sociale, collectivités territoriales, Union européenne, opérateurs. En particulier, les dettes et créances réciproques entre l'État et ces administrations devront dès 2006 être répertoriées. L'examen des comptes de 2005 montre qu'en ce domaine, les lacunes à combler sont nombreuses et représentent des montants élevés.

### **A - Les relations entre l'État et la sécurité sociale**

Les versements de l'État en 2005 aux administrations de sécurité sociale s'élevaient à 37 Md€ en baisse de 300 M€ sur 2004 du fait du transfert de certaines dépenses aux collectivités territoriales (notamment les primes de Noël versées aux bénéficiaires du RMI). Ce montant comprend les concours de l'État à l'équilibre de certains régimes spéciaux de sécurité sociale (5,5 Md€), la compensation de l'exonération de cotisations sociales (18,5 Md€), le remboursement de transferts versés par la sécurité sociale mais relevant de la solidarité nationale (12,8 Md€) et la prise en charge par l'État de certaines cotisations sociales (0,2 Md€).

Par ailleurs, l'État a transféré aux organismes de sécurité sociale quelque 16 Md€<sup>28</sup> de produits recouvrés par ses administrations financières en application de dispositions législatives attributives de ces produits, ou pour compenser certaines exonérations de charges sociales.

Ces chiffres sont issus d'une comptabilité de caisse qui, par définition, n'intègre pas, par exemple, les dettes et créances réciproques entre l'État et la sécurité sociale. Les administrations de sécurité sociale tiennent déjà leurs comptes en droits constatés ; ceux-ci seront certifiés à partir de l'exercice 2006 par la Cour aux termes de la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale. L'un des enjeux majeurs de la certification des comptes de l'État et de ceux de la sécurité sociale sera de vérifier l'exactitude de leurs dettes et créances réciproques.

---

<sup>28</sup> Dont environ 3 Md€ au titre de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les produits des jeux.

### **1 - Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004**

→ **Recommandation n° 2004/30.** Préciser dans les instructions le traitement comptable des produits collectés pour le compte des collectivités territoriales et des organismes de sécurité sociale : **partiellement satisfaite.**

### **2 - Observations sur les comptes de 2005**

Du fait de l'insuffisance récurrente des dotations budgétaires destinées à faire face aux charges qu'il doit assurer à ce titre, l'État est perpétuellement le débiteur des organismes de sécurité sociale pour des montants qui restent à valider au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Le passage à la comptabilité d'exercice oblige l'État à inscrire à son bilan d'ouverture toutes les créances et dettes non financières qui ont leur contrepartie pour des montants équivalents en créances ou en dettes, dans la comptabilité des organismes de sécurité sociale. La tenue de toutes ces comptabilités en droits constatés doit faciliter les rapprochements en fin d'exercice pour autant que de nouveaux progrès soient enregistrés dans la remontée des données comptables des organismes de sécurité sociale.

Cette année encore, les comptes de l'État ont été arrêtés avant même la date butoir fixée pour la transmission par les organismes nationaux de sécurité sociale des données comptables, bien que celle-ci ait été avancée de 15 jours (du 30 mars au 15 mars). Les comptes complets en la forme ne sont, quant à eux, disponibles que le 15 avril en principe. Dès lors, il est difficile d'effectuer en temps utile les rapprochements avec les comptes de l'État qui ont été arrêtés cette année le 7 mars.

On peut distinguer deux ensembles de dettes de l'État. Un premier ensemble à l'égard de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) s'agissant de la compensation par l'État des exonérations de cotisations sociales, et un second à l'égard des branches famille et maladie concernant des prestations non contributives versées par les caisses pour le compte de l'État.

*a) Les créances de l'ACOSS*

Au 31 décembre 2005, l'ACOSS a enregistré sur l'État des créances s'élevant à 3,26 Md€ et des dettes ne représentant 0,28 Md€ au titre des cotisations et contributions prises en charge par une collectivité publique. La décomposition en est la suivante :

| Nature des créances et dettes de l'ACOSS vis-à-vis de l'État                                      | <i>En millions d'euros</i> |              |
|---|----------------------------|--------------|
|   | Créances                   | Dettes       |
| Contrats divers*  | 1 252,4                    | 83,7         |
| Allègements à base géographique**   | 362,0                      | 0,7          |
| Jeunes entreprises innovantes   | 58,8                       |              |
| Sportifs professionnels   | 4,0                        |              |
| Lois Aubry (allègements de charges)   | 74,3                       | 8,2          |
| Aides ARTT (Aubry I et Robien)  | 240,6                      | 140,8        |
| Réductions dégressives sur les bas salaires, exonérations de cotisations d'allocations familiales | 743,0                      | 48,6         |
| Loi Fillon  | 199,0                      |              |
| Plans divers***   | 322,6                      |              |
| <b>TOTAL</b>  | <b>3 256,7</b>             | <b>282,0</b> |

\* Notamment : contrats apprentissage, qualification, initiative emploi, d'insertion, de professionnalisation, etc. \*\* Zones de revitalisation rurale et urbaine, loi Perben, loi d'orientation DOM, etc. \*\*\* Plan textile notamment.

Source : ACOSS

Parmi les montants répertoriés ci-dessus figurent trois créances anciennes qui n'ont pas jusqu'à présent été prises en considération par l'État, à savoir : 320 M€ au titre du plan textile et 135 M€ d'exonérations pour le BTP qui sont deux créances antérieures à 2000 ; et d'autre part, 788 M€ pour des mesures d'allègements généraux remontant à 2000 et 2001. Il s'agit dans ce dernier cas de dettes liées à la création du fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (FOREC).

Alors que l'État a eu la possibilité en 2005, en procédant à une opération réciproque reflétée en comptabilité, d'apurer ces dettes en contrepartie du règlement d'une créance de montant comparable sur l'ACOSS, le refus de l'administration a amené le directeur et l'agent comptable de l'ACOSS à proposer de provisionner la créance non reconnue par l'État.

Par un courrier du 28 décembre 2005 adressé au directeur de l'ACOSS, les ministres de tutelle ont rejeté l'inscription d'une provision pour risque d'impayé d'un montant total de 1,24 Md€ pour des dettes anciennes de l'État. Le motif invoqué était que le passage de l'État à une comptabilité en droits constatés permettrait, « *conformément au souhait exprimé par la Cour des comptes dans ses divers rapports* », « *de voir inscrites dans les comptes, tant de l'État que des organismes de sécurité sociale, les créances et dettes réciproques* », lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'État au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

*b) Les créances des branches*

L'État a également contracté des dettes à l'égard de deux caisses nationales de sécurité sociale pour un montant atteignant près de 3 Md€. La première dette concerne la caisse nationale d'assurance maladie et des travailleurs salariés (CNAMTS) pour un total de 915 M€ dont 681 M€ pour l'aide médicale d'État et 119 M€ pour l'allocation spéciale invalidité. La seconde due à la caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) atteint un total de 2 Md€ et correspond à l'accumulation de sous-dotations budgétaires : allocation de parent isolé (348 M€), reliquat ancien de la prime de Noël (284 M€), contribution au titre de l'allocation aux adultes handicapés (602 M€), contribution au Fonds national de l'aide au logement (670 M€).

*c) La préparation du bilan d'ouverture*

Il paraît indispensable que, dans le bilan d'ouverture de l'État pour 2006, la question des dettes antérieures à 2001 liées notamment à la création du FOREC soit traitée de façon complète et définitive. Des dispositions devront être également prises pour que les produits à recevoir par les organismes de sécurité sociale et les charges à payer par l'État soient mis en cohérence.

Les dotations de l'État à la sécurité sociale pour certaines actions sociales sont des dépenses obligatoires du fait de dispositifs législatifs ou réglementaires existants, même si les crédits inscrits en loi de finances sont insuffisants. Les organismes qui versent les prestations en cause, généralement la caisse nationale d'allocations familiales, établissent des factures. Mais les factures de la dernière partie de l'année ne peuvent pas être établies avant février de l'exercice suivant, les prestations étant elles-mêmes versées début janvier. Il s'ensuit que, à la clôture des comptes, l'État doit calculer des charges à payer qui ont leur contrepartie, dans la comptabilité des organismes de sécurité sociale, sous forme de produits à recevoir. Il en va de même, *mutatis mutandis*, pour les transferts liés au financement des régimes structurellement déficitaires.

**Recommandation 62.** Enregistrer en bilan d'ouverture toutes les créances et dettes sur l'État qui figurent dans les comptes de l'ACOSS et des autres organismes de sécurité sociale au 31 décembre 2005. Mettre en place pour les comptes 2006 un système de remontée d'informations comptables des organismes de sécurité sociale permettant de procéder aux rapprochements entre la comptabilité de l'État et celle de l'ACOSS et de passer des opérations d'inventaire fiables (charges à payer, produits à recevoir, provisions pour charges, engagements mentionnés en annexe).

## B - Les relations entre l'État et ses opérateurs ou acteurs des politiques publiques

La norme n° 7 sur les immobilisations financières définit les opérateurs des politiques de l'État comme des entités contrôlées qui répondent à trois critères : une activité non marchande financée majoritairement par l'État, des missions et des objectifs définis par l'État ; une activité étroitement encadrée par l'État. Cette définition a servi de point de départ à l'établissement d'une liste interministérielle qui est commune à la comptabilité budgétaire et à la comptabilité générale et qui comprend 778 organismes aux statuts variés, y compris sous la forme associative *a priori* antinomique de la notion de contrôle. Cette liste ne s'appliquera qu'à compter de l'exercice 2006 et sera revue périodiquement.

Les dix opérateurs les plus importants<sup>129</sup> représentent, au 31 décembre 2005, 17 % de la valeur immobilisée au compte 26 pour un total de 20,5 Md€. Les cinquante premiers opérateurs représentent une valeur cumulée de 32 Md€ soit 26 % du total du compte 26.

Les vérifications effectuées cette année sur un échantillon de dix opérateurs ont confirmé la persistance de trois types de risques qui concernent l'absence de rapprochement des dettes et des créances réciproques entre l'État et ses opérateurs, le manque de fiabilité des actifs immobilisés dans la comptabilité de ces organismes et le recensement des passifs et passifs éventuels dans la comptabilité de l'État.

---

<sup>129</sup> Ce sont les suivants : CEA, CNES, BNF, AFB Seine Normandie, CNRS, VNF, AFB Rhône-Méditerranée-Corse, Cité des Sciences et de l'industrie, Université Paris V et INRA

## 1 - Les dettes et créances réciproques

Le recensement des actifs et passifs de l'État vis-à-vis de ses opérateurs et des acteurs des politiques publiques est imparfait.

Ainsi, la Cour a demandé l'inscription, dans les comptes de l'État, d'une créance de 1,2 Md€ sur l'Unédic<sup>130</sup> au motif que celle-ci figurait au passif du bilan de cette administration de sécurité sociale<sup>131</sup> depuis 2003, qu'elle résultait des termes de la convention du 1<sup>er</sup> janvier 2001 instaurant le PARE et que l'État avait refusé la demande d'annulation de cette dette à l'issue de la période d'application de la convention. L'inscription de cette créance à l'actif de l'État aurait eu pour effet d'améliorer le résultat patrimonial à concurrence du même montant. L'État a repoussé cette inscription au bilan d'ouverture « *compte tenu de la nécessité de fiabiliser les données correspondantes en liaison avec les différents intéressés* ».

Les vérifications éventuelles souhaitées par l'administration ne sont pas un motif suffisant pour ne pas faire apparaître, dès à présent, cette créance, liquide et non sérieusement contestée, au bilan de l'État. La Cour maintient, par conséquent, que l'absence de comptabilisation de cette créance affecte le bilan et le compte de résultat en produits à hauteur de 1,2 Md€.

Il s'y ajoute la nécessité d'enregistrer une créance rattachée d'intérêts moratoires. En effet, si aucune pénalité pour non remboursement de la créance n'était prévue dans le texte de la convention d'origine, le fait de subordonner avec l'accord tacite de l'État la date d'exigibilité de la créance à un retour à l'équilibre du régime de l'assurance chômage améliore la trésorerie de l'Unédic qui aurait normalement dû emprunter pour rembourser sa dette. La créance de l'État est assimilable à une avance sans intérêt et sans date d'exigibilité, ce qui est contraire à l'article 24 de la LOLF qui précise que les prêts et avances sont accordés pour une durée déterminée et qu'il ne peut être dérogé à l'obligation de ne pas prêter au-dessous du coût des obligations ou bons du Trésor de même échéance que dans les limites prévues par le décret du 14 avril 2006.

Des créances sur l'État ont été constatées dans la comptabilité des opérateurs contrôlés par la Cour, notamment l'ONILAIT (28 M€), l'OFIVAL (94 M€) et l'Opéra national de Paris (3 M€). Leur importance devrait vraisemblablement croître en 2006 avec la mise en œuvre des nouvelles règles sur les passifs applicables aux établissements publics en

---

<sup>130</sup> Union nationale pour l'emploi dans l'industrie et le commerce.

<sup>131</sup> Au sens de la comptabilité nationale.

vertu de l'instruction comptable du 23 janvier 2006 si les organismes sont amenés à équilibrer les provisions de passif passées dans leurs comptes par des subventions à recevoir de l'État. Un recensement systématique a été prévu par la DGCP dans le cadre de l'enquête sur les charges à payer.

La non reconnaissance par l'État d'une dette obligera l'opérateur à constater une perte qui se reflétera, soit la même année soit l'année suivante, en fonction du calendrier d'arrêté des comptes, dans la valeur immobilisée au compte 26 au travers d'une amputation du report à nouveau de l'exercice. Toute compensation entre des créances et des dettes serait contraire au principe comptable de non compensation des actifs et des passifs et de produits et des charges. Un exemple de pratique comptable irrégulière a été trouvé avec le plan d'apurement des avances de trésorerie faites par l'OFIVAL à l'État en 1990 et 1991 au titre des aides sécheresse pour un reliquat de 56 M€.

**Recommandation 63.** *Enregistrer au bilan d'ouverture une créance de l'État sur l'Unédic en principal et en intérêts.*

**Recommandation 64.** *Procéder à une revue systématique des créances et des dettes réciproques entre l'État et les principaux opérateurs pour le bilan d'ouverture conformément au plan d'action de la DGCP. Éviter dans la comptabilité de l'État comme dans celle des opérateurs des compensations entre des actifs et des passifs.*

## 2 - La fiabilisation des actifs immobilisés

La fiabilisation de la valeur immobilisée des opérateurs au compte 26 viendra d'abord de l'amélioration de la remontée des informations comptables à laquelle la mise en route opérationnelle de l'infocentre des établissements publics nationaux va contribuer. Elle résultera aussi de la mise en place d'un plan d'action imposant sur trois ou quatre ans aux ordonnateurs de tendre vers l'objectif d'un arrêté des comptes avant la fin du mois de février, condition *sine qua non* pour supprimer progressivement le décalage d'un an<sup>132</sup> entre les jeux de comptes utilisés pour évaluer les participations immobilisées au compte 26 et l'exercice clos. L'absence de période complémentaire devrait constituer un argument de poids pour faire de cet objectif une priorité. La démarche devra être la même pour les entreprises publiques relevant du périmètre de l'agence des participations de l'État (APE).

La fiabilisation de la valeur immobilisée passe, en outre, par l'exacte et complète comptabilisation des actifs et des passifs. À cet égard, les vérifications de la Cour ont montré de nombreuses

<sup>132</sup> voir *supra*, p. 117.

insuffisances dans le recensement et l'évaluation des actifs corporels et incorporels.

Ainsi, les biens que l'État a confiés à VNF lors de sa création en 1991, soit un domaine d'environ 80 000 hectares sur lequel l'établissement exerce un contrôle au sens de la norme n° 6 et de l'instruction du 23 janvier 2006, ne sont toujours pas immobilisés à son bilan. Leur inventaire physique ne s'est achevé qu'en mars 2005 et les arrêtés de délimitation du domaine n'étaient toujours pas signés au 15 avril. Quant à la valorisation de ces actifs, la réflexion ne fait que commencer.

Des problèmes de comptabilisation des actifs corporels et incorporels ont été relevés à l'INSERM. L'établissement s'est engagé, dans le cadre d'un protocole de modernisation comptable et financière signé le 1er février 2006 à ajuster la comptabilité de ses actifs immobilisés avec l'inventaire physique. Les efforts de fiabilisation doivent porter également sur les immobilisations incorporelles. La marge de progrès est sans doute importante, puisque cet établissement de recherche n'immobilise pas ses brevets.

La comptabilisation des monuments historiques au bilan des établissements publics devra être examinée en rapport avec les choix arrêtés pour l'État et en tenant compte de la souplesse qu'offre l'approche par composants par rapport au référentiel comptable de l'État.

Les participations financières et les stocks ne font pas l'objet de tests de dépréciation.

***Recommandation 65. Compléter le plan d'action en vue de fiabiliser les immobilisations des opérateurs.***

### **3 - La garantie des passifs des opérateurs**

Aucun recensement des passifs des opérateurs susceptibles d'engager l'État en vertu du contrôle que celui-ci exerce sur eux n'a été entrepris. L'annexe au compte général de l'État a vocation à contenir, à l'instar du rapport de l'État actionnaire pour les entreprises publiques qui relèvent du périmètre de l'APE, toute information utile à la bonne évaluation des actifs et passifs enregistrés à l'égard de ses opérateurs. À titre d'exemple, les engagements financiers de l'État à l'égard du CEA, opérateur inscrit sur la liste de la DRB, au titre des coûts de démantèlement des installations nucléaires et de la gestion des déchets radioactifs, devraient être inscrits en engagements hors bilan de l'État pour un montant évalué par le CEA à 3 503 M€ en valeur actualisée au 31 décembre 2004.

**Recommandation 66.** *Recenser les passifs et les passifs éventuels des opérateurs susceptibles d'engager l'État en vertu du contrôle qu'il exerce sur eux et en faire mention dans l'annexe.*

#### **4 - La nécessaire incitation à la certification des comptes des opérateurs**

L'article 135 de la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière qui modifie l'article 30 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1984 a étendu aux établissements publics nationaux soumis aux règles de la comptabilité publique les dispositions relatives à l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et de nommer au moins deux commissaires aux comptes, dès lors que ces établissements contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou qu'ils exercent sur elles une influence notable. Par ailleurs, l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant, qui ne concernait jusqu'alors que les établissements publics à caractère industriel et commercial, a été étendue à tous les établissements publics de l'État qui ne sont pas soumis aux règles de la comptabilité publique.

Dans la pratique, les seuils fixés par décret en Conseil d'État du 1<sup>er</sup> juillet 2005 sont demeurés sans changement par rapport aux décrets antérieurs. Seuls quelques établissements publics ont marqué leur intention d'établir des comptes consolidés. Cette situation n'est pas satisfaisante pour l'établissement des comptes annuels de l'État ni *a fortiori* pour l'étape ultérieure des comptes consolidés en raison des déficiences relevées dans la tenue de la comptabilité de nombreux établissements contrôlés par la Cour. Un assouplissement des critères législatifs et réglementaires et une incitation à s'engager dans une démarche de certification, en particulier pour les universités et les établissements publics à caractère scientifique et technique, devraient être recherchés.

### **C - Les relations entre l'État et l'Union européenne**

Les comptes de 2005 ont enregistré les prélèvements effectués sur les recettes de l'État pour mettre à la disposition de l'Union européenne, conformément aux accords ratifiés applicables et à leurs textes d'application, les diverses ressources propres qui lui reviennent après prélèvement, le cas échéant, des frais de perception prévus. Cette mise à disposition s'est effectuée par virement sur le compte de la Commission européenne dans les écritures de l'ACCT.

Ces opérations de mise à disposition n'appellent, en tant que telles, aucune observation particulière. Le total brut des prélèvements s'est élevé à 18 Md€ Des intérêts de retard ont dû être payés au titre des ressources douanières. Les aides accordées à l'agriculture sont financées, dans un premier temps, par les États-membres qui présentent à la Commission des demandes de remboursement. La Commission, au vu de ces demandes, accorde des « avances » qui, après examen des dossiers concernés par les services européens compétents, peuvent faire l'objet d'un refus d'apurement. Les aides accordées au titre des fonds structurels font l'objet, elles aussi, d'une procédure d'apurement. Le traitement comptable des refus d'apurement fait l'objet, par ailleurs, d'une observation d'audit au titre des comptes de correspondants<sup>133</sup>.

#### D - Les conditions d'intégration des budgets annexes

Les budgets annexes sont examinés ici, bien qu'ils n'aient pas la personnalité morale, en raison des problèmes d'intégration de leurs opérations dans les comptes de l'État. En application de l'article 18 de la LOLF, leurs comptes sont présentés selon les normes du plan comptable général, en deux sections. Mais cette spécificité comporte des limites. Le recueil des normes comptables de l'État précise en effet que toutes les opérations des entités qui n'ont pas la personnalité juridique doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État suivant les règles propres à cette dernière.

La Cour a examiné plus particulièrement cette année la comptabilité du budget annexe « *Contrôle et exploitation aériens (BACEA)* ».

Au 31 décembre 2005, le budget annexe de l'aviation civile présente un encours de dette de 740,2 M€ Pour 80 M€, il s'agit d'une avance de l'État, versée au BAAC le 29 décembre 2005<sup>134</sup>. Le solde (660,2 M€) est composé d'emprunts bancaires. Or, la balance générale des comptes de l'État retrace une avance de 80 M€ au budget annexe, mais n'intègre ni la dette bancaire ni les autres postes d'actif et de passif du budget annexe de l'aviation civile au motif que les relations avec les budgets annexes n'étaient reflétées qu'en trésorerie dans la comptabilité de l'État. La dissymétrie de traitement pose problème, car l'enregistrement d'une avance de l'État revient, en l'absence de personnalité juridique du budget annexe, à constater une créance sur soi-même. Cette situation sera rectifiée en bilan d'ouverture 2006.

---

<sup>133</sup> voir *supra*, p. 138.

<sup>134</sup> Le budget annexe « contrôle et exploitation aériens » (nouvelle dénomination du BAAC) a reçu une nouvelle avance de l'État de 111 M€ le 14 février 2006, enregistrée au compte 274.38.

**Recommandation 67.** Enregistrer au passif du bilan d'ouverture de 2006 une dette financière de 660,2 M€ au titre du budget annexe « contrôle et exploitation aériens » et en faire disparaître l'avance de 80 M€ consenti à ce dernier.

D'autres observations peuvent être formulées :

- la nomenclature comptable utilisée par l'agent comptable devrait être alignée dans la mesure du possible sur le plan de comptes de l'État afin de faciliter les procédures d'intégration dans les comptes en fin d'année ;
- l'instruction comptable du 23 janvier 2006 destinée aux établissements publics pourrait être étendue aux budgets annexes de l'aviation civile et des monnaies et médailles ;
- le rapprochement entre la comptabilité de l'ordonnateur et la comptabilité générale fait ressortir, en immobilisations corporelles, un sous-amortissement de 34 M€ et une survaleur au bilan de 242 M€<sup>35</sup> ; il conviendra donc, en bilan d'ouverture de 2006, de faire constater un amortissement exceptionnel et une diminution d'actif immobilisé net, en contrepartie d'une variation de même montant de la situation nette ; à l'avenir, les amortissements devront être enregistrés selon les règles de la comptabilité générale et non pas en fonction de considérations budgétaires.

Sur ces bases, en tenant compte de l'observation sur la dette et de la correction sur les immobilisations corporelles, l'intégration du BACEA dans le bilan d'ouverture de l'État devrait entraîner des reclassements pour un montant de 964 M€ et une amélioration de 364 M€ sur la situation nette avant prise en compte des charges et produits réciproques.

**Recommandation 68.** Aligner le plan de comptes du budget annexe « Contrôle et exploitation aériens » (BACEA) sur le plan de comptes de l'État et l'instruction comptable du 23 janvier 2006 destinée aux établissements publics sous réserve des spécificités du budget annexe.

**Recommandation 69.** Constater lors de l'intégration du BACEA au bilan d'ouverture de l'État un amortissement exceptionnel et une diminution d'actif immobilisé net en contrepartie d'une variation de même montant de la situation nette. Prévoir à l'avenir des règles d'amortissement comptable disjointes de considérations de comptabilité budgétaire.

<sup>135</sup> La comptabilité de l'ordonnateur donne une valeur nette de 873 M€ au 31 décembre 2004, alors que le bilan donne une valeur nette de 1 115 M€. Cet écart s'explique principalement par la non prise en compte des immobilisations en cours et la fixation d'une dotation aux amortissements en loi de finances à un montant sans rapport avec la réalité de l'inventaire physique.

## VII - Les engagements hors bilan

Les engagements hors bilan répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent, selon la définition qu'en donne la norme n° 13 relative aux engagements à mentionner en annexe, « *soit en une obligation potentielle de l'État à l'égard de tiers [...], soit en une obligation de l'État à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci* »<sup>136</sup>. Trois catégories d'engagements sont distinguées :

- les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis : dette garantie, garanties liées à des missions d'intérêt général, garanties de passif, engagements financiers de l'État ;
- les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État et les engagements résultant des obligations reconnues par l'État ;
- les engagements de retraite de l'État.

---

<sup>136</sup> Norme comptable n° 13 relative aux « engagements à mentionner dans l'annexe ».

## A - Les engagements hors bilan autres que les engagements de retraite

### 1 - L'information dispensée dans le rapport financier

#### a) Suivi des recommandations du rapport sur les comptes de 2004

- **Recommandation n° 2004/20.** Compléter, dans le rapport financier pour 2005, l'information sur les engagements hors bilan de l'État et affiner l'évaluation des engagements : **en cours de mise en œuvre.**
- **Recommandation n° 2004/21(1).** Poursuivre les efforts visant à une comptabilisation exhaustive de la dette garantie en classe 8 : **en cours de mise en œuvre.**
- **Recommandation n° 2004/21(2).** Fiabiliser le suivi de la classe 8, notamment par un rapprochement systématique entre l'évolution du stock de dette garantie et les dépenses résultant de la mise en jeu des garanties accordées (chapitre 14-01 du budget des charges communes et compte 673 du bilan) : **satisfait.**

Les dispositions ont été prises pour assurer en 2005 la concordance entre le chapitre 14-01 et le compte 673.

- **Recommandation n° 2004/22.** Opérer un toilettage complet des comptes de créances du hors bilan dès la gestion 2005 (apurement des créances ou émission des titres de perception, analyse des conditions de remboursement à l'État, réintégration des créances certaines au bilan, etc.) : **en cours de mise en œuvre.**

Les travaux sont en cours dans le cadre du bilan d'ouverture en liaison avec le sous-cycle des prêts et avances.

- **Recommandation n° 2004/23.** Compléter le nouveau référentiel comptable de l'État par les textes d'application indispensables avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 : **satisfait.**
- **Recommandation n° 2004/41.** Les textes d'application de la norme doivent préciser le champ des engagements reçus, le fait générateur des engagements hors bilan de l'État au titre des contrats de plan État-régions et, pour chaque type d'engagement, des modalités précises d'évaluation : **en cours de mise en œuvre.**

Les travaux menés en 2006 apporteront les précisions demandées.

*b) Observations sur les comptes de 2005*

Conformément aux demandes de la Cour, la présentation dans le rapport financier des engagements de l'État s'est enrichie d'une information sur la part du capital, appelé et non appelé, des banques multilatérales de développement souscrit par la France, d'une part, d'une information sur les majorations de rentes viagères (dépense budgétaire annuelle de 248,6 M€au 31 décembre 2005) d'autre part.

En revanche, le rapport ne comporte aucune information sur les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État et sur les risques contentieux, et les engagements ou contrats de cofinancement (et notamment les contrats de plan État-région).

Par ailleurs, la présentation des engagements hors bilan indique que les engagements financiers de l'État vis-à-vis des entreprises et organismes publics figurent au bilan par le jeu de l'imputation des situations nettes négatives en diminution des dotations et participations à l'actif et en écarts de réévaluation au passif. La Cour conteste cette approche<sup>137</sup>.

La Cour a examiné de plus près cette année le cas du service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) qui est ajoutée à la valeur immobilisée de la SNCF pour donner une situation nette négative de 5 393 M€

Il convient de rappeler que conformément au contrat de plan signé en 1990 entre l'État et la SNCF, il a été créé au 1<sup>er</sup> janvier 1991, un Service annexe d'amortissement de la dette (SAAD), entité sans personnalité juridique, dotée d'une comptabilité distincte. La dette transférée entre 1991 et 1999 s'élève à 10,7 Md€ Les ressources du SAAD consistent en un concours annuel de l'État de 677 M€(ventilé en produits à hauteur de 487 M€ et en dotation en capital pour 190 M€) et une contribution de la SNCF portée en résultat de 18 M€ Dès lors, la dette ainsi transférée au SAAD ne figure plus au bilan de la SNCF, mais à celui du SAAD jusqu'à son extinction. Seuls apparaissent au bilan de la SNCF les totaux des comptes d'actif et de passif du SAAD respectivement pour 131 et 135 M€au 31 décembre 2004.

Dans le rapport particulier sur les comptes et la gestion de la SNCF (exercices 1995 à 2001), la Cour a émis une réserve sur cette présentation des comptes.

---

<sup>137</sup> cf. *supra*, p. 119.

La prise en compte du SAAD dans la valeur immobilisée de la SNCF au compte 26 rejoint l'analyse de la Cour, mais les conséquences comptables de l'engagement financier de l'État ne sont pas traduites correctement dans les comptes de ce dernier. Il conviendrait donc de passer une provision pour charges correspondant au montant de dotation qu'il est prévu de verser au cours de l'exercice suivant, soit 700 M€, et une provision pour risques correspondant à la part qui est à la charge de l'État dans le financement de la situation nette négative du SAAD, soit 8,3 Md€. En conséquence, les écritures passées au compte 26 et en déduction du montant total des écarts de réévaluation seraient neutralisées. La situation devrait être revue si la SNCF décidait de réintégrer dans ses comptes consolidés cette entité sans personnalité juridique, comme la Cour l'y a invitée. Le passage aux normes IFRS oblige sans doute à sortir de l'ambiguïté actuelle.

**Recommandation 70.** *Compléter, dans le rapport financier pour 2006, l'information sur les engagements hors bilan de l'État et en affiner l'évaluation.*

**Recommandation 71.** *Revoir lors du bilan d'ouverture le mode de traitement comptable du SAAD en passant une provision pour charges couvrant les engagements financiers de l'État pour l'année à venir et une provision pour risques correspondant à la quote-part de situation nette prise en charge par l'État.*

## 2 - La dette garantie

Après une diminution observée depuis plusieurs années, la dette garantie s'est remise à croître légèrement (+ 0,5 %) en 2005 sous l'impulsion de nouveaux emprunts consentis dans le cadre de la dette garantie en euros. L'encours atteint 24,97 Md€ au 31 décembre 2005. La répartition de la dette garantie entre dette en euros et dette en devise est stable.

La Cour a relevé, dans son dernier rapport, que des progrès avaient été réalisés dans le suivi de la dette garantie. Elle observait néanmoins que certaines garanties n'étaient pas comptabilisées dans la dette garantie par l'État. Tel était le cas de la garantie d'emprunt accordée par la loi de finances rectificative pour 2003 à l'emprunt contracté par l'organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques (Eumetsat) dans la limite de 50 M€ et pour une durée maximale de dix ans à compter du 2 août 1999. La Cour constate que cette garantie a fait l'objet d'une inscription en « divers » et non au titre de la « dette garantie par l'État » comme cela aurait dû être le cas. Il convient donc de poursuivre les efforts visant à une comptabilisation exhaustive de la dette garantie en classe 8.

