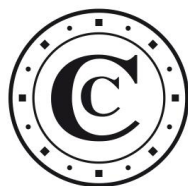


Cour des comptes



LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DE L'ÉTAT, DIX ANS APRÈS

Une nouvelle étape à engager

Rapport public thématique

Sommaire

Délibéré	7
Introduction.....	11
Chapitre I La volonté de transformer les comptes de l'État et sa gestion	13
I - Un système comptable largement obsolète	13
A - De nouveaux besoins auxquels la comptabilité de l'État ne répondait pas.....	14
B - La comptabilité, levier de la réforme de l'État.....	16
II - L'adoption d'une réforme ambitieuse	20
A - Les arbitrages du législateur organique en 2001	20
B - La comptabilité générale de l'État depuis 2006.....	24
Chapitre II Dix ans après, une comptabilité renouvelée mais encore peu utilisée	31
I - Des apports incontestables sur le plan comptable	31
A - Une meilleure connaissance de la situation patrimoniale de l'État.....	32
B - Une contribution à la modernisation des services financiers de l'État.....	38
C - Des bénéfices induits pour l'ensemble de la sphère publique.....	44
II - Des limites persistantes pour la gestion	49
A - Un processus d'établissement qui sollicite fortement les services de l'État.....	49
B - Une utilisation limitée pour la gestion et la budgétisation	54
C - Une appropriation insuffisante à l'extérieur de l'administration.....	58
D - Une comptabilité qui n'a pas encore trouvé sa place.....	63
Chapitre III Une démarche à relancer pour améliorer la gestion publique	71
I - Améliorer les conditions d'établissement des comptes	71
A - Prendre davantage en considération les besoins des gestionnaires	72
B - Moderniser les outils à disposition des comptables	78
II - Faire en sorte que la comptabilité générale soit davantage utilisée.....	81
A - Mettre la comptabilité générale au service de la gestion de l'État	82
B - Renover la communication financière de l'État.....	88
C - Poursuivre la transformation du système comptable.....	93
D - Définir une stratégie d'ensemble	97

Conclusion générale	101
Recommandations	105
Glossaire	107
Éléments de comparaison internationale	111
Réponse de l'administration concernée	143

Les rapports publics de la Cour des comptes

- Élaboration et publication -

La Cour des comptes publie, chaque année, un rapport public annuel et des rapports publics thématiques.

Le présent rapport est un rapport public thématique.

Les rapports publics de la Cour s'appuient sur les contrôles et les enquêtes conduits par la Cour des comptes ou les chambres régionales des comptes et, pour certains, conjointement entre la Cour et les chambres régionales ou entre les chambres. En tant que de besoin, il est fait appel au concours d'experts extérieurs, et des consultations et des auditions sont organisées pour bénéficier d'éclairages larges et variés.

Au sein de la Cour, ces travaux et leurs suites, notamment la préparation des projets de texte destinés à un rapport public, sont réalisés par l'une des sept chambres que comprend la Cour ou par une formation associant plusieurs chambres.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes, ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, et donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'**indépendance** institutionnelle des juridictions financières et statutaire de leurs membres garantit que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La **contradiction** implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle ou d'une enquête, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La publication d'un rapport public est nécessairement précédée par la communication du projet de texte que la Cour se propose de publier aux ministres et aux responsables des organismes concernés, ainsi qu'aux autres personnes morales ou physiques directement intéressées. Dans le rapport publié, leurs réponses accompagnent toujours le texte de la Cour.

La **collégialité** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication.

Tout contrôle ou enquête est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Leur rapport d'instruction, comme leurs projets ultérieurs d'observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une chambre ou une autre formation comprenant au moins trois magistrats, dont l'un assure le rôle de contre-rapporteur, chargé notamment de veiller à la qualité des contrôles. Il en va de même pour les projets de rapports publics.

Le contenu des projets de rapport public est défini, et leur élaboration est suivie, par le comité du rapport public et des programmes, constitué du Premier président, du Procureur général et des présidents de chambre de la Cour, dont l'un exerce la fonction de rapporteur général.

Enfin, les projets de rapport public sont soumis, pour adoption, à la chambre du conseil où siègent en formation plénière ou ordinaire, sous la présidence du Premier président et en présence du Procureur général, les présidents de chambre de la Cour, les conseillers maîtres et les conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ne prennent pas part aux délibérations des formations collégiales, quelles qu'elles soient, les magistrats tenus de s'abstenir en raison des fonctions qu'ils exercent ou ont exercées, ou pour tout autre motif déontologique.

*

Les rapports publics de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : www.ccomptes.fr.

Ils sont diffusés par **La Documentation Française**.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation ordinaire, a adopté le présent rapport intitulé *La comptabilité générale de l'État, dix ans après : une nouvelle étape à engager*.

Le rapport a été arrêté au vu du projet communiqué au préalable au Premier ministre.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Durrleman, Briet, Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, Duchadeuil, Piolé, Mme Moati, présidents de chambre, MM. Bertrand, Levy, Mme Froment-Meurice, M. Lefas, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Ganser, Cazala, Banquey, Mmes F. Saliou, Ulmann, MM. Martin, de Gaulle, Uguen, Mme Gadriot-Renard, MM. Mousson, Chouvet, Mme Malgorn, MM. Clément, Léna, de Nicolay, Mmes Latare, Dardayrol, MM. Delaporte, de La Guéronnière, Mmes Périn, Coudurier, Faugère, MM. Rocca, Dubois, Thévenon, Mmes Saurat, Latournarie-Willems, Hamayon, conseillers maîtres, MM. Sarrazin, Blanchard-Dignac, Corbin de Mangoux, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels le rapport est fondé et de la préparation du projet de rapport ;
- en son rapport, M. Paul, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Vareille, conseiller référendaire, et M. Zérah, expert, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Belluteau, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, Procureur général. Il était accompagné de M. Kruger, premier avocat général.

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

Fait à la Cour, le 16 février 2016.

Le projet de rapport soumis à la chambre du conseil a été préparé, puis délibéré le 7 décembre 2015, par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre, et composée de MM. Cazala, Barbé, Charpy, Mme Trupin, M. Rigaudiat, Mme Latare et M. Lallement, conseillers maîtres, ainsi que, en tant que rapporteurs, MM. Vareille, conseiller référendaire et Zérah, expert, et, en tant que contre-rapporteur, MM. Pannier, puis Belluteau, conseillers maîtres. M. Kruger, premier avocat général, représentait le Procureur général. M. Ferriol, conseiller référendaire, a participé à l'instruction du projet de rapport.

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 5 janvier 2016, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Migaud, Premier président, MM. Durrleman, Briet, Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil et Piolé, Mme Moati, présidents de chambre, et M. Johanet, Procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

Au printemps 2016, l'État publiera, pour la dixième année consécutive, les états financiers issus de la comptabilité en droits constatés qu'il tient en vertu des dispositions de l'article 27 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF).

Par la mise en place de cette comptabilité, le législateur a entendu rendre possible une appréhension plus complète et sincère de la situation financière de l'État, et contribuer à la mesure et à l'amélioration des performances des gestionnaires ministériels ainsi qu'à leur plus grande responsabilisation.

Disposant désormais d'un recul suffisant pour apprécier les apports, mais également les limites, de cette comptabilité publique fortement inspirée de la comptabilité générale des entreprises, la Cour des comptes a inscrit à son programme de travail pour les années 2014 et 2015 une enquête sur le bilan de la mise en place de la comptabilité générale de l'État.

Cette enquête a eu pour but d'apprécier, conformément à l'article L. 111-3 du code des juridictions financières et aux normes professionnelles de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes, « de manière indépendante, objective et documentée », dans quelle mesure la tenue de la comptabilité générale de l'État répond aux « principes d'efficacité, d'efficience et d'économie » qui s'attachent à une bonne gestion publique.

L'enquête n'a pas visé à décrire ou à porter une appréciation sur l'image de la situation financière de l'État telle qu'elle ressort de sa comptabilité générale. Elle n'a pas eu davantage pour objectif de rappeler les réserves que la Cour a successivement énoncées dans l'acte de certification des comptes de l'État.

Plutôt qu'analyser les états financiers eux-mêmes, la Cour s'est attachée à étudier leur processus d'établissement afin d'éclairer dans quelle mesure les choix opérés ont répondu aux attentes du législateur organique et à l'objectif d'un bon emploi des fonds publics. La Cour a conduit son analyse à cadre législatif inchangé.

Les recommandations formulées à l'occasion de cette enquête s'ajoutent, et ne se substituent pas, à celles énoncées à l'occasion d'autres travaux.

Le présent rapport est structuré en trois parties :

- la première partie porte un regard rétrospectif sur les motifs qui ont présidé à l'introduction de la comptabilité générale dans le système comptable de l'État et rappelle les principales caractéristiques de cette comptabilité ;
- la deuxième partie s'attache à apprécier la situation actuelle dans laquelle se trouve la comptabilité générale de l'État, en détaillant ses apports mais également ses limites, eu égard notamment aux attentes que le législateur organique avait formulées à son endroit ;
- la troisième partie énonce deux séries de recommandations destinées respectivement à améliorer le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État et à favoriser son utilisation.

Chapitre I

La volonté de transformer les comptes de l'État et sa gestion

Comme en attestent les documents préparatoires au vote de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, l'introduction de la comptabilité générale au sein du système comptable de l'État visait un double objectif. D'une part, elle devait apporter une réponse aux critiques récurrentes adressées à la comptabilité de l'État telle que régie par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances et par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP). D'autre part, s'inspirant de bonnes pratiques ayant cours dans les grandes entreprises ou dans d'autres États, elle devait dynamiser la gestion publique et favoriser le bon emploi des fonds publics.

I - Un système comptable largement obsolète

Avant le vote de la loi organique relative aux lois de finances, le système comptable de l'État faisait l'objet de critiques, qui portaient en particulier sur son incapacité à répondre aux besoins exprimés par ses utilisateurs, notamment les parlementaires, le manque de transparence de la situation financière de l'État, la contribution insuffisante de la comptabilité à la sincérité du processus d'élaboration et de vote du budget et l'absence de vision consolidée de la situation d'ensemble des administrations publiques.

Il est dès lors apparu souhaitable de réformer en profondeur le système comptable de l'État. Tout en contribuant à « mieux assurer l'exercice du pouvoir budgétaire par le Parlement », cette réforme devait permettre une « amélioration de la gestion publique » par la modernisation des procédures administratives et le rapprochement avec les pratiques des pays les plus avancés en la matière et celles des grandes entreprises.

A - De nouveaux besoins auxquels la comptabilité de l'État ne répondait pas

Le système comptable de l'État est apparu, au milieu des années 1990, dans l'incapacité de répondre aux besoins exprimés par les parlementaires.

1 - Un manque de transparence sur le patrimoine et la situation financière de l'État

L'ordonnance organique du 2 janvier 1959, qui régissait jusqu'en 2005 la présentation, le vote et l'exécution du budget de l'État, ne faisait pas obligation à celui-ci de tenir une comptabilité en droits constatés. Son patrimoine et sa situation financière n'étaient pas régulièrement évalués par l'administration, pas plus qu'ils n'étaient présentés au Parlement.

Dès 1994, la mission sur les responsabilités et l'organisation de l'État avait dressé le constat que « les comptes de l'État et des administrations [étaient] (...) trop rudimentaires » et que « la vérité et la clarté n'y [trouvaient] pas leur compte ». Au nombre des objectifs fixés au comité interministériel pour la réforme de l'État (CIRE), lors de sa création en 1995, figurait celui de moderniser les règles de comptabilité, afin notamment de renforcer l'information du Parlement et la lisibilité des dépenses. En 1997, le Sénat appelait, pour sa part, à « accélérer la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale ».

De fait, le compte général de l'administration des finances (CGAF) rendant compte des opérations centralisées par l'agence comptable centrale du Trésor (ACCT) a été enrichi, à compter de 1998, de données patrimoniales relatives à la dette financière ou aux actifs corporels, obtenues par des retraitements extracomptables de données budgétaires. Une évaluation des dépréciations de créances fiscales, ainsi qu'une annexe descriptive de certains engagements hors bilan, y ont été jointes.

D'autres sources ont contribué à éclairer, de façon parcellaire, la situation financière de l'État (tels le rapport sur l'État actionnaire publié depuis 2001, le grand livre de la dette édité par la direction générale du Trésor ou le tableau général des propriétés de l'État établi, à l'époque, par la direction générale de la comptabilité publique).

Les progrès ont cependant été lents et partiels. Une série de rapports parlementaires publiés au tournant de l'année 2000 dressait le constat que le patrimoine de l'État et sa situation financière continuaient d'être en grande partie méconnus, du fait notamment des limites s'attachant à la tenue de sa comptabilité.

2 - Une contribution insuffisante du système comptable à la sincérité budgétaire

En application des dispositions de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, les dépenses et les recettes de l'État étaient rattachées à l'exercice budgétaire au cours duquel elles étaient payées ou encaissées. Corrélativement, aucune opération ne pouvait être imputée à un exercice budgétaire dès lors que celui-ci était clos. Cette règle a pu conduire à ce que le règlement de certaines dépenses soit différé, de façon à réduire artificiellement le déficit de l'année considérée.

Il a pu en résulter certaines atteintes au principe de sincérité budgétaire, dont la Cour et plusieurs rapports parlementaires ont rendu compte, qui mettaient en lumière l'insuffisance des restitutions à la disposition des élus sur le flux des prestations de biens ou de services en attente de service fait, sur les droits détenus sur l'État par des tiers, sur les litiges en instance auxquels l'État était partie, sur les garanties octroyées ou encore sur les engagements de retraite pris au bénéfice des agents publics et assimilés. De surcroît, ne disposant pas d'informations précises sur la valeur du patrimoine de l'État et son évolution dans le temps, le Parlement se trouvait dans l'impossibilité d'apprécier la stratégie d'investissement de l'État ou l'allocation des crédits consacrés à l'entretien ou au renouvellement de ce patrimoine.

Il est dès lors apparu nécessaire, pour éclairer l'autorisation budgétaire annuelle et améliorer l'appréciation de la soutenabilité des finances de l'État et de la performance de sa gestion, que le système comptable de l'État évolue afin de recenser, selon le système des droits constatés, l'ensemble des obligations juridiques susceptibles de s'imposer à lui, y compris celles qui ne se traduiraient pas immédiatement en trésorerie.

3 - L'absence de vision consolidée des comptes publics

Le cadre réglementaire régissant la tenue de la comptabilité de l'État n'avait pas significativement évolué suite à l'entrée en vigueur des lois de décentralisation (1982), à la création des lois de financement de la sécurité sociale (1996) ou à la mise en place du pacte de stabilité et de croissance (PSC) en 1997. Ces réformes avaient pourtant eu pour conséquence de faire évoluer le rôle du Parlement en matière de finances publiques et de renouveler ses besoins en termes d'information financière et budgétaire.

Ainsi, en élargissant le champ des compétences des collectivités territoriales, les lois de décentralisation avaient fait émerger la notion de politiques publiques partagées entre ces dernières et l'État, qui n'avait pas cessé pour autant d'intervenir au niveau local. La mise en place des lois de financement de la sécurité sociale s'était traduite par une nouvelle mission, confiée au Parlement, de veiller aux conditions générales de l'équilibre de la protection sociale. Le pacte de stabilité et de croissance (PSC) avait consacré le principe d'un pilotage des finances publiques couvrant l'ensemble des administrations.

Face à ces transformations, le Parlement a exprimé le souhait que le système comptable de l'État évolue vers une présentation permettant une appréhension globale des comptes publics, intégrant les comptabilités de l'État, de ses opérateurs, des organismes de sécurité sociale et des collectivités territoriales.

B - La comptabilité, levier de la réforme de l'État

Par-delà la nécessaire remise à niveau du système comptable de l'État, la réforme comptable devait apporter une contribution décisive à la modernisation de la gestion publique.

Cette ambition, très présente dans les travaux parlementaires, trouvait sa source dans la conviction que certains exemples de mauvaise gestion s'expliquaient par un déficit d'indicateurs financiers, notamment de coûts. Elle s'inspirait, en outre, largement des exemples de réformes réussies par d'autres pays. Elle s'inscrivait, enfin, dans l'idée que pour être plus efficace, l'État devait rapprocher ses pratiques de gestion de celles des grandes entreprises.

1 - Une gestion publique insatisfaisante, faute notamment de comptabilité des coûts

La tenue par une entité d'une comptabilité de ses opérations constitue à la fois une obligation, indispensable à l'efficacité du contrôle externe et à l'information des tiers sur sa situation financière, et une bonne pratique, propice à une meilleure performance. C'est pourquoi il était attendu de la réforme comptable un renforcement du contrôle parlementaire des finances publiques, mais aussi une amélioration de la gestion des services de l'État.