### 3 - L'état des lieux dans les ministères

À la fin de l'année 2004, la DGCP a défini un cadre de travail concernant les engagements hors bilan et les provisions pour risques à destination des ministères. Les objectifs initiaux étaient la généralisation de leur recensement en septembre 2005 dans la perspective du bilan d'ouverture et la mise en place de procédures de suivi à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

En l'absence de précision sur les procédures d'inventaire et les modalités d'évaluation, beaucoup de ministères ont mis l'accent au cours de l'année 2005 sur le recensement des contentieux susceptibles d'être à l'origine des provisions en reportant celui des engagements hors bilan. En pratique, le calendrier initial n'a pu être respecté. Les ministères se heurtent à trois difficultés :

- la notion même d'engagement hors bilan est encore mal appréhendée ; les ministères manifestent une forte attente de cadrage normatif et opérationnel de la part de la DGCP ;
- les informations sur l'existence et la valorisation éventuelle des engagements de l'État sont souvent partagées entre différents ministères, ce qui freine le recensement de l'ensemble des engagements ; de fait, plusieurs administrations peuvent suivre en parallèle les mêmes engagements (cas des contentieux relatifs à l'amiante) ;
- les systèmes d'information ne sont généralement pas adaptés à l'identification et au calcul des engagements à mentionner dans l'annexe ; en particulier, dans le domaine des transferts sociaux, le ministère de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement ne peut connaître les engagements juridiques non encore aboutis.

Malgré d'incontestables améliorations tenant notamment à la définition d'un cadre normatif et à la mise en œuvre de procédures opérationnelles, le recensement des engagements hors bilan reste perfectible et présente, selon les ministères, une situation très contrastée. À défaut d'un pilotage renforcé par la DGCP, le recensement et l'évaluation des engagements à mentionner dans l'annexe risquent d'être encore lacunaires pour l'établissement du prochain compte général de l'État.

***Recommandation 72.*** *Préciser le cadre normatif des engagements hors bilan et renforcer le pilotage interministériel de leur recensement.*

## B - Les engagements de retraite

Depuis la présentation des comptes de l'exercice 2002, l'État publie un chiffrage des engagements de retraite des fonctionnaires d'État et assimilés qui correspond à la valeur actuelle des droits acquis et futurs par les pensionnés et les agents en activité au 31 décembre de l'exercice.

La Cour a fait appel à un expert extérieur pour auditer ces engagements de retraite et le modèle ARIANE qui sert à les évaluer. L'audit, qui s'est achevé à la fin 2005, a permis de dégager un certain nombre de constatations portant sur les modalités d'évaluation de ces engagements.

### 1 - La nécessaire prise en compte des exigences de la certification

#### a) *La complémentarité des méthodes d'évaluation des engagements de retraite*

Deux méthodes d'évaluation des coûts liés aux engagements de retraite de l'État ont été utilisées : l'une portant sur les stocks d'engagements, l'autre relative au besoin de financement additionnel.

La première qui consiste à appliquer par anticipation la norme n° 13 sur les engagements hors bilan de l'État, démarquée de la norme internationale IAS 19, s'inscrit dans le cadre de la préparation de la certification des comptes annuels de l'État. Elle est associée à une modélisation en « *groupe fermé* » des populations concernées et mesure un « *stock de droits* » acquis et futurs des fonctionnaires actifs et retraités présents à la date de l'évaluation selon différentes hypothèses de taux d'actualisation. Les droits à pensions futures des actifs prennent en compte, sur la base de leur carrière probable, le nombre d'années de service effectuées à la date d'évaluation rapporté au nombre d'années de service au moment du départ à la retraite. La méthode utilisée est celle « *des unités de crédit projetées* »<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> Cette méthode qui permet d'estimer les avantages au personnel consiste à évaluer, à législation constante et pour les seules personnes présentes au moment du calcul, la valeur actualisée des pensions acquises qui seront versées aux retraités et aux actifs présents à la date de l'évaluation, au prorata des années de services effectuées à la date de l'évaluation sur le nombre d'années de service au moment du départ à la retraite.

La seconde, qui a servi pour les trois fonctions publiques (d'État, territoriale et hospitalière) dans les travaux préparatoires à la loi du 21 août 2003 portant réforme des retraites, est associée à une modélisation en « *groupe ouvert* »<sup>139</sup> des populations concernées et mesure des flux futurs de dépenses et de ressources des différents régimes de retraite. Elle permet de déterminer un besoin de financement additionnel dans une optique budgétaire.

La Cour avait appelé à une clarification de la norme n° 13 afin de bien distinguer la notion comptable d'engagements à l'égard des seuls actifs et retraités présents à la date de calcul qui s'appuie sur la méthode des unités de crédit projetées et la notion de besoin de financement futur qui fait intervenir des hypothèses de cotisations futures et donc de recrutements futurs. Le comité des normes a procédé, le 3 mars 2006, à cette clarification et reconnu la complémentarité des deux approches pour une bonne information financière.

#### *b) L'environnement du modèle ARIANE*

Développé par la direction du budget, le modèle ARIANE est un prototype conçu pour une mission bien définie, celle d'une aide à la décision dans une optique de besoin de financement entre les différentes options de réforme des régimes de retraite. Il a été ensuite utilisé, après adjonction d'un module d'évaluation comptable, pour l'estimation des engagements de retraite. Il comporte de ce fait un certain nombre de risques.

En effet, le modèle a été conçu pour une analyse en « *groupe ouvert* » plutôt que dans la perspective d'une analyse en « *groupe fermé* » qui sous-tend l'évaluation des engagements hors bilan. Les tests menés de manière approfondie ont fait apparaître, dans certains cas, des différences significatives par rapport aux règles imposées par la norme comptable (en particulier règle de prorata pour les droits acquis pour les actifs) qui ont un effet direct sur la valeur des engagements au sens des normes comptables.

---

<sup>139</sup> L'analyse en « *groupe ouvert* » repose sur des hypothèses de cotisations futures et donc de recrutements futurs. À l'inverse, l'analyse en « *groupe fermé* » ne prend en compte que la population existante à la date de l'évaluation.

*c) Les conditions de mise en œuvre dans une optique de certification*

Il ressort des constatations faites par la Cour que le cadre actuel des modalités d'évaluation des engagements de retraite ne répond qu'imparfaitement aux exigences de la certification des comptes de l'État. La cohérence d'ensemble du calcul des engagements dépend de la qualité des données qui sont entrées et qui ont deux sources, une source statistique émanant de l'INSEE et une source budgétaire émanant du service des pensions, ce qui constitue un risque d'incohérence.

Certains paramètres ont été calculés en référence à l'exercice d'évaluation des régimes de référence pour la loi Fillon, soit 2003, et sont difficilement modifiables s'agissant notamment des règles de fonctionnement du régime (par exemple, pour le calcul des droits acquis par génération, la date de référence reste 2003).

Les procédures de mise en œuvre du modèle ne sont pas à la portée de gestionnaires non avertis qui peuvent de ce fait commettre des erreurs de saisie ou de manipulation de fichiers.

Enfin, le chemin de révision des engagements de retraite de l'État reste à construire. Ce travail doit prendre en compte la création d'un compte d'affectation spéciale dédié et la perspective de la mise en place de comptes individuels.

**Recommandation 73.** *Porter une attention prioritaire à la constitution d'un chemin de révision fiable et continu qui réponde aux besoins de la certification des engagements de retraite.*

**2 - Le caractère perfectible de l'information financière sur les engagements de retraite**

L'évaluation des engagements de retraite au 31 décembre 2005 a d'ores et déjà pris en compte certaines observations de la Cour grâce à des améliorations techniques des modalités de calcul. Cela s'est traduit notamment par une réduction de 19 Md€ de l'évaluation des engagements à fin 2004 de 890 Md€ à 871 Md€ (− 2,1 %).

La Cour avait relevé que certaines informations nécessaires dans une optique de certification n'étaient pas produits dans l'annexe au CGAF : ventilation de l'engagement, quantification des facteurs de variation annuelle, annexes statistiques et méthodologiques.

Le rapport financier pour l'année 2005 comporte un tableau chiffré distinguant les principaux facteurs de variation entre 2004 et 2005 (actualisation et inflation, droits acquis et droits versés). L'annexe présente, au taux d'actualisation inchangé de 2,5 %<sup>140</sup>, une estimation des engagements de retraite à 899 Md€ (53 % du PIB). Contrairement à 2003 et 2004, la différence d'évaluation résultant des hypothèses comportementales s'étant fortement réduite (5 Md€ soit 0,6 %), il a été jugé préférable de ne plus fournir dans l'annexe une évaluation en fourchette correspondant à celles-ci, ce qui limite la comparaison avec les exercices précédents.

### Les engagements de l'État au titre des retraites

|  | <i>En milliards d'euros</i> |       |       |
|--|-----------------------------|-------|-------|
|  | 2,0 %                       | 2,5 % | 3,0 % |
| Taux d'actualisation   |                             |       |       |
| Engagement au 31/12/2004<br><i>(après réforme, changements lents de comportements)</i>   | 1 000                       | 910   | 830   |
| Engagement au 31/12/2004<br><i>(après réforme, changements rapides de comportements)</i> | 950                         | 870   | 790   |
| Engagement au 31/12/2005   | 975                         | 899   | 832   |

*Source : Rapports de présentation des CGAF 2004 (engagement au 31/12/2004) et 2005 (engagement au 31/12/2005).*

Le rapport financier mentionne aussi, pour la première fois, le besoin de financement actualisé à l'horizon 2050, soit 430 Md€<sup>41</sup>. Cette information complémentaire de l'évaluation des engagements bruts résulte de la modification de la norme n° 1, après avis du comité des normes de comptabilité publique. Il manque cependant des précisions sur les hypothèses de calcul et sur l'impact de la réforme intervenue en 2003, par souci de cohérence avec l'estimation des engagements bruts.

**Recommandation 74.** Compléter les informations données en annexe au rapport financier sur les hypothèses de calcul et l'effet de la réforme intervenue en 2003 tant pour les engagements bruts que pour le besoin de financement actualisé.

<sup>140</sup> Ce besoin de financement est établi avec un taux d'actualisation correspondant à l'évolution moyenne sur les cinq dernières années du taux de l'OAT 2029 indexé sur l'inflation.

<sup>141</sup> Modification de la norme n° 1 relative aux « états financiers », sur proposition du comité d'interprétation des normes en date du 16 février 2005.

# **Chapitre III**

## **La mise en œuvre**

### **de la réforme comptable**

La réforme comptable introduite par la LOLF repose sur deux piliers : la mise en œuvre d'une comptabilité générale établie en droits constatés et l'attribution aux comptables publics de la responsabilité de la qualité des comptes.

Le premier pilier a nécessité l'élaboration d'un nouveau référentiel comptable composé d'un premier étage normatif, le recueil des normes comptables de l'État arrêté en mai 2004, et d'un second constitué des nouvelles instructions comptables qui forment le plan comptable de l'État. Le premier titre de ce chapitre analyse les nouvelles instructions comptables, notamment leur conformité aux normes comptables, et étend la réflexion aux évolutions souhaitables ainsi qu'à l'interprétation des normes elles-mêmes.

En faisant reposer la qualité des comptes sur les comptables publics, second pilier de la réforme, le législateur organique a de fait confié à la DGCP la responsabilité de réunir les conditions de la certification des comptes. En réalité, la qualité des comptes dépend désormais autant du comptable que de l'ordonnateur. C'est la raison pour laquelle la DGCP a piloté deux grands chantiers d'envergure interministériel : la modification du réseau comptable, avec la création de départements comptables dans les ministères, et la mise en place d'un système interministériel de contrôle interne visant à garantir l'application effective des nouvelles procédures comptables, aussi bien dans les services gestionnaires que dans les postes comptables. La conduite de ces deux chantiers est analysée dans le titre II de ce chapitre.

Enfin, la réussite de la réforme comptable est conditionnée en grande partie par la mise à disposition d'applications informatiques dont les fonctionnalités sont compatibles avec la loi organique et les normes comptables. Ces aspects sont discutés dans le dernier titre de ce chapitre.

## I - Le nouveau référentiel comptable

À partir de 2006, le référentiel comptable applicable à l'État connaît une profonde transformation. La loi organique prévoit en effet que le bilan, le compte de résultat et l'annexe aux comptes de l'État sont établis selon les mêmes règles que celles applicables aux entreprises — sous réserve des spécificités, parfois fortes, de son action.

Cette réforme présente un double intérêt. D'une part, elle permettra d'enrichir l'information financière déjà disponible d'éléments patrimoniaux. D'autre part, elle éclairera les décisions des gestionnaires publics en recensant de manière systématique les charges futures certaines ou probables, les dettes non financières à l'égard de tiers, les stocks, le patrimoine immobilier, les engagements hors bilan et en traduisant, par des amortissements et des provisions, tous les événements susceptibles d'affecter les actifs et les passifs de l'État. Mais sa réussite dépend de la compréhension qu'auront les ordonnateurs de l'utilité de la comptabilité générale dans leurs décisions de gestion. Cela suppose un effort continu de pédagogie auquel la Cour est prête à participer et un développement de la comptabilité d'analyse des coûts<sup>142</sup>.

### A - Les nouvelles instructions comptables

En moins d'un an, la DGCP a construit le nouveau plan comptable de l'État constitué de neuf livres<sup>143</sup> d'instructions comptables transmis à la Cour avant leur publication<sup>144</sup>. Ces instructions déclinent de manière détaillée les règles et principes normatifs, le rôle des acteurs, l'articulation des comptabilités générale et budgétaire, la nomenclature annotée utilisée, enfin les schémas usuels de comptabilisation assortis d'exemples concrets correspondant aux différents cas de figure rencontrés. Ce travail dont la Cour salue l'ampleur et la qualité n'a été possible que par une mobilisation exemplaire des personnels d'administration centrale et par une forte implication des personnels des services déconcentrés. Un important effort de formation a également été fait pour faciliter l'appropriation par les agents de ce nouveau référentiel comptable qui, sur de nombreux points, diffère profondément du référentiel comptable précédent.

---

<sup>142</sup> Voir le rapport sur les résultats et la gestion, première partie, chapitre I, III.

<sup>143</sup> États financiers et documents de synthèse ; produits ; charges et dépenses budgétaires et cas pensions ; dette financière et instruments financiers à terme ; immobilisations et stocks ; engagements, provisions et autres passifs ; trésorerie ; transferts comptables et comptes spéciaux ; système comptable et nomenclatures.

<sup>144</sup> À la date de dépôt du rapport, certaines parties des instructions n'étaient pas encore publiées.

Pour la première fois, les ordonnateurs et les comptables vont disposer d'instructions comptables communes, ce qui n'était pas le cas de l'instruction codificatrice destinée au réseau du Trésor public. Chaque instruction est accompagnée d'une fiche signalétique qui en souligne les points les plus importants. L'ordre d'exposition toujours identique et l'introduction de liens hypertextes facilitent la lecture.

L'importance de l'effort consenti en un laps de temps très court ne doit pas pour autant masquer certaines imperfections.

Pour un lecteur non averti, les instructions comptables sont d'une lecture aride, faute sans doute d'un exposé liminaire didactique qui rappelle les grands principes des normes comptables de l'État et explicite l'articulation de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire. Pour les utilisateurs des instructions comptables dans le réseau du Trésor public, il n'importe pas seulement de s'assurer que les balances soient équilibrées, mais aussi de comprendre la finalité des opérations et d'être en mesure de faire des contrôles de cohérence. Il y a là un enjeu d'enrichissement de la fonction comptable qui découle directement des nouvelles responsabilités que confère aux comptables l'article 31 de la LOLF.

Il est en outre essentiel d'appeler l'attention du lecteur des états financiers sur les écarts par rapport à la norme qui résultent des limites du palier 2006. Il importe aussi de faire ressortir de manière synthétique, et non pas au fil des 2 500 pages d'instructions, les conséquences des contraintes techniques qui pèsent sur la qualité de l'information comptable publiée.

Il est enfin nécessaire d'assurer une homogénéité suffisante d'un ministère à l'autre pour le choix de paramètres courants tels qu'un taux d'actualisation (pour le calcul des engagements de retraite, d'une provision pour risques et charges ou pour l'évaluation des prisons au coût de remplacement déprécié), une durée d'amortissement pour des conditions d'utilisation identiques ou très voisines, l'arbitrage sur le passage en charges ou en immobilisations, ou encore le coût d'usage pour le calcul des loyers du parc immobilier non spécifique.

## **1 - La présentation *pro forma* des états financiers**

La norme comptable de l'État n° 1 relative aux états financiers comporte une obligation en termes de présentation de l'information comparative relative à l'exercice clos et aux deux exercices précédents. En cela, la norme impose une obligation d'information supérieure aux prescriptions de la norme internationale IPSAS 1 et du plan comptable général qui ne prévoient d'informations comparatives qu'au titre de

l'exercice précédent. L'exposé des motifs de la norme prévoit toutefois que, pour la première année d'application, deux exercices seulement seront présentés. Il résulte de ces dispositions une obligation de présenter dans les états financiers relatifs à l'année 2006 les informations chiffrées de l'année 2006 et, à titre de comparaison, celles de l'année 2005.

La DGCP, confrontée à des difficultés de reconstitution de l'information, a saisi le comité d'interprétation des normes de comptabilité publique, lors de sa réunion du 3 mai 2006, d'une demande de dérogation à la mise en œuvre de cette disposition au titre des deux premiers exercices de son application.

Toutefois, faute de difficulté d'interprétation de la norme, il est apparu que l'octroi d'une dérogation ne relevait pas de la compétence du comité d'interprétation des normes mais de celle du comité des normes. Dès lors que la norme n° 1 comporte une disposition expressément consacrée à sa première application, elle doit nécessairement être révisée pour qu'il y soit dérogé. Cette révision fera l'objet d'un avis du comité des normes et elle devra être décidée par un acte réglementaire. La Cour, en tant que certificateur, insiste sur la nécessité de respecter strictement ces exigences juridiques.

Le comité d'interprétation a constaté qu'une dérogation pouvait être motivée par le coût d'obtention de l'information rétrospective. Toutefois cette dérogation ne constituerait pas une dispense à l'obligation de produire une information substantielle et significative permettant au lecteur des états financiers d'apprécier et d'analyser l'évolution de la situation financière de l'État.

## 2 - La comptabilisation des produits régaliens

Le livre 2 de l'instruction relative au nouveau plan comptable de l'État est consacré aux produits. Les tomes relatifs aux produits régaliens font apparaître certains écarts par rapport à la norme n° 3. Ces écarts, qui ne sont pas homogènes entre impôts, trouvent leur origine dans des contraintes techniques liées aux défauts des systèmes d'information de recettes. Ces contraintes informatiques ont primé sur les normes et se trouvent inscrites dans l'instruction comptable applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

*a) La comptabilisation des obligations fiscales*

Les obligations fiscales sont des dettes de l'État envers les redevables sur des montants d'impôt théoriquement dus (remboursements, crédits d'impôt, etc.). La norme n° 3 indique que les « *obligations de l'État en matière fiscale sont présentées en diminution des produits fiscaux bruts* ».

L'instruction comptable distingue les obligations, qui font l'objet d'une restitution aux contribuables et sont dûment comptabilisées, de celles imputées en l'acquit d'impôt<sup>145</sup> qui, selon les cas, peuvent ne pas être enregistrées comme des obligations mais compensées avec la créance fiscale. Ainsi pour la TVA, les obligations seront comptabilisées par la direction générale des impôts mais pas par celles des douanes et des droits indirects. En matière d'impôt sur le revenu, le produit comptabilisé lors de la prise en charge des rôles ne serait pas le produit brut conformément aux prescriptions de la norme, mais le produit net. Des procédures comptables et extra-comptables doivent permettre en fin d'exercice de restituer, probablement en annexe, une information exhaustive et homogène sur les obligations fiscales.

**Recommandation 75.** À défaut de pouvoir respecter la norme n° 3, fournir dans le compte général une information exhaustive et homogène sur les obligations fiscales.

*b) Le traitement des acomptes*

Les principaux impôts de l'État sont acquittés par les contribuables sous forme d'acomptes avant d'être définitivement liquidés. Si au plan budgétaire, ces acomptes sont considérés comme des recettes de l'exercice, ils doivent, en comptabilité générale, être traités non pas comme des produits mais comme des dettes devant figurer au passif du bilan de l'Etat. C'est le cas notamment des acomptes de TVA pour lesquels l'instruction indique qu'ils sont « *comptabilisés de la même façon que les ressources de TVA payées au comptant selon le régime normal* ». Cela revient à enregistrer ces acomptes non pas au bilan mais au tableau des produits régaliens nets, à l'instar des autres ressources définitivement acquises.

La même logique sera appliquée à l'impôt sur les sociétés. Les acomptes provisionnels et mensuels de l'impôt sur le revenu seront également traités comme des produits acquis. S'agissant de l'impôt sur le

<sup>145</sup> Il s'agit de l'impôt théoriquement dû.

revenu, ce schéma comptable est sans incidence sur l'établissement du bilan dans la mesure où les acomptes sont soit imputés sur le rôle émis dans l'année, soit remboursés dans la même année. Il a néanmoins pour inconvénient de ne pas permettre la production de situations trimestrielles qui seront prochainement demandées à l'État.

***Recommandation 76. Faire apparaître les acomptes de produits fiscaux dans la présentation du compte général de l'État.***

c) *Les problèmes liés au plan de compte*

Le futur plan de comptes n'apparaît pas suffisamment développé au regard des besoins de la certification. La ventilation du compte des produits fiscaux est limitée aux grandes catégories d'impôts, ce qui oblige à créer des sous-comptes « fourre-tout » ou à imputer au même compte les opérations liées, par exemple, à la redevance audiovisuelle et à la taxe d'habitations. Pour les mêmes raisons, il ne sera possible de dissocier, pour l'impôt sur les sociétés, ni les divers régimes particuliers d'imposition ni les impôts qui y sont associés.

La DGCP indique que ce choix s'explique par la configuration de la nomenclature budgéto-comptable qui croise l'axe par nature (structurant le plan de comptes) et l'axe par destination (retenu pour la loi de finances). Ne sont portées au plan de comptes de la comptabilité générale que les informations considérées par la DGCP comme « essentielles », les données « accessoires » pouvant être obtenues sur l'axe par destination.

La Cour estime néanmoins que l'adaptation du plan de comptes de l'État est un enjeu important au regard de la nécessité d'assurer un plein suivi comptable des multiples situations fiscales tout en facilitant la traçabilité des opérations.

### **3 - Le traitement en comptabilité générale de la période complémentaire**

Pour les opérations budgétaires, la LOLF a maintenu, dans son article 28, une période complémentaire permettant de rattacher à un exercice donné des dépenses et des recettes exécutées dans un délai maximal de 20 jours au-delà du 31 décembre. Cette notion ne concerne pas la comptabilité générale pour laquelle l'exercice est clos le 31 décembre en date calendaire. Ainsi, compte tenu des règles de rattachement différentes des ressources et des charges entre les deux comptabilités budgétaire et générale, une même opération pourra être imputée à deux exercices distincts dans les deux systèmes.

Or, les contraintes du palier 2006 conduisent à utiliser, pour le suivi de l'exécution budgétaire, une classe de comptes normalement réservée à des écritures de comptabilité générale. Les opérations de la période complémentaire, qui s'élèvent à plusieurs milliards d'euros<sup>146</sup>, seront ainsi suivies dans des comptes *ad hoc* du bilan<sup>147</sup>.

En principe, les opérations de ces comptes devraient être retraitées en comptabilité générale, notamment pour être rattachées au bon exercice ; elles ne sauraient être toutes indifféremment intégrées au bilan de l'État. La lecture des instructions comptables conduit à s'interroger sur le schéma comptable qui sera retenu.

**Recommandation 77.** *Préciser le traitement dans le bilan des comptes servant à la tenue de la comptabilité budgétaire, en particulier ceux enregistrant les opérations de la période complémentaire.*

#### 4 - Les immobilisations financières

La norme n° 7 sur les immobilisations financières, du fait des nouveaux concepts et des nouvelles règles qu'elle définit, devrait clarifier les conditions de présentation du compte 26.

Il conviendra de procéder avec soin au classement de certaines entités dans la catégorie des organismes contrôlés ou dans celle des organismes non contrôlés, ce classement ayant une incidence sur le mode de calcul des participations : les premières sont reprises à leur valeur d'équivalence (montant de la quote-part des capitaux propres figurant au bilan), les secondes à leur valeur d'acquisition. La question se pose en particulier pour la Banque de France, valorisée en 2005 au compte 26 pour 32,8 Md€

Le plan d'action de la DGCP comprend plusieurs actions concernant le compte 26. Par exemple, le recensement des dettes et créances réciproques de l'État et des opérateurs doit être entrepris pour vérifier que ces données sont cohérentes ; il est aussi prévu de s'assurer, en principe en 2006, de la cohérence de la comptabilisation des immobilisations (risque de double comptabilisation, d'une part, dans les comptes de l'État, d'autre part, dans les comptes des organismes, ou à l'inverse d'absence totale de comptabilisation).

---

<sup>146</sup> En 2005 : 10,1 Md€ en dépenses et 4,6 Md€ en recettes, soit un solde de - 5,4 Md€

<sup>147</sup> Il s'agit pour les charges du compte 483.11 « Opérations de la période complémentaire – charges de l'exercice réglées en période complémentaire ».

Il reste que la quote-part de capitaux propres à immobiliser au compte 26 ne peut continuer d'être reprise telle quelle sans une vérification que la DGCP, en tant qu'autorité comptable, a la responsabilité d'organiser sous la forme de contrôles de cohérence portant sur les principaux postes du bilan des entités. Cela suppose que le contenu de ces contrôles soit étendu et que le seuil des contrôles internes de vraisemblance effectués à l'ACCT soit abaissé : actuellement, seules les entités dont le montant des capitaux propres a varié de plus de 10 M€ d'un exercice à l'autre font l'objet d'un tel contrôle (soit une centaine d'entités sur plus de 800).

En ce qui concerne les subventions d'investissement, composante des capitaux propres des opérateurs de l'État, des travaux ont été entrepris, comme le souhaitait la Cour, afin de voir si l'information relative aux parts respectives versées par l'État et par des tiers est disponible aisément. L'enjeu financier n'est pas négligeable chez certains opérateurs. Ainsi dans les comptes annuels des universités, il n'est pas rare que les subventions de collectivités locales et de personnes morales autres que l'État représentent entre 5 et 10 % des capitaux propres.

La Cour constate enfin que l'instruction prise pour l'application de la norme comptable n° 7 n'évoque pas le traitement comptable des provisions réglementées qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision mais sont comptabilisées comme telles en application de dispositions légales pour procurer le bénéfice d'un régime fiscal spécifique<sup>148</sup>. En effet, ces provisions doivent être comptabilisées comme un passif si elles couvrent un risque réel, ou une charge future et être portées en diminution de l'actif si elles couvrent une dépréciation ; leur impact sur le montant des capitaux propres de l'entité diffère selon les cas.

**Recommandation 78.** Identifier, dans toute la mesure du possible, les subventions d'investissement versées par d'autres entités que l'État du montant des capitaux propres. Préciser, dans l'instruction de mise en œuvre de la norme n° 7, le mode de comptabilisation des provisions réglementées en fonction de leur objet (couverture d'un risque ou d'une charge future, ou bien d'une dépréciation).

**Recommandation 79.** Renforcer et étendre à un nombre plus important d'entités le contrôle interne de vraisemblance qu'exerce l'ACCT sur la quote-part des capitaux propres immobilisée au compte 26.

<sup>148</sup> Provisions pour investissement – participation des salariés, pour hausse de prix, pour fluctuation de cours, pour reconstitution de gisements, mais également amortissements dérogatoires, provision spéciale consécutive à la réévaluation de 1996 et plus-values réinvesties dans les actifs non encore cédés ou disparus.

## 5 - Les ressources propres de l'Union européenne

Depuis la décision dite « ressources propres » (DRP) du 21 avril 1970 et en application de l'article 269 du traité instituant la Communauté européenne, le budget communautaire n'est plus financé que par des ressources propres. Ces ressources propres se composent de *ressources dites « traditionnelles »* qui ont des redevables individualisés (droits de douane, droits prélevés sur les produits agricoles importés des pays tiers, cotisations sucre) et dont les États membres retiennent, à titre de frais de perception, 25 % du montant, et de *ressources calculées* comprenant la ressource « TVA », déterminée par application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA, et la ressource « PNB » qui est obtenue par l'application d'un taux à la somme des PNB de tous les États membres.

Dans ce régime, le financement du budget communautaire est effectué par des recettes qui lui sont affectées et qui sont exigibles de plein droit. Ainsi, le Parlement est informé, lors de l'examen de chaque loi de finances initiale du montant de la « participation » française au budget européen mais ne se prononce que sur « l'évaluation » du prélèvement à effectuer. C'est la décision n° 2000/597/CE, Euratom du Conseil du 29 septembre 2000, ratifiée par tous les États membres dans leurs formes constitutionnelles respectives, qui régit actuellement le mécanisme des ressources propres inscrites au budget de l'Union européenne.

Si le traitement budgétaire de ces ressources propres, qui s'élèvent à 18 Md€en 2005, est clair en application de l'article 6 de la LOLF qui a reconduit le mécanisme antérieur des prélèvements sur recettes, il n'en est pas de même en comptabilité générale.

Dans le recueil des normes comptables de l'État, les versements de la France à l'Union européenne ne sont traités, avec la qualification de « contributions », qu'au travers des dispositions consacrées à l'ensemble des prélèvements sur recettes (y compris les prélèvements effectués au profit des collectivités locales) malgré les différences qui existent, s'agissant notamment des faits à décrire, entre ces différentes catégories de prélèvements. En effet, ces divers prélèvements s'imposent à la France, sans limitation de durée, en application de textes que celle-ci n'a pas la possibilité de modifier. Il s'agit donc d'une situation radicalement différente de celle qui existe dans le cas des divers prélèvements existant en faveur des collectivités territoriales.

Le cas des ressources propres traditionnelles (RPT) ne fait pas de difficulté : il y a consensus, en effet, pour considérer que le recouvrement de ces ressources est effectué pour le compte de l'UE et qu'un traitement comptable en charges méconnaîtrait donc la nature des opérations réalisées. La situation des ressources TVA et PNB, qui n'a pas de véritable équivalent dans le domaine des relations avec les collectivités territoriales, est plus délicate à traiter. On peut considérer soit que ces ressources s'analysent comme des « contributions », ainsi que le fait l'exposé des motifs de la norme n° 2, soit qu'il s'agit avant tout de ressources de l'Union européenne. Dans cette dernière hypothèse, les produits correspondants aux ressources TVA et PNB, comme c'est le cas des ressources propres traditionnelles, ne sont recouvrés par l'État, en application d'accords ratifiés, que pour être rétrocédés à l'Union.

Il est prévu que cette question soit portée devant le comité des normes de comptabilité publique au second trimestre 2006 et que la solution retenue s'applique, en toute hypothèse, dès les comptes 2006.

Pour sa part, la Cour s'attachera à défendre une solution qui garantisson un traitement homogène pour la clarté des comptes de l'État et la lisibilité des prélèvements européens.

## **6 - La dette financière et les instruments financiers à terme**

L'examen de l'instruction comptable (livre 4) « dettes financières et instruments financiers à terme » a conduit la Cour à transmettre ses observations à la DGCP. Celle-ci y a répondu en partie, mais les points suivants doivent encore être précisés :

- le comptable doit disposer d'éléments d'appréciation pour vérifier si les contrats d'échange de taux d'intérêt s'inscrivent dans l'une des quatre options prévues par le règlement CRBF n° 90-15 auquel la norme n° 11 se réfère. Il doit aussi pouvoir exercer son contrôle sur la restitution des appels de marge. Il doit s'assurer que les calculs d'amortissement des décotes et d'étalement des primes sur OAT et BTAN sont exacts et documentés ;
- l'instruction devrait définir ce qui entre dans l'assiette des frais d'émission, étant entendu que la rémunération de la Banque de France au titre des prestations exécutées pour le compte de l'État au titre des adjudications de valeurs du Trésor devrait en être exclue ;
- certains comptes devraient être dédoublés pour permettre de suivre distinctement le résultat intermédiaire de l'option d'achat sur les approvisionnements pétroliers et les achats eux-mêmes.