Cette attente s'inscrivait dans un contexte où, en dépit de la réglementation applicable, l'État ne disposait le plus souvent pas d'indicateurs décrivant le coût des biens et services qu'il fournissait. Lorsque ces indicateurs étaient disponibles, ils n'étaient pas toujours calculés sur le fondement de données financières. Faute de faire l'objet d'une exploitation systématique, ils n'étaient que rarement utilisés pour allouer les ressources disponibles. Plus généralement, l'incidence financière des mesures prises par le Gouvernement ou par l'administration n'était communément pas évaluée avant leur entrée en vigueur.

L'incapacité du système comptable à éclairer l'ampleur des engagements pris et des risques financiers supportés était critiquée, notamment parce qu'elle contribuait à masquer la performance financière véritable des ordonnateurs. De même étaient communément dénoncés l'absence de politique de gestion du patrimoine de l'État et le manque d'outils comptables d'aide à la décision, notamment en matière budgétaire.

Au total, le constat général s'était imposé que la comptabilité de l'État ne constituait pas un outil efficace de gestion, et *a fortiori* de pilotage de son activité économique ou normative, ce qui plaidait pour qu'elle fût réformée en profondeur.

2 - Des exemples de réformes réussies dans plusieurs États étrangers

Au cours des années 1990, plusieurs États¹, dont certains avaient assaini, parfois radicalement, leurs finances dans la période précédente, avaient lancé d'ambitieux programmes de réforme de leurs procédures budgétaires. Ceux-ci comportaient généralement un volet comptable visant à mettre en place des comptabilités générale et analytique, dont l'introduction a eu divers types d'effets :

- dans la plupart des cas, l'introduction des comptabilités générale et analytique avait conduit à l'émergence de nouvelles méthodes de gestion, inspirées de celles ayant cours dans les grandes entreprises ;
- dans certains pays comme le Canada, le Royaume-Uni ou les États-Unis, la réforme avait débouché sur une procédure de consolidation comptable, chaque département ministériel et chaque agence étant responsable de la production de ses comptes, ces derniers étant ensuite consolidés à l'instar des « Whole of Government Accounts »² britanniques ;
- plusieurs pays avaient imposé que les comptes des principales administrations centrales soient audités par un certificateur externe, comme les États-Unis où cette mission fut dévolue au Government Accountability Office (GAO) ;
- dans certains pays, telle la Suède, la réforme avait concerné, non seulement les administrations centrales, mais l'ensemble du secteur public où toutes les administrations avaient mis en œuvre un compte-rendu comptable en droits constatés ainsi qu'un suivi analytique des coûts ;
- quelques rares États, telles la Nouvelle-Zélande ou l'Islande, avaient mis en œuvre une procédure de budgétisation intégralement en droits constatés, prévoyant que le budget des administrations centrales soit établi dans une forme inspirée des comptes annuels des entreprises.

¹ Nouvelle-Zélande, États-Unis, Suède, Canada, Finlande, Danemark, Islande, Royaume-Uni, Autriche, Pays-Bas.

² Les premiers comptes consolidés des administrations publiques en normes IFRS ont porté sur l'exercice 2009-2010.

Ces exemples ont fortement influencé en France la réflexion des responsables administratifs et des parlementaires, au regard notamment de la crainte de voir notre pays prendre du « retard »³, et ont marqué les choix effectués pour réformer le système comptable français.

3 - Rapprocher la gestion de l'État de celle des grandes entreprises

Avant même le vote de la LOLF, l'État avait envisagé de rapprocher ses pratiques financières de celles des grandes entreprises.

Ainsi, dès 1994, la mission sur les responsabilités et l'organisation de l'État avait suggéré que les comptes de l'État fassent l'objet d'une certification « de même nature que dans une entreprise et emportant les mêmes conséquences » et que les règles de la comptabilité publique soient rapprochées de celles régissant la comptabilité générale en droits constatés tenue par les entreprises. En 1996, était lancée la démarche d'acquisition d'un progiciel de gestion intégré (PGI) visant à structurer l'ensemble de la fonction financière de l'État sur le modèle de celle des grandes entreprises.

En 1999, un rapport⁴ sur le système comptable de l'État appelait à ce que la réforme de ce système prenne en compte « la transformation des métiers de la finance », où « l'analyse et la prévention du risque se généralisent, le management intègre de plus en plus des impératifs financiers (...) [et] la comptabilité devient un outil de communication financière ».

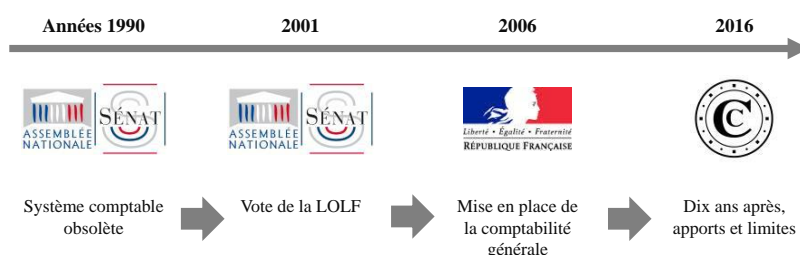
En janvier 2001, l'institut REXECODE-REXERVICES, à qui une étude sur les systèmes d'information statistique sur les administrations publiques avait été confiée par le Sénat, recommandait que l'État fût « comptablement banalisé », afin d'être mieux analysé par les observateurs des finances publiques, précisant que « les données comptables concernant le secteur public devraient apporter une information au moins aussi précise, aussi détaillée et aussi rapidement disponible que celle que l'État exige en général du secteur privé ».

³ Sénat, Rapport d'information n° 37 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'étude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, octobre 2000.

⁴ Cf. Mission sur la comptabilité patrimoniale confiée à M. Jean-Jacques FRANÇOIS, trésorier-payeur général, *Le système financier de l'État en question*, 1998.

En juillet 2003, la Fédération des experts-comptables européens (FEE) alertera cependant sur les risques pour le secteur public à mettre en œuvre la comptabilité en droits constatés de façon déconnectée de la gestion.

Graphique n° 1 : la réforme des comptes de l'État



II - L'adoption d'une réforme ambitieuse

La réforme comptable issue de la LOLF, qui a écarté plusieurs pistes initialement envisagées, a introduit, au sein du système comptable de l'État, une nouvelle comptabilité en droits constatés, distincte de ses comptabilités budgétaire et nationale.

A - Les arbitrages du législateur organique en 2001

Plusieurs pistes de réforme, envisagées initialement, n'ont finalement pas été retenues dans le nouveau dispositif comptable.

1 - La budgétisation en droits constatés

La proposition de loi organique initiale prévoyait que le projet de loi de finances « arrête les données générales de l'équilibre budgétaire et financier, ainsi que celles de l'équilibre comptable prévisionnel », ce dernier solde étant fixé sur la base des règles de rattachement de la comptabilité générale. Elle introduisait en outre, en loi de règlement, la constatation du « résultat comptable de l'exercice » et son approbation.

Aux termes de ces dispositions, l'autorisation budgétaire délivrée par le Parlement aurait concerné non plus seulement le solde budgétaire des recettes et des dépenses mais également le solde comptable traduisant l'ampleur des droits reçus et octroyés durant l'exercice. La France se serait ainsi engagée sur la voie d'une budgétisation en droits constatés, à l'instar d'un petit nombre d'États ayant entrepris un processus de réforme budgétaire. Saisi pour avis du projet de loi organique, le Conseil d'État a formulé à cette occasion un avis de principe défavorable à la budgétisation en droits constatés⁵. Le législateur n'a pas retenu cette mesure et la loi organique du 1^{er} août 2001 a consacré le maintien d'une budgétisation en caisse et en autorisations d'engagement (AE), la contribution de la comptabilité en droits constatés étant limitée à la « description ex post des opérations » financières de l'État.

2 - La consolidation des comptes des administrations publiques

La présentation de comptes consolidés, établis sur la base des comptabilités en droits constatés tenues par les administrations publiques, était une demande ancienne du Parlement, qui faisait notamment suite aux différentes évolutions qu'avait connues l'environnement institutionnel des finances publiques depuis le début des années 1980.