## B - Les évolutions souhaitables et l'interprétation des normes comptables

La Cour certifiera les comptes de l'État selon un référentiel normatif fixé. Néanmoins, en tant que partie prenante de la réforme comptable et membre du comité national des normes publiques ainsi que du comité d'interprétation des normes de comptabilité publique, elle pourra faire part de ses appréciations sur les évolutions à apporter à la rédaction de certaines des normes comptables de l'État ou à leur interprétation. Elle livre dès cette année certaines observations en ce sens.

### 1 - Les évolutions souhaitables à apporter à certaines normes comptables

#### a) *Les compléments à envisager*

##### *Les partenariats public-privé (norme n° 6)*

La norme n° 6 qui traite des immobilisations corporelles pourrait être complétée pour prendre en compte le partenariat public-privé. Le recours à ces partenariats est envisagé dans les années qui viennent par plusieurs ministères. Leur traitement comptable devra être précisé, la norme n'évoquant pour l'instant que les contrats de location-financement.

##### *Les engagements à mentionner dans l'annexe (norme n° 13)*

La norme comptable n° 13 relative aux engagements à mentionner dans l'annexe pourrait être utilement complétée. Ces précisions porteraient en particulier sur :

- le périmètre des engagements : notion d'« *engagements résultant des obligations reconnues par l'État* », inclusion des partenariats public-privé et des délégations de service public ;
- le fait générateur de la comptabilisation, s'agissant notamment des engagements de co-financement ;
- les modalités d'évaluation et de suivi des engagements en relation avec l'analyse des risques.

*b) Les modifications souhaitables**Les charges d'intervention (norme n° 2)*

Parmi les charges, le domaine des interventions est propre à l'activité de redistribution des collectivités publiques et n'a pas son équivalent dans la comptabilité des entreprises. Une réflexion particulière s'impose sur la définition de ces opérations et sur les modalités de leur comptabilisation qui ne font pas l'objet pour l'instant d'un référentiel international.

Trois questions appellent, semble-t-il, une modification de la norme ou un complément : le critère de rattachement des charges à l'exercice, la définition des opérateurs et l'imputation comptable.

→ Le choix de l'acte attributif comme critère de rattachement à l'exercice

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, la norme n° 2 sur les charges s'applique et le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif. Pourtant ce choix appelle des critiques, déjà formulées par la Cour et confirmées par ses investigations récentes : la notion ne coïncide pas toujours avec la naissance des obligations de l'État telle qu'elle peut être connue des services.

Or les situations peuvent être diverses : l'obligation peut résulter d'un simple engagement unilatéral de l'État ; elle peut être la conséquence d'un engagement conventionnel, la dette n'apparaissant que lors de la production de justificatifs ; elle peut enfin être l'effet d'un droit à prestation reconnu aux bénéficiaires.

L'incidence du recours à un organisme gestionnaire (opérateur de l'État ou autre) sur les obligations de l'État à l'égard du bénéficiaire final doit être également prise en compte. Dans certains cas, l'organisme intervenant de façon transparente, cette intervention n'aura pas d'incidence sur les obligations de l'État à l'égard du bénéficiaire final et tout se passera comme si l'État avait contracté directement avec celui-ci (situation de mandat par exemple dans la gestion de certaines procédures d'aide à l'emploi) ; dans d'autres cas au contraire, l'État est engagé essentiellement à l'égard de l'opérateur (ainsi du cofinancement de l'intervention par un tiers dans les comptes mêmes de l'opérateur, ce qui est la situation du fonds de solidarité).

L’interposition d’un organisme gestionnaire peut avoir une incidence sur la qualification des flux financiers entre l’État et ce dernier. Il convient d’éviter à cet égard une confusion sur la nature et l’origine de l’obligation de l’État et de distinguer entre les versements correspondant au financement d’interventions gérées par un organisme pour le compte de l’État, qui doivent être traités en compte de tiers, et les charges définitives à comptabiliser dans ses comptes.

→ La définition des opérateurs

La notion d’opérateur telle qu’elle se dégage des normes (entité relevant du périmètre à inscrire à l’actif du bilan de l’État – norme n° 7) ne traduit pas la diversité des gestionnaires des politiques d’intervention. Certains d’entre eux, comme l’Unédic, ne peuvent pas relever de ce périmètre sans que les procédures soient par nature différentes de celles gérées par des opérateurs au sens de la norme n° 7 (gestion de certaines aides à l’emploi). Aussi conviendrait-il d’employer de préférence un autre vocable en matière de comptabilisation des charges d’intervention et de résERVER l’appellation d’opérateur aux organismes visés par la norme n° 7 lorsqu’il s’agit de leur prise en compte au bilan de l’État.

→ L’imputation comptable

Enfin, la norme n° 2 a retenu comme base de la nomenclature des comptes en matière d’intervention les différentes catégories prévues par la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 : les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités. Mais elle a précisé que le bénéficiaire du transfert serait le bénéficiaire final entendu comme la « cible de la mesure ».

Or l’examen des procédures d’intervention dans le domaine de la santé et des solidarités montre que, d’une façon qui n’est pas nécessairement illogique, ce principe n’est pas toujours respecté. Ainsi dans les nomenclatures applicables en 2006, l’allocation aux adultes handicapés est classée dans les transferts aux ménages. En revanche les subventions aux centres d’aide par le travail relèvent des transferts à d’autres collectivités (établissements publics ou associations).

Sans remettre en cause les classifications de l’article 5 de la LOLF, il conviendrait de s’interroger sur le critère retenu par la norme n° 2 pour l’imputation des charges de transferts. Une classification en fonction du créancier de l’État aurait pour avantage de mieux traduire les obligations de l’État dans ses comptes.

*La perspective de comptes consolidés de l'État  
(normes n°s 6 et 7)*

En application de la norme n° 7, l'État valorise les titres de participation qu'il détient sur des entités dont il a le contrôle par la méthode dérogatoire d'évaluation par équivalence. Il résulte de l'article L. 232-5 du code de commerce que seules les sociétés qui établissent des comptes consolidés peuvent bénéficier de cette possibilité. L'utilisation de ce mode d'évaluation se place ainsi dans la perspective d'une consolidation des comptes de l'État avec ses opérateurs et les autres entités contrôlées.

Cependant, des différences notables subsistent entre le plan comptable de l'État et l'instruction comptable du 23 janvier 2006 concernant les établissements publics, en particulier en ce qui concerne les modes de comptabilisation, de valorisation et d'amortissement des immobilisations corporelles (norme n° 6).

En effet, la notion de comptabilisation des immobilisations corporelles par composant et la définition des amortissements qui se réfère à la notion d'utilisation n'existe pas encore pour l'État, alors que la nouvelle instruction comptable M9 s'est alignée sur les nouvelles règles du PCG, à la suite de l'adoption des règlements du comité de la réglementation comptable des 12 décembre 2002 et 23 novembre 2004 relatifs à la définition, à la valorisation et à l'amortissement des actifs des entreprises.

Une réflexion devrait être conduite sur les conditions d'harmonisation des normes comptables applicables aux établissements publics et à la comptabilité de l'État en matière d'immobilisations corporelles, dans la perspective de l'établissement de comptes consolidés de l'État.

*Les prêts et avances (norme n° 7)*

La norme n° 7 relative aux immobilisations financières se borne, en ce qui concerne les prêts et avances, à énoncer des principes généraux de comptabilisation en ligne avec ceux applicables aux entités privées. Certaines précisions seraient cependant nécessaires.

D'une part, le règlement CRC du 12 décembre 2003 relatif au traitement du risque de crédit dans les entreprises relevant du CRBF instaure un classement des créances en encours sains, douteux et compromis. La distinction actuelle des créances de l'État entre créances non exigibles et restes à recouvrer devrait être modifiée pour se rapprocher du classement du CRC. Ce point devrait être précisé dans la norme n° 7.

D'autre part, une particularité de l'État prêteur est que le taux d'intérêt de ses prêts ne peut être inférieur, aux termes de la loi organique, au taux des obligations ou bons du Trésor de même échéance, sauf dérogation par décret en Conseil d'État. Or, en pratique, une partie importante de ces crédits (crédits d'aide au développement en particulier) est assortie de taux d'intérêt très inférieurs aux taux du marché. Cet élément, présent dès l'origine lors de l'octroi du prêt, devrait être traduit dans les comptes comme c'est le cas pour les entreprises privées dans le cas de contrats conclus à perte. Une provision pour risque devrait être constituée pour représenter la valeur de rendement réduite de la créance par rapport à un prêt consenti au taux spécifié par la loi organique. Ce point devrait être précisé dans la norme. À titre d'illustration, un prêt<sup>149</sup> de 35 M€ remboursable en 21 ans, accordé en 2003 à un taux inférieur au taux moyen des emprunt d'État à long terme se traduit par une perte de 5,9 M€ en valeur actuelle : c'est ce montant qui doit être inscrit en provision pour risque.

Enfin, la distinction de durée entre prêts et avances, qui subsiste dans la norme alors qu'elle a disparu de la loi organique, devrait être supprimée.

*Les dettes financières et les instruments financiers à terme  
(norme n° 11)*

La norme n° 11 portant sur les dettes financières et les instruments financiers à terme appelle une remarque en matière de gestion active de la trésorerie. En effet, dans l'hypothèse d'une adoption des normes comptables internationales, il conviendrait de revoir la définition de la « macro-couverture » qui est sensiblement différente de celle des normes actuellement appliquées et d'entreprendre une étude d'impact de la norme IAS 39.

---

<sup>149</sup> Ce prêt d'équipement a été accordé à une république d'Asie centrale le 14 mai 2003, pour un montant de 35 M€ à un taux de 2,45 % sur 21 ans. À la date de signature de la convention, le taux moyen des emprunts d'État à long terme (TME) était de 4 %. Le prêt est remboursable en 32 semestres après une franchise de 5 ans ; les intérêts sont payés par semestre. Un calcul de la valeur actuelle (taux d'actualisation égal au TME) de l'écart entre les intérêts perçus au taux concédé et le coût du refinancement (au TME) montre qu'à la signature, l'avantage accordé à l'emprunteur était de 5,9 M€(soit 17 % du capital prêté).

## 2 - L'interprétation de certaines normes comptables

### a) *Les immobilisations incorporelles (norme n° 5)*

Les immobilisations incorporelles constituent pour l'État un enjeu important. La Cour considère que c'est à raison que les normes comptables ont fait le choix ambitieux de retracer l'actif incorporel de l'État, sans exclure l'actif incorporel spécifique lié au pouvoir d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément du domaine public.

Néanmoins, les principes posés par la norme s'avèrent d'application délicate quant à la délimitation exacte du champ couvert et au traitement comptable des contreparties de ces transactions dans les comptes de l'État et dans les comptes des tiers auxquels ces droits seront cédés.

La norme écarte la comptabilisation d'actifs incorporels spécifiques en dehors de toute transaction effective avec des tiers, pour éviter la comptabilisation d'actifs virtuels. Elle pose dans le même temps le principe qu'une transaction n'implique pas nécessairement la comptabilisation d'un actif. Elle distingue à cet égard selon que la transaction emporte soit une cession définitive et exclusive du droit concerné, soit une cession temporaire, partielle ou location de ce droit. La norme précise que ce n'est que dans l'hypothèse où la transaction correspond à une cession temporaire ou partielle ou à une location qu'il y a lieu de procéder à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. En revanche, si la transaction est assimilable à une cession définitive et exclusive, il n'y aurait pas lieu de comptabiliser un actif incorporel préalablement à la transaction, conduisant ainsi à enregistrer des produits correspondant à des actifs qui n'auraient pas été comptabilisés en tant que tels.

Le référentiel comptable applicable sur ces points mérite d'être précisé. De manière générale, les immobilisations incorporelles concernent des domaines en profonde évolution qui sont au cœur du développement économique contemporain : la notion d'actif immatériel appellera une réflexion de l'État sur la nature du patrimoine qu'il détient à ce titre.

*b) Les provisions pour risques et charges  
(norme n° 12)*

Des missions réalisées dans les quinze ministères par la Cour, il ressort qu'un certain nombre d'interrogations subsistent sur les modes de comptabilisation et d'évaluation des provisions. Il convient de rappeler que si les normes comptables de l'État — et notamment la norme n° 12 relative aux provisions pour risques et charges, aux dettes non financières et aux autres passifs — sont jugées insuffisamment précises, il serait possible et même recommandé de se référer aux normes comptables internationales de l'*IPSAS Board*<sup>150</sup>.

Par ailleurs, la frontière entre les provisions pour risques et charges et les engagements hors bilan est encore fluctuante. Ainsi, les engagements de l'État concernant les risques liés à l'amiante sont traités dans la norme 13 alors qu'il semble aujourd'hui établi que ces risques répondent aux critères de constitution d'une provision pour charge.

---

<sup>150</sup> Ainsi selon la norme IPSAS 19 une sortie de ressources est considérée comme probable s'il est plus probable qu'improbable qu'elle se produira. Si elle est improbable, il convient de fournir une information en hors bilan. Les contentieux fiscaux doivent ainsi être provisionnés s'il apparaît que la probabilité qu'ils aboutissent à une sortie de ressources pour l'État est supérieure à 50 %.

## II - L'évolution de l'organisation et des procédures comptables

La mise en œuvre de la LOLF et la modernisation du système d'information budgétaire et comptable de l'État modifient en profondeur le rôle des ordonnateurs et de leurs services gestionnaires délégues, des contrôleurs financiers et des comptables dans la tenue de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

### A - Un changement profond des modes d'organisation et de contrôle

#### 1 - Un effacement de la séparation traditionnelle entre l'ordonnateur et le comptable

Auparavant, sous le régime de l'ordonnance portant loi organique du 2 janvier 1959 et aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du décret du 16 mars 1986, toujours en vigueur, « *il [était] tenu, dans chaque département ministériel, une comptabilité des crédits ouverts par chapitre, une comptabilité des engagements de dépenses, une comptabilité des ordonnancements et des mandatements, une comptabilité des créances à terme et une comptabilité des titres de perception* ». Une des fonctions de la déclaration générale de conformité que la Cour adopte pour la dernière fois au titre de l'exercice 2005 est d'ailleurs de s'assurer de la conformité des comptes des ministres avec les comptes de gestion des comptables et avec la balance générale des comptes du CGAF auxquelles les classes 9 et 0 sont dédiées, selon une tradition qui remonte à la Restauration.

#### La tenue des comptabilités des ordonnateurs et des comptables

La comptabilité de l'État telle qu'elle avait été organisée par les ordonnances des 14 septembre 1822 et 10 décembre 1823 était constituée par deux séries d'écritures, les une tenues par les ordonnateurs, qui constataient la mise en recouvrement des recettes et l'ordonnancement des dépenses, les autres tenues par les comptables, qui constataient les encaissements et les décaissements correspondants et l'exécution des opérations de trésorerie. Les premières étaient résumées dans des comptes présentés par les ministres aux chambres législatives, auxquelles le ministre des finances soumettait d'autre part le compte général de l'administration des finances qui résumait les secondes.

L'exactitude matérielle des mentions et des chiffres portés dans ces comptes était vérifiée par une commission de vérification des comptes des ministres qui était composée de membres des chambres législatives, du Conseil

d'État et de la Cour des comptes, qui certifiait la conformité de ces comptes avec les écritures tenues dans les ministères, et par la Cour des comptes qui certifiait la conformité de ces mêmes comptes avec les comptes de gestion des comptables principaux du Trésor, soumis à sa juridiction. Les comptes des ministres étaient rendus par exercice, pour permettre le rapprochement avec les autorisations budgétaires, alors que les comptes des comptables étaient rendus par gestion annuelle, pour permettre le rapprochement avec la situation de caisse et de portefeuille. La déclaration générale de conformité date de cette époque.

Ce système avait perdu, au fil du temps, sa cohérence. La loi de finances du 26 décembre 1890 avait institué une comptabilité des dépenses engagées, organisée par le décret du 14 mars 1893, qui n'avait pas de contrepartie dans la comptabilité des comptables. La comptabilité des mises en recouvrement et des ordonnancements était souvent mal tenue et les vérifications des comptes ministériels étaient superficielles.

La loi du 10 août 1922, toujours en vigueur, a chargé les contrôleurs des dépenses engagées de tenir, contradictoirement avec les ordonnateurs principaux, la comptabilité des dépenses. Le décret-loi du 30 octobre 1935 a transféré également aux contrôleurs des dépenses engagées la tenue de la comptabilité des administrations centrales. Les décrets du 1<sup>er</sup> septembre 1936, qui ont instauré le contrôle financier local auprès des ordonnateurs secondaires, ont étendu le principe de la tenue contradictoire de la comptabilité entre ces ordonnateurs et les contrôleurs financiers et chargé la Cour des comptes de prononcer une troisième déclaration générale de conformité de la centralisation de ces comptabilités par les contrôleurs des dépenses engagées et par le ministère des finances<sup>151</sup>. Il n'est resté de cette réforme de 1936 que cette obligation de reclassement des pièces, puisque les contrôleurs financiers locaux n'ont jamais été créés et que leurs fonctions ont été confiées aux trésoriers-payeurs généraux à titre provisoire par le décret du 28 septembre 1939, puis à titre définitif par le décret du 13 novembre 1970 avant que la fonction ne soit concentrée au niveau des trésoriers-payeurs généraux de région par le décret du 16 juillet 1996.

L'ordonnance organique du 2 janvier 1959 a maintenu l'obligation d'une déclaration de conformité entre les comptes des ministres, établis à partir de la comptabilité auxiliaire, et les comptes des comptables, mais en édictant que le compte général de l'administration des finances présentait désormais le développement des opérations budgétaires qui faisait auparavant la matière des comptes ministériels, le décret du 29 décembre 1962 a permis à la Cour de ne plus établir qu'une seule déclaration générale de conformité.

Source : Jacques MAGNET, *La Cour des comptes*, Paris, Éditions Berger-Levrault, 2001.

<sup>151</sup> C'est aussi de ce décret que découle l'obligation, toujours en vigueur, de reclasser les pièces justificatives des opérations exécutées par les comptables principaux du Trésor par ministère et par ligne ou chapitre budgétaire.

Désormais, l'ordonnateur, le responsable de programme, le responsable de budgets opérationnels de programme, le gestionnaire de crédits, le contrôleur financier et le comptable sont appelés à collaborer pour s'assurer du respect des autorisations parlementaires, enregistrer les faits générateurs des opérations en comptabilité générale selon une logique de droits et d'obligations constatés, puis en comptabilité budgétaire selon une logique de caisse, recenser et évaluer les actifs, les passifs et les engagements hors bilan et procéder aux opérations d'inventaire. L'ordonnateur et ses services gestionnaires délégués seront étroitement associés aux opérations comptables que le comptable public n'exécutera plus totalement, directement et personnellement. Ce dernier voit, en application de l'article 31 de la LOLF, ses attributions étendues à l'obligation de veiller à la sincérité des enregistrements comptables et au respect des procédures.

Le suivi des opérations en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale se trouve facilité par l'unification des nomenclatures budgétaires et comptables dans le cadre du nouveau plan de comptes de l'État et par la mise en place d'un système d'information budgétaire et comptable commun que les applications de dépense au niveau central, ACCORD, et au niveau déconcentré, NDL, préfiguraient.

Ces évolutions ont été soigneusement préparées par une réflexion sur l'évolution de la fonction comptable dont les grandes lignes ont été tracées, dès 2002, puis de manière plus complète en décembre 2003 dans un « document fondateur ».

## **2 - Les modifications en matière d'organisation**

Les conséquences en termes d'organisation ont été tirées méthodiquement et par étapes successives. La concertation interministérielle et les expérimentations ont joué un grand rôle. Trois grandes modifications sont intervenues : la création du service de la fonction comptable de l'État et la dissociation de cette fonction et de celle d'opérateur technique, la mise en place des départements comptables ministériels et la désignation de quinze contrôleurs budgétaires et comptables ministériels.

### *a) Le service de la Fonction comptable de l'État et l'opérateur technique*

Pour exercer ses fonctions d'opérateur comptable et financier de l'État, la DGCP a été réorganisée. Un nouveau service de la fonction comptable de l'État (FCE) a été créé en 2004 avec des missions étendues et des effectifs sensiblement renforcés par rapport à la période précédente.

La FCE établit le plan de comptes, édicte les instructions comptables qui seront ensuite appliquées par les ordonnateurs et les comptables, apporte des solutions à tous les problèmes d'interprétation comptable, le cas échéant en se retournant vers le comité d'interprétation des normes, pilote la clôture et s'assure que toutes les opérations d'inventaire sont passées conformément au référentiel comptable. Elle élaboré le référentiel de contrôle interne interministériel et s'assure de sa mise en œuvre, veille à la modernisation et au bon fonctionnement de la chaîne de la dépense et exerce son autorité comptable sur les établissements publics. Mais elle est surtout le garant de la tenue d'une comptabilité exhaustive, exacte, régulière, sincère et fidèle vis-à-vis du ministre chargé des finances, signataire du compte général de l'État, et vis-à-vis du Parlement et de la Cour.

Pour remplir les missions que le DGCP lui a confiées, la FCE s'appuie sur le réseau des comptables publics qui ont reçu la responsabilité éminente de surveiller la sincérité des enregistrements comptables en application de l'article 31 et qui doivent se considérer, à ce titre, comme pleinement en charge de la qualité des comptabilités budgétaires et générales. Elle s'appuie aussi sur un « *opérateur comptable central de l'État* » qui est l'agence comptable central du Trésor (ACCT), chargée, comme antérieurement, de la centralisation des comptes de gestion de l'ensemble des comptables et de la production du compte général de l'État annexé au projet de loi de règlement, sous la responsabilité de la FCE. Là encore, cet opérateur technique ne doit pas être seulement un opérateur de systèmes d'informations budgétaires et comptables mais aussi exercer les mêmes responsabilités de surveillance des enregistrements comptables, au niveau de la centralisation des écritures comptables, que celles dévolues aux autres comptables publics.

La fonction comptable est aujourd'hui essentielle C'est pour cette raison que la Cour souhaite que l'autorité comptable exercée par la DGCP au plan interministériel soit clairement affirmée. Cela suppose vraisemblablement de recourir à un décret fixant les conditions d'exercice de l'autorité comptable au plan interministériel.

***Recommandation 80. Renforcer par une disposition normative l'autorité comptable exercée par la DGCP au plan interministériel.***

*b) La mise en place des départements comptables ministériels*

L’interpénétration croissante des fonctions d’ordonnateur et de comptable est à l’origine de la décision de mettre en place dans les quinze ministères au sens de la LOLF<sup>152</sup> des départements comptables ministériels (DCM) auprès des administrations centrales des ministères avec la mission prioritaire d’aider les administrations dans la conduite des différents chantiers comptables. Ce choix obéissait à la même logique que la création des contrôleurs financiers dans les ministères. Ces échelons centraux ne devaient pas se substituer aux TPG mais avaient vocation à s’articuler avec le découpage territorial des trésoreries générales dans le cadre de contrats de service.

Une première expérimentation a été engagée en octobre 2003 au ministère de l’intérieur, le DCM agissant par délégation de la paierie générale du Trésor (PGT) et expérimentant à compter du mois d’août 2004 un service facturier<sup>153</sup>. En 2004, trois autres ministères — défense, affaires étrangères et agriculture — ont constitué un DCM qui a été rattaché à un comptable assignataire existant, respectivement l’agent comptable des services industriels de l’armement et le trésorier-payeur général pour l’étranger.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2005, le chargé de mission « DCM agriculture » a été nommé comptable spécial du Trésor, assignataire de certaines dépenses et de certaines recettes du ministère.

Dans les dix autres départements ministériels, des « *chargés de mission* » ont été nommés afin de préfigurer les DCM.

Tous les DCM ont reçu une feuille de route en vue de l’animation des différents chantiers comptables dans leur ministère de rattachement.

Dans le précédent rapport sur les comptes, la Cour avait souligné les incertitudes juridiques qui s’attachaient à la création de nouveaux comptables spéciaux. Elle avait demandé à la DGCP de régulariser la situation des ministères de la défense et des affaires étrangères.

Du fait de la mise en place des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, ce débat juridique est aujourd’hui dépassé.

---

<sup>152</sup> La liste est aujourd’hui la suivante : services du Premier ministre ; affaires étrangères ; agriculture ; culture ; défense et anciens combattants ; écologie ; économie, finances et industrie ; éducation nationale et recherche ; emploi, cohésion sociale et logement qui était antérieurement rattaché à l’équipement ; équipement ; intérieur et collectivités territoriales ; jeunesse et sports ; justice ; outre-mer ; santé et solidarités.

<sup>153</sup> Voir *infra*, p. 199.

*c) La nomination des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels*

Il était prévu que chaque DCM soit dirigé par un comptable du Trésor appartenant au réseau du Trésor public afin de garantir son indépendance à l'égard du ministre, ordonnateur principal. Il devait exécuter toutes opérations de recettes et de dépenses du budget général, des comptes spéciaux du Trésor et toutes opérations financières dont l'État est chargé, sauf texte contraire.

Le positionnement du DCM s'est trouvé profondément modifié par la volonté du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministre délégué au budget et à la réforme de l'État de disposer d'un interlocuteur financier unique, représentant du MINEFI, dans chaque « ministère » au sens de la LOLF.

La réforme résulte du constat de l'évolution des missions du comptable et du contrôleur financier et de la volonté de les placer au plus près des ordonnateurs et de leurs services gestionnaires délégués. Elle a débouché sur la décision de grande portée de créer, par un décret du 18 novembre 2005, des services unifiés de contrôle budgétaire et comptable ministériels.

Ainsi, dans chaque « ministère »<sup>154</sup>, a été mis en place un service rassemblant le département comptable ministériel en cours de création et un département de contrôle budgétaire prenant la suite du contrôle financier chargé d'exercer un contrôle préalable à l'engagement de la dépense.

Dans l'emploi de contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) ont été nommés des hauts fonctionnaires très expérimentés en matière budgétaire et comptable qui ont la qualité de comptable public.

Le CBCM exerce auprès de l'ordonnateur principal le contrôle financier prévu par le décret du 27 janvier 2005 et coordonne l'action des contrôleurs financiers auprès des services déconcentrés de ce ministère et des comptables publics assignataires des ordres de dépenses et de recettes émis par les ordonnateurs secondaires de ce ministère.

---

<sup>154</sup> voir note de bas de page 152.

Les quinze CBCM ont été nommés à la fin de l'année 2005. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, cinq sont comptables assignataires de la dépense centrale<sup>155</sup>, tandis que les dix autres continuent à assigner leurs dépenses sur le payeur général du Trésor. Au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2008, tous les CBCM seront comptables assignataires des ordres de dépenses et de recettes non fiscales de l'ordonnateur principal. À ce titre chacun produira un compte de gestion et tiendra la comptabilité des opérations réalisées dans son ministère au niveau central et s'appuiera, pour ce faire, sur le DCM.

Une situation comptable et financière ministérielle, couvrant les trois comptabilités, sera éditée chaque année. Elle donnera, pour le ministère et par programme, les éléments pertinents de patrimoine et du tableau des charges nettes et rendra compte de l'exécution budgétaire. Bien qu'étant de simples restitutions et ne constituant pas des états financiers à certifier, elles seront utiles à la Cour dans ses missions intermédiaires et finales.

Selon les promoteurs de la réforme, cette nouvelle organisation devrait garantir la cohérence des interventions ainsi que le partage d'une vision globale des chaînes de la dépense, depuis l'engagement jusqu'au paiement. Il est trop tôt pour porter une appréciation complète sur cette réforme importante. Il faudra voir à l'usage si des rationalisations ne sont pas nécessaires, soit en fusionnant les CBCM des ministères les plus petits, soit en revoyant la carte des trésoreries générales. L'articulation de 115 TPG et de 15 CBCM sera sans doute source de confusion vis-à-vis des ordonnateurs et devra être revue avec le souci de réaliser des économies de coût. Mais cette étape ne pourra être engagée que quand la LOLF aura été mise en œuvre dans l'ensemble de ses dispositions budgétaires et comptables.

### 3 - Les modifications en matière de contrôle

La responsabilisation, qui est la contrepartie des nouvelles libertés de gestion accordées aux ordonnateurs et aux nouveaux acteurs de la dépense que sont les responsables de programme et de budget opérationnel de programme, a pour corollaire le remplacement des contrôles *a priori* par des contrôles *a posteriori* chaque fois qu'une évaluation des risques budgétaires et comptables en révèlera la possibilité.

---

<sup>155</sup> Agent comptable des services industriels de l'armement (ministère de la défense), trésorerie générale pour l'étranger (ministère des affaires étrangères), ministère de l'agriculture, ministère de l'intérieur et paierie générale du Trésor. L'ACCT est comptable assignataire des dépenses d'intervention du MINEFI.

Il s'est ajouté en parallèle un dispositif de contrôle interne comptable.

*a) Le contrôle budgétaire*

Après l'expérimentation en 2004 d'un allègement des contrôles *a priori*, le contrôle financier a été modifié par un décret du 27 janvier 2005. Les arrêtés ministériels pris en application de ce décret ont tous été publiés le 31 décembre 2005 à l'exception de celui concernant le ministère de la défense qui l'a été le 27 janvier 2006<sup>156</sup>.

*b) Le contrôle de régularité exercé par le comptable*

Les contrôles traditionnels de régularité de la dépense exercés par le comptable sur le fondement des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 ont été rénovés pour introduire une modulation des contrôles en fonction de l'importance de l'opération et pour tirer les conséquences de la responsabilisation que la LOLF confère aux ordonnateurs et à leurs services gestionnaires délégues.

Avec l'expérimentation puis la généralisation en 2004 du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), le contrôle de la dépense est désormais modulé en fonction de la réalité des risques et des enjeux selon une méthodologie définie par la DGCP<sup>157</sup>. Parallèlement, se poursuit l'expérimentation du contrôle partenarial qui consiste, après évaluation conjointe avec l'ordonnateur de la fiabilité des procédures de contrôle de celui-ci, à ne plus pratiquer que des contrôles par sondage sur la base d'un échantillon.

La paierie générale du Trésor a généralisé le contrôle hiérarchisé mais n'a pas mis en place de contrôle partenarial. Dans le même temps, à l'initiative du DCM du MINEFI, des travaux ont été entrepris avec le service du contrôle des dépenses engagées, pour coordonner l'exercice des attributions respectives des deux structures appelées à constituer le CBCM sur des dossiers de dépense centrale du MINEFI du ressort de l'ACCT.

---

<sup>156</sup> Voir rapport sur les résultats et la gestion, première partie, chapitre I, I-B-2-b).

<sup>157</sup> Le comptable est appelé tout d'abord à conduire une analyse de risque fondée notamment sur la nature et le montant de la dépense considérée et sur les pratiques des ordonnateurs, puis à définir un plan de contrôle par sondages pour les dépenses à faible risque ou à faible enjeu, les autres dépenses faisant l'objet d'un contrôle exhaustif (par exemple, les marchés publics). Les anomalies détectées lors des contrôles par sondage sont analysées par nature (risque patrimonial, erreurs d'imputation comptable, etc.) et font l'objet d'un compte rendu adressé à l'ordonnateur.

La trésorerie générale pour l'étranger a mis en place le contrôle hiérarchisé pour le service des dépenses centrales et le service des dépenses déconcentrées. Par ailleurs, le contrôle allégé en partenariat a consisté en une vérification des procédures utilisées par l'ordonnateur pour établir les pièces justificatives et a été limité aux voyages et missions.

Si le contrôle hiérarchisé de la dépense est maintenant bien établi en administration centrale du *ministère de l'intérieur*, le DCM entend lui garantir une efficience accrue. Le contrôle allégé en partenariat n'a pas été mis en œuvre.

Le DCM du *ministère de la défense* a, pour sa part, mis en œuvre un contrôle hiérarchisé de la dépense sur les opérations des ordonnateurs secondaires non industriels et sur les achats sur factures de certains gestionnaires centraux. S'agissant du contrôle partenarial, le DCM a mis en œuvre sans difficultés particulières le contrôle des dépenses de frais de déplacement d'un établissement de la direction générale de l'armement. Il a également mené, avec les armées, des audits destinés à comparer les informations relatives aux terrains et immeubles détenus par celles-ci aux données du TGPE.

La Cour constate que le contrôle hiérarchisé de la dépense et le contrôle partenarial sont dans leur principe des démarches intéressantes tendant à moduler l'intensité du contrôle de régularité en fonction d'une analyse de risques périodiquement actualisée et peuvent donc, à ce titre, améliorer l'efficacité du contrôle de régularité des opérations de dépenses et de recettes. Elle observe cependant que ces pratiques ne se concilient pas avec la rédaction actuelle des articles 12 et 13 du RGCP qui devra être revu.

**Recommandation 81.** *Intensifier la réflexion en vue de modifier le règlement général sur la comptabilité publique afin d'asseoir au plan juridique les nouveaux modes d'exercice du contrôle de régularité de la dépense.*

c) *Le contrôle de l'imputation comptable*

Lors de l'émission des mandats (en dépense déconcentrée) et des dossiers de liquidation (en dépense centrale), le gestionnaire est tenu, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, de renseigner, selon la nouvelle nomenclature budgétaire et comptable, l'axe destination (mission/programme/action) et l'axe nature (titre, catégorie, compte de comptabilité générale).

Outre l'imputation budgétaire sur le fondement des articles 12 et 13 du RGCP, le comptable devra vérifier, à la réception du mandat ou du dossier de liquidation, l'imputation comptable sur le fondement de l'article 31 de la LOLF. Comme le souhaitait la Cour, ce contrôle sera assorti d'une sanction qui prendra la forme d'une suspension du paiement dans les cas, limités, où l'erreur d'imputation est susceptible d'avoir un impact sur les états financiers. Dans les autres cas, l'erreur sera corrigée *a posteriori* après le paiement par l'ordonnateur.

*d) Le dispositif de contrôle interne comptable*

À l'instar de ce que doivent faire les entreprises en application de la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, l'État s'est engagé, sous l'impulsion de la DGCP, dans une démarche de sécurisation de ses processus comptables et financiers à travers la mise en place de dispositifs de contrôle et d'audit internes comptables<sup>158</sup>.

Le premier chantier a consisté à structurer l'activité financière de l'État en processus comptables<sup>159</sup>, en procédures et en tâches ; 74 processus ont ainsi été identifiés et documentés. Ce travail qui a été mené d'abord en interne à la DGCP, puis en 2005 dans le cadre d'un groupe de travail interministériel, est pratiquement terminé.

Le deuxième chantier a visé à mettre en place des structures de management des risques comptables. Trois niveaux de contrôle interne ont été identifiés : un contrôle de premier niveau qui relève de l'activité courante des services de l'État, dans leurs tâches de comptabilisation et de contrôle des opérations financières ; un contrôle de deuxième niveau assuré par une structure placée auprès de chaque trésorier-payeur général, la cellule de qualité comptable, qui après une expérimentation sur 40 trésoreries générales en 2005 a été généralisé en 2006 ; un contrôle de troisième niveau qui relève de la mission de vérification des comptes de gestion.

Le troisième chantier a eu pour objet de mettre en place des structures de gouvernance des risques comptables : le comité national de contrôle interne, qui réunit la DGCP, des comptables, le directeur de l'AIFE et le responsable de la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC), et le comité d'échange et de suivi entre la DGCP et la Cour.

---

<sup>158</sup> Voir *infra*, p. 202.

<sup>159</sup> Un processus est un ensemble de tâches réalisées par différents acteurs ou entités et participant d'une même activité.

Le quatrième chantier comporte l'élaboration d'une cartographie des risques comptables et d'un plan d'action consolidé, véritable outil de pilotage et de suivi des travaux de fiabilisation des processus comptables qui s'appuie sur les recommandations de la Cour et de l'audit interne et qui a vocation à s'étendre à tous les acteurs du contrôle interne comptable au fur et à mesure que se met en place le référentiel de contrôle interne interministériel.

Enfin, un corps d'auditeurs internes relevant pour la DGCP de la MAEC réalise des audits comptables et financiers et est piloté par le comité national d'audit présidé par le DGCP.

Le travail accompli par la DGCP depuis un an dans ses propres services comme au plan interministériel est considérable et doit être salué.

Domaine essentiel pour la Cour des comptes, le contrôle et l'audit internes doivent, suivant l'appréciation de leur efficacité, lui permettre de dimensionner ses propres travaux.

## B - La situation dans les différents ministères

### 1 - Un besoin de clarification des attributions des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels

Les CBCM doivent préparer, en 2006, les conditions de la transition vers le nouveau système, en lançant des travaux préparatoires comptables, juridiques, informatiques et de gestion de ressources humaines. Le périmètre des dépenses et des recettes relevant de chaque CBCM ne sera connu avec précision qu'aux termes des arrêtés de transfert d'assignation. Mais des problèmes de concordance de périmètres se posent d'ores et déjà.

Ainsi au *ministère de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement*, la gestion des crédits concerne plusieurs directions des affaires financières et plusieurs contrôleurs financiers relevant de trois ministères différents et, à terme, plusieurs comptables ministériels assignataires. Jusqu'à la clôture des opérations liées à la gestion 2006, la PGT et l'ACCT seront les principaux comptables assignataires des dépenses d'administration centrale du ministère et les contrôleurs financiers auprès des ministères de l'équipement et de la santé interviendront pour le compte de celui de l'emploi. Le dispositif adopté risque d'être plus difficile à mettre en œuvre lorsque les CBCM seront comptables assignataires si les responsabilités ne sont pas précisées d'ici là.

La mise en place du CBCM au sein du *MINEFI* se caractérise par la diversité et le nombre des missions, le volume des crédits en jeu, la spécificité du tableau des produits régaliens, le nombre d'ordonnateurs et de services gestionnaires concernés et la préexistence de postes comptables centraux (PGT, ACCT, RGF). Les dispositions du décret du 18 novembre 2005, qui concernent les rôles respectifs du CBCM *MINEFI* et de l'ACCT pour la comptabilisation de la dette et l'exécution des opérations de trésorerie, devront, de toute évidence, être revues. En outre, la fonction de centralisation comptable n'a pas été redéfinie, alors que de nouveaux acteurs sont apparus (rôle accru de la FCE et de la mission de vérification des comptes de gestion, rôle de l'AIFE, apparition des CBCM).

La question de la scission des activités de la trésorerie générale pour l'étranger, entre celles qui relèvent du périmètre du CBCM et celles qui relèvent des ordonnateurs secondaires des autres ministères, devra être tranchée à bref délai. Quant aux services du Premier ministre, de nombreuses entités gardent un statut particulier et ne pourront être rattachées au CBCM<sup>160</sup>. Enfin, le ministère de la défense envisage de rattacher les opérations de la délégation générale pour l'armement au CBCM et non plus au contrôleur financier déconcentré de l'agent comptable des services industriels de l'armement (ACSIA).

***Recommandation 82.*** Clarifier les attributions du CBCM « Emploi, cohésion sociale et logement » et arrêter le champ des compétences propres du CBCM du ministère des finances.

Les CBCM devront coordonner l'action des autorités chargées du contrôle financier auprès des services déconcentrés et celle des comptables publics assignataires des recettes et dépenses émis par les ordonnateurs secondaires. Certains ont déjà mis en place des contrats de service avec les trésoreries générales en matière de contrôle de la dépense, de contrôle budgétaire et de préparation du bilan d'ouverture ou sont en voie de le faire. Cependant, les CBCM n'ayant pas autorité sur les trésoriers-payeurs généraux, les contrats pourraient ne pas permettre d'atteindre les objectifs assignés, alors qu'ils constituent un enjeu majeur de la réforme.

Enfin, les CBCM devraient logiquement être compétents pour assurer une surveillance budgétaire et comptable sur les opérateurs de l'État qui sont compris dans le périmètre du ministère.

---

<sup>160</sup> Journaux officiels, Documentation française, Conseil économique et social, Conseil supérieur de l'audiovisuel ou Conseil national d'éthique.

**Recommandation 83.** Étendre la compétence des CBCM aux opérateurs de l'État qui sont dans la mouvance du ministère. En cas de rattachement multiple, choisir un CBCM chef de file.

## 2 - Les conditions d'exécution de la mission des départements comptables ministériels

De façon générale, les DCM ont mené de nombreux travaux dans le cadre de l'établissement du bilan d'ouverture et de la réforme comptable. Mais leur mise en place, et l'avancement des travaux prévus dans ce qui avait été qualifié de « feuilles de route » se sont heurtés dans la majorité des ministères à des difficultés, à divers niveaux.

Le DCM du *ministère de la culture* estime ainsi la feuille de route « extrêmement détaillée », alors qu'est constaté, au ministère de la jeunesse et des sports, un déséquilibre entre les moyens humains engagés et le volume de travail. Ce déséquilibre se retrouve également au *ministère de l'environnement*, où le DCM n'a aucun collaborateur, et au ministère de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement.

Une autre catégorie de difficultés rencontrées par les DCM, notamment ceux des ministères de la culture, de l'outre-mer et de l'emploi, tient à l'implication plus ou moins forte des directions opérationnelles et à l'importance très inégale de leurs moyens.

L'insertion du DCM au sein des ministères des affaires étrangères et de l'agriculture s'est faite dans de bonnes conditions. Au ministère de la défense, le DCM a été associé à l'ensemble des travaux destinés à l'établissement du bilan d'ouverture ou à l'enregistrement des opérations en flux courant. Cependant, les transferts d'assignation enregistrés en 2005 mettent en évidence l'insuffisance de ses moyens humains.

## 3 - Les services facturiers

La création de services facturiers appelés à gérer les relations avec les fournisseurs, de la réception à la liquidation de la facture, ainsi que les oppositions et litiges éventuels, a été envisagée.

### a) La question préalable du rattachement

Si le MINEFI estime que ces services devraient être placés sous la responsabilité des DCM afin de sécuriser les flux comptables, la question de leur rattachement reste débattue.

À l'instar du ministère de l'intérieur, les ordonnateurs principaux peuvent souhaiter garder le service facturier sous leur autorité afin de conserver leurs prérogatives d'ordonnateur et font valoir que cette solution est conforme à l'esprit de la LOLF qui consacre la responsabilité des gestionnaires. Cette position est partagée par le ministère de l'équipement. Cinq ministères (écologie, outre-mer, justice, sports, défense) n'ont pas encore arrêté leur position et deux autres (agriculture, santé) ne s'opposent pas à un rattachement au CBCM.

Quel que soit son rattachement, il conviendra d'en étudier la compatibilité juridique avec le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable. En effet, le service facturier est appelé à exercer des responsabilités d'ordonnateur (la liquidation et l'ordonnancement) et de comptable (le contrôle de l'exakte liquidation et le paiement). En tout état de cause, si le placement sous l'autorité du comptable ministériel était confirmé, une dérogation au RGCP serait nécessaire, son article 99 confiant en principe la liquidation de la dépense à l'ordonnateur.

#### *b) Bilan et perspectives*

Premier à lancer une expérimentation, pour les opérations de la direction des systèmes d'information et de communication, le ministère de l'intérieur l'a poursuivie en 2005 mais ne l'a pas élargie en raison de l'ampleur des autres chantiers de la LOLF et des oppositions sur le positionnement du service facturier. Malgré le cantonnement de l'expérimentation, le succès du service facturier ne s'est pas démenti<sup>161</sup> et une extension de son champ d'intervention en administration centrale n'est pas exclue.

Le ministère des affaires étrangères a également lancé une expérimentation sur un périmètre limité à huit services, dont le cabinet du ministre de la coopération ou encore le centre de conférences internationales. Le service facturier est dirigé par le chef du service dépenses de la TGE, dont l'adjoint direct est un agent du ministère des affaires étrangères. Comme pour le ministère de l'intérieur, le résultat de l'expérimentation est positif et s'est traduit par la forte réduction des délais de paiement des fournisseurs. Le ministère souhaite étendre rapidement le service facturier à l'ensemble de ses services.

---

<sup>161</sup> Le délai moyen de paiement est passé de 68 jours avant l'expérimentation à 33 depuis.

Au ministère de l'éducation nationale, la création d'un bureau unique des achats est envisagée en 2006 dans le cadre de la réorganisation de l'administration centrale dont l'aboutissement demeure une condition préalable indispensable à la mise en place d'un service facturier.

Dans les services du Premier ministre, il n'est pas envisagé de créer un service facturier commun, mais la réorganisation de la direction des services administratifs et financiers a conduit à séparer les fonctions budgétaires et financières, la gestion financière incluant une section facturière.

Enfin, le ministère de la défense envisage de lancer en 2006 une expérimentation.

Les autres ministères n'envisagent de prendre aucune initiative avant 2007. Outre les transferts d'assignation repoussés au 1<sup>er</sup> janvier 2007, cet attentisme tient aussi aux limites du système d'information budgétaire et comptable et à la nécessité de changements importants d'organisation.

***Recommandation 84. Poursuivre les expérimentations de services facturiers dans les ministères et prévoir une modification au décret du 29 décembre 1962 si le service facturier devait être placé sous l'autorité du comptable ministériel.***

#### 4 - Le contrôle et l'audit internes

Le contrôle interne et l'audit interne intéressent le certificateur parce qu'ils constituent une source d'information précieuse sur l'existence ou non d'une démarche d'analyse des risques dans les services de l'État et parce que de leur qualité dépend le niveau des vérifications à mettre en œuvre par les équipes de rapporteurs de la Cour.

Selon la définition qui en est le plus généralement donnée, le contrôle interne<sup>162</sup> est l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs. Il dépasse donc les contrôles ponctuels et est inhérent au rôle de pilotage du responsable de l'entité.

---

<sup>162</sup> La notion de contrôle interne est plus large que celle de contrôle de gestion qui, dans la terminologie de la LOLF, désigne les dispositifs de mesure et de compte rendu de la performance, destinés à éclairer les décisions des responsables de programmes.

Il constitue un changement de pratiques au sein de l'administration. En effet, il implique de la part des agents le respect d'une obligation de transparence vis-à-vis de l'encadrement supérieur, l'anticipation et la réactivité face à la survenance de tout type d'incident (sur une application informatique qui paralyse l'activité du service, dans la liquidation d'un dossier de dépense, dans l'enregistrement d'une donnée comptable, etc.), en un mot la responsabilisation des agents. Il a pour finalité de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité (pour les procédures financières, la régularité, la sincérité et la conformité des écritures aux faits à décrire ou « image fidèle »). Il ne s'agit donc en aucune manière d'une addition de contrôles ponctuels mais d'une démarche cohérente en vue d'assurer la maîtrise des risques.

Complémentaire du contrôle interne, l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entité une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations. Placé dans une position indépendante par rapport à la structure hiérarchique, il s'assure de la qualité du contrôle interne de cette entité et lui apporte ses conseils pour l'améliorer. À cette fin, il aide cette entité à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gestion des risques et de contrôle et de « *gouvernance d'entreprise* » pour reprendre l'expression employée par l'IFACI. Il fait des propositions pour renforcer leur efficacité.

#### *a) Le contrôle interne*

Les travaux menés par la Cour ont permis de mettre en évidence combien les dispositifs de contrôle et d'audit internes étaient encore largement virtuels dans la plupart des ministères et nécessitaient de nombreux efforts pour atteindre les objectifs fixés. Ce constat s'explique aisément car de nombreux autres chantiers de mise en œuvre de la LOLF revêtaient en 2005 un caractère prioritaire et la culture de contrôle interne comptable était inexistante.

C'est le cas du ministère de l'éducation nationale qui n'a pas jugé utile de participer au groupe de travail interministériel piloté par la DGCP.

Pour certains ministères, aucune expérimentation n'est prévue en 2006 (ministères de l'équipement et de l'éducation nationale). D'autres, comme les ministères de la culture, de la justice, des affaires étrangères, de l'intérieur, doivent lancer des expérimentations limitées à des périmètres très réduits.

De façon plus ambitieuse, certains ministères initient des expérimentations dans des domaines plus significatifs au regard des risques qui leur sont liés. Ainsi, le ministère de l'emploi a retenu quatre processus. Trois concernent les dépenses d'intervention dont le poids est important au sein du ministère. Les deux premiers processus sont d'ores et déjà engagés, mais la disponibilité des agents dans une période chargée a limité l'avancement du dossier.

Le ministère de la jeunesse et des sports devrait lancer une expérimentation sur trois processus et le ministère de l'écologie devrait choisir le traitement des contentieux qui constitue un dossier sensible dans le cadre de la mise en place du bilan de l'État.

D'autres ministères entament la réforme de certaines procédures existantes. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le bureau de la comptabilité du ministère de l'agriculture qui contrôlait les dossiers de liquidation, n'effectue plus cette tâche. Afin d'éviter la détérioration de la qualité des ordonnancements, le ministère a mis en œuvre un dispositif d'accompagnement de cette réforme en mettant notamment à disposition des services d'administration centrale des guides de procédures de vérification. Dans la nouvelle organisation de la direction des services administratifs et financiers du Premier ministre, il est prévu de créer une section « *qualité comptable et contrôle interne* » au sein du bureau de la gestion financière.

Le ministère de la défense a engagé des réflexions dans le domaine de l'organisation globale du contrôle et des guides de procédures comptables relatifs aux stocks et immobilisations.

Au MINEFI, l'expérimentation qui a associé sept directions<sup>163</sup> dans huit sites a eu une portée limitée, notamment parce que d'autres directions étaient concernées. À ce jour, seule la direction des grandes entreprises a engagé la première phase concrète d'adaptation du référentiel. La généralisation de l'expérimentation à la fin 2006 dans l'ensemble des services du ministère et pour la totalité des processus identifiés par le référentiel interministériel de la FCE sur lesquels ils interviennent, n'est pas acquise.

La DGI estime, pour sa part, que le modèle d'organisation du Trésor ne saurait être transposé à l'identique dans son réseau. Les dispositifs concrets de contrôle interne au sein de cette direction ne sont

<sup>163</sup> Il s'agit de la direction générale des impôts (DGI), de la direction du personnel, de la modernisation et de l'administration (DPMA), de la DGE/Industrie, de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), de l'INSEE, de la direction générale du Trésor et de la politique économique (DGTPE) et de la direction de l'action régionale, de la qualité et de la sécurité industrielle (DARQSI).

ni formalisés ni même arrêtés. Aucune décision structurante en matière d'organisation du contrôle interne comptable n'a encore été prise à la DGDDI.

Enfin, en matière de recettes fiscales, une réflexion préalable sur l'organisation générale et le rythme de déploiement, à partir des enjeux financiers les plus lourds situés à la DGI, aurait été préférable.

*b) L'audit interne*

Le DGCP a confié à la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) qui lui est directement rattachée la responsabilité de piloter des audits internes au sein du réseau du Trésor public et au plan interministériel. La MAEC dispose d'un corps d'auditeurs dont la compétence est ancienne et reconnue et s'est adjoint l'assistance d'un grand cabinet d'audit. Sept audits de la MAEC ont concerné, en 2005, la qualité comptable. En 2006, la MAEC et les pôles d'audit départementaux de la DGCP devraient diriger des audits concernant plus particulièrement la fonction comptable et des entités spécifiques. Six autres missions d'audit sont prévues qui intéressent aussi la qualité des comptes de l'État.

Le développement de l'audit interne dans les ministères est encore plus limité que celui du contrôle interne.

Néanmoins, des réflexions s'engagent dans certains ministères sur l'extension des compétences des inspections ministérielles au domaine comptable. La plupart des corps d'inspection n'intègrent pas, à ce jour, de travaux de révision comptable dans leurs programmes. D'autres le font à des degrés divers. Sont concernées les inspections générales des ministères de l'environnement, des affaires étrangères et des services judiciaires.

Pour sa part, le DGCP envisage la généralisation de la démarche d'audit comptable et financier dans les ministères et n'exclut pas de faire du comité national d'audit qu'il préside une structure interministérielle.

La Cour considère que la mise en place d'un audit interne indépendant des chaînes hiérarchiques opérationnelles est essentielle et souhaite pouvoir s'appuyer sur un audit interne fort et reconnu. La structuration de l'audit interne dans les ministères est plus délicate. En effet, les inspections générales n'ont pas, sauf exception, de compétences comptables et il paraît difficile que la MAEC exerce seule une compétence d'audit interne au plan interministériel. Cette responsabilité ne peut pas non plus être confiée aux CBCM qui sont appelés à piloter le contrôle interne dans leur département ministériel et ne peuvent donc jouer en même temps un rôle d'auditeur.

Dans ces conditions il convient de poursuivre les travaux dans les différents ministères afin que chaque inspection générale se dote de compétences comptables soit par formation, soit en s'adjoignant des experts extérieurs ou des auditeurs mis à disposition par la DGCP et définisse un programme d'audit interne qui pourrait être soumis pour avis au DGCP.

***Recommandation 85.*** Assurer une séparation stricte des fonctions de contrôle interne et d'audit interne. Doter progressivement les corps d'inspection de compétences comptables.

### **III - La modernisation des systèmes d'information**

#### **A - L'impératif de modernisation de l'informatique budgétaire et comptable de l'État**

##### **1 - L'enjeu des systèmes d'information dans le cadre de la LOLF**

Le système d'information budgétaire et comptable de l'État était encore en 2005 éclaté entre de nombreuses applications, de nature interministérielle (les applications comptables de la DGCP, les applications ACCORD 1 puis ACCORD 1 bis déployées de 2001 à 2004 par le service à compétence nationale ACCORD pour l'exécution de la dépense centrale, l'application NDL développée par la DGCP pour l'exécution de la dépense déconcentrée) ou ministérielle (les applications ministérielles de gestion, interfacées pour certaines avec les applications interministérielles, ou au contraire totalement dépourvues de liens avec ces applications). L'infocentre INDIA développé par la DGCP restituait des informations sur les dépenses déconcentrées et sur la dépense centrale des ministères utilisant ACCORD 1, mais laissait hors de son champ les trois ministères raccordés à ACCORD 1 bis<sup>164</sup>.

Cette juxtaposition de systèmes de nature et de conception différentes (pour certains des développements informatiques internes à l'administration, pour d'autres des solutions fondées sur des progiciels de marché) constituait un obstacle à l'optimisation de la chaîne de la dépense, était génératrice de perte de qualité comptable, et ne permettait pas de répondre à l'impératif de traçabilité (construction d'une piste d'audit ou d'un chemin de révision) pourtant indispensable à la certification des comptes de l'État par la Cour prévue par nouvelle loi

<sup>164</sup> C'est-à-dire l'agriculture, la défense et les affaires étrangères, raccordés en avril 2004 à la solution interministérielle.

organique. Conçu pour exécuter la dépense selon les principes de l'ordonnance de 1959, ce système ne pouvait sans transformation permettre la programmation et l'exécution du budget de l'État selon le nouveau mode mission/programme/action introduit par la LOLF.

Après l'abandon en mars 2004 du projet ACCORD 2, qui visait la refonte totale du système d'information budgétaire et comptable de l'État concomitamment à la mise en œuvre de la LOLF, le Minéfi s'est replié sur une solution transitoire intitulée « palier 2006 », dont l'objectif était de permettre une application de « l'essentiel de la LOLF dès 2006 », sur la base d'une transformation *a minima* des applications existantes.

Une nouvelle structure de pilotage du projet informatique a été mise en place, le SCN ACCORD étant rebaptisé AIFE (service à compétence nationale intitulé Agence pour l'Information Financière de l'État). Cette structure avait également pour mission de construire le système cible CHORUS, destiné à répondre dans le cadre d'une solution intégrée et durable à l'ensemble des besoins d'information budgétaire et comptable de l'État, quelques années après l'entrée en vigueur de la LOLF.

Le rapport sur les comptes de 2004 soulignait l'importance des chantiers à mener à bien, dans un calendrier très contraint, pour mettre en œuvre la solution de transition dite « palier 2006 », qui comporterait des approximations par rapport aux principes de tenue d'une comptabilité générale en droits constatés. En raison de la tension sur les délais et des risques pesant sur l'ensemble du projet, la probabilité d'une non disponibilité totale ou partielle de la solution « palier 2006 » lors de l'entrée en vigueur de la LOLF était présentée comme justifiant pleinement l'élaboration de plusieurs scénarios de secours.

## **2 - L'enjeu des systèmes d'information dans la perspective de la certification des comptes**

### *a) La qualité des données comptables dans la solution palier 2006*

Face au risque que constituait une absence d'appropriation par les utilisateurs des concepts de la LOLF et de leur utilisation dans une nouvelle nomenclature, un soin particulier a été porté d'une part au dispositif d'assistance, et d'autre part à la programmation des opérations de conduite de changement. Ces actions sont cependant très concentrées dans le temps, et elles ont surtout été dispensées au niveau déconcentré en direction des chefs de services et de leurs adjoints, à charge pour eux de relayer l'information auprès des personnels locaux.

Des erreurs d'imputation risquent de se produire en grand nombre en 2006, certains utilisateurs se plaignant de ne plus pouvoir se fier totalement aux aides écran sur NDL. Par ailleurs la gestion est dans certains cas alourdie par la nécessité d'effectuer des doubles saisies d'information sur les mandats entre les applications ministérielles de gestion et les instruments interministériels. La DGCP affirme enfin avoir pris toutes les mesures pour que l'application du contrôle hiérarchisé, qui exclut l'examen de nombreux mandats, n'ait pas d'impact négatif sur la régularité et la sincérité des comptes. La phase de bascule a demandé une vigilance particulière de la part des utilisateurs, l'objectif étant d'éviter les interruptions de paiement entraînant des intérêts moratoires, grâce à l'activation de la procédure « opération prioritaire et urgente ». Un accompagnement spécifique des utilisateurs à l'issue de la reprise des données basculées pourra être nécessaire en raison de questions techniques liées notamment à la renumérotation des tiers dans le nouvel environnement.

Le plan de compte du palier 2006 est également perçu par certains comme un facteur de risques, soit en raison de son imprécision (limitation physique des comptes établis selon une logique alphanumérique), soit au contraire en raison de son caractère trop développé.

Un encadrement et un renforcement des contrôles seront seuls de nature à éviter la réalisation de l'ensemble de ces risques. L'audit programmé par la Cour sur le palier 2006 permettra de mieux apprécier la qualité des comptes rendus dans le cadre de cette solution provisoire.

*b) L'application des principes de la comptabilité en droits constatés*

Les écarts anticipés dans le rapport sur les comptes de 2004 à l'égard des principes de la comptabilité d'exercice se confirment.

En matière patrimoniale, la DGCP prévoit la valorisation des inventaires physiques dans le STGPE (parc immobilier) et pour les autres immobilisations et stocks par le recours à l'outil CISIS (comptabilité des immobilisations, stocks, inventaire et suivi). Des rapprochements périodiques entre les inventaires physiques et la comptabilité seront mis en œuvre en 2006. Cette solution interministérielle nécessite des interventions manuelles, et ne permet aucun suivi de la dépréciation et de la rotation des stocks, ni des opérations de maintenance. Certains ministères disposent cependant d'outils qui permettent un suivi plus riche (c'est le cas notamment des applications ministérielles de gestion du ministère des transports et de l'équipement, des services de la gendarmerie, ainsi que des services de police).

En matière d'enregistrement des charges, la solution « palier 2006 » demeure imparfaite. La comptabilité de l'État n'est mise à jour qu'en aval de la constatation de la charge (au stade du dossier de liquidation pour la dépense centrale, et au stade encore ultérieur de l'émission du mandat pour la dépense déconcentrée). La DGCP entend remédier à cette carence par un enrichissement de l'enquête sur les charges à payer. Le recours à des tableurs, qui évitent les doubles saisies dans les trésoreries générales, la fiabilisation de l'enquête par la responsabilisation des acteurs ne suffiront pas à compenser les imperfections de la saisie du service fait, qui demeurera éloignée de la naissance de la charge, d'autant que les méthodes actuelles de comptabilisation des engagements juridiques tolèrent certaines approximations (pour les frais de justice, recours à une méthode statistique qui s'écarte des principes comptables de suivi des charges).

*c) Les exigences de traçabilité*

Face aux problèmes soulignés par la Cour dans son rapport 2004 et dans le présent rapport, la DGCP affirme avoir engagé des travaux pour améliorer en 2006 la traçabilité au sein des applications du « palier 2006 », ses efforts portant en premier lieu sur l'application CGL et sur WINCIP (gestion des comptes de tiers). Les résultats des chantiers en cours devront être appréciés sur la base des audits et contrôles pratiqués par la DGCP, et de l'audit du « palier 2006 » inscrit au programme de la Cour.

La difficulté est particulièrement aiguë pour les applications de recettes. Sous réserve d'une amélioration des conditions pratiques d'accès aux données, le chemin de révision semble désormais accessible dans CGL et dans TCC à la suite des modifications intervenues conformément aux recommandations de la Cour. Il reste à vérifier, à l'occasion de l'audit par la Cour du « palier 2006 », si ces deux applications répondent bien aux critères d'audit. En revanche, la difficulté demeure évidente pour les applications comptables de la DGI et la DGDDI (MEDOC et SOFI) situées en amont de CGL et par lesquelles transitent 70 % environ des recettes fiscales nettes de l'État (environ 190 Md€ sur 272 Md€ dans les comptes de 2005). Dans les deux cas, bien que pour des raisons différentes, le suivi du chemin de révision est aujourd'hui impossible. Des modifications informatiques ou à défaut des contrôles non fonctionnels (traçabilité et documentation) sont donc nécessaires, faute de quoi la Cour ne sera pas en mesure d'effectuer de révision finale, c'est-à-dire d'évaluer l'importance des anomalies éventuelles, sur les recettes comptabilisées par ces deux applications.

**Recommandation 86.** *Garantir un chemin de révision permettant l'auditabilité des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'État par la Cour.*

## B - Le « palier 2006 »

La Cour a inscrit à son programme un audit du « palier 2006 », qui permettra d'apprécier avec un certain recul le fonctionnement de cette solution informatique provisoire, et d'évaluer sa capacité à contribuer à la formation d'une opinion sur les comptes de l'État dans le cadre de l'exercice de certification. Cette réserve faite, un premier état des lieux peut être esquissé, faisant ressortir les éléments qui apparaissent centraux dans la perspective de la certification des comptes par la Cour.