La proposition de loi organique (n° 2540) relative aux lois de finances n'en faisait cependant pas mention explicitement. En dépit des interventions de plusieurs parlementaires en séance sur ce thème, le dispositif final de la LOLF est demeuré muet sur ce point. Ce choix a été ultérieurement justifié par la nécessité de « traiter d'abord la question des comptes de l'entité consolidante avant d'envisager le processus même de consolidation »⁶.

⁵ Le Conseil d'État a notamment estimé qu'« on ne peut prévoir (...) d'ajouter à la présentation de type budgétaire, obéissant (...) à une logique de caisse, une présentation en droits constatés et charges calculées », considérant que « la vocation d'une comptabilité patrimoniale n'est pas de servir de cadre à un choix de politique économique et financière ». Cf. Conseil d'État, Assemblée générale (section des finances), Avis n° 365 546, 21 décembre 2000.

⁶ « Cf. Assemblée nationale, Rapport d'information n° 1021 déposé au titre de l'article 145 du Règlement par la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, juillet 2003.

3 - Le développement d'une comptabilité analytique

Dès avant le lancement des travaux préparatoires à l'adoption de la LOLF, il était communément admis que toute réforme de la comptabilité de l'État devait viser en priorité à permettre « l'évaluation des coûts, par mission ou par fonction », une connaissance des coûts complets étant nécessaire à la fixation des enveloppes budgétaires en fonction des résultats obtenus. À défaut, les gestionnaires publics auraient continué d'être découragés de pratiquer une gestion active du patrimoine et des activités de l'État, et la portée du contrôle budgétaire mis en œuvre par le Parlement aurait été amoindrie. C'est pourquoi la proposition de loi organique relative aux lois de finances prévoyait que les rapports annuels de performances (RAP) annexés au projet de loi de règlement devraient comprendre « le coût complet des mesures mises en œuvre au cours de l'exercice concerné ».

À l'issue des débats parlementaires, la formulation des dispositions relatives aux RAP a cependant évolué, la présentation des coûts étant désormais attachée globalement au programme⁷ tandis que l'État est tenu de « mettre en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées »⁸. En réponse à cette dernière obligation, l'administration s'est dotée d'une comptabilité d'analyse du coût des actions (CAC)⁹.

Le Parlement a cependant noté dès 2003 que la CAC ne répondait pas à ses attentes en matière de comptabilité analytique et de contrôle de gestion. Dans leur rapport de juillet 2003, les députés chargés d'apprécier les progrès accomplis dans la mise en œuvre de la LOLF prenaient acte que la CAC ne devait pas « être confondue avec une comptabilité analytique ». Soulignant que « le processus de rénovation comptable engagé par les ministères [était] quasiment muet sur les comptabilités analytiques, pourtant essentielles pour la mesure des résultats », ils déploraient que « la distinction établie (...) entre, d'une part, la « comptabilité d'analyse du coût des actions » et, d'autre part, la comptabilité analytique, (...) ne [favorisait] guère une bonne

⁷ Sauf en ce qui concerne les autorisations d'emplois. Cf. alinéa 4^c de l'article 54 de la LOLF.

⁸ Article 27 de la LOLF.

⁹ À la différence de la CAC, « La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet [...] de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion. » (article 59 du décret du 7 novembre 2012).

compréhension des enjeux de l'analyse des coûts et introduit une dualité de concept là où les travaux du législateur organique suggèrent que seule était visée la comptabilité analytique ».

Les remarques formulées par le Parlement sur la mise en œuvre de la CAC, conforme à la lettre mais non à l'esprit des travaux du législateur organique, n'ont pas été suivies de conséquences en droit. Il était alors généralement considéré que tenir une CAC aurait pour effet d'obliger les administrations à « se doter d'une comptabilité analytique performante » et à faire émerger une « comptabilité décisionnelle » à destination des responsables de leur contrôle de gestion.

4 - Une information limitée sur la soutenabilité des finances de l'État à moyen terme

L'absence d'information sur les obligations juridiques souscrites par l'État et susceptibles de peser sur sa trajectoire financière constituait l'une des principales critiques adressées par le Parlement à la sincérité du débat budgétaire régi par les dispositions de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959. Il était ainsi tout particulièrement attendu qu'en recensant les droits et obligations de l'État à la clôture de l'exercice, sa comptabilité générale améliore l'information du Parlement sur « les risques de déséquilibres financiers futurs »¹⁰.

Le législateur organique n'a cependant pas souhaité organiser précisément les modalités d'information du Parlement sur la soutenabilité des finances de l'État, se limitant à préciser que l'annexe de son compte général devait comprendre « une évaluation des engagements hors bilan de l'État ». Ainsi, bien que le Parlement ait, de longue date, fait connaître son souhait d'être rendu destinataire de projections à moyen terme sur l'évolution des principaux postes budgétaires de l'État, aucune obligation ne s'est imposée à l'exécutif de les lui transmettre.

¹⁰ Cf. Assemblée nationale, Rapport du groupe de travail sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire, janvier 1999.

B - La comptabilité générale de l'État depuis 2006

Afin de « redonner sens aux lois de finances », le Sénat avait appelé de ses vœux l'instauration « d'un vrai système comptable ». La LOLF a répondu à cet appel en introduisant, en marge des comptabilités budgétaire et nationale, une nouvelle comptabilité, inspirée de la comptabilité générale des entreprises, établie en droits constatés, couvrant l'ensemble des opérations financières menées par l'État en tant que personne morale et certifiée par un tiers indépendant au regard de normes comptables spécifiques.

1 - Le choix d'une comptabilité nouvelle, distincte de la comptabilité budgétaire

Loin de se réduire à un enjeu technique, le choix de ne pas retenir une budgétisation en droits constatés a eu des conséquences majeures sur la réforme de la comptabilité de l'État. En effet, en confortant la présentation essentiellement « en caisse » de l'autorisation budgétaire, ce choix appelait, pour des motifs de symétrie entre la loi de finances initiale et la loi de règlement, une description de l'exécution du budget selon des formes similaires. Dès lors était mécaniquement conservée une comptabilité budgétaire couvrant l'ensemble du cycle des finances de l'État¹¹.

Ainsi, le législateur organique a privilégié le « choix (...) de distinguer, en développant leur logique respective, la comptabilité budgétaire, support et traduction de l'autorisation parlementaire, décrivant des flux de caisse, et la comptabilité générale décrivant, *ex post*, les opérations et fondée, elle, sur la constatation des droits et obligations »¹².

Avec le recul, la réforme comptable issue de la LOLF a ainsi pu s'analyser non comme une remise en cause des composantes existantes du système comptable de l'État, mais plutôt comme une extension de celui-ci, grâce à la mise en place d'une nouvelle comptabilité, établie selon le principe des droits constatés.

¹¹ La comptabilité budgétaire a été enrichie de nouveaux outils, dont les autorisations d'engagement (AE).

¹² Cf. Assemblée nationale, Rapport n° 2908 fait au nom de la commission spéciale chargée d'examiner la proposition de loi organique n° 2540 relative aux lois de finances, janvier 2001.

Ce principe avait déjà été introduit de manière limitée, au milieu des années 1990, dans les règles comptables applicables à certaines collectivités territoriales. De même, dans le cas de la sécurité sociale, la comptabilité en droits constatés avait fini de remplacer, à compter de 2002, la comptabilité de caisse et la budgétisation opérée au travers de la loi de financement s'effectuait depuis en droits constatés.

En revanche, la LOLF a maintenu, pour les finances de l'État, deux comptabilités distinctes, l'une budgétaire en caisse et l'autre générale en droits constatés, dont seule la première permettait de comparer le solde prévu et le solde réalisé¹³.

Ont dès lors émergé de nouveaux enjeux, liés notamment à la lisibilité du suivi des opérations financières de l'État dans chacune de ses comptabilités, à l'articulation réciproque de ces dernières ainsi qu'à leurs rôles respectifs dans les processus de décision en matière financière.

Par ailleurs, l'État s'est doté d'un progiciel de gestion intégré (Chorus) pour mettre en place cette nouvelle comptabilité.

2 - Une comptabilité globale, assise sur des normes comptables spécifiques

Au cours des débats parlementaires préalables au vote de la LOLF, il avait été envisagé que la comptabilité générale de l'État soit tenue par département ministériel avant d'être ensuite consolidée, à l'instar de la pratique britannique par exemple. Cette hypothèse n'a pas prospéré, le législateur organique retenant une approche « holistique » de l'État, en vertu de laquelle ses états financiers couvrent l'ensemble des services dépourvus de personnalité morale propre, dans le respect du principe d'unicité de la personne morale de l'État.