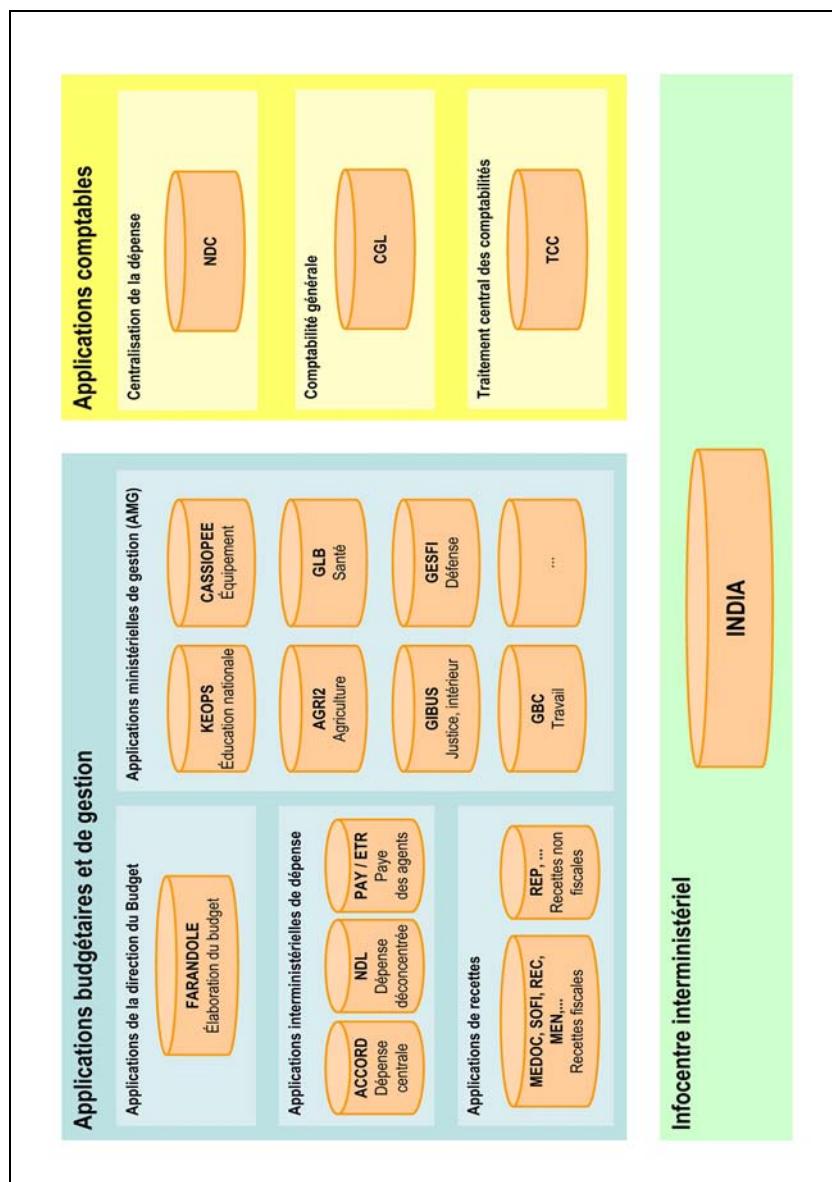
### 1 - État des lieux à la fin du premier trimestre 2006

#### a) *Calendrier et performances de la solution palier 2006*

En dépit de leur lourdeur, les chantiers informatiques sous-jacents à cette solution ont été menés à bien dans les délais impartis, tant en ce qui concerne les chantiers gérés par l'AIFE (élaboration et déploiement de la solution ACCORD LOLF, très largement inspirée d'ACCORD 1 bis), que ceux sous la responsabilité de la DGCP (modification des applications de centralisation comptable et d'édition de la comptabilité générale, modification de l'application de dépense déconcentrée NDL) ou pris en charge par les différents ministères (adaptation à la LOLF de leurs applications ministérielles de gestion). Une incertitude subsistait encore début avril sur la disponibilité dans les temps impartis de l'infocentre INDIA LOLF recettes, sous la responsabilité de la DGCP.

Il était, en revanche, difficile de juger à la mi-avril des performances d'ensemble de la solution « palier 2006 », encore en phase de montée en puissance : l'écart des paiements en montant et en nombre par rapport à 2005 tendait à se réduire dans la plupart des ministères. 98 % des BOP centraux et 95 % des BOP déconcentrés avaient été transmis au contrôleur financier pour avis. 290 avis avaient été rendus sur les documents prévisionnels de gestion. Une harmonisation des exigences du contrôle financier local et une plus forte mobilisation des services semblaient nécessaires, afin d'éviter de compromettre l'exécution de la dépense, entraînant un blocage des opérations et générant des intérêts moratoires.

**Schéma des systèmes d'information du « palier 2006 »**



Source : Cour des Comptes, Agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE).

*b) Capacité des ministères à répondre aux exigences du « palier 2006 »*

Les enquêtes menées dans le cadre de la préparation du rapport sur les comptes font ressortir une très grande hétérogénéité des informatiques budgétaires et comptables ministérielles, certaines paraissent incapables de répondre aux exigences de la LOLF, ou même aux exigences minimales de qualité comptable. Les jugements portés par les ministères sur le processus palier 2006 étaient très divers.

Cette grande hétérogénéité constitue un argument supplémentaire pour une simplification et une harmonisation de l'informatique budgétaire et comptable de l'État, qui ne sera pas réalisée avant la mise en œuvre de CHORUS. Elle peut être résumée comme suit :

- les ministères fonctionnant sous ACCORD 1 bis<sup>165</sup> sont soumis à un processus de bascule sur le nouveau système moins lourd que les ministères, majoritaires, fonctionnant encore en 2005 sous ACCORD 1<sup>166</sup> ;
- les ministères disposant d'applications ministérielles de gestion plus performantes que les applications interministérielles actuelles, soit pour la dépense (capacité à saisir les engagements juridiques et le service fait), soit pour la gestion patrimoniale (capacité à enregistrer par exemple les opérations de maintenance) ne se trouvent pas tous dans une situation favorable : faute d'interfaçage avec NDL LOLF, leurs utilisateurs sont soumis aux inconvénients des doubles saisies, qui les conduisent dans certains cas à renoncer à exploiter les potentiels de ces applications propres ;
- le constat dressé sur l'informatique de certains ministères, tels la culture mais aussi dans une moindre mesure la santé, apparaît particulièrement alarmant. Si ces appréciations sont confirmées, des mesures de redressement (allant au delà des seuls audits de sécurité) devraient de toute urgence être envisagées.

---

<sup>165</sup> Soit l'agriculture, la défense et les affaires étrangères.

<sup>166</sup> Travail plus important de nettoyage de la base de tiers, ergonomie et environnement d'ACCORD 1 éloigné d'ACCORD 1 LOLF, ce qui n'est pas le cas d'ACCORD 1bis.

*c) Attentes à l'égard de l'infocentre INDIA LOLF*

Dans l'organisation éclatée prévalant en 2005, l'État était incapable d'obtenir de son système d'information les données de gestion et les états de synthèse que tout grand opérateur peut aujourd'hui attendre de son système informatique. La faiblesse des restitutions était par ailleurs un des principaux griefs des utilisateurs à l'encontre de la solution interministérielle ACCORD, d'autant que les ministères passés sous ACCORD 1 bis avaient du renoncer à leurs propres infocentres sans pour autant accéder à INDIA.

L'avancée du chantier « INDIA LOLF » apparaît de ce fait cruciale. En « palier 2006 », INDIA LOLF sera accessible à la totalité des ministères, tant pour la dépense centrale que déconcentrée. Les informations fournies permettront de suivre l'exécution du budget selon la logique mission/programme/action, en identifiant les différents acteurs de la LOLF (responsables de programme, responsables de budgets opérationnels de programmes, responsables d'unités opérationnelles). Le nouvel infocentre interministériel, dont certains volets sont encore en cours de développement ou de test, permettra d'éditer la situation financière et comptable ministérielle (SFCM)<sup>167</sup>.

Face à un système éclaté tel que celui qui sous-tend la solution « palier 2006 », un infocentre interministériel centralisateur performant peut seul restituer l'exécution des programmes, des budgets opérationnels de programme et des unités opérationnelles, qui transcendent les frontières de certains ministères et les limites entre dépense centrale et dépense déconcentrée.

**C - L'avancée du projet CHORUS**

La solution « palier 2006 » doit en principe laisser place en 2008-2009 à la solution cible CHORUS. La démarche contractuelle mise en œuvre par l'AIFE consiste à distinguer le marché éditeur du marché intégrateur, qui sera vraisemblablement divisé en plusieurs lots. Le calendrier initial prévoyait une notification du marché éditeur à la fin 2005, le choix d'un intégrateur à la fin 2006, le déploiement de modules pilotes en 2007 puis d'un site pilote en 2008, la fin du déploiement devant permettre le démarrage sous CHORUS de la gestion 2010.

---

<sup>167</sup> Restitution de synthèse, dont la responsabilité incombera au CBCM, spécifiquement liée à la mise en œuvre de la LOLF et à la création de nouveaux comptables principaux de l'État, auprès des ministères au niveau central

La couverture fonctionnelle de CHORUS demeure imprécise sur certains points. La frontière entre ce qui relève des fonctions dite « de cœur » et des fonctionnalités avancées est encore incertaine, ces dernières pouvant pour certaines être prises en charge dans le cadre du marché d'intégration (période 2007-2011). S'il apparaît acquis que l'essentiel des fonctions de dépenses sont incluses dans le cœur du projet, ainsi qu'une grande partie de la gestion des dépenses de personnel (hors systèmes d'information des ressources humaines), l'essentiel des fonctions de gestion d'actifs et de stocks est positionné à l'heure actuelle dans les fonctionnalités avancées. La plupart des ministères formulent désormais le souhait d'une couverture fonctionnelle aussi large que possible, et en, tout état de cause une clarification rapide de ce périmètre, de manière à déterminer les travaux de maintenance qu'il serait nécessaire et opportun d'effectuer sur leurs propres applications. Ces travaux ministériels devront être strictement encadrés, de manière à éviter une accentuation des divergences entre les informatiques ministérielles, et à ne pas alourdir le coût d'une solution transitoire déjà compris dans une fourchette 150-200 M€.

L'AIFE entend adosser la construction de CHORUS aux travaux de « réingénierie » menés sous l'égide de la DGME. La refonte des processus administratifs est, en effet, un préalable indispensable à la construction d'une solution informatique nouvelle, qui constitue elle-même un élément majeur de la modernisation de l'État.



## **Chapitre IV**

### **Progrès, lacunes et risques dans la voie de la certification**

Les trois précédents chapitres ont rendu compte des vérifications opérées par la Cour, des observations sur les comptes de 2005 et sur la préparation du bilan d'ouverture de 2006, enfin de la mise en œuvre de la réforme. Le présent chapitre vise à récapituler, classer et hiérarchiser ces observations de manière à porter une appréciation d'ensemble sur les comptes de 2005 et à formuler des recommandations générales sur les progrès à accomplir dans la voie de la certification.

## I - Appréciation d'ensemble sur les comptes de 2005

Les comptes de l'exercice 2005 entendus ici comme les comptes de comptabilité générale consistent en un bilan, un compte de résultat, une annexe et un tableau des flux de trésorerie qui sont présentés dans la seconde partie du rapport financier et qui constituent le compte général de l'administration des finances signé par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie. Il s'y ajoute pour la première fois un rapport sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable de l'État qui répond à la préoccupation de partager les meilleures pratiques existantes en matière de transparence comptable.

### A - Le cadre dans lequel s'inscrivent les observations de la Cour

2005 est la dernière année où l'État tient sa comptabilité générale en se conformant à l'ordonnance du 2 janvier 1959 et aux décrets du 29 décembre 1962 et du 14 mars 1986 modifié et en utilisant des applications informatiques non adaptées à la tenue d'une comptabilité d'exercice.

Bien que ce choix ne découle pas de l'article 16 de l'ordonnance organique qui concerne la comptabilité budgétaire<sup>168</sup>, le rattachement des charges et des produits à l'exercice se fait, non pas en fonction de la date de naissance de l'obligation ou du droit, mais sur une base de caisse et selon une règle d'exécution du budget en exercice, c'est-à-dire en tenant compte d'une période complémentaire ramenée en dernier lieu à 20 jours et de dépenses imputables au budget de l'exercice. Le plan comptable de

---

<sup>168</sup> Cet article 16 prévoit que les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public et les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires.

l'État s'inspire du plan comptable général, avec de fortes spécificités qui tiennent au cadre rigide de l'ordonnance organique, à la diversité des relations entre réseaux comptables et aux contraintes informatiques.

En 1999, plusieurs novations importantes ont été introduites afin d'apporter une meilleure information au lecteur des états financiers. Comme le souhaitait la Cour, elles ont concerné principalement la comptabilisation de la dette en droits constatés, la valorisation des immobilisations corporelles et financières et le provisionnement des créances fiscales. Les écritures d'inventaire ont été substantiellement enrichies année après année et, en dernier lieu, à la clôture des comptes 2005, sans pour autant que soient appliquées toutes les prescriptions du comité de la réglementation comptable ni qu'il soit procédé, en fin d'exercice, à un inventaire physique du patrimoine de l'État. 37 opérations d'inventaire et de fin de gestion ont été passées en date du 31 décembre 2005 pour un total de 88,4 Md€. 28 d'entre elles pour un montant de 41,7 Md€ mettent en œuvre des recommandations de la Cour formulées cette année ou dans ses deux précédents rapports sur les comptes.

L'obligation de tenir une comptabilité en droits constatés ne s'imposant à l'État qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les comptes de 2005 n'ont pas vocation à présenter le patrimoine et la situation financière de l'État conformément au nouveau référentiel comptable. L'obligation de la Cour se limite à la déclaration générale de conformité des comptes de gestion des comptables avec le compte général de l'administration des finances qui est une opération de rapprochement comptable et ne vise pas à émettre une opinion sur le point de savoir si les comptes de l'État sont réguliers et sincères et présentent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La déclaration générale de conformité est annexée au présent rapport.

La Cour ne commencera à exercer sa mission de certification des comptes annuels de l'État qu'à compter du moment où le bilan d'ouverture établi selon le nouveau référentiel comptable lui sera transmis pour examen, vraisemblablement à la fin du 1<sup>er</sup> semestre 2006 selon les indications qui lui ont été données.

Les contrôles de la Cour sur les comptes 2005 ont été plus étendus que ceux qui ont été réalisés sur les comptes de 2004. Néanmoins, ils n'ont pas pu être conduits, ce qu'ils devront pouvoir être en 2006, dans les conditions prévues par les normes d'audit internationales ou ont été limités pour des raisons informatiques ou de disponibilités de données.

Ces limitations concernent en premier lieu la justification de nombreux comptes, en particulier :

- les immobilisations corporelles et incorporelles, qui ne sont pas reliées à un inventaire physique ;
- les stocks qui ne sont pas comptabilisés ;
- les produits régaliens, notamment les impôts ;
- les charges à payer et charges constatées d'avance, qui ne sont suivies par la direction générale de la comptabilité publique que de manière extra-comptable et au moyen d'une enquête déclarative auprès des administrations ;
- les engagements vis-à-vis du personnel sauf les engagements de retraite ;
- les comptes des budgets annexes et les comptes de commerce qui ne sont reflétés dans les comptes que par leur solde de trésorerie ;
- les comptes des Pouvoirs publics qui entrent dans le périmètre de la certification des comptes de l'État mais dont les modalités d'audit selon les normes internationales n'ont pas encore été définies.

Les limites aux vérifications de la Cour concernent aussi les dispositifs de contrôle interne et d'audit interne qui n'ont pas pu être audités, car ils étaient encore dans une phase d'expérimentation dans le réseau du Trésor public et dans une phase de conception chez les ordonnateurs.

Sur la base des travaux réalisés et dans la perspective de la présentation du bilan d'ouverture de 2006, la Cour a mis en évidence dans les comptes de 2005 des lacunes à combler pour que les états financiers du prochain exercice soient conformes au nouveau référentiel comptable. Dans les limites de ses investigations rappelées ici, elle a formulé 48 observations, dont 8 ont été prises en compte avant l'arrêté des comptes de 2005 pour un total d'ajustements sur le résultat de 3 Md€<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Ce sont les produits liés aux frais de recouvrement DGCP pour 339 M€ les produits à recevoir au titre des droits d'enregistrement, de timbre et autres contributions indirectes pour 41 M€ la dépréciation des amendes pour 2,1 Md€ la dépréciation des créances non fiscales recouvrées par les comptables du Trésor pour 455 M€ la dépréciation des créances anciennes liées à la mise en jeu de la garantie de l'État et aux prêts du FDES pour 33 M€ la reprise de provision sur les PEP pour 652 M€ les notes de débits sur fonds européens pour 22,5M€ et les restes à recouvrer sur l'avance versée par l'État à la SCAFER pour 9,9 M€

Les 40 autres observations, dont les principales sont rappelées ci-après, comprennent :

- des reclassements au bilan 2005 qui vaudront pour le bilan d'ouverture ;
- des ajustements ayant un impact sur la situation nette au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;
- des modifications de l'annexe.

## B - Les principales observations d'audit

### 1 - Les reclassements sans modification de la situation nette sur le bilan d'ouverture de 2006

Un certain nombre d'observations d'audit formulées par la Cour devrait entraîner, dès l'application des nouvelles normes comptables, de nombreux reclassements entre les différents comptes de bilan. Ces observations portent principalement sur le respect de la présentation fidèle des informations financières, nécessitant l'utilisation de comptes de bilan appropriés. Les exemples les plus significatifs sont les suivants :

- plusieurs immobilisations financières, enregistrées à l'actif du bilan de l'État pour des quotes-parts de situations nettes négatives (Fonds de solidarité vieillesse, Charbonnages de France, Service auxiliaire d'amortissement de la dette de la SNCF, Réseau ferré de France, EPFR, PCUK, Institut national de recherches archéologiques préventives, Compagnie générale maritime financière, SAEM Tête Défense) et au passif en diminution de l'écart de réévaluation, devraient faire l'objet d'écritures comptables visant à enregistrer leur valeur pour un montant nul à l'actif comme au passif et à constater une provision pour risques et charges à hauteur de la quote-part de situation nette négative constatée au 31 décembre 2005 ; le total des reclassements à effectuer est de 23 Md€; la reprise des écarts de réévaluation améliorant la situation nette de l'État du même montant que la charge de dotation au compte de provision pour risques et charges, l'impact en situation nette sera nul, mais les provisions ainsi constituées permettront de rendre compte du risque financier pesant sur les comptes de l'État (*Recommandation 38* et *Recommandation 40*) ;

- la CADES, actuellement enregistrée dans les comptes d'immobilisations financières comme structure de défaisance, devrait être reclassée au bilan d'ouverture en tant qu'administration de sécurité sociale pour le montant de sa situation nette de – 65,7 Md€; pour cette immobilisation la question d'une provision pour risques et charges ne se pose pas, son financement étant assuré par des ressources fiscales affectées (*Recommandation 40*) ;
- l'avance consentie par l'État à l'ACOFA pour un montant de 5,9 Md€ aurait dû figurer au bilan au 31 décembre, comme elle est inscrite en dette dans les comptes de l'ACOFA, car le remboursement, au demeurant partiel, est intervenu le 5 janvier ; comme cette opération n'a donné lieu à l'enregistrement d'aucun produit, le seul impact sur le résultat du maintien d'une créance au bilan est la constatation d'un produit à recevoir au titre des intérêts courus non échus pour 12 M€ montant identique en situation nette du bilan d'ouverture ;
- enfin, des écritures concernant des règlements de charges à payer antérieures à 2005, pour un montant de 15,2 Md€, devraient faire l'objet d'un reclassement en charges sur exercices antérieurs, afin de ne pas fausser l'interprétation du poids des charges rattachées à l'exercice clos.

L'ensemble des 39 reclassements, de valeur unitaire variable, représente un montant de 129,8 Md€

## **2 - Les ajustements et reclassements qui auront un impact sur la situation nette du bilan d'ouverture de 2006**

Certaines observations d'audit formulées par la Cour devraient entraîner, au bilan d'ouverture, des effets positifs et surtout négatifs sur la situation nette de l'État. Elles se rapportent à des différences d'évaluation des actifs et passifs pesant sur les comptes de l'État qui ne pouvaient être prises en compte dès l'exercice 2005, car les nouvelles normes comptables n'étaient applicables qu'au 1<sup>er</sup> janvier 2006. À titre d'exemple d'observations ayant un impact significatif, les suivantes méritent d'être mentionnées :

- la comptabilisation des produits de fonctionnement et d'intervention en droits constatés devrait conduire à enregistrer, en plus de la dépréciation des créances non fiscales déjà passée dans les comptes<sup>170</sup>, des écritures de produits constatés d'avance, en particulier au titre des fonds de concours dont le versement est échelonné dans le temps, et à annuler des créances détenues sur soi-même pour un total de charges à passer en situation nette d'environ 2,7 Md€(*Recommandation 18*) ;
- l'inscription à l'actif du bilan d'une participation détenue sur le FFIPSA, et actuellement non valorisée, devrait être constatée pour un montant égal à zéro, accompagnée de l'enregistrement d'une provision pour risques et charges à hauteur de la situation nette de l'organisme au 31 décembre 2005 pour un montant de 2,2 Md€ (*Recommandation 38* et *Recommandation 40*) ;
- la situation nette de la CADES devrait être enregistrée sur la base des chiffres disponibles au 31 décembre 2005, soit – 72,946 Md€ au lieu de ceux au 31 décembre 2004, soit – 65,7 Md€, comme c'est le cas actuellement, ce qui dégrade la situation nette de l'État de – 7,2 Md€; la prise en compte des chiffres de situation nette du FSV au 31 décembre 2005 conduira à dégrader la situation nette de l'État de 2,047 Md€(*Recommandation 38*) ;
- la créance de 1,2 Md€ détenue par l'État sur l'Unédic en application de l'article 40 de la LFI pour 2003 devrait être inscrite au bilan, ce qui améliorera la situation nette du même montant (*Recommandation 63*) ;
- l'enregistrement en droits constatés au bilan de l'État des dettes, dont certaines très anciennes, et de créances vis-à-vis de l'ACOSS, de la CNAMTS et de la CNAF pour un total de 6,17 Md€en dettes et de 0,28 Md€en créances devrait dégrader la situation nette de 5,89 Md€(*Recommandation 62*) ;
- les subventions d'équilibre que l'État verse aux régimes de retraite de la RATP et de la SNCF et, si les négociations sont achevées avant la fin du 1<sup>er</sup> semestre 2006, les soultes qui seront à la charge de l'État pour l'adossement du régime de retraite de la RATP au régime général et aux régimes complémentaires devront faire l'objet de provisions pour risques et charges qui viendront dégrader la situation nette à hauteur de 3,9 Md€ (*Recommandation 55* et *Recommandation 56*) ;

---

<sup>170</sup> La dépréciation des créances non fiscales recouvrées par les comptables du Trésor a été passée dans les comptes 2005 pour un montant de 454 M€ conformément à la recommandation de la Cour.

- la comptabilisation de provisions pour risques et charges d'un montant d'au moins 1,64 Md€ au titre du remboursement de la TVA due sur les péages autoroutiers par les entreprises de transport (*Recommandation 9*) et au titre des contentieux fiscaux (*Recommandation 13*) dégrade la situation nette à due concurrence ;
- le total de bilan du budget annexe « *Contrôle et exploitation aériens* » (BACEA) qui s'élève au 31 décembre 2005 à 1,367 Md€ devra être intégré au bilan de l'État dans des conditions qui amélioreront la situation nette de l'État de 333,1 M€ après neutralisation de l'avance de l'État au budget annexe et du compte du budget annexe au Trésor comptabilisés respectivement pour 80 M€ et pour 150 M€ (*Recommandation 67*) et constatation d'une survaleur d'actif immobilisé de 242 M€ (*Recommandation 63*).

### **3 - Le contenu de l'annexe**

La présentation de l'annexe a été très nettement améliorée. Elle est à la fois plus lisible et plus complète et intègre les remarques de la Cour. Cet effort devra se poursuivre, car le niveau d'exigence requis par les normes comptables de l'État en matière d'annexe est très élevé.

L'annexe ne doit comporter que des informations significatives présentées de manière à la fois claire et concise. Elle doit exposer les faits caractéristiques de l'exercice qui ont des incidences comptables et présenter de manière synthétique les principes, règles et méthodes comptables applicables en faisant clairement ressortir les modifications par rapport au précédent référentiel comptable, les principales différences avec les normes IPSAS et les spécificités de l'État par rapport aux entreprises. Les notes sur les états financiers doivent être présentées de manière systématique en référence aux lignes les plus importantes des états financiers. Elles doivent permettre d'appréhender aisément les mouvements de bilan d'une année à l'autre et leurs incidences sur le compte de résultat, mais aussi les méthodes d'évaluation et, s'il y a lieu, les conditions d'écoulement des actifs et des passifs. À cet égard, il est essentiel de décomposer les variations affectant les postes d'actif et de passif sur la période (par exemple, décomposition des variations des immobilisations financières entre acquisitions, cessions, réévaluations et dotations budgétaires de l'exercice).

La partie relative aux engagements à mentionner en annexe s'est beaucoup améliorée, mais il subsiste certaines zones d'ombre qui devront être éclaircies. Les recommandations formulées par la Cour tendent à poursuivre activement les efforts entrepris dans le sens de ce recensement et de la valorisation possible de ces engagements.

Les engagements de retraite, d'ores et déjà inscrits en annexe, ont eux-mêmes fait l'objet d'une observation tendant à une réduction de leur évaluation pour un montant de 19 Md€ à fin 2004, et d'une recommandation concernant, d'une part, l'analyse de leur évolution au regard notamment de la réforme des retraites, et, d'autre part, une information sur le besoin de financement actualisé qu'ils entraînent.

#### **L'impact du changement de référentiel comptable sur les comptes de l'État**

L'importance des montants en cause ne doit pas donner lieu à des interprétations erronées. Elle montre simplement que la nouvelle comptabilité de l'État fera, par nature, apparaître, dès le bilan d'ouverture et les comptes de 2006, des ordres de grandeur très différents de ceux des séries antérieures.

Tout changement de référentiel comptable entraîne inévitablement des reclassements et des ajustements de grande ampleur. C'est pour cette raison qu'ils sont traités par le plan comptable général en variation de la situation nette. Dans le cas de l'État, ces reclassements et ajustements sont d'autant plus nombreux et de montant élevé qu'il ne tenait pas jusqu'à présent de comptabilité en droits constatés et exécutait un nombre limité d'opérations d'inventaire. Il se trouve donc contraint de revoir ses comptes et de les réconcilier avec tous les tiers qui sont déjà en droits constatés, en particulier les administrations de sécurité sociale. D'autres reclassements et ajustements seront vraisemblablement nécessaires lors de l'arrêté des comptes de 2006, puis ultérieurement. La Cour s'assurera que ces reclassements et ajustements respectent les règles fixées par la norme IPSAS n° 3 sur le solde net de l'exercice, les erreurs fondamentales et les changements de méthodes comptables : seuls les changements de méthodes comptables et les corrections d'erreurs liées à des changements de méthode pourront être traités en variation de la situation nette, les changements d'estimation et les autres corrections d'erreurs devant passer en compte de résultat (tableau des charges nettes et tableau des produits régaliens).

## II - Progrès, lacunes et risques dans la voie de la certification

À partir de 2006, la qualité des comptes de l'État dépendra directement de la mise en œuvre effective de la réforme comptable. Non seulement les procédures comptables devront obéir aux nouvelles normes mais encore les mécanismes internes à l'administration permettant de contrôler la correcte application des règles comptables devront fonctionner efficacement afin que la Cour puisse s'en servir pour sa mission de certification.

Le vote de la réforme comptable date d'août 2001. L'administration a donc eu plusieurs années pour s'y préparer. Cependant, les efforts en vue de l'entrée en vigueur de la LOLF ont porté principalement sur le volet budgétaire. De fait, les services dont certains pouvaient difficilement mener de front un ensemble si vaste de chantiers, paraissent majoritairement impréparés aux nouvelles règles comptables. Encore faut-il souligner le décalage important entre les progrès réalisés au sein de la direction générale de la comptabilité publique pour piloter la réforme et son état d'avancement dans les autres administrations.

Cette réforme comptable s'inscrit dans un environnement international de modernisation des règles comptables applicables aux entités publiques. La France ne peut rester à l'écart de ce mouvement. Elle le peut d'autant moins qu'un certain nombre d'entités gouvernementales de grands pays industrialisés verront bientôt leurs comptes certifiés sans réserves, ce dont ils pourraient tirer avantage dans leur communication financière. Bien que parti quelques années après les autres, notre pays dispose d'un avantage qui peut se révéler précieux pour combler une partie de son retard. En effet, l'existence du réseau du Trésor public permet d'établir une balance générale des comptes et des états financiers qui constituent un premier niveau de consolidation, ce qui n'est pas encore le cas d'autres États, comme le Royaume-Uni.

Les expériences étrangères<sup>171</sup> indiquent qu'une réforme comptable telle que celle voulue par le législateur organique est un processus complexe qui nécessite généralement plusieurs années pour aboutir. Les opinions émises par les certificateurs sont d'ailleurs très diverses. Elles vont de l'approbation sans réserve (Canada, Nouvelle-Zélande) à l'impossibilité d'exprimer une opinion (les comptes fédéraux des États-Unis d'Amérique, le *Home Office* britannique) en passant par la certification avec réserve (Australie, le ministère britannique du travail).

---

<sup>171</sup> Voir annexe II, p. 249.

## A - Les progrès

Déjà les comptes de 2005 ont enregistré certains progrès vers la comptabilité d'exercice alors que rien n'y obligeait. La qualité du rapport financier a substantiellement progressé et les remarques de la Cour y ont été prises en compte.

Le nouveau référentiel comptable est presque entièrement conçu. Un effort considérable a été consenti dans la rédaction des instructions comptables qui sont désormais communes aux ordonnateurs et aux comptables, expliquent clairement l'articulation des deux comptabilités, générale puis budgétaire, et qui sont beaucoup plus lisibles que l'ancienne instruction codicatrice (P-R). Les supports d'information ont un caractère très pratique.

Le nouveau format des états financiers et le contenu de l'annexe ont été précisés sous réserve des informations disponibles dans les systèmes d'information.

Une nouvelle organisation comptable se met progressivement en place avec le renforcement de la tête de réseau de la DGCP, l'identification d'un opérateur technique central et la création de départements comptables dans les ministères, dirigés par un contrôleur budgétaire et comptable ministériel appelé, à terme, à produire des comptes ministériels. L'expérimentation de services facturiers peut également être un gage de qualité comptable.

Les outils permettant de garantir la qualité des comptes sont conçus. Un référentiel interministériel de contrôle interne comptable a été défini et sa déclinaison dans les ministères est engagée sous forme d'expérimentations. La conception d'une cartographie des risques, l'adoption de plans d'action pour les corriger ainsi que la mise en place de structures de « gouvernance » des risques comptables sont des progrès notables. Une organisation nouvelle de contrôle et d'audit internes se met progressivement en place dans le réseau du Trésor public.

Engagés dès l'année 2003, le recensement et l'évaluation du parc immobilier se sont poursuivis en 2005. Des opérations de préparation et d'initialisation des inventaires ont été menés notamment sur les matériels de transport, les équipements militaires, les projets informatiques et les provisions.

Le début de l'année 2006 est consacré à la constitution du bilan d'ouverture en comptabilité générale et à la fiabilisation de l'enquête sur les charges restant à payer à comptabiliser en fin d'exercice. De nouveaux outils de centralisation des données ont été mis en place. Les ordonnateurs doivent s'engager sur la fiabilité de l'information comptable communiquée à la DGCP en signant des déclarations de conformité.

Le système d'information budgétaire et comptable de l'État a été adapté au socle minimum de la LOLF, sous l'appellation de « palier 2006 », en attendant les systèmes CHORUS et COPERNIC qui permettront de réaliser tous les objectifs de la LOLF.

Les restitutions ont été rénovées. Depuis le début de l'année 2006, les restitutions mensuelles permettent un suivi des dépenses de l'État par mission et un développement détaillé des recettes. Depuis le début de l'année 2006 et de manière progressive, INDIA LOLF met à disposition des gestionnaires et des comptables l'ensemble des données issues du périmètre fonctionnel du « palier 2006 ».

L'effort de formation de tous les acteurs concernés s'est poursuivi à trois niveaux complémentaires : la sensibilisation, la formation au nouveau référentiel comptable et la formation aux outils dans le cadre d'ateliers.

## B - Les lacunes et les risques

### 1 - Les conditions d'exercice par la Cour de sa mission de certification

Conformément aux normes d'audit internationales, l'opinion de la Cour qui sera émise pour la première fois sur les comptes de 2006 peut en théorie revêtir l'une des cinq formes suivantes :

- une opinion sans réserves qui suppose de ne pas avoir relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ;
- une opinion avec réserves qui intervient en cas de désaccord sur le choix ou l'application des règles et méthodes comptables ou en cas de limitations dans la mise en œuvre des vérifications ;
- une opinion avec une conclusion défavorable en cas de désaccord sur les règles et méthodes comptables conduisant la Cour à estimer que la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes sont affectées dans leur ensemble ;
- l'impossibilité de certifier en cas de limitations apportées aux vérifications de la Cour l'obligeant à se déclarer dans l'impossibilité de se former une opinion sur l'existence ou non d'anomalies significatives ;
- le refus de certifier en cas d'incertitudes graves et multiples risquant d'affecter de façon très significative les comptes soumis à son examen.