Ce choix arbitré, demeurait ouverte la question des normes comptables auxquelles l'État devait se conformer. Le Conseil d'État ayant précisé qu'« il n'appartient pas au législateur organique de définir les règles de la comptabilité générale », deux pistes s'ouvraient à ce dernier : la première consistait à soumettre l'État à un corpus de règles existantes, c'est-à-dire aux normes s'appliquant aux entreprises, sur le modèle britannique ; la seconde aurait requis de doter l'État de nouvelles normes comptables, adaptées à ses besoins.

¹³ La notion d'« équilibre comptable prévisionnel » a été écartée.

Aucune de ces deux solutions n'était cependant pleinement satisfaisante : par de nombreux aspects (capacité de lever l'impôt, continuité d'exploitation, fonctions de régulation, etc.), la situation d'un État ne peut être assimilée à celle d'une entreprise. Dans le même temps, doter l'État de normes comptables spécifiques aurait pu inciter celui-ci à « modifier ses méthodes comptables afin de piloter le résultat de l'exercice », au détriment du « principe de sincérité »¹⁴.

Le dispositif final de la LOLF a retenu, dans son article 30, une approche intermédiaire où « les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ». Tout en préservant une marge de manœuvre utile, le législateur organique a entendu ainsi se prémunir contre le risque de voir les normes comptables évoluer par opportunité.

Dans les années qui ont suivi l'adoption de la loi organique, l'article 30 a guidé la fixation des normes comptables de l'État et la mise en œuvre de la certification de ses états financiers. Il a fourni un point de référence immédiat au normalisateur comptable¹⁵ et au producteur des comptes s'agissant des formes que devait prendre la communication financière de l'État. Cette dernière s'est, en conséquence, très largement alignée sur celle des grandes entreprises.

¹⁴ Cf. Sénat, Rapport d'information n° 37 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'étude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, octobre 2000.

¹⁵ Le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008 et mis en place en avril 2009, est chargé de formuler des avis préalables sur tous les projets de normes comptables applicables à toute personne morale, publique ou privée, « exerçant une activité non marchande et financée majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires ». Le CNoCP fixe ainsi les normes de tenue des comptes de l'État et de ses opérateurs ainsi que des collectivités territoriales et des organismes de sécurité sociale.

Le compte général de l'État

Chaque année, l'État publie un document intitulé « Compte général de l'État » (CGE) dans lequel il présente ses états financiers. Ceux-ci comprennent un bilan ou tableau de la situation nette de l'État, un compte de résultat subdivisé en trois tableaux (tableau des charges nettes, tableau des produits régaliens et tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice) et un tableau des flux de trésorerie distinguant les flux d'activité courante, les flux d'investissement et les flux de financement.



SOMMAIRE	
ÉTATS DE SYNTHÈSE COMPTABLES	1
Bilan	2
Compte de résultat	3
Tableau des flux de trésorerie	4
Tableau de la situation nette de l'État	5
ANNEXE	6
PARTIE I : PRÉSENTATION DES ÉTATS DE SYNTHÈSE COMPTABLES	17
Annexe I : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	17
Annexe II : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	18
Annexe III : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	19
Annexe IV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	20
Annexe V : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	21
Annexe VI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	22
Annexe VII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	23
Annexe VIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	24
Annexe IX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	25
Annexe X : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	26
Annexe XI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	27
Annexe XII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	28
Annexe XIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	29
Annexe XIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	30
Annexe XV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	31
Annexe XVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	32
Annexe XVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	33
Annexe XVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	34
Annexe XIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	35
Annexe XX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	36
Annexe XXI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	37
Annexe XXII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	38
Annexe XXIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	39
Annexe XXIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	40
Annexe XXV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	41
Annexe XXVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	42
Annexe XXVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	43
Annexe XXVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	44
Annexe XXIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	45
Annexe XXX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	46
Annexe XXXI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	47
Annexe XXXII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	48
Annexe XXXIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	49
Annexe XXXIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	50
Annexe XXXV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	51
Annexe XXXVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	52
Annexe XXXVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	53
Annexe XXXVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	54
Annexe XXXIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	55
Annexe XL : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	56
Annexe XLI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	57
Annexe XLII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	58
Annexe XLIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	59
Annexe XLIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	60
Annexe XLV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	61
Annexe XLVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	62
Annexe XLVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	63
Annexe XLVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	64
Annexe XLIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	65
Annexe L : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	66
Annexe LI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	67
Annexe LII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	68
Annexe LIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	69
Annexe LIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	70
Annexe LV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	71
Annexe LVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	72
Annexe LVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	73
Annexe LVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	74
Annexe LIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	75
Annexe LX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	76
Annexe LXI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	77
Annexe LXII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	78
Annexe LXIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	79
Annexe LXIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	80
Annexe LXV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	81
Annexe LXVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	82
Annexe LXVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	83
Annexe LXVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	84
Annexe LXIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	85
Annexe LXX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	86
Annexe LXXI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	87
Annexe LXXII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	88
Annexe LXXIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	89
Annexe LXXIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	90
Annexe LXXV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	91
Annexe LXXVI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	92
Annexe LXXVII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	93
Annexe LXXVIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	94
Annexe LXXIX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	95
Annexe LXXX : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	96
Annexe LXXXI : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	97
Annexe LXXXII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	98
Annexe LXXXIII : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	99
Annexe LXXXIV : Synthèse des principaux indicateurs de l'exercice et de la situation nette	100

Ces états sont accompagnés d'une annexe qui décrit leurs normes d'établissement et détaille l'ensemble des informations nécessaires à leur lecture. Elle comporte également une évaluation des engagements hors bilan de l'État.

3 - Une certification de la comptabilité générale de l'État

En vue de renforcer la fiabilité des comptes de l'État, la proposition de loi organique relative aux lois de finances a prévu la mise en œuvre d'une procédure de certification des comptes de l'État par la Cour des comptes, comme le font les commissaires aux comptes pour les entreprises.

Cette nouvelle procédure s'est ainsi substituée à la déclaration générale de conformité (DGC) entre la comptabilité des ordonnateurs principaux et les comptes individuels des comptables.

La certification des comptes de l'État par la Cour des comptes

Chargée par l'article 47-2 de la Constitution d'assister le Parlement et le gouvernement pour le contrôle de l'exécution des lois de finances, la Cour des comptes a pour mission, en application du 5° de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État.

Dans son acte de certification, la Cour formule chaque année sa position sur le compte général de l'État, présente les motivations détaillées de sa position et rend compte de ses vérifications. Cet ensemble est annexé au projet de loi de règlement.

Même si les travaux préparatoires au vote de la LOLF n'ont pas permis de préciser si les « comptes de l'État » évoqués par son article 58 visaient l'ensemble des comptabilités tenues par l'État en vertu de son article 27 ou bien uniquement sa comptabilité générale, l'acte de certification remis chaque année au Parlement par la Cour des comptes porte sur les seuls états financiers issus de la comptabilité générale.

CONCLUSION

La réforme du système comptable de l'État visait à répondre aux nombreuses critiques formulées à son encontre, en particulier son incapacité à retracer fidèlement le patrimoine de l'État, à rendre compte de l'ensemble de ses obligations ou à décrire ses relations financières avec les autres administrations publiques. Cette réforme procédait aussi de la volonté de rénover les pratiques de gestion de l'État afin de les aligner sur celles des pays les plus en pointe en matière de réforme budgétaire ainsi que sur le fonctionnement des grandes entreprises.

Les arbitrages rendus par le législateur ont conduit à écarter certaines pistes envisagées initialement, tels la budgétisation en droits constatés, la consolidation des comptes publics, la systématisation de la comptabilité analytique ou le développement de l'information sur la soutenabilité des finances de l'État à moyen terme. À la différence des organismes de sécurité sociale qui, à compter de 2000, ont progressivement remplacé leur comptabilité de caisse par une comptabilité en droits constatés, l'État a conservé sa comptabilité budgétaire, à laquelle a été adjointe une comptabilité générale tenue indépendamment, selon un référentiel comptable spécifique, et certifiée par la Cour des comptes.

Ces choix initiaux ont facilité la mise en œuvre de la comptabilité générale de l'État et permis de sécuriser l'atteinte du principal objectif qui lui avait été assigné : l'amélioration de l'information disponible sur le patrimoine de l'État et sur ses obligations. Ils ont ouvert une période de transition au cours de laquelle l'administration a dû s'approprier de nouveaux outils comptables – plus riches mais également plus exigeants que ses instruments traditionnels – sans remettre en cause ses processus budgétaires.

À la lumière de ces constats et, plus largement, des attentes formulées par le législateur organique quant à la tenue de la comptabilité générale de l'État, la Cour s'est attachée à apprécier les apports de cette comptabilité à la transparence et à l'efficacité de la gestion publique, tout en mettant en évidence les limites que sa mise en place a rencontrées.

Chapitre II

Dix ans après, une comptabilité rénovée mais encore peu utilisée

Les investigations conduites par la Cour montrent que la comptabilité générale a contribué à éclairer la situation financière de l'État et à moderniser sa fonction financière. Elle a eu aussi un effet d'entraînement sur l'ensemble de la sphère publique.

Pour autant, les apports de cette nouvelle comptabilité ne sont pas à la hauteur des efforts consentis pour en assurer l'établissement. À ce jour, la contribution de la comptabilité générale à l'amélioration de la gestion interne de l'État s'est avérée limitée.

I - Des apports incontestables sur le plan comptable

Dix ans après son entrée en vigueur, la comptabilité générale de l'État a satisfait à plusieurs des attentes formulées par ses promoteurs, au regard tant de l'éclairage apporté sur la situation financière de l'État que de sa contribution à la modernisation de sa fonction financière. Son établissement a, en outre, bénéficié indirectement à d'autres acteurs de la sphère publique.

A - Une meilleure connaissance de la situation patrimoniale de l'État

L'enquête de la Cour montre que l'établissement de la comptabilité générale a notamment amélioré la connaissance des actifs et celle des passifs non financiers, ce qui permet de mieux appréhender la situation nette de l'État et de prendre la mesure de sa dégradation continue depuis 2006. La richesse de l'information publiée par l'État sur sa situation financière fait consensus.

1 - Des actifs mieux inventoriés, mieux évalués et mieux suivis

La comptabilité générale de l'État a contribué à améliorer nettement les connaissances disponibles sur ses immobilisations et ses actifs circulants. Elle a permis de fiabiliser les inventaires existants d'actifs, par exemple en ce qui concerne l'immobilier¹⁶, et de mettre en œuvre de nouvelles procédures de recensement pour les actifs de l'État, qui n'étaient pas suivis avant son établissement.

Le parc immobilier de l'État : les défis de la valeur de marché et de l'identification du contrôle des biens

Dès 2004, le normalisateur comptable avait prévu l'évaluation à la valeur de marché d'une partie du parc immobilier de l'État, correspondant pour l'essentiel aux immeubles de bureaux et de logements. Cette décision était notamment motivée par le fait que « la valeur vénale du bien qu'il occupe est utile pour le gestionnaire comme outil de connaissance, d'arbitrage et de dialogue de gestion ». Elle a imposé à France Domaine d'être en mesure d'évaluer chaque bien à la clôture de l'exercice, en tenant compte de l'évolution des prix de l'immobilier pour des biens et des zones comparables.

¹⁶ Avant l'établissement de la comptabilité générale et jusqu'en 2009, les actifs immobiliers de l'État étaient notamment recensés au sein du tableau général des propriétés de l'État (TGPE), peu adapté à un suivi comptable. Cf. Cour des comptes, *Référé, Bilan de la politique immobilière de l'État*, 30 décembre 2014, 20 p., disponible sur www.ccomptes.fr

De plus, les normes comptables prévoient que les biens inscrits au bilan de l'État sont ceux qu'il contrôle, au sens du référentiel comptable, et non ceux dont il est propriétaire, même si en pratique les deux notions ne sont pas totalement dissociées. L'évaluation du parc immobilier de l'État a ainsi conduit à identifier les responsabilités de gestion qu'il assume au titre des biens qu'il occupe.

Cette évaluation, réalisée pour la première fois au titre de l'exercice 2006, a permis de faire figurer dans les comptes de l'État la valeur de marché de son parc immobilier de bureaux (44,9 Md€ fin 2006, 47,8 Md€ fin 2014).

Outre l'immobilier, les progrès enregistrés ont notamment concerné les immobilisations financières (par exemple, les participations gérées par l'Agence des participations de l'État ou les prêts à des États étrangers), les stocks militaires, les flottes de véhicules, les logiciels produits en interne, les infrastructures, les biens faisant l'objet de contrats de partenariats ou de délégations de service public. La Cour a cependant indiqué que des progrès sont toujours attendus en ce qui concerne le suivi des participations financières ou des actifs du ministère de la défense.

Dans plusieurs secteurs, par exemple au ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie (MEDDE) ou dans les ministères chargés de l'économie et du budget (MINEFI), la fiabilisation des données relatives à l'actif de l'État s'est prolongée sur plusieurs exercices, dans le cadre d'une trajectoire d'amélioration continue. Elle a, par exemple, permis une actualisation de la valeur des infrastructures routières détenues par l'État et de celle des concessions, à la lumière notamment des droits octroyés aux concessionnaires.

L'exemple des concessions et des routes

Le compte général de l'État (CGE) de 2006 indiquait que les biens confiés par lui à des concessionnaires n'étaient pas recensés et ne figuraient pas dans son bilan. La Cour a, dès lors, formulé une réserve à ce sujet jusqu'en 2010.

Depuis, l'administration a procédé au recensement et à une évaluation progressivement affinée de ces biens – autoroutes, ouvrages hydrauliques, biens ferroviaires (dont tunnels et ouvrages d'art), aéroports, ports, etc. – qui figuraient à l'actif du bilan de l'État à fin 2014 pour une valeur de 210,1 Md€.

De la même façon, le recensement et l'évaluation des routes ont ainsi pu être fiabilisés depuis 2006. Leur valeur à l'actif du bilan de l'État

est passée de 104,3 Md€ fin 2006 à 131,2 Md€ fin 2014. La méthode d'évaluation prescrite par la norme comptable est celle du « coût de remplacement déprécié » : il s'agit ainsi de calculer le coût de reconstruction à neuf du réseau, minoré des dépenses nécessaires à sa remise en état.

La réserve que la Cour avait formulée à ce titre sur les comptes de l'exercice 2006 a été levée l'année suivante, et les progrès en matière de suivi des encours routiers (travaux) se sont poursuivis depuis lors.

Dans plusieurs cas, l'exigence de mieux évaluer les actifs a, par ailleurs, conduit à améliorer la rigueur des procédures de gestion : formalisation des méthodes et des responsabilités, contrôle de la bonne mise en service, mise en place d'inventaires réguliers, renforcement du contrôle interne, etc. À son tour, cette rénovation des méthodes a eu des conséquences positives en gestion, par exemple en facilitant l'arbitrage entre location et acquisition immobilière. Plus largement, la Cour a encore récemment rappelé qu'un inventaire complet du parc immobilier est indispensable afin d'en optimiser le coût.

2 - Des passifs pris en compte bien au-delà de la seule dette financière

La comptabilité générale a aussi contribué à renouveler le regard porté sur les passifs de l'État.

a) La comptabilisation de la dette financière de l'État

L'établissement de la comptabilité générale de l'État n'a pas profondément remis en cause la comptabilisation de sa dette financière, qui était d'ores et déjà suivie en droits constatés avant l'entrée en vigueur du recueil des normes comptables de l'État (RNCE). Les possibilités offertes par la comptabilité générale ont cependant conduit l'agence France Trésor (AFT) à abandonner sa comptabilité auxiliaire, dite « bancaire », pour tenir sa comptabilité de gestion directement dans Chorus.

Outre de moindres coûts de gestion, l'abandon de la comptabilité bancaire au profit de la comptabilité générale s'est accompagné d'un examen complet des procédures de gestion de la dette et de la trésorerie, à la lumière notamment des observations reçues du certificateur des comptes de l'État. Il en est résulté une fiabilisation du suivi de la dette

financière, par exemple en ce qui concerne la charge des émissions d'emprunt. L'AFT a, en outre, trouvé avantage à s'appuyer sur la comptabilité générale pour analyser l'effet taux ou l'effet volume de la charge de la dette de l'État.

b) La comptabilisation des autres passifs de l'État

Dans pratiquement tous les ministères, la comptabilité générale a permis de mieux suivre certaines obligations juridiques en passe de donner lieu à un transfert monétaire, comme les charges à payer ou les dettes fournisseurs, dont la comptabilité budgétaire en crédits de paiement ne rend pas pleinement compte. Des indicateurs utiles à la budgétisation et à la gestion ont ainsi pu être adressés aux gestionnaires tandis que la situation financière globale était précisée.