Pour que la Cour ne se trouve pas dans l'impossibilité de certifier, il faut qu'elle puisse accomplir sa mission d'audit des comptes dans des conditions qui lui permettent de juger leur qualité. De ce point de vue, il existe actuellement deux risques : le mauvais déroulement des missions finales et les ruptures du chemin de révision.

*a) Le déroulement des missions finales*

Il est nécessaire que, lors des missions finales, la Cour puisse effectuer ses travaux de révision comptable en sélectionnant des échantillons représentatifs à partir des comptes de la balance générale. De manière prioritaire, dès l'exercice 2006, il importera d'arrêter un calendrier d'établissement des comptes de l'État qui permette à la Cour d'effectuer ses investigations et d'en transmettre les conclusions à l'administration afin qu'elle puisse, le cas échéant, rectifier les écritures ou la présentation de l'information financière avant l'arrêté définitif des comptes. Le délai de trois semaines dont a disposé cette année la Cour pour son audit, puis pour la discussion de ses observations d'audit avec le futur certifié devrait être doublé dès l'examen des comptes de 2006. En outre, la nature, le format et les conditions de transmission des données comptables informatisées devront répondre aux besoins de la Cour.

*b) Le chemin de révision*

Le chemin de révision est essentiel dans la procédure de certification. Il assure une traçabilité des écritures depuis l'agrégat comptable inscrit dans les états financiers jusqu'à l'opération d'origine, notamment grâce à des spécifications informatiques. À ce titre, le « palier 2006 » représente une étape mais le chemin de révision ne sera vraisemblablement complet qu'avec la mise en route du système cible CHORUS. En effet, à l'heure actuelle, de nombreux systèmes d'information, particulièrement en recettes, ne présentent pas les caractéristiques suffisantes pour assurer la traçabilité des écritures. Des solutions doivent être trouvées avant le déploiement de CHORUS pour palier les multiples ruptures du chemin de révision et permettre à la Cour de faire ses vérifications par sondage.

## **2 - Le déploiement du contrôle interne dans les ministères**

Les travaux menés par la Cour ont permis de mettre en évidence combien les dispositifs de contrôle et d'audit internes étaient encore largement virtuels dans la plupart des ministères et nécessitaient de nombreux travaux pour atteindre les objectifs fixés. Ce constat s'explique notamment par le fait que de nombreux autres chantiers de mise en œuvre

de la LOLF revêtaient un caractère prioritaire et que la culture de contrôle interne comptable était généralement faible, voire inexistante. Il est néanmoins essentiel que le référentiel de contrôle interne interministériel soit effectivement mis en œuvre dans les services gestionnaires afin d'atteindre un niveau de qualité comptable suffisant.

### **3 - Les principales zones de risques dans les comptes**

Au vu des comptes 2005, plusieurs agrégats comptables méritent une attention particulière pour l'établissement des comptes à venir et en premier lieu pour le bilan d'ouverture de 2006.

#### *a) Les immobilisations financières et non financières*

S'agissant des immobilisations financières, l'évaluation des dotations et des participations de l'État dans des entités du secteur marchand ou non marchand est inexacte. Le périmètre de ces entités n'est pas encore établi et la valorisation de leur situation nette n'est pas toujours connue à temps. Par ailleurs, les conséquences des situations nettes négatives de certaines de ces entités devront être tirées dans les comptes de l'État.

Les prêts et avances consentis par l'État à des tiers devront être correctement retracés. Actuellement, certaines données ne sont pas cohérentes avec celles détenues par des intermédiaires financiers, notamment la Banque de France ; en outre, les prêts pour lesquels les perspectives de remboursement sont inexistantes seront à passer en pertes.

S'agissant des immobilisations non financières, la valeur des immobilisations corporelles devra être rapprochée de l'inventaire physique des biens immobilisés qui devra, par ailleurs, être fiabilisé. Les immobilisations incorporelles, actuellement sous-estimées, devront être revalorisées. Le périmètre de comptabilisation des stocks, qui jusqu'alors n'étaient pas recensés, devra être élargi selon un calendrier à préciser.

#### *b) Les relations financières avec les autres administrations publiques*

L'État devra consigner dans son bilan l'intégralité de ses créances et de ses dettes à l'égard d'autres personnes publiques. Actuellement, les créances des administrations de sécurité sociale sur l'État, soit près de 6 Md€ n'ont pas leur symétrique, en dettes, dans les comptes de l'État. Le même constat s'applique aux relations financières entre l'État et certains organismes dont il assure la tutelle. Ainsi la dette de l'État envers le fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA) pour

2,5 Md€ ne figure pas au passif de son bilan. En sens inverse, l'actif ne comprend pas la créance de 5,9 Md€ que l'État détient sur l'agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole (ACOFA), ni celle de 1,2 Md€ sur l'Unédic.

*c) Les provisions pour risques et charges*

Dès le bilan d'ouverture, le montant des provisions sera très supérieur à celui qui figure dans le bilan de 2005 (74 M€). La Cour a fourni dans les développements précédents quelques exemples de situations qui mèrîteront dès 2006, en application des nouvelles normes, de faire l'objet de provisions dont l'ordre de grandeur atteint plusieurs milliards d'euros.

*d) Les charges à payer*

Les modalités de recensement des charges à payer doivent continuer à progresser. En l'état actuel des systèmes d'information et en raison du caractère inédit de l'exercice pour les gestionnaires, l'estimation de leur montant est encore insuffisamment fiable malgré les mesures récentes. Le recensement de ces dettes non financières, qu'il s'agisse d'achats d'immobilisations, de factures parvenues ou non à l'État pour lesquelles le service est fait ou des charges à payer vis-à-vis du personnel, est un enjeu important autant sur le plan de l'exactitude des comptes que sur celui de la bonne gestion.

*e) Les engagements hors bilan*

En dépit de progrès, s'agissant notamment des engagements de retraite des fonctionnaires, les engagements hors bilan ne sont pas encore recensés de manière exhaustive et leur évaluation doit être affinée. L'administration devra dresser la liste de ses passifs éventuels qui représentent des enjeux considérables et peuvent tenir une place importante dans l'évolution future des finances publiques.

### **III - Les observations connexes concernant la comptabilité budgétaire**

L'analyse de certaines opérations sous l'angle de la comptabilité générale peut conduire à des observations sur la pertinence de leur traitement en comptabilité budgétaire.

Ainsi, au titre de l'exercice budgétaire 2005, le cinquième acompte d'impôt sur les sociétés à acquitter avant la fin de l'année aurait justifié une information plus complète en loi de finances. Par ailleurs, la constitution d'une provision pour la situation nette négative du FFIPSA et la constatation d'une dette à l'égard de ce fonds n'épuise pas le sujet. De la même manière, l'inscription d'une créance sur l'ACOFA laisse entière l'interprétation qui peut être faite au plan budgétaire des jeux d'écritures entre cette agence comptable et l'État. Ces opérations font l'objet de développements dans le rapport de la Cour sur les résultats et la gestion.

Certaines informations contenues dans les comptes ou en annexe devraient par ailleurs être prises en compte dans l'analyse de la soutenabilité de la politique budgétaire, analyse que la Cour engage dans le rapport qu'elle publiera en juin sur la situation des finances publiques. C'est le cas des engagements de retraite dont les travaux de la Cour ont permis de réduire de 19 Md€ la dette implicite de l'État au titre des droits acquis par les fonctionnaires en activité ou les pensionnés et leurs ayant cause.

#### **IV - Les recommandations**

La Cour formule 86 recommandations nouvelles qui sont récapitulées dans les tableaux des pages suivantes. L'ampleur et la diversité des opérations comptables de l'État ainsi que l'importance des tâches à accomplir pour changer de référentiel expliquent ce nombre élevé. Le seul énoncé de cette liste montre à la fois que des étapes très importantes peuvent être franchies rapidement et que la mise à niveau complète de la comptabilité générale de l'État ne pourra être que progressive. C'est pour cette raison que l'État doit s'engager sur un échéancier réaliste.

Dans cette optique, les tableaux des pages suivantes affectent chacune de ces recommandations d'un niveau de priorité numéroté de 1 (plus urgent) à 3 (moins urgent), avec un degré d'importance décroissant par niveau.

Ces recommandations ont par ailleurs été classées en trois rubriques, celles relatives au bilan d'ouverture, celles qui concernent l'organisation et celles qui ont un caractère normatif.

L'établissement du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006 doit cependant représenter une étape majeure. La Cour s'attachera à réunir le maximum d'éléments probants sur chacun des critères d'audit en se tenant au plus près des normes d'audit internationales. L'examen du bilan d'ouverture, puis les missions intermédiaires et d'approfondissement, enfin les missions finales y contribueront. L'opinion de la Cour qui ne peut être préjugée aujourd'hui sera formulée en tenant compte de l'ensemble des informations en sa possession sur les comptes.

### Recommandations pour le bilan d'ouverture de 2006

| N° | Libellé de la recommandation  |
|----|---|
| 1. | 41. Respecter le rattachement à l'exercice des avances à l'ACOFA<br>37. Retenir les données les plus récentes des situations nettes négatives de la CADES, du FSV et du FFIPSA<br>38. Provisionner les situations nettes négatives du FSV, du FFIPSA et de l'EPFR<br>39. Passer une provision globale pour les autres entités présentant une situation nette négative<br>62. Enregistrer toutes les créances et dettes de l'ACOSS et des autres organismes de sécurité sociale sur l'Etat<br>9. Provisionner le remboursement de TVA sur les péages aux entreprises de transport<br>63. Comptabiliser une créance en principal et en intérêts sur l'Unédic<br>55. Provisionner les engagements de l'Etat au titre du financement du régime de retraites RATP<br>71. Réviser le mode de traitement du service annexe de la dette de la SNCF (SAAD)<br>56. Provisionner la subvention d'équilibre versée par l'Etat au régime de retraite de la SNCF<br>18. Comptabiliser les produits à recevoir et constatés d'avance et neutraliser les créances de l'Etat sur lui-même<br>16. Provisionner les amendes prononcées par des autorités indépendantes<br>17. Provisionner l'astreinte prononcée par la Cour de justice des communautés européennes<br>44. Passer en perte le stock de dette annulée sur les Etats étrangers<br>43. Réduire la valeur d'inventaire des prêts de l'Etat dans le bilan d'ouverture<br>13. Provisionner les contentieux fiscaux<br>59. Provisionner les risques naturels non couverts par la Caisse centrale de réassurance<br>58. Provisionner les risques chiffrables couverts par l'Etat par la garantie de passif de DCN<br>60. Provisionner les risques chiffrables en matière de désamiantage et de rapatriement de la coque de l'ex-Clemenceau<br>67. Comptabiliser la dette du budget annexe de l'aviation civile<br>69. Constater une diminution de l'actif immobilisé du budget annexe de l'aviation civile |
| 2. | 28. Provisionner l'entretien des monuments historiques<br>64. Recenser les créances et dettes réciproques entre l'Etat et ses opérateurs<br>40. Reklasser la CADES en administration de sécurité sociale dans les comptes de l'Etat<br>11. Mentionner en annexe du rapport financier 2006 les changements de méthode comptable concernant l'impôt sur les sociétés<br>36. Mentionner en annexe le caractère particulier des dotations aux organismes internationaux et revoir la valeur immobilisée du FMI<br>20. Enregistrer en charges constatées d'avance les achats payés non livrés<br>49. Revoir le traitement comptable des options sur les approvisionnements en produits pétroliers<br>52. Inscrire en classe 8 l'engagement de contribution à l'Association internationale de développement<br>33. Intégrer les immobilisations incorporelles spécifiques au bilan d'ouverture<br>76. Mettre en évidence dans les comptes les acomptes de produits fiscaux<br>15. Incrire les consignations au bilan et non en produits au compte de résultat<br>53. Incrire au bilan les comptes débiteurs des correspondants du Trésor<br>70. Compléter l'information sur les engagements hors bilan et en affiner l'évaluation<br>75. Fournir une information exhaustive et homogène sur les obligations fiscales<br>78. Identifier les subventions d'investissement autres que celles de l'Etat du montant des capitaux propres des entités qu'il contrôle<br>51. Enrichir l'information financière sur la dette (estimation des contrats au prix de marché)<br>10. Enrichir l'information disponible sur les créances fiscales suivies au bilan  |

### Recommandations d'organisation

| N° | Libellé de la recommandation   |
|----|--|
| 1. | 1. Favoriser l'exécution des missions finales<br>86. Palier les ruptures dans le chemin de révision comptable<br>73. Garantir un chemin de révision pour les engagements de retraite<br>2. Nouer des échanges approfondis entre le Minéfi et la Cour sur les opérations d'inventaire<br>3. Diminuer la pratique des écritures négatives et antifatées<br>4. Modifier les procédures de fin de gestion dans les ministères<br>5. Créer des restitutions pour mesurer l'incidence financière des traitements de fin de gestion<br>6. Documenter de manière précise chaque écriture d'inventaire nouvelle<br>85. Assurer une séparation stricte des fonctions de contrôle interne et d'audit interne<br>42. Mettre en place un comité des risques et provisions pour les prêts de l'Etat<br>21. Attribuer aux CBCM un rôle de coordination des contrôles des procédures d'intervention<br>22. Rendre au 31 décembre les comptes des opérateurs de procédures d'intervention<br>27. Consolider les données sur les surfaces et l'état d'entretien des immeubles (TGPE)<br>48. Substituer une charge de fonctionnement à une charge financière au titre de l'opération de reprise de dette du FFIPSA                                |
| 2. | 29. Fiabiliser le suivi comptable des cessions d'immeubles<br>77. Préciser le traitement en fin d'exercice des comptes servant au suivi de la période complémentaire<br>30. Poursuivre la fiabilisation des méthodes d'évaluation des immeubles<br>19. Poursuivre la mise en œuvre du plan d'action relatif charges<br>61. Abaisser le seuil de comptabilisation des provisions pour litiges<br>66. Recenser les passifs et les passifs éventuels des opérateurs susceptibles d'engager l'Etat<br>79. Renforcer le contrôle de vraisemblance sur la quote-part détenue par l'Etat des capitaux propres d'entités dans laquelle il a des participations<br>46. Etablir un rapprochement mensuel centralisé en trésorerie générale entre la comptabilité de la Banque de France et les comptes financiers de l'Etat<br>54. Faire transférer les opérations des budgets annexes par l'intermédiaire de l'ACCT ou du CBCM<br>12. Classer les créances en fonction de leur probabilité de recouvrement<br>23. Développer de meilleures restitutions du système PAY et engager l'étude de son remplacement<br>24. Poursuivre la mise en œuvre du plan d'action sur les rémunérations et renforcer contrôle interne chez ordonnateurs |
| 3. | 50. Formaliser le partage des tâches entre l'AFT et le ministère de la défense pour le suivi des risques de couverture sur les approvisionnements pétroliers<br>65. Compléter le plan d'action pour fiabiliser les immobilisations des opérateurs<br>14. Poursuivre et étendre aux ministères la mise en œuvre du plan d'action amendes<br>31. Préciser objectifs de reconstitution des inventaires des « autres immobilisations corporelles »<br>32. Suivre les travaux immobilisables sur les « autres immobilisations corporelles »<br>34. Affiner les éléments de suivi des coûts des projets informatiques pour abaisser le seuil de comptabilisation des logiciels développés en interne<br>35. S'engager sur un calendrier d'élargissement du périmètre des stocks<br>8. Intégrer les plan d'action de lutte contre la fraude fiscale dans le dispositif de maîtrise des risques<br>47. Mettre en œuvre un plan de lutte contre la fraude des lettres-chèques<br>7. Associer les ministères au rapport sur le contrôle interne et y inclure un suivi des recommandations  |

### Recommandations normatives

| N° | Libellé de la recommandation  |
|----|---|
| 1. | 57. Rechercher l'autorisation parlementaire pour la garantie du passif de DCN<br>80. Renforcer par une disposition normative l'autorité comptable exercée par la DGCP au plan interministériel<br>81. Intensifier la réflexion en vue de modifier le règlement général sur la comptabilité publique afin d'asseoir au plan juridique les nouveaux d'exercice du contrôle de régularité de la dépense<br>82. Arrêter le champ des compétences propres du CBCM du Minéfi<br>84. Prévoir une modification du RGCP si le service facturier est rattaché au DCM  |
| 2. | 25. Modifier la méthode d'amortissement des immobilisations<br>26. Corriger les durées d'amortissement des immobilisations<br>72. Préciser le cadre normatif des engagements hors bilan<br>68. Aligner plan de comptes du budget annexe de l'aviation civile sur le plan de comptes de l'État<br>83. Étendre la compétence des CBCM aux opérateurs de l'État qui sont dans la mouvance du ministère. En cas de rattachement multiple, choisir un CBCM chef de file.<br>45. Saisir le comité d'interprétation des normes sur le traitement comptable des pertes sur créances du FDES<br>78. Préciser le mode de comptabilisation des provisions réglementées en fonction de leur objet |

## Déclaration générale de conformité

**du compte général de l'administration des finances  
et des comptes d'exécution des budgets annexes pour 2005**

**avec**

**les comptes présentés à la Cour pour la même gestion  
par les comptables principaux du Trésor et des budgets annexes**

La Cour, après avoir entendu M. Lefas, conseiller maître, en son rapport, M. Jean Hernandez, conseiller maître, en ses observations et M. le Procureur général de la République en ses conclusions, déclare ce qui suit :

### **1 - La mission de la Cour, ses conditions d'exécution**

En exécution de la mission qui lui a été confiée par l'article 36 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, l'article L.O. 132-1 2<sup>e</sup> alinéa du code des juridictions financières et par l'article 150 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, la Cour doit établir la déclaration générale de conformité entre les comptes individuels des comptables principaux du Trésor et des comptables des budgets annexes et les comptes généraux de l'État d'une part, la comptabilité des ministres et des budgets annexes d'autre part.

C'est la dernière fois que la Cour procède à cette formalité. La loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances ne comporte pas, en effet, de disposition analogue. Elle a d'ailleurs, en son article 67, abrogé cette disposition avec l'ensemble de l'ordonnance organique et lui a substitué, en son article 58-5°, à partir des comptes de l'exercice 2006, une opinion sur « *la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État* ». Cette certification comportera nécessairement les vérifications liées aujourd'hui à la déclaration de conformité.

Il conviendra de supprimer, dans les formes appropriées, l'article L.O. 132-1 du code des juridictions financières, implicitement abrogé et qui sera sans objet à partir de 2007. Le deuxième alinéa de l'article 150 du décret du 29 décembre 1962 devra également, en conséquence, être supprimé.

C'est une ordonnance du 14 septembre 1822 qui avait, pour la première fois, institué la déclaration générale de conformité et une ordonnance du 9 juillet 1826 qui avait défini ses modalités de mise en œuvre par la Cour.

Comme l'année dernière, la déclaration générale de conformité est limitée à un examen des délais de production des comptes, des progrès enregistrés en ce domaine et des différents articles du projet de loi de règlement.

## **2 - La procédure d'arrêté des comptes et de préparation du projet de loi de règlement**

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a signé le compte général de l'administration des finances (CGAF) le 14 avril au lieu du 14 mars pour les comptes 2004 et le 14 mai pour les comptes 2003. La centralisation et l'annexe détaillée des recettes, le compte général de l'administration des finances et le rapport financier qui l'accompagne ainsi que le mémento de la dette dans une version définitive et la situation résumée des opérations du Trésor ont été adressés à la Cour entre le 9 et le 17 mars, soit pratiquement aux mêmes dates que pour les comptes 2004. Les certificats administratifs de reprise des balances d'entrée ont été signés par le directeur général de la comptabilité publique le 27 mars 2006 au lieu du 5 avril 2005. L'ensemble des documents comptables définitifs (résultats des centralisations des comptes de gestion des comptables principaux de l'État par classe, par compte principal et par spécification, annexe I sur les recettes et annexe II) ont pu être exploités à partir du 1<sup>er</sup> avril (au lieu du 5 avril 2004, du 10 avril 2003 et du 19 avril 2002).

L'édition définitive de la situation des dépenses a été arrêtée le 13 mars au lieu du 7 mars pour la gestion précédente.

La date de publication des derniers arrêtés de report relatifs au budget général, aux comptes spéciaux du Trésor et aux budgets annexes a été le 31 mars 2006 conformément à l'article 15-IV de la loi organique relative aux lois de finances.

Le calendrier arrêté par le gouvernement a fixé la date de dépôt du projet de loi de règlement du budget 2005 sur le bureau des assemblées parlementaires au 1<sup>er</sup> juin 2006.

En définitive, le nouveau calendrier qui raccourcit d'un mois la production des comptes et des autres états joints au projet de loi de règlement a été respecté.

### **3 - Les vérifications de la Cour**

Deux types de vérifications ont été menées cette année : d'une part et pour la première fois, des vérifications selon les techniques de contrôle assisté par ordinateur, d'autre part, des vérifications formelles sur documents et sur pièces.

### **4 - Les observations relatives à la déclaration générale de conformité**

**1.** La Cour s'est assurée du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture. L'examen de la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux de l'État et du compte général de l'administration des finances pour l'exercice 2005 a confirmé les constatations faites à la fin des exercices 2003 et 2004 selon lesquelles il n'y a plus aucune modification des balances d'entrée à l'initiative des comptables.

**2.** La Cour a examiné les différents articles du projet de loi de règlement du budget 2005 et les documents qui lui sont annexés. Elle constate que la balance générale des comptes du CGAF pour 2005 ne comporte pas de différences significatives avec les comptes de gestion des comptables principaux de l'État pour le même exercice tels qu'ils résultent de la centralisation des écritures comptables par compte, par compte principal et par classe. Cela vaut aussi bien pour les opérations du budget général de l'État que pour celles des comptes spéciaux du Trésor. Pour les budgets annexes, les résultats apparaissent dans les comptes de recettes et de dépenses certifiés par les ordonnateurs et visés par les agents comptables compétents. Les écarts relevés ont été justifiés et sont conformes au plan comptable de l'État en vigueur en 2005.

La Cour en conclut que :

- les opérations du budget général comprises dans les développements du compte général s'élèvent respectivement à 320 934 127 442,23 € en recettes et à 366 086 163 139,31 € en dépenses, soit un excédent des dépenses sur les recettes égal à 45 152 035 697,08 € qui est transporté en augmentation des découverts du Trésor ; elles sont conformes aux résultats des comptes de gestion des comptables principaux (article 7 du projet de loi de règlement) ;

- les recettes et les dépenses nettes des budgets annexes, après affectation des résultats ou réalisation de l'équilibre, sont arrêtées dans les comptes des agents comptables et dans les comptes d'exécution des budgets annexes à des montants égaux, soit 1 872 464 599,36 € (article 8 du projet de loi de règlement) ;
- les opérations enregistrées aux comptes spéciaux du Trésor dont les opérations se poursuivent en 2006 atteignent la somme de 5 268 184 436,11 € en dépenses et de 3 897 748 160,37 € en recettes avec des totaux de soldes débiteurs de 10 227 562 011,59 € et de soldes créditeurs de 2 612 296 110,28 € (article 9-I et II du projet de loi de règlement)<sup>172</sup> ;
- les opérations enregistrées aux comptes spéciaux clos au 31 décembre 2005 atteignent 88 574 276 950,75 € en dépenses et 90 207 566 434,78 € en recettes (article 10-I du projet de loi de règlement) ; leur forte augmentation tient aux adaptations rendues nécessaires par la loi organique relative aux lois de finances ;
- les soldes de ces comptes spéciaux clos (27 359 983 314,37 € en débit et 2 299 617 097,73 € en crédit) sont repris en gestion 2006 à l'exception d'un solde créditeur net de 333 014 985,16 € qui vient en atténuation des découverts du Trésor et d'un solde débiteur de 593 043 624,04 € qui correspond aux remises de dettes en faveur des pays les moins avancés en application de la résolution CNUCED, des dispositifs dits Toronto, Dakar I et II et Yaoundé et à des conversions de dettes par le Club de Paris et qui vient en augmentation des découverts du Trésor ; ces montants concordent avec ceux mentionnés dans la balance générale des comptes du compte général de l'administration des finances ;
- le total net à transporter en augmentation des découverts du Trésor, qui figure à l'article 13 du projet de loi de règlement s'établit à 47 699 732 703,90 € contre un total de 45 760 858 085,13 € en 2004, 57 858 411 650,21 € en 2003, de 52,075 Md€ en 2002, 33,57 Md€ en 2001 et de 31,42 Md€ en 2000.

---

<sup>172</sup> Les comptes de commerce et les comptes d'opérations monétaires hors FMI sont présentés en solde net.

## Délibéré

Conformément aux dispositions de l'article L.O. 132-1, 2<sup>e</sup> alinéa, du code des juridictions financières, la Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, a adopté la présente déclaration.

Ce texte a été arrêté au vu du projet de déclaration générale de conformité qui a été communiqué au préalable aux directions intéressées du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et après qu'il a été tenu compte des réponses fournies à la Cour.

Étaient présents : M. Séguin, premier président, MM. Pichon, Picq, Sallois, Babusiaux, Cretin, Mmes Bazy-Malaunie, Cornette, présidents de chambre, MM. Collinet, Gastinel, Delafosse, Cieutat, Carrez, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Chartier, Capdeboscq, Murret-Labarthe, Vianes, Billaud, Berthet, de Mourgues, Malingre, Paugam, Mayaud, Richard, Arnaud, Bouquet, Adhémar, Rémond, Gillette, Ganser, Martin Xavier-Henri, Bertrand, Monier, Schneider, Hernandez, Cardon, Thérond, Mmes Froment-Meurice, Ruellan, MM. Cazanave, Gasse, Moreau, Ritz, Frèches, Duchadeuil, Moulin, Lefas, Lafaure, Mmes Morell, Fradin, MM. Braunstein, Brochier, Mme Saliou, M. Levy, Deconfin, Phéline, Vialla, Tournier, Courtois, Mmes Colomé, Seyvet, MM. Bonin, Vachia, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Lefebvre, Couty, Sabbe, Petel, Valdiguié, Mme Trupin, MM. Corbin, Rabaté, Viveret, conseillers maîtres, MM. Audouin, Pascal, Gleizes, Cultiaux, Schaefer, Zeller, d'Aboville, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général.

Etait présent et a participé au débat : M. Bénard, procureur général, assisté de M. Feller, avocat général.

M. de Combles de Nayves, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 16 mai 2006

Signé : Patrick Lefas  
conseiller maître, rapporteur  
et Philippe Séguin  
Premier président

## **Annexes**

## I - Les dispositions du projet de loi de règlement

### 1 - Transport au compte permanent des découverts du Trésor

#### **Montant à transporter en augmentation des découvertes du Trésor**

|   | <b>Excédent de</b>       |                       |
|---|--------------------------|-----------------------|
|   | Dépenses                 | Recettes              |
| Résultat du budget général  | 45 152 035 697,08        |                       |
| Résultat net du compte spécial du Trésor « Pertes et bénéfices de change » soldé annuellement | 1 342 810,98             |                       |
| Remises de dettes aux pays les moins avancés  | 593 043 624,04           |                       |
| Pertes et profits sur emprunts et engagements   | 2 286 325 556,96         |                       |
| Résultat net des comptes spéciaux clos au 31 décembre 2005 (hors remises de dettes)           |                          | 333 014 985,16        |
| <b>Totaux</b>   | <b>48 032 747 689,06</b> | <b>333 014 985,16</b> |
| <b>Montant à transporter en augmentation des découvertes du Trésor</b>                        | <b>47 699 732 703,90</b> |                       |

Conformément à l'article 35 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, le projet de loi de règlement du budget de 2005 propose le transfert du résultat de l'année au compte permanent des découvertes du Trésor soit un montant de 47 699 732 703,90 €

### 2 - Pertes et profits constatés dans l'exécution des comptes spéciaux

En application de l'article 24 alinéa 2 de la loi organique du 2 janvier 1959, « *le solde de chaque compte est reporté d'année en année. Toutefois, les profits et pertes constatés sur toutes les catégories de comptes, à l'exception des comptes d'affectation spéciale, sont imputés aux résultats de l'année dans les conditions prévues à l'article 35* ».

#### a) Résultat net des comptes spéciaux en activité soldés annuellement

Le compte d'opérations monétaires 906-01 « *pertes et bénéfices de change* » enregistre un solde débiteur de 1 342 810,98 € n'est pas repris en balance d'entrée. Le projet de loi de règlement en propose le transport aux découvertes du Trésor.

*b) Résultat net sur les comptes spéciaux clos au 31 décembre 2005*

La loi de finances pour 2006 a procédé à la mise en conformité des comptes spéciaux avec les dispositions de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, notamment en les clôturant, leurs soldes étant soit repris dans de nouveaux comptes répondant aux contraintes de la LOLF soit transportés aux découverts du Trésor.

*Comptes d'affectation spéciale*

S'agissant des comptes d'affectation spéciale, sont repris en gestion les soldes des comptes suivants.

Le solde du compte 902-10 « *soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie audiovisuelle* » est repris selon les dispositions de l'article 50 de la loi de finances pour 2006 au compte spécial « *cinéma, audiovisuel et expression radiophonique locale* ».

Le solde du compte 902-24 « *compte d'affectation des produits de cessions de titres, parts et droits de sociétés* », créé par la loi de finances pour 1993, est repris selon les dispositions de l'article 48 de la loi de finances pour 2006, au compte spécial « *participations financières de l'État* ».

Le solde du compte 902-34 « *gestion du patrimoine immobilier de l'État* », créé par l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2005, est repris selon les dispositions dudit article, au compte spécial « *gestion du patrimoine immobilier de l'État* ».

En outre, 401,3 M€ sont transportés en atténuation des découverts du Trésor, correspondant aux soldes des comptes d'affectation spéciale clôturés au 31 décembre 2005 dans les conditions suivantes.

Le solde du compte 902-17 « *fonds national pour le développement du sport* » créé par la loi n° 75-988 du 29 octobre 1975, d'un montant de 310 736 061,42 € celui du compte 902-19 « *fonds national des courses et de l'élevage* » créé par la loi de finances pour 1984, d'un montant de 11 853 005,82 € et celui du compte 902-31 « *indemnisation au titre des créances françaises sur la Russie* » créé par la loi de finances pour 1998, d'un montant de 1 737 390,70 € sont transportés en atténuation des découverts du Trésor.

Le solde du compte 902-32 « *fonds d'aide à la modernisation de la presse quotidienne et assimilée d'information politique et générale et à la distribution de la presse quotidienne nationale d'information politique et générale, et de soutien à l'expression radiophonique locale* » créé par la loi de finances pour 1998 est :

- transporté en atténuation des découverts du Trésor pour ce qui concerne le solde des opérations enregistrées sur la 1<sup>re</sup> section, d'un montant de 77 060 901,20 € en application du III de l'article 50 de la loi de finances initiale pour 2006 ;
- repris au compte spécial « Cinéma, audiovisuel et expression radiophonique locale » en ce qui concerne le solde de la 2<sup>e</sup> section, en application du C du I de l'article 50 de la loi de finances pour 2006.

#### *Comptes d'avances et de prêts*

En ce qui concerne les comptes d'avances et de prêts, l'article 46 de la loi de finances pour 2006 a procédé à la clôture de l'ensemble de ces comptes pour ne laisser subsister qu'une seule catégorie de comptes de concours financiers conformément aux dispositions de la loi organique relative aux lois de finances et a défini les adaptations nécessaires.

Sont repris en gestion les soldes des comptes de prêts et avances dans les conditions précisées par la loi de finances pour 2006, les soldes des comptes suivants.

Le solde de 226 901 183,75 € du compte 903-05 « *prêts du fonds de développement économique et social* », créé par la loi de finances pour 1960, est repris au compte spécial « *prêts et avances à des particuliers ou à des organismes privés* ».

Le solde du compte 903-07 « *prêts du Trésor à des États étrangers et à l'Agence française de développement en vue de favoriser le développement économique et social* », créé par la loi n° 60-859 du 13 août 1960, d'un montant de 9 106 M€ et le solde du compte 903-17 « *prêts du Trésor à des États étrangers pour la consolidation de la dette envers le France* », créé par la loi n° 48-24 du 6 janvier 1948, d'un montant de 5 082 M€ sont repris au compte spécial « *prêts à des États étrangers* » à l'exception d'un solde de 593 M€ correspondant aux annulations de dettes des pays les moins avancés.

Les soldes débiteurs du compte 903-53 « *avances aux collectivités et établissements publics, territoires, établissements et États d'Outre-mer* », soit 289 584 587,40 € et du compte 903-54 « *avances sur le montant des impositions revenant aux départements, communes, établissements et divers organismes* », de 12 422 933 426,51 € sont repris au compte spécial « *avances aux collectivités territoriales* ».

Le solde du compte 903-58 « *avances à divers services de l'État ou organismes gérant des services publics* » créé par la loi de finances pour 1980, est repris, pour 162 000 000 € au compte spécial « *avances aux services de l'État ou organismes gérant des services publics* ».

Le solde du compte 903-59 « *avances à des particuliers et associations* » créé par la loi n° 47-1465 du 8 août 1947, d'un montant de 1 633 921,59 € est repris au compte spécial « *prêts et avances à des particuliers ou à des organismes privés* ».

Le solde du compte 903-60 « *avances aux organismes de l'audiovisuel public* » créé par la loi de finances pour 2005, est repris au compte spécial « *avances à l'audiovisuel public* ».

Le solde du compte 904-22 « *gestion active de la dette et de la trésorerie de l'État* » créé par la loi de finances rectificative pour 2000, d'un montant de 1 164 600 667 € est repris au compte spécial « *gestion de la dette et de la trésorerie de l'État* ».

Il est proposé un transport aux découverts du Trésor d'un montant de 661 415 998 € au titre des comptes de prêts et avances se répartissant de la manière suivante.

Le solde du compte 903-15 « *avances du Trésor consolidées par transformation en prêts du Trésor* », créé par la loi de finances pour 1984, d'un montant de 138 721,81 € est transporté en augmentation des découverts du Trésor.

Le solde du compte 903-52 « *avances aux départements sur le produit de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur* », soit 68 233 652,17 € est transporté aux découverts du Trésor.

Un montant de 593 043 624,04 € concernant les comptes 903-07 et 903-17, correspondant aux échéances en capital et intérêts annulées au titre des remises de dettes aux pays les moins avancés non repris en balance d'entrée au nouveau compte spécial « *prêts à des États étrangers* », est transporté en augmentation des découverts du Trésor.

### **3 - Pertes et profits sur emprunts et engagements de l'État**

Les opérations relatives aux emprunts et engagements de l'État ont dégagé un solde débiteur transporté en augmentation des découverts du Trésor pour un montant net de 2 286 325 556,96 € Ce résultat provient des annuités non supportées par le budget général ou un compte spécial du Trésor, pour un montant de 2 518 M€, la part annuelle des décotes et des suppléments résultant des indexations pour 904 M€, la part annuelle des primes pour 1 390 M€, des pertes et profits sur opérations de rachat de dette négociable pour respectivement 272 M€ et 12 M€ et les profits divers sur emprunts et engagements pour un montant de 7,2 M€

#### **4 - Remises de dettes en faveur des pays en développement**

Les remises de dettes aux États étrangers décidées par la France dans un cadre multilatéral ou bilatéral sont autorisées par des lois de finances. Les annulations sont constatées en loi de règlement. Pour 2005, elles représentent 593 M€répartis entre différents dispositifs.

*a) Remises consenties en application de la résolution 165 S9 de la CNUCED*

Le projet de loi propose de transporter au compte permanent des découverts du Trésor un montant de 531 955,45 €correspondant à la part en capital des annuités de prêts consentis au Bangladesh échues en 2004.

*b) Remises consenties en application des décisions prises au sommet de Toronto complétées par les accords dits « termes de Naples, de Cologne et de Lyon »*

Au sommet de Toronto en 1988, les sept pays les plus industrialisés ont décidé de nouvelles mesures d'allègement de dette en faveur des pays les plus pauvres et les plus endettés. Ces mesures ont été confirmées et adaptées lors de sommets suivants. Les annulations accordées par la France en 2005, s'établissent à 553 638 215,67 €de prêts en capital et intérêts suivis aux comptes 903-07 et 903-17.

*c) Remises consenties en application des décisions prises aux sommets de Dakar*

Au sommet de Dakar en mai 1989, la France a décidé d'annuler la totalité des créances d'aide publique au développement détenues sur trente-cinq pays les plus pauvres et les plus endettés d'Afrique subsaharienne. Le bénéfice de cette mesure a été étendu aux pays moins avancés non africains lors de la conférence de Paris de 1990. Les annulations accordées à ce titre s'élèvent à 29 332 002,63 € En outre, lors du sommet de Dakar de janvier 1994, la France a apporté son soutien aux efforts d'ajustement des pays africains de la zone franc à la suite de la modification des parités du franc CFA et comorien. Les échéances en capital annulées s'élèvent à 747 658,33 €sur le compte 903-17 géré par la Banque de France.

*d) Remises consenties dans le cadre des accords de Yaoundé*

Dans le prolongement des engagements pris au sommet franco-africain de Yaoundé en janvier 2001, l'article 82-II de la loi de finances rectificatives pour 2001 autorise le ministre de l'économie et de finances « à prendre les mesures nécessaires en vue des remises de dettes consenties par la France aux pays pauvres très endettés ». Ces mesures bénéficient aux pays remplissant les critères du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale au titre de l'initiative pays pauvres très endettés. Les remises de dettes s'élèvent à 7 189 199,13 € d'échéances en capital et intérêts au titre de 2005.

*e) Remises consenties dans le cadre des conversions de créances*

L'article 68-III de la loi de finances rectificative pour 1990 autorise le ministre de l'économie et des finances « à prendre les mesures nécessaires en vue de l'annulation, totale ou partielle, ou de la cession de dettes de pays en développement ou de pays de l'Europe centrale et orientale bénéficiaires potentiels de concours de la Banque européenne pour la reconstruction et le développement ». Au cas par cas, lors des réunions multilatérales, sont déterminés les pays débiteurs qui, en cas de succès, voient leurs dettes converties en projets de protection de l'environnement, d'aide au développement, ou encore en investissements. Cette mesure a bénéficié au Pérou pour un montant de 1 604 592,83 € d'échéance en capital sur le compte 903-17 géré par la Banque de France.

**5 - Reconnaissance d'utilité publique pour des dépenses comprises dans des gestions de fait**

À l'occasion du contrôle des comptes du lycée Jean-Rostand de Roubaix pour les exercices 1991 à 1993, la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais a examiné la gestion d'un « centre académique de ressources informatiques et télématiques pédagogiques » rattaché à cet établissement scolaire. Des opérations présumées constitutives de gestion de fait des deniers de l'État ont été portées par le commissaire du gouvernement auprès de la chambre régionale à la connaissance du procureur général près la Cour des comptes qui en a saisi la Cour par réquisitoire.

Le recteur de l'académie de Lille avait en effet créé par un arrêté du 22 septembre 1986 ce centre académique auquel était confié « *la mission d'assurer le maintien en bon état de fonctionnement du parc académique de matériels informatiques et télématiques à usage pédagogique, le suivi de la politique de logiciels de l'académie et la formation progressive, dans les établissements, d'hommes ressources (techniciens ou enseignants)* ». Ce centre a été rattaché au lycée Jean-Rostand de Roubaix, le proviseur et l'agent comptable de cet établissement étant désignés pour remplir les fonctions d'ordonnateur et de comptable de ce centre. Le rectorat a délégué à celui-ci des crédits inscrits au budget de l'Éducation nationale et délégués à l'académie au chapitre 36-70 article 20 pour la maintenance des matériels informatiques pédagogiques, au chapitre 56-37 pour l'acquisition de matériels informatiques pédagogiques, et enfin au chapitre 37-70 pour la formation des personnels enseignants à l'utilisation de matériels informatiques, télématiques et audiovisuels à usage pédagogique.

Une partie de ces fonds a toutefois été employée de 1991 à 1994 sur instruction du rectorat à diverses dépenses bénéficiant en fait à celui-ci ou à ses services : acquisition d'appareils (télécopieurs, armoire des distribution électrique, matériels informatiques ou audiovisuels), achats de mobiliers de bureaux, de fournitures et de logiciels, travaux d'aménagement. La Cour des comptes, siégeant toutes chambres réunies, a estimé par un arrêt provisoire du 9 octobre 2002 que ces fonds avaient été utilisés à des fins étrangères à leur objet et a déclaré comptables de fait ceux qui s'étaient ingérés dans l'emploi de ces crédits, c'est-à-dire les deux recteurs successifs de l'académie de Lille, la secrétaire générale de l'académie, le proviseur et le comptable du lycée Jean-Rostand. Par la suite, dans un arrêt lu le 7 juin 2004, la Cour a déclaré définitivement comptables de fait ces mêmes personnes. Dans un autre arrêt du même jour, la Cour a jugé le compte de la gestion de fait présenté par les intéressés et a arrêté provisoirement son montant en dépenses et en recettes à 2 598 003,46 F (396 063,07 €), étant précisé qu'un versement au Trésor public des sommes non employées à la dissolution du centre de ressources avait été effectué le 23 juin 2003 pour un montant de 4 650 979,67 F (709 037,28 €). Considérant que des pièces justificatives suffisantes avaient été produites à l'appui des dépenses, la Cour a enfin décidé provisoirement de les allouer, sous réserve de la production par les comptables de fait d'une décision du Parlement sur l'utilité publique des dépenses de la gestion de fait.

C'est cette reconnaissance d'utilité publique qui est sollicitée du Parlement à l'article 12 du projet de loi de règlement : elle équivaut à une autorisation budgétaire rétroactive et permettra d'allouer définitivement les dépenses de la gestion de fait.

## **II - La certification dans certains États étrangers**

L'analyse comparative des pratiques en matière de certification des comptes des États fait apparaître le développement de normes et méthodes largement inspirées de celles applicables aux états financiers des entreprises privées.

Toutefois, les modalités d'organisation de l'audit et son domaine d'application présentent des caractéristiques distinctes qui traduisent les particularités de l'organisation étatique ainsi que du périmètre des états financiers. Ainsi, les certificateurs canadiens et américains certifient des comptes consolidés incluant l'ensemble des entités gouvernementales alors que le certificateur britannique se prépare à certifier les comptes consolidés de l'ensemble du secteur public, incluant les administrations d'État mais aussi les collectivités territoriales et les organismes dépendant du système national de santé.

Les expériences étrangères indiquent qu'une réforme comptable telle que celle voulue par le législateur organique est un processus complexe qui nécessite généralement plusieurs années pour aboutir. Les opinions émises par les certificateurs sont d'ailleurs très diverses. Elles vont de l'approbation sans réserves (Canada, Nouvelle-Zélande) à l'impossibilité d'exprimer une opinion (États-Unis pour la neuvième année consécutive, le *Home Office* britannique) en passant par la certification avec réserves (Australie, le ministère britannique du travail).

### **1 - Le Canada**

La Vérificatrice Générale est un agent du Parlement. Elle est chargée de certifier les « comptes publics du Canada ». La responsabilité de la Vérificatrice Générale consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers en se fondant sur une « vérification » effectuée conformément aux normes généralement reconnues du Canada. Ces normes exigent que la vérification soit planifiée et exécutée de manière à fournir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes.

Les « comptes publics du Canada » consolident les activités financières de tous les ministères, organismes, sociétés et fonds qui appartiennent au gouvernement ou qui sont sous son contrôle et qui doivent rendre compte au Parlement. Toutefois, les sociétés d'État et les autres entreprises publiques qui ne dépendent pas de crédits parlementaires pour financer leurs activités, sont présentées selon la

méthode modifiée de comptabilisation à la valeur de consolidation. Le régime de pensions du Canada est exclu du périmètre comptable en raison du contrôle conjoint exercé par le gouvernement fédéral et les provinces participantes.

Les « comptes publics du Canada » de l'exercice 2004-2005 ont fait l'objet d'une certification sans réserve. Cependant, la Vérificatrice Générale a souhaité attirer l'attention du Parlement sur les difficultés prévisibles d'application de la norme révisée relative au périmètre comptable du gouvernement qui introduit, à compter de l'exercice 2005-2006, le critère de contrôle pour déterminer les organismes faisant partie du gouvernement pour la préparation des états financiers.

## **2 - Les États-Unis d'Amérique**

Organisme indépendant rattaché au Congrès, le *Government Accountability Office* (GAO) est investi de la mission de certifier les états financiers consolidés du gouvernement fédéral. Ces états financiers sont présentés annuellement dans le rapport financier du gouvernement américain élaboré par le Département du Trésor auquel est joint le rapport d'audit du GAO.

Les comptes de l'ensemble des administrations fédérales sont intégrés dans le périmètre de consolidation, soit 43 organismes fédéraux. En sont exclus, les organismes privés sur lesquels l'État exerce une tutelle ainsi que le système de la Réserve Fédérale. Le *Government Management Reform Act* de 1994 a confié aux inspecteurs généraux des 24 principales agences fédérales la responsabilité d'auditer leurs états financiers, le GAO étant responsable de la certification des états financiers consolidés depuis l'exercice budgétaire 1996-1997 .

Le rapport du GAO relatif à l'exercice budgétaire 2004-2005 est assorti, pour la neuvième année consécutive, de la constatation de l'impossibilité d'exprimer une opinion (« *disclaimer of opinion* ») quant à la sincérité et à la conformité des états financiers aux principes comptables généralement acceptés américains. Cette impossibilité d'exprimer une opinion résulte de plusieurs constats.

L'étendue des travaux d'audit a été limitée car le département du Trésor n'a pas été en mesure de fournir les états financiers consolidés provisoires, complets et justifiés, dans un délai compatible avec celui requis par la mise en œuvre des procédures d'audit du GAO.

L'absence de systèmes de gestion financière adéquats et l'impossibilité de justifier certaines informations figurant dans les états financiers consolidés induisent la persistance de déficiences matérielles graves. Le GAO relève des incertitudes majeures affectant la comptabilisation des immobilisations corporelles et des stocks, notamment au sein du Département de la Défense qui n'est pas en mesure de fournir une information fiable quant à ses actifs. De plus, le GAO constate l'incapacité du gouvernement d'estimer certains passifs, notamment environnementaux, ou d'en justifier le montant comptabilisé. Enfin, le gouvernement n'a pas été en mesure de déterminer dans quelle mesure les engagements et risques ont fait l'objet d'un recensement exhaustif et d'une comptabilisation appropriée.

Le gouvernement ne dispose pas des systèmes et procédures permettant de comptabiliser de manière exhaustive et d'assurer la réconciliation des transactions internes des entités fédérales.

Le dispositif de préparation des états financiers consolidés demeure largement manuel et ne s'appuie pas sur des dispositifs permettant de disposer d'une assurance quant à leur cohérence avec les états financiers audités des agences et à leur conformité avec les principes comptables généralement acceptés américains.

Le GAO constate que les dispositifs de contrôle interne du gouvernement fédéral ne permettent pas d'obtenir une assurance raisonnable quant à la prévention ou à la détection des erreurs pouvant affecter les états financiers. En outre, les systèmes de gestion financière mis en œuvre par les entités fédérales sont entachés de nombreuses faiblesses qui ont contribué de manière significative à l'incapacité d'exprimer une opinion.

### **3 - La Nouvelle Zélande**

L'Auditeur Général, attaché au Parlement, est indépendant du gouvernement. Il est chargé de certifier les comptes de l'ensemble des organisations publiques : gouvernement central, collectivités locales, entreprises publiques organismes du secteur de la santé ou de l'éducation, etc. Pour accomplir cette mission, il dispose de deux entités distinctes : l'*« Office de l'Auditeur Général »* et l'*« Audit Nouvelle Zélande »* qui constitue l'unité opérationnelle chargée de réaliser l'essentiel des missions d'audit. De plus, l'auditeur général peut faire appel à des sociétés d'audit privées pour l'assister. Au 30 juin 2005, l'Auditeur Général a audité les états financiers de 4 121 entités publiques dont 2 682 établissements scolaires.

L’Auditeur Général a certifié sans réserve les états financiers du gouvernement central de l’exercice 2004-2005. Les comptes de l’exercice précédent avaient eux-mêmes fait l’objet d’une certification sans réserve même si l’auditeur général avait relevé, à cette occasion, un certain nombre de difficultés.

Ainsi, le processus de production des états financiers consolidés, produits pour la deuxième année, avait connu des difficultés matérielles, notamment pour la consolidation des établissements scolaires. En effet, l’application de la notion de contrôle et de ses tests s’est heurtée au fait que ces établissements disposaient d’une autonomie ou d’une indépendance statutaire. L’Auditeur Général a constaté que les autorités n’avaient pas appliqué une consolidation ligne à ligne mais un traitement en capitaux propres correspondant à une détention à 100 % alors que le critère du contrôle n’était pas satisfait notamment dans le cas où il n’exerce qu’une influence significative.

De plus, l’application du principe de valorisation des actifs à leur juste valeur s’est révélée problématique, notamment pour les actifs ferroviaires confiés à l’organisme responsable du réseau (*Toll Holdings*). Les règles en vigueur prévoient une évaluation à la juste valeur pour un seuil de matérialité fixé à 50 millions de dollars néo-zélandais. De même une autre entité publique (Air NZ) n’avait pas procédé à la réévaluation nécessaire au-delà du seuil et un ajustement comptable a été nécessaire.

#### **4 - Les Pays-Bas**

L’*Algemene Rekenkamer* est l’institution supérieure de contrôle indépendante à laquelle est confiée, par la constitution et la loi, la mission d’approbation des états financiers relatifs aux dépenses et recettes de l’État néerlandais et de la balance générale des comptes combinés de l’ensemble des ministères. De plus, elle exprime son opinion quant au rapport financier annuel des ministères.

Chaque ministère produit un rapport annuel, publié au mois de mars, incluant ses états financiers et l’opinion émise par sa direction de l’audit interne. Les comptes combinés des ministères sont audités par l’*Algemene Rekenkamer*.

L’*Algemene Rekenkamer* publie ses rapports relatifs aux rapports annuels des ministères, incluant ses propres conclusions et opinions, ainsi que sa déclaration d’approbation des états financiers combinés de l’ensemble des ministères la troisième semaine de mai.

La plupart des opinions formulées sur les états financiers des ministères l'ont été avec des réserves compte tenu des erreurs et des incertitudes constatées qui excèdent le seuil de signification.

Les états financiers relatifs aux dépenses et recettes de l'État néerlandais ainsi que la balance générale ont toujours fait l'objet d'une approbation.

## 5 - Le Royaume-Uni

La loi confie au Contrôleur et Auditeur Général, fonctionnaire de la Chambre des Communes qui dirige le *National Audit Office* (NAO), la responsabilité de l'audit des comptes de 55 départements ministériels, de 80 opérateurs de l'État et de 393 entités publiques diverses. Totalement indépendant du gouvernement, il rend compte de ses travaux au Parlement. Au cours de l'année 2003-2004, le NAO a ainsi audité 528 comptes représentant plus de 800 milliards de livres sterling de dépenses.

Le NAO doit fournir une opinion relative aux comptes audités. Il doit aussi confirmer que les transactions décrites dans les comptes ont bien reçu l'autorisation parlementaire adéquate. Même en l'absence d'erreurs ou d'irrégularités, le NAO peut soulever d'autres sujets dans son rapport au Comité des Comptes Publics de la Chambre des Communes. Une lettre d'observations peut être adressée au gestionnaire, notamment pour formaliser les observations formulées lors des travaux d'audit.

Dans son rapport général relatif à l'année 2004-2005, le NAO a constaté que la qualité des comptes soumis à son examen s'inscrivait dans la perspective d'amélioration continue observée ces dernières années. De plus, le respect des dates de reddition des comptes s'est amélioré, même si l'accélération des délais de clôture et de présentation des comptes au NAO et au Parlement demeure un impératif pour l'ensemble des administrations.

L'audit des 55 comptes des départements ministériels a conduit : à la certification sans réserves de 53 d'entre eux, au constat de l'impossibilité d'exprimer une opinion (« *disclaimer of opinion* ») sur les états financiers du *Home Office* et à la formulation d'une opinion avec réserve (« *qualified opinion* ») quant à ceux du *Department for Work and Pensions*. Lors de l'exercice précédent, quatre opinions avec réserve avaient été formulées, contre seize lors de l'exercice 2001-2002.

L'incapacité de formuler une opinion quant aux états financiers du *Home Office* est la conséquence des difficultés rencontrées dans la mise en œuvre de son nouveau système d'information comptable qui se sont traduites par une incapacité à tenir l'intégralité des livres comptables, à procéder à certains enregistrements comptables au cours de l'année et à produire les états financiers dans les délais requis.

Les réserves exprimées sur les états financiers du *Department for Work and Pensions* sont liées, notamment, à des limites de l'étendue des travaux d'audit induites par le caractère insuffisant des justifications produites quant à certains comptes et à l'identification de problèmes de régularité.

Outre la certification des comptes individuels, le NAO sera chargé de certifier les comptes consolidés de l'ensemble du secteur public (« *Whole of Government Accounts* »). La mise en place de ces comptes consolidés est progressive. Dans un premier temps, le gouvernement prépare la consolidation de l'ensemble des administrations d'État (*Central Government Accounts*). Les trois derniers exercices ont été mis à profit pour réaliser des essais et fiabiliser les processus de consolidation. Dans un second temps, le périmètre de consolidation sera étendu aux comptes des 590 autorités locales, des 310 trusts du Service de santé et des 60 entreprises publiques afin de disposer des comptes consolidés de l'ensemble du gouvernement (« *Whole of Government Accounts* »). À l'issue d'un travail préparatoire portant tant sur la convergence des référentiels comptables des différentes entités que sur la conception des systèmes d'information requis, des essais seront organisés au titre des exercices 2004-2005 et 2005-2006. L'objectif du gouvernement britannique est de produire le premier bilan de l'ensemble du secteur public au titre de l'exercice 2006-2007 et l'ensemble des états financiers consolidés au titre de l'exercice 2007-2008. Le NAO est étroitement associé à ce projet depuis son origine. Il procède notamment à la revue du dispositif de consolidation et des états financiers résultant des essais.

L'examen des expériences de ces quelques États étrangers en matière de certification met en exergue quelques-unes des principales difficultés qui ont conduit à des refus de certification ou à des certification avec réserves : les délais de clôture incompatible avec la réalisation des travaux incombant au certificateur, la qualité insuffisante de la piste d'audit et des justifications produites, les faiblesses des dispositifs de contrôle interne, l'inadéquation des systèmes d'information financiers, les problèmes d'interprétation et d'application des nouvelles normes comptables et l'inadéquate valorisation de certains actifs.

**RÉPONSE DU MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES  
ET DE L'INDUSTRIE ET  
DU MINISTRE DÉLÉGUÉ AU BUDGET ET À LA RÉFORME DE L'ÉTAT**

*Vous avez bien voulu nous faire parvenir le 5 mai dernier le rapport sur les comptes de l'État relatif à l'exercice 2005 qui, à l'instar des années précédentes, contient une analyse des comptes de l'État sous l'angle de leur qualité, mais également sous l'angle de la perspective d'application des nouvelles normes comptables à compter de 2006 en vue de la certification.*

*Nous prenons bonne note de la majeure partie des recommandations figurant dans ce rapport, même si pour leur calendrier de mise en œuvre une hiérarchisation devra être examinée en concertation avec la Cour.*

*Nous souhaitons, à l'occasion de ce rapport, souligner la qualité des travaux menés par la Cour ainsi que l'esprit constructif dans lequel a été rédigé ce document. Nous notons avec satisfaction la reconnaissance par la Cour des progrès importants réalisés en 2005 dans la préparation du passage à la comptabilité d'exercice. Nous mesurons, comme la Cour, l'importance que revêtira la comptabilité générale dans l'appréciation de la situation financière de l'État, dont elle donnera une vision enrichie par rapport à la comptabilité budgétaire, qui restera assise sur les entrées et sorties de caisse. Nous avons bien sûr la conviction que la comptabilité budgétaire restera un outil important d'analyse, distinct et nécessairement complémentaire de la comptabilité générale.*

*Le rapport sur les comptes revêt cette année une portée particulière, alors que les nouvelles normes comptables de l'État sont entrées en vigueur le 1er janvier 2006 et que la LOLF prend désormais pleinement effet dans le cadre du système du « palier 2006 ». Les observations de la Cour sur les comptes 2005 anticipent largement sur le nouveau référentiel comptable. L'exercice est ainsi particulièrement utile à nos services pour préparer le bilan d'ouverture 2006, et au-delà l'exercice de certification des comptes de l'État. Il constitue également un tournant en tant qu'il permet d'ouvrir une dernière période durant laquelle il sera possible, dans la continuité de la démarche menée tout au long de l'année 2005, de travailler avec la Cour sur ses observations et d'y apporter conjointement les solutions les plus appropriées dans le cadre des structures d'échanges instituées début 2005.*

*Cette anticipation sur les normes 2006 dans l'analyse menée par la Cour ne doit naturellement pas laisser peser de doute sur la qualité des comptes 2005. En effet, si la structuration du rapport de la Cour mêle pour partie des observations issues du référentiel de 1959 avec des considérations liées au référentiel 2006, il va de soi que ces comptes sont établis en conformité avec les règles posées par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, tout en enregistrant comme les années précédentes de nouvelles améliorations tant dans la tenue des comptes que dans la présentation des états financiers.*

*À ce titre, l'analyse approfondie menée par la Cour à l'aune de l'ancien comme du nouveau référentiel conduit assurément l'administration à interpréter les conclusions du rapport, d'une part comme l'assurance de la qualité des comptes 2005 au regard du l'ancien référentiel et, d'autre part comme un soutien aux chantiers engagés en vue de la préparation des comptes de 2006 sur la base du référentiel comptable issu de la LOLF, dont la Cour salue d'ailleurs l'important travail de déclinaison mené en 2005 dans le cadre de la rédaction d'instructions comptables complètes applicables aux opérations du « palier 2006 ».*

*La dualité des références liée à la transition entre les référentiels se retrouve dans les observations d'audit que la Cour a déjà transmises à la DGCP, ce qui explique pourquoi un certain nombre d'entre elles n'ont pu trouver de solution directe dans les comptes 2005. C'est notamment le cas pour ce qui concerne la constitution de provisions pour risques et charges, soulignée, à juste titre par la Cour, comme un enjeu fort du nouveau référentiel applicable à compter de l'exercice 2006.*

*Nous insistons, en particulier, sur la nécessité d'un examen rigoureux au cas par cas qu'il conviendrait d'observer dans la traduction comptable de certains engagements et passifs de l'État. L'utilisation des charges calculées doit se faire après une démarche précise d'évaluation qui doit conduire à se demander si un provisionnement ou l'inscription d'une charge à payer se justifient effectivement au regard des normes.*

*Les travaux que nous aurons à mener en vue de la mise en œuvre du nouveau régime comptable et, notamment, de la préparation du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006 devront nous conduire à nous interroger, en premier lieu, sur la réalité des obligations pesant sur l'État.*

*Le postulat selon lequel il revient à celui-ci d'assurer l'équilibre des établissements publics en général ou d'autres organismes jugés comme relevant de sa sphère ne nous paraît pas établi a priori. L'examen des notions clés de propriété et de contrôle, notamment, devra nous permettre d'apprécier si les pertes du FFIPSA et du FSV, par exemple, doivent faire l'objet d'une provision pour risques et charges de l'État.*

*Il conviendra d'adopter le même questionnement pour décider du provisionnement ou non des obligations juridiques qui auront été identifiées vis-à-vis des régimes de retraite spéciaux comme la RATP ou la SNCF, mentionnés dans le rapport, dont les enjeux financiers sont considérables. Un éventuel provisionnement au titre de la dette du service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) supposera de clarifier, au préalable, les engagements juridiques effectivement souscrits par l'État. Sur ce point, des travaux sont en cours dans la perspective de la mise en œuvre des normes comptables IFRS à la SNCF.*

*Par ailleurs, certaines recommandations formulées par la Cour nous apparaissent d'ores et déjà contestables au regard de la stricte lecture des normes. Il en est ainsi, par exemple, du choix de constituer pour l'État des provisions en anticipation de risques naturels futurs et aléatoires au cas où les réserves de la caisse centrale de réassurance (CCR) seraient considérées comme insuffisantes au regard de ces risques. De la même façon, tous les risques chiffrables à la date de création de DCN SA ont fait l'objet de provisions dans le bilan d'ouverture de la société. Celle-ci ne nous a pas alertés, depuis, de risques susceptibles de mettre en jeu la garantie de l'État, excédant les provisions constituées dans son bilan d'ouverture, et, par conséquent, de conduire à inscrire de nouvelles provisions.*

*Pour conclure sur ce point, nous rejoignons la Cour dans le constat du rôle et de l'action particulière jouée par l'État. Nous devrons avoir collectivement cette préoccupation à l'esprit au cours de nos travaux en vue de la préparation des comptes et, notamment, du bilan d'ouverture dans le nouveau régime comptable. La Cour sera naturellement très étroitement associée à ces réflexions menées par nos services de manière à définir, de façon concertée, une doctrine comptable qui permette de délimiter le contour des passifs et provisions applicables à l'État et d'en fiabiliser les évaluations. Il faut aussi souligner que sur cette question relative au provisionnement, comme sur d'autres concernant le référentiel 2006, nous nous situerons sur une trajectoire d'amélioration constante.*

*Nous saluons au-delà l'étude approfondie menée par la Cour sur les conditions dans lesquelles elle aura à certifier les comptes de l'État à partir de 2007. De manière positive, les éléments avancés contribuent à définir les méthodes et besoins du futur certificateur et partant, la position du certifié. Mais sur ces questions qui engagent l'avenir, il nous semble que plusieurs points doivent être précisés.*

*Tout d'abord, s'agissant des dispositions normatives en vigueur à partir de 2006, nous rappelons l'importance du cadre comptable et de sa « clause de sauvegarde informatique » qui subordonne l'application intégrale des nouvelles normes au déploiement d'un système d'information budgétaire et comptable de l'État adéquat. Il ne s'agit bien entendu pas pour l'administration de s'affranchir du respect du nouveau référentiel, mais de justifier certains choix de gestion en l'absence d'un système d'information complètement adapté à une comptabilité d'exercice. Cette disposition est d'autant plus importante que la mise en œuvre du « palier 2006 » retenue après l'adoption des normes en avril 2004 limite les fonctionnalités comptables directement disponibles à partir des systèmes d'information jusqu'au déploiement du système cible CHORUS.*

*Ensuite, la Cour souligne l'importance de la mise à disposition d'états financiers « pro forma ». La norme applicable à l'État ne prévoit pas explicitement ce point mais nous nous engageons à transmettre à la Cour toutes les justifications nécessaires à la compréhension des écarts entre le*

*bilan de clôture 2005 et le bilan d'ouverture 2006 et de l'impact des changements de méthodes comptables dans la mesure où les informations disponibles le permettront sans difficulté. Nous partageons bien entendu la nécessité de faire clarifier ce sujet lié aux modalités de transition entre systèmes comptables dans le cadre du prochain Comité des normes.*

*Par ailleurs, la Cour s'interroge sur la capacité de mener ses audits dans un environnement informatique complexe. C'est notamment le cas en matière de recettes régaliennes, dont les processus de traitement ne permettraient pas de remonter directement des états financiers au fait générateur de chaque opération qui le composent. Or, la rupture des chaînes informatiques ne fait pas, dans l'absolu, obstacle à la continuité et à la fiabilité de la piste d'audit. En effet, la réalisation de travaux de réconciliation entre les données des différentes applications doit permettre de pallier le cloisonnement des systèmes. Ces travaux sont prescrits dans le renforcement du dispositif de contrôle interne comptable au sein de mes services. Au-delà, bien entendu, l'administration prend tout à fait en compte ce besoin de la Cour dans ses projets et les nouveaux systèmes d'information intégrés (COPERNIC, CHORUS) apporteront des améliorations dans la fiabilisation de la piste d'audit.*