La comptabilité générale a amené l'État à recenser et à évaluer les obligations potentielles susceptibles de s'imposer à lui puis à les traduire en comptabilité sous forme de provisions ou d'engagements hors bilan, selon leur probabilité de réalisation.

Il en est résulté une amélioration de la transparence financière relative aux risques supportés par l'État, notamment en ce qui concerne les litiges auxquels celui-ci est partie, les garanties octroyées et les engagements de retraite¹⁷. À l'occasion de l'examen des états financiers de l'État pour l'exercice 2013, la Cour a levé la réserve sur les passifs non financiers qu'elle formulait depuis l'exercice 2011. Elle a, par ailleurs, souligné dans d'autres travaux la qualité de l'information disponible sur les engagements hors bilan de l'État¹⁸.

¹⁷ Les engagements de retraite des fonctionnaires ont fait l'objet, dès 2003, d'une présentation détaillée au sein du compte général de l'administration des finances (CGAF) pour l'exercice 2002, accompagnée d'une évaluation selon la méthode dite « des unités de crédits projetées ». Cf. Cour des comptes, *Rapport sur les comptes de l'État – Exercice 2003*. La Documentation française, mai 2004, 107 p., disponible sur www.ccomptes.fr

¹⁸ Cf. Cour des comptes, *Communication à la commission des finances du Sénat, Le recensement et la comptabilisation des engagements hors bilan de l'État*, mai 2013, 215 p., disponible sur www.ccomptes.fr

Davantage de transparence sur les risques et sur les engagements de l'État

Le montant des provisions pour risques comptabilisé au passif du bilan de l'État a pratiquement triplé entre fin 2006 et fin 2014, passant de 7,0 Md€ à 19,4 Md€, sans qu'il soit possible de déterminer la part de cette évolution qui est imputable à une exposition croissante de l'État à des risques financiers ou à une amélioration de leur suivi. La fiabilité de ce dernier a cependant indéniablement progressé, comme l'a expressément relevé la Cour, qui a levé en 2009 la réserve qu'elle avait formulée sur les comptes de 2008 sur la procédure de recensement et d'évaluation de ces provisions.

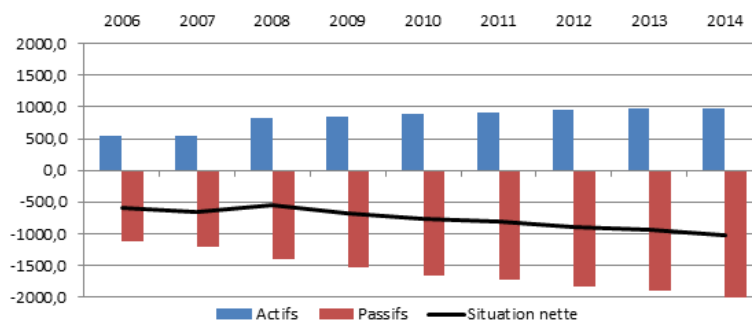
Les engagements hors bilan recouvrent des éléments de natures très différentes : engagements de retraite, dette garantie, garanties diverses, engagements relatifs à des dispositifs d'intervention, etc. Leur description dans l'annexe du CGE est d'une valeur informative indiscutable. Elle fait notamment ressortir que certains d'entre eux présentent des montants considérables. Ainsi, les engagements de retraite des fonctionnaires de l'État (actifs et retraités) sont évalués à 1 561 Md€ au 31 décembre 2014, soit un montant voisin de celui de la dette financière de l'État, comptabilisée au passif de son bilan.

La comparaison des états financiers entre les exercices 2006 et 2014 démontre en outre que l'encours de certains engagements hors bilan a connu une croissance soutenue dans la période récente. Les encours de dette garantie ont ainsi pratiquement quadruplé en huit ans, passant de 56,3 Md€ à 194 Md€, sous l'effet notamment des garanties octroyées par l'État au fonds européen de stabilité financière (FESF) et à divers établissements de crédit.

3 - La mise en évidence d'une situation nette négative

La fiabilisation du recensement et de l'évaluation des actifs et des passifs de l'État a mis en évidence le caractère très négatif de sa situation nette et sa forte dégradation dans la période récente.

Graphique n° 2 : actifs, passifs et situation nette de l'État entre 2006 et 2014 (Md€, en fin d'exercice)



Source : Cour des comptes à partir du compte général de l'État 2006 – 2014

Même si l'interprétation de ces éléments fait débat, faute notamment de données comparables dans l'espace et dans le temps, cette information permet aux décideurs de disposer d'un éclairage nouveau sur la situation financière de l'État.

4 - Une transparence reconnue

L'information financière publiée par l'État, notamment au travers de sa comptabilité générale, se compare favorablement à celles de ses principaux partenaires dans le reste du monde, y compris les États les plus en pointe en matière de transparence financière. Elle participe de l'appréciation positive que plusieurs organisations internationales¹⁹ portent sur le fonctionnement des institutions financières publiques en France. La publication du compte général de l'État (CGE) a amélioré la lisibilité de sa situation financière. La plaquette « quatre pages » et le rapport de présentation qui accompagnent le CGE offrent un complément utile, notamment aux lecteurs anglophones.

¹⁹ Par exemple l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ou le Fonds monétaire international (FMI).

B - Une contribution à la modernisation des services financiers de l'État

Avant même la promulgation de la LOLF, le directeur général de la comptabilité publique notait que « la réforme comptable ne saurait se concevoir de manière isolée », puisqu'elle « n'a réellement de sens qu'insérée dans un processus global dont les grandes orientations sont (...) la budgétisation orientée vers les résultats (...) [et] la responsabilisation des gestionnaires »²⁰.

La mise en place de la comptabilité générale a contribué de façon décisive à la modernisation de la fonction financière de l'État.

1 - L'association des gestionnaires à la production comptable

Une association plus étroite des gestionnaires à la production de l'information comptable était une nécessité dans la perspective d'établir une comptabilité générale de l'État, fondée sur l'enregistrement des droits et obligations juridiques plutôt que sur la seule constatation des encaissements et décaissements. En effet, les droits et obligations juridiques naissent en premier lieu des actes passés par les gestionnaires, qu'il s'agisse de la conclusion d'un marché, de l'émission d'un bon de commande, de la réception d'une facture ou de la constatation d'un service fait. De même, une participation active des gestionnaires est indispensable à la bonne fin des opérations d'inventaire comptable compte tenu de leur connaissance de l'état des ressources à leur disposition et des événements intervenus au cours de l'exercice.

De ce point de vue, l'un des enjeux majeurs de l'introduction de la comptabilité générale de l'État tenait à la capacité des gestionnaires à s'approprier des concepts comptables dont ils n'étaient pas familiers, par exemple les immobilisations, les provisions, les charges ou les dotations/reprises ainsi qu'à mettre en œuvre des procédures nouvelles, en particulier en ce qui concerne le contrôle interne et la maîtrise des risques. Les investigations conduites par la Cour tendent à montrer que, en dépit des progrès réalisés, la sensibilisation aux enjeux comptables demeure perfectible.

²⁰ Cf. Jean BASSERES, directeur général de la comptabilité publique, *Intervention au 2^e forum international de la gestion publique*, 18 décembre 2000, publiée dans la Revue du Trésor, n° 3-4, mars-avril 2001.

Dans le même temps, le rôle du comptable a évolué. De plus en plus fréquemment, les données comptables sont automatiquement produites par le système d'information financière de l'État (SIFE) ou, dans d'autres cas, saisies directement par les services de l'ordonnateur.

En regard, les services comptables ont vu leurs fonctions de contrôle monter en puissance tant en termes de charge que de complexité. Le comptable demeurant directement responsable de la tenue des comptes, ses services ont dû acquérir de nouveaux savoir-faire : examen de la comptabilisation des opérations complexes, contrôle hiérarchisé de la dépense, analyse des risques, par exemple. De plus, le recrutement des services du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM) a évolué. Dans certains ministères, un nouveau rôle a en outre émergé pour les CBCM : conseiller et accompagner le gestionnaire dans la prise de décision sur le fondement des informations disponibles dans le SIFE.