*L'administration prend également acte des besoins exprimés par la Cour au niveau de l'organisation de la fin de gestion. Au-delà des progrès déjà réalisés (mise en place d'une cellule de pilotage dédiée, formalisation des procédures), un travail est engagé dès à présent par nos services afin de trouver des solutions adéquates, d'anticiper de manière concertée les sujets à traiter avec la Cour, ainsi que de fiabiliser et d'enrichir les opérations d'inventaire pour les comptes de 2006 dans le cadre de la comptabilité d'exercice. Il faut bien entendu relever certaines spécificités de la situation de l'État (multiplicité et complexité des opérations) qui conduisent, par construction, à ce que la certification des comptes de l'État et les conditions dans lesquelles elle se déroule, y compris lors des missions finales, ne puissent pas totalement, tout en s'en approchant, être assimilées à celles rencontrées par un commissaire aux comptes pour une entreprise. Ceci renforce d'autant l'importance d'un dialogue en amont avec le certificateur tout au long de l'exercice. Un bilan de la clôture partagé avec le certificateur devrait notamment permettre de mieux répondre aux attentes de la Cour en matière de fin de gestion.*

*La préparation importante engagée par nos services en vue de la certification rejoint aussi nos efforts pour renforcer le contrôle interne comptable au sein des services de l'État, comme en témoigne la diffusion avec les comptes 2005 d'un premier rapport sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable, à l'instar des meilleures pratiques. Mais tout en reconnaissant les progrès en la matière au sein de la DGCP, la Cour considère que le contrôle interne est encore non opérationnel dans les ministères. Or, il faut relever que les procédures suivies dans les ministères*

*leur permettent déjà, et depuis longtemps, d'assurer leurs missions dans le respect du cadre réglementaire qui leur est applicable. Le contrôle interne est inhérent au pilotage de leur activité, et c'est un acquis sur lequel pourra s'appuyer le certificateur pour évaluer la qualité des comptes. Les nouvelles modalités de contrôle de la dépense (contrôles hiérarchisé et partenarial) des comptables publics s'appuient précisément sur l'existence de ce contrôle interne et les résultats des contrôles par sondage témoignent de la fiabilité des processus de dépenses de nombreux ordonnateurs.*

*Bien entendu, l'objectif de la démarche actuellement menée est de renforcer l'existant en formalisant et en rationalisant les procédures, avec un renforcement de la maîtrise des risques issus du passage à la comptabilité d'exercice. De plus, des réflexions sont en cours pour consolider le contrôle interne comptable. Un élargissement des plans d'action pourrait être ainsi proposé prochainement à la Cour des comptes en vue du renforcement du contrôle interne comptable au plan interministériel. Dans ce cadre, il est en particulier prévu d'apporter aux ministères, dans le cadre du démarrage du volet comptable de la LOLF, un appui pour évaluer les risques des processus suivis dans le cadre de missions d'audit interne conjointes. Il nous paraît à cet égard indispensable que les travaux menés par la Mission d'Audit, d'Evaluation et de Contrôle (MAEC) de la direction générale de la comptabilité publique puissent être poursuivis en liaison avec les ministères pour consolider au plan interministériel l'audit comptable et financier.*

*S'agissant de la nouvelle organisation comptable, il nous paraît important de souligner que plusieurs évolutions visent à conforter la meilleure prise en compte de la nouvelle comptabilité. Il en va de l'instauration des nouveaux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels implantés auprès des différents ministères. Il en va de même des expérimentations des services facturiers qui doivent être étendues et pour lesquels un positionnement chez le comptable nous paraît permettre de répondre à un objectif de qualité comptable, notamment au travers d'une meilleure appréhension des charges à payer.*

*Enfin, comme le relève la Cour, nous soulignons l'ensemble des évolutions positives dues à la mobilisation sans précédent des services sur les chantiers liés à la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF. En effet, l'année 2005 a été synonyme de bien des avancées en termes comptables : déclinaison du nouveau référentiel comptable de l'État, préparation des travaux du bilan d'ouverture sur les différents postes (immobilisations corporelles et incorporelles, immobilisations financières, stocks, charges à payer,...), formation des personnels à la LOLF, ancrage de la démarche de renforcement du contrôle interne comptable, réflexions sur la valorisation de l'information financière, accélération de la réforme de l'organisation comptable, sans oublier, ce qui est pour nous la pierre angulaire des travaux à venir, l'institution d'un dialogue désormais constructif et permanent avec la Cour des comptes.*

*Ces avancées importantes qui seront confortées dans les prochains mois doivent nous permettre de parvenir à l'objectif partagé avec la Cour de certification le plus rapidement possible et avec le moins de réserves possible à l'instar de la situation observée dans plusieurs pays.*

*Au-delà de ces orientations générales, les points techniques soulevés par la Cour ont vocation à être discutés au sein du Comité d'échanges et de suivi et à enrichir le plan d'action comptable de l'État, afin d'aboutir à des solutions les plus satisfaisantes dès les comptes 2006.*

## Glossaire

|               |  |
|---------------|--|
| <b>ACCORD</b> | Application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense |
| <b>ACCT</b>   | Agence comptable centrale du Trésor  |
| <b>ACOFA</b>  | Agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole                     |
| <b>ACOSS</b>  | Agence centrale des organismes de sécurité sociale   |
| <b>ACSIA</b>  | Agence comptable des services industriels de l'armement                                    |
| <b>AFB</b>    | Association française des banques  |
| <b>AFD</b>    | Agence française de développement  |
| <b>AFT</b>    | Agence France Trésor   |
| <b>AID</b>    | Association internationale de développement  |
| <b>AIFE</b>   | Agence pour l'informatique financière de l'État  |
| <b>ANPE</b>   | Agence nationale pour l'emploi   |
| <b>APE</b>    | Agence des participations de l'État  |
| <b>BAAC</b>   | Budget annexe de l'aviation civile   |
| <b>BAPSA</b>  | Budget annexe des prestations sociales agricoles   |
| <b>BERD</b>   | Banque européenne de reconstruction et de développement                                    |
| <b>BNF</b>    | Bibliothèque nationale de France   |
| <b>BOP</b>    | Budget opérationnel de programme   |
| <b>BTAN</b>   | Bons du trésor à taux annuels  |
| <b>BTF</b>    | Bons du Trésor à taux fixe   |
| <b>CADES</b>  | Caisse d'amortissement de la dette sociale   |
| <b>CBCM</b>   | Contrôleur budgétaire et comptable ministériel   |
| <b>CCMSA</b>  | Caisse centrale de mutualité agricole  |
| <b>CCR</b>    | Caisse centrale de réassurance   |
| <b>CEA</b>    | Commissariat à l'énergie atomique  |
| <b>CGAF</b>   | Compte général de l'administration des finances  |
| <b>CGL</b>    | Comptabilité générale (application)  |
| <b>CHD</b>    | Contrôle hiérarchisé de la dépense   |
| <b>CHORUS</b> | Futur système d'information budgétaire, financière et comptable de l'État                  |
| <b>CJCE</b>   | Cour de justice des communautés européennes  |
| <b>CNAF</b>   | Caisse nationale d'allocations familiales  |
| <b>CNAMTS</b> | Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés                             |
| <b>CNASEA</b> | Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles              |
| <b>CNAVTS</b> | Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés                          |
| <b>CNES</b>   | Centre national d'études spatiales   |

|                 |   |
|-----------------|---|
| <b>CNRS</b>     | Centre national de la recherche scientifique                                      |
| <b>CNUCED</b>   | Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement                  |
| <b>COPERNIC</b> | Programme chargé de mettre en place le système relatif au compte fiscal simplifié |
| <b>CRC</b>      | Chambre régionale des comptes   |
| <b>DCM</b>      | Département comptable ministériel   |
| <b>DCN</b>      | Direction des constructions navales   |
| <b>DGCP</b>     | Direction générale de la comptabilité publique                                    |
| <b>DGDDI</b>    | Direction générale des douanes et des droits indirects                            |
| <b>DGE</b>      | Direction des grandes entreprises   |
| <b>DGI</b>      | Direction générale des impôts   |
| <b>DGTPE</b>    | Direction générale du trésor et de la politique économique                        |
| <b>DPMA</b>     | Direction du personnel, de la modernisation et de l'administration                |
| <b>DRB</b>      | Direction de la réforme budgétaire  |
| <b>DRP</b>      | Décision dite « ressources propres »  |
| <b>DTS</b>      | Droits de tirages spéciaux  |
| <b>EPFR</b>     | Établissement public de financement et de restructuration                         |
| <b>EPRD</b>     | Établissement public de réalisation de défaisance                                 |
| <b>FDES</b>     | Fonds de développement économique et social                                       |
| <b>FFIPSA</b>   | Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles          |
| <b>FMI</b>      | Fonds monétaire international   |
| <b>FOREC</b>    | Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale |
| <b>FRR</b>      | Fonds de réserve des retraites  |
| <b>FSV</b>      | Fonds de solidarité vieillesse  |
| <b>GAO</b>      | <i>Government Accountability Office</i>   |
| <b>IAS</b>      | <i>International Accounting Standards</i>   |
| <b>IFAC</b>     | <i>International Federation of Accountants</i>                                    |
| <b>IFRS</b>     | <i>International Financial Reporting Standards</i>                                |
| <b>INDIA</b>    | Infocentre national sur la dépense et informations associées                      |
| <b>INRA</b>     | Institut national de la recherche agronomique                                     |
| <b>INSEE</b>    | Institut national de la statistique et des études économiques                     |
| <b>INSERM</b>   | Institut national de la santé et de la recherche médicale                         |
| <b>INTOSAI</b>  | <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>                   |

|                 |  |
|-----------------|--|
| <b>LFI</b>      | Loi de finances initiale   |
| <b>LFR</b>      | Loi de finances rectificative  |
| <b>LOFSS</b>    | Lois de financement de la sécurité sociale   |
| <b>LOLF</b>     | Loi organique relative aux lois de finances  |
| <b>MENESR</b>   | Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche |
| <b>MINEFI</b>   | Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie                            |
| <b>MVCG</b>     | Mission de vérification des comptes de gestion                                     |
| <b>OAT</b>      | Obligations assimilables du Trésor   |
| <b>OFIVAL</b>   | Office national interprofessionnel des viandes, de l'élevage et de l'aviculture    |
| <b>ONILAIT</b>  | Office national interprofessionnel du lait et des produits laitiers                |
| <b>ORCHIDÉE</b> | Outil de recensement des charges et produits inventaire de l'Etat                  |
| <b>PEP</b>      | Plan d'épargne populaire   |
| <b>PGT</b>      | Paierie générale du Trésor   |
| <b>PIB</b>      | Produit intérieur brut   |
| <b>PNB</b>      | Produit national brut  |
| <b>PPE</b>      | Prime pour l'emploi  |
| <b>RATP</b>     | Régie autonome des transports parisiens  |
| <b>RFF</b>      | Réseau ferré de France   |
| <b>RGCP</b>     | Règlement général sur la comptabilité publique                                     |
| <b>RGF</b>      | Recette générale des finances  |
| <b>RMI</b>      | Revenu minimum d'insertion   |
| <b>SIRH</b>     | Système d'information de gestion des ressources humaines                           |
| <b>SLR</b>      | Service « liaison-rémunérations »  |
| <b>SNCF</b>     | Société nationale des chemins de fer   |
| <b>TCC</b>      | Traitements central des comptabilités  |
| <b>TGPE</b>     | Tableau général des propriétés de l'Etat   |
| <b>TIPP</b>     | Taxe intérieure sur les produits pétroliers  |
| <b>TPG</b>      | Trésorier payeur général   |
| <b>TVA</b>      | Taxe sur la valeur ajoutée   |
| <b>UE</b>       | Union européenne   |
| <b>UGAP</b>     | Union des groupements d'achats publics   |
| <b>Unédic</b>   | Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce |
| <b>VNF</b>      | Voie navigables de France  |

# Index

## A

ACCORD, 67, 84, 98, 189, 205, 206, 209, 211, 212  
ACCT, 56, 57, 58, 59, 60, 65, 66, 67, 117, 118, 119, 120, 125, 126, 130, 136, 139, 157, 177, 190, 193, 194, 197, 198  
ACOFA, 126, 127, 220, 229, 230  
acomptes, 22, 88, 92, 174, 175  
ACOSS, 119, 150, 151, 152, 153, 221  
ACSIA, 67, 198  
actif, 26, 27, 30, 31, 32, 35, 40, 42, 47, 52, 56, 80, 101, 102, 108, 109, 111, 112, 116, 118, 122, 132, 139, 140, 154, 158, 159, 162, 177, 182, 185, 219, 221, 222, 229  
administrations publiques, 9, 17, 26, 34, 59, 123, 149, 228  
AFB, 153  
AFD, 125  
AFT, 60, 135, 136, 137  
AGIRC, 141, 142  
AID, 117, 137  
AIFE, 57, 67, 68, 196, 198, 206, 209, 210, 212, 213  
amendes, 31, 36, 37, 55, 71, 79, 80, 81, 141, 218  
amortissements, 15, 16, 18, 19, 25, 26, 27, 28, 37, 38, 40, 42, 66, 68, 70, 83, 101, 104, 105, 109, 126, 140, 159, 177, 183  
annexe, 23, 24, 44, 45, 69, 70, 71, 77, 78, 90, 91, 100, 117, 118, 120, 123, 124, 133, 135, 137, 139, 140, 145, 147, 148, 153, 156, 157, 158, 160, 162, 164, 167, 168, 174, 180, 216, 219, 222, 223, 225, 230, 236  
ANPE, 56, 89  
APE, 155, 156  
ARIANE, 57, 165, 166  
ARRCO, 141, 142  
audit interne, 61, 85, 92, 196, 197, 201, 202, 204, 205, 218, 225, 227, 252  
audits informatiques, 52

## B

BAAC, 133, 158  
balance générale des comptes, 14, 44, 47, 51, 66, 73, 126, 158, 187, 224, 237, 238, 252

Banque de France, 27, 32, 57, 60, 118, 124, 125, 126, 130, 131, 132, 133, 139, 176, 179, 228, 246, 247  
BAPSA, 120, 134  
BERD, 117  
besoin de financement, 15, 17, 19, 41, 121, 165, 166, 168, 223  
bilan, 15, 18, 19, 22, 24, 25, 26, 27, 30, 33, 34, 35, 42, 44, 50, 56, 59, 60, 63, 66, 68, 69, 70, 71, 75, 77, 90, 100, 102, 105, 110, 114, 115, 116, 117, 118, 122, 128, 129, 132, 133, 138, 139, 140, 145, 154, 156, 159, 161, 162, 163, 174, 175, 176, 177, 182, 186, 203, 216, 219, 220, 221, 222, 228  
bilan d'ouverture, 4, 9, 12, 64, 69, 75, 78, 80, 81, 83, 84, 86, 90, 96, 98, 99, 103, 104, 106, 109, 111, 112, 113, 114, 118, 120, 121, 122, 123, 125, 127, 136, 139, 141, 142, 143, 144, 145, 147, 148, 150, 152, 153, 154, 155, 158, 159, 161, 164, 198, 199, 216, 217, 218, 219, 220, 223, 225, 228, 229, 230, 237, 255, 256, 257, 258, 259  
BNF, 153  
BOP, 209  
BTAN, 28, 34, 35, 38, 133, 179  
BTF, 34, 38, 133  
budgets annexes, 25, 29, 34, 104, 120, 133, 139, 158, 159, 218, 222, 235, 236, 237, 238

## C

CADES, 30, 115, 119, 121, 123, 124, 220, 221  
caisse, 11, 15, 21, 23, 86, 88, 131, 134, 141, 142, 143, 149, 152, 188, 189, 216  
capacité d'autofinancement, 40, 41  
capitaux propres, 30, 33, 59, 115, 117, 118, 176, 177, 252  
CBCM, 192, 193, 194, 197, 198, 199, 200, 204, 212  
CCMSA, 38, 134, 135  
CCR, 145, 146  
CEA, 153, 156  
centralisation, 12, 65, 66, 103, 132, 188, 190, 198, 209, 225, 236, 237  
certification, 9, 12, 14, 22, 44, 45, 46, 48, 50, 51, 52, 54, 64, 72, 73, 83, 89, 94,

- 99, 103, 111, 124, 130, 131, 149, 157, 165, 167, 170, 175, 205, 206, 208, 209, 215, 216, 217, 218, 224, 226, 227, 235, 249, 250, 252, 253, 254
- CGAF, 14, 40, 42, 44, 50, 51, 65, 68, 70, 109, 167, 168, 187, 236, 237
- CGL, 66, 72, 85, 125, 208
- charges, 11, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 33, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 44, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 66, 70, 71, 74, 75, 80, 81, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 90, 91, 92, 96, 97, 98, 99, 100, 105, 106, 109, 110, 112, 113, 121, 122, 123, 128, 134, 135, 136, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 155, 159, 161, 163, 171, 172, 175, 176, 179, 181, 182, 186, 193, 208, 216, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 225, 229
- charges à payer, 21, 23, 58, 84, 96, 97, 98, 99, 100, 208, 229
- charges constatées d'avance, 21, 24, 33, 84, 86, 88, 218
- charges d'intervention, 54, 83, 86, 88
- charges de fonctionnement, 38, 54, 56, 58, 83, 84, 86, 87, 97, 100
- CHD, 194
- CHORUS, 75, 84, 93, 206, 211, 212, 213, 226, 227
- CJCE, 74
- clause de sauvegarde, 52
- CNAF, 152, 221
- CNAMTS, 115, 152, 221
- CNASEA, 89
- CNAVTS, 141, 142, 143
- CNES, 153
- CNRS, 153
- CNUCED, 128, 238, 246
- collectivités territoriales, 9, 18, 26, 38, 138, 149, 150, 178, 179, 182, 191, 244, 249
- comité d'interprétation des normes, 124, 130, 168, 173, 180, 190
- comité des normes, 105, 136, 166, 168, 173, 179
- Commission européenne, 17, 19, 81, 138, 157
- comptabilité budgétaire, 11, 14, 15, 16, 17, 19, 21, 22, 23, 24, 33, 66, 67, 76, 86, 91, 95, 96, 130, 134, 140, 153, 159, 172, 176, 187, 189, 216, 229
- comptabilité générale, 9, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 19, 21, 22, 23, 25, 33, 52, 59, 61, 65, 66, 67, 68, 70, 74, 76, 85, 87, 91, 96, 100, 120, 123, 125, 129, 130,
- 131, 133, 134, 140, 153, 158, 159, 170, 172, 174, 175, 176, 178, 187, 189, 195, 206, 209, 216, 225, 229, 230
- comptabilité nationale, 17, 19, 21, 25, 70, 123, 134, 154
- compte de résultat, 17, 18, 25, 26, 27, 30, 36, 38, 44, 50, 66, 68, 69, 70, 71, 82, 83, 87, 96, 118, 128, 136, 147, 154, 216, 222, 223
- compte général de l'administration des finances, 12, 14, 24, 51, 70, 187, 188, 216, 217, 235, 236, 237, 238
- compte général de l'État, 44, 45, 50, 71, 100, 156, 164, 175, 190
- comptes de correspondants, 56, 57, 60, 138, 139, 158
- comptes financiers, 28, 56, 57, 60, 130
- contentieux fiscaux, 78, 141, 186, 222
- contrôle financier, 188, 192, 194, 198, 209
- contrôle interne, 47, 48, 51, 52, 56, 57, 67, 71, 72, 73, 85, 88, 89, 94, 95, 98, 101, 102, 116, 133, 170, 177, 190, 194, 196, 197, 201, 202, 203, 204, 205, 216, 218, 225, 227, 228, 251, 254
- COPERNIC, 75, 226
- CRC, 91, 147, 183
- créances, 15, 18, 24, 31, 32, 40, 41, 55, 56, 59, 75, 77, 79, 80, 82, 83, 88, 89, 90, 115, 122, 124, 125, 127, 128, 129, 130, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 161, 176, 183, 187, 217, 218, 221, 228, 243, 246, 247
- crédit fiscales, 31
- critères d'audit, 46, 52, 53, 64, 208, 230
- cycles d'audit, 48, 49, 54, 57, 69

## D

- DCM, 104, 191, 192, 193, 194, 195, 199
- DCN, 144, 145
- déclaration générale de conformité, 12, 187, 188, 217, 235, 236, 237, 239
- désamiantage, 146, 147, 148
- dette garantie, 60, 160, 161, 163
- dettes, 11, 15, 21, 22, 24, 29, 34, 35, 38, 40, 41, 59, 70, 76, 85, 88, 90, 91, 97, 100, 125, 127, 128, 132, 133, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 174, 176, 179, 184, 186, 221, 228, 229, 238, 242, 244, 245, 246, 247
- dettes financières, 132
- dettes non financières, 15, 22, 24, 85, 91, 97, 100, 150, 171, 186, 229
- DGCP, 50, 55, 56, 58, 59, 60, 64, 67, 69, 71, 72, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 85, 86,

92, 94, 95, 98, 99, 100, 103, 114, 116, 117, 121, 130, 131, 134, 139, 148, 155, 164, 170, 171, 173, 175, 176, 177, 179, 189, 190, 191, 194, 196, 197, 202, 204, 205, 207, 208, 209, 218, 225  
**DGDDI**, 65, 72, 78, 203, 204, 208  
**DGE**, 203  
**DGI**, 55, 56, 65, 72, 74, 75, 76, 78, 203, 204, 208  
**DGTPE**, 59, 60, 203  
dotations, 15, 16, 18, 19, 25, 27, 30, 31, 34, 38, 41, 42, 66, 70, 71, 83, 115, 116, 117, 118, 120, 122, 134, 141, 150, 152, 162, 222, 228  
**DPMA**, 203  
**DRB**, 156  
droits constatés, 15, 19, 56, 64, 79, 82, 85, 89, 90, 97, 149, 150, 152, 170, 206, 207, 217, 221, 223  
**DRP**, 178  
**DTS**, 18, 118

**E**

écritures d'inventaire, 66, 217  
engagements de retraite, 57, 60, 141, 144, 160, 161, 165, 166, 167, 168, 172, 218, 223, 229, 230  
engagements hors bilan, 11, 23, 45, 57, 60, 78, 136, 137, 140, 156, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 186, 189, 229  
entreprises publiques, 26, 30, 117, 155, 156, 249, 251, 254  
**EPFR**, 119, 123, 219  
**EPRD**, 119, 123  
établissements publics, 26, 82, 104, 116, 117, 118, 138, 154, 155, 156, 157, 159, 182, 183, 190, 244  
états financiers, 11, 12, 14, 23, 24, 25, 26, 39, 44, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 55, 57, 58, 60, 64, 65, 66, 69, 70, 78, 137, 168, 172, 173, 193, 196, 217, 218, 222, 225, 227, 249, 250, 251, 252, 253, 254

**F**

**FCE**, 65, 189, 190, 198, 203  
**FDES**, 124, 127, 129, 130, 218  
**FFIPSA**, 119, 120, 121, 134, 135, 221, 228, 230  
fidélité, 12, 44, 46, 54, 69, 235  
fin de gestion, 65, 67, 68, 73, 116, 131, 217

FMI, 18, 117, 118, 238  
**FOREC**, 151, 152  
fraude, 73, 132  
**FRR**, 123  
**FSV**, 119, 121, 221

**G**

**GAO**, 250, 251  
gestionnaires, 11, 15, 86, 88, 90, 100, 107, 114, 167, 170, 171, 182, 187, 189, 192, 194, 195, 198, 200, 226, 228, 229

**I**

**IAS**, 39, 165, 184  
**IFAC**, 45  
**IFRS**, 141, 163  
image fidèle, 16, 22, 23, 45, 53, 59, 83, 117, 120, 140, 202, 217, 226  
immeubles, 101, 102, 104, 105, 106, 107, 108, 148, 195  
immobilisations, 15, 18, 24, 27, 39, 40, 41, 83, 85, 86, 101, 113, 114, 156, 159, 171, 172, 176, 203, 207, 217, 218, 228, 229, 251  
immobilisations corporelles, 18, 24, 27, 34, 41, 56, 59, 101, 102, 103, 109, 113, 114, 159, 180, 183, 228  
immobilisations financières, 24, 41, 56, 59, 115, 121, 122, 126, 129, 153, 176, 183, 219, 220, 222  
immobilisations incorporelles, 56, 59, 110, 112, 156, 185, 228  
**INDIA**, 51, 117, 205, 209, 212, 226  
information financière, 18, 47, 50, 52, 69, 70, 137, 140, 166, 167, 171, 227  
**INRA**, 153  
**INSEE**, 42, 167, 203  
**INSERM**, 156  
instruction comptable, 85, 109, 110, 111, 112, 113, 117, 125, 126, 130, 155, 159, 173, 174, 179, 183  
instruments financiers, 39, 60, 132, 133, 135, 137, 171, 179, 184  
**INTOSAI**, 46  
**IS**, 76

**L**

**LFI**, 143, 221  
**LFR**, 128  
litiges, 78, 140, 148, 199  
**LOLF**, 9, 11, 12, 14, 16, 21, 22, 24, 44, 45, 50, 51, 83, 84, 87, 96, 111, 117,

128, 129, 132, 138, 158, 170, 175, 178, 182, 187, 191, 192, 193, 194, 200, 201, 202, 205, 206, 209, 211, 212, 224, 226, 228, 243  
 article 24, 21, 124, 129, 154  
 article 27, 22, 23  
 article 31, 23, 172, 189, 190, 196  
 article 58-3°, 9  
 article 58-4°, 9  
 article 58-5°, 9, 12, 44, 45, 235  
 article 67, 235

## M

MAEC, 196, 197, 204  
 MENESR, 94, 95  
 MINEFI, 192, 193, 194, 198, 199, 203  
 missions finales, 48, 50, 52, 53, 57, 58, 59, 60, 73, 227, 230  
 missions intermédiaires, 48, 52, 54, 55, 56, 57, 79, 87, 92, 111, 193, 230  
 monuments historiques, 102, 105, 106, 141, 156  
 MVCG, 57, 65, 73

## N

NDL, 58, 84, 189, 205, 207, 209, 211  
 normes d'audit, 46, 52, 217, 226, 230  
 normes internationales, 11, 44, 45, 53, 147, 218

## O

OAT, 34, 133, 168, 179  
 obligations fiscales, 174  
 observations d'audit, 12, 50, 53, 57, 58, 59, 60, 64, 68, 141, 219, 220, 227  
 OFIVAL, 154, 155  
 ONILAIT, 154  
 opérateurs, 26, 59, 87, 88, 90, 116, 117, 149, 153, 154, 155, 156, 157, 176, 177, 181, 182, 183, 198, 199, 253  
 opinion, 12, 44, 46, 50, 51, 53, 54, 64, 209, 217, 224, 226, 230, 235, 249, 250, 251, 252, 253, 254  
 ORCHIDÉE, 99  
 ordonnance organique, 9, 11, 25, 138, 188, 216, 235, 255  
 ordonnateurs, 54, 55, 82, 83, 84, 85, 86, 89, 90, 93, 94, 95, 98, 99, 140, 155, 171, 172, 187, 188, 190, 192, 193, 194, 195, 198, 200, 218, 225, 237

## P

palier 2006, 51, 92, 100, 113, 172, 176, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 226, 227  
 partenariat public-privé, 180  
 passif, 24, 33, 34, 35, 47, 85, 91, 116, 118, 132, 139, 140, 144, 154, 155, 158, 159, 160, 162, 174, 177, 219, 222, 229  
 passifs éventuels, 57, 91, 140, 153, 157, 160, 229  
 PAY, 91, 92, 93  
 PEP, 22, 218  
 période complémentaire, 21, 33, 35, 51, 65, 86, 126, 155, 175, 176, 216  
 PGT, 67, 92, 191, 197, 198  
 PIB, 42, 168  
 PNB, 178, 179  
 Pouvoirs publics, 25, 218  
 PPE, 132  
 prélèvements sur recettes, 36, 38, 41, 178  
 prêts et avances, 18, 31, 56, 59, 115, 124, 125, 154, 161, 183, 184, 228, 244, 245  
*pro forma*, 72, 172  
 produits à recevoir, 21, 82, 83, 152, 153, 218, 220  
 produits de fonctionnement, 36, 54, 55, 58, 82, 83, 221  
 produits régaliens, 44, 54, 55, 58, 71, 76, 82, 173, 174, 198, 218, 223  
 provisions, 11, 15, 16, 18, 19, 21, 23, 26, 31, 36, 37, 38, 40, 42, 57, 59, 60, 68, 69, 70, 75, 77, 78, 79, 80, 82, 83, 90, 91, 105, 106, 121, 123, 124, 127, 139, 140, 141, 143, 145, 146, 147, 148, 153, 155, 164, 171, 177, 186, 219, 221, 222, 225, 229

## R

rapport financier, 39, 47, 51, 58, 60, 69, 70, 71, 77, 78, 99, 135, 147, 148, 161, 162, 163, 168, 216, 225, 236, 250, 252  
 RATP, 141, 142, 221  
 référentiel comptable, 9, 23, 24, 44, 46, 47, 49, 50, 52, 54, 56, 59, 64, 69, 76, 77, 86, 103, 121, 140, 156, 161, 170, 171, 185, 190, 217, 218, 222, 223, 225, 226  
 régularité, 9, 12, 22, 44, 46, 54, 194, 195, 202, 207, 226, 235, 254  
 rémunérations, 54, 55, 57, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 100, 142, 179  
 résultat de fonctionnement, 36

résultat exceptionnel, 38  
résultat financier, 38, 42, 134  
résultat patrimonial, 17, 18, 19, 21, 36, 38,  
    70, 154  
RFF, 30  
RGCP, 195, 196, 200  
RGF, 58, 67, 198  
RMI, 149  
routes, 108

## S

sécurité sociale, 9, 30, 59, 90, 116, 119,  
    121, 122, 123, 124, 135, 149, 150,  
    151, 152, 153, 154, 220, 223, 228  
service facturier, 61, 191, 200, 201  
service fait, 16, 33, 35, 67, 68, 84, 85, 86,  
    89, 90, 97, 98, 99, 100, 208, 211  
seuil de signification, 253  
sincérité, 12, 22, 44, 46, 54, 69, 120, 189,  
    190, 202, 207, 226, 235, 250  
SIRH, 93  
SLR, 92  
SNCF, 30, 122, 143, 144, 162, 163, 219,  
    221  
solde budgétaire, 18  
sondages, 50, 53, 104, 108, 110, 126, 194  
stocks, 24, 56, 59, 101, 113, 114, 115,  
    156, 165, 171, 203, 207, 213, 218,  
    228, 251  
systèmes d'information, 51, 52, 56, 58, 61,  
    71, 84, 85, 89, 92, 95, 97, 98, 100,

112, 113, 115, 164, 173, 200, 205,  
206, 210, 213, 225, 227, 229, 254

## T

tableau des flux de trésorerie, 39, 44, 216  
TCC, 66, 208  
TGPE, 59, 102, 105, 107, 195  
TIPP, 21, 55, 72, 73, 142, 143  
TPG, 104, 191, 193  
traçabilité, 52, 72, 85, 95, 99, 175, 205,  
    208, 227  
traité de Maastricht, 17, 19, 21, 26  
trésorerie, 15, 17, 25, 32, 39, 40, 41, 54,  
    55, 56, 57, 60, 79, 87, 92, 110, 120,  
    125, 130, 131, 132, 154, 155, 158,  
    171, 184, 187, 193, 195, 198, 218,  
    245  
TVA, 21, 24, 55, 72, 73, 74, 75, 174, 178,  
    179, 222

## U

UE, 42, 179  
UGAP, 86  
Unédic, 56, 154, 155, 182, 221, 229  
Union européenne, 17, 38, 41, 81, 117,  
    149, 157, 178, 179

## V

VNF, 153, 156