Les synergies dégagées entre les gestionnaires et les comptables ont permis de replacer ces derniers à l'intérieur même du dispositif ministériel. Elles ont joué un rôle clé dans le renforcement du suivi des risques et la mise en œuvre du contrôle interne. Elles ont, en outre, favorisé la poursuite de certaines réformes organisationnelles, par exemple la création des services facturiers.

2 - L'adaptation des processus

L'association des gestionnaires à la tenue de la comptabilité a eu pour corollaire la nécessité de repenser les processus comptables et budgétaires, notamment en vue de concevoir puis de paramétrer les systèmes d'information que les premiers et les seconds partagent. L'établissement de la comptabilité générale de l'État a ainsi requis des acteurs de la fonction financière de l'État qu'ils formalisent et documentent davantage les circuits d'information et de décision.

Dans les services gestionnaires ministériels, les procédures applicables, les attributions des acteurs ou les modalités du contrôle interne de premier niveau ont été précisées à l'initiative des directeurs des affaires financières avec, le cas échéant, l'appui des auditeurs internes ou des CBCM. Au-delà des procédures de gestion courante, les opérations d'inventaire ont été formalisées et décrites, par exemple en ce qui concerne les stocks militaires, ce qui a contribué à en renforcer le suivi, voire à le mettre en place. La formalisation de certains processus a facilité l'intervention de l'auditeur interne en vue de diagnostiquer le degré de

maîtrise des risques ainsi que celle du certificateur chargé d'attester l'absence d'anomalie significative dans les états financiers.

Le travail de réingénierie des processus financiers de l'État n'est pas achevé. Il se prolonge grâce à l'exploitation des retours d'expérience issus de la mise en service de Chorus, du regroupement des centres de services partagés (CSP) ou de la généralisation des services facturiers (SFACT). Il devrait perdurer dans le contexte de la recherche d'une plus grande efficacité des procédures, grâce notamment à leur dématérialisation.

3 - La rénovation des outils informatiques

Afin de permettre aux services gestionnaires et aux services comptables d'élaborer conjointement la comptabilité générale de l'État, il a été nécessaire de les doter d'un système d'information partagé. Plutôt que de faire évoluer les outils existants, l'administration a fait le choix de mettre en place une infrastructure technique nouvelle (qui repose sur le progiciel de gestion SAP), permettant un traitement intégré des données budgétaires et comptables selon un même plan de comptes.

En tant que support de la tenue de la comptabilité budgétaire comme de celle de la comptabilité générale, le SIFE offre une vision globale des dépenses, des recettes, des charges, des produits ainsi que des droits et obligations participant du patrimoine. Ses apports font consensus parmi les interlocuteurs sollicités par la Cour.

Plusieurs CBCM ont indiqué que la mise en service de la comptabilité générale dans Chorus s'est traduite par une réduction du nombre des écritures nécessitant une saisie manuelle et, plus généralement, par une diminution des tâches d'exécution répétitives, par exemple en ce qui concerne la reprise du bilan d'entrée d'un exercice à l'autre. Il en est résulté une réorientation du rôle des agents de la filière comptable vers des activités à plus forte valeur ajoutée : paramétrage des déversements d'applications comptables, contrôle de la fiabilité des comptes, correction de l'imputation de certaines écritures, accompagnement des services gestionnaires sous forme d'alerte ou de formation notamment.

L'adaptation du SIFE à la tenue de la comptabilité générale a, par ailleurs, contribué à simplifier la gestion, par exemple en ce qui concerne la constatation du service fait, la conduite des opérations d'inventaire ou la suppression de certaines comptabilités auxiliaires antérieurement tenues dans des outils informatiques spécifiques voire des fichiers

bureautiques. La rénovation des outils informatiques contribuant à la tenue de la comptabilité générale de l'État a, en outre, facilité le contrôle opéré par les SCBCM, par exemple en ce qui concerne le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) ou la détection des anomalies significatives.

4 - Une organisation administrative adaptée

L'introduction de la comptabilité générale de l'État a participé d'un mouvement plus large de modernisation de sa fonction financière, qui s'est traduit dans son organisation administrative.

La perspective de la mise en place de la comptabilité générale de l'État a fait émerger de nouvelles structures, parmi lesquelles le normalisateur comptable dès 2002, le service comptable de l'État (SCE) de la DGFIP à compter de 2004, l'agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE) en 2005 ou les CBCM, généralisés au 1^{er} janvier 2007.

Plus tard, la création de centres de services partagés (CSP) ou de services facturiers (SFACT) s'est diffusée au sein de l'administration tandis que le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) venait consacrer le rôle de responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) dévolu le plus souvent aux secrétaires généraux ministériels.

5 - Une diffusion accélérée de la démarche de maîtrise des risques

La démarche de maîtrise des risques vise à assurer que les dirigeants d'une organisation conservent, en toutes circonstances, le contrôle de son activité. Mise en œuvre de longue date dans les grandes entreprises, elle s'est très progressivement diffusée au sein de l'État dans le contexte plus général de la modernisation de sa fonction financière à compter des années 2000. Depuis lors, se sont répandus les instruments de maîtrise des risques, au premier chef le contrôle interne et l'audit interne, dont l'usage avait jusqu'ici été cantonné à un nombre restreint de services.

L'efficacité du dispositif de maîtrise des risques emporte des conséquences majeures sur la fiabilité des enregistrements comptables et sur l'opinion formulée par le certificateur des comptes. À ce titre, elle a représenté un enjeu essentiel pour l'établissement de la comptabilité générale.

L'exigence de tenue d'une comptabilité générale a ainsi contribué à ce que la diffusion de la culture de la maîtrise des risques au sein des services de l'État connaisse une nette accélération. Celle-ci est perçue comme l'un des effets les plus visibles de l'introduction de la comptabilité générale de l'État sur le fonctionnement de sa fonction financière

La Cour a noté, dans le cadre de son enquête comme à l'occasion de son intervention en tant que certificateur, que le recours à l'audit interne s'est fait plus fréquent depuis que l'État tient une comptabilité générale. Elle a, en outre, relevé que plusieurs inspections générales ministérielles ou interministérielles ont renforcé leur capacité d'intervention en matière comptable, soit par une action de formation, soit en recrutant des experts extérieurs. De même, plusieurs CBCM lui ont indiqué avoir renforcé leurs équipes chargées de la conduite ou de l'accompagnement des audits financiers.

La Cour tire deux enseignements complémentaires de la montée en puissance de la démarche de maîtrise des risques qui a accompagné l'introduction de la comptabilité générale de l'État :

- la diffusion de la culture de la maîtrise des risques ne s'est pas cantonnée à la seule sphère comptable mais a irrigué progressivement la sphère budgétaire puis, plus largement, le champ de la gestion opérationnelle ;
- la montée en puissance de la démarche de maîtrise des risques peut s'analyser comme la transition d'un modèle de surveillance administrative exhaustive et indifférenciée, devenu avec le temps insoutenable compte tenu du nombre et de la variété des opérations financières, vers un contrôle proportionné au risque et aux enjeux, plus efficace et en principe moins coûteux en ressources humaines.

6 - Les effets positifs de l'exigence de certification de la comptabilité générale

L'exigence de certification de la comptabilité générale de l'État, sur le modèle du commissariat aux comptes des entreprises, a constitué l'une des principales novations introduites par la LOLF. Elle a fait l'objet d'une attention particulière des parlementaires au cours des travaux préparatoires au vote puis à la mise en œuvre de la loi organique.

La certification de la comptabilité générale a permis aux parlementaires, aux citoyens, aux investisseurs et aux autres observateurs

des finances publiques de disposer d'une opinion sur la fiabilité de l'information financière mise à leur disposition, propre à justifier leur confiance dans sa sincérité. Par la publication annuelle de l'acte de certification des comptes de l'État, elle a contribué à les éclairer sur les progrès accomplis par l'État en matière de fiabilité de l'information comptable, ainsi que sur les secteurs où cette information demeurerait perfectible. Sur le plan international, elle a conforté la crédibilité de la France, en zone euro comme dans l'ensemble de l'Union européenne où elle fait partie des pays dont les comptes tenus en droits constatés sont certifiés²¹ et dont la maturité comptable, mesurée en fonction du degré de conformité aux normes IPSAS, est jugée haute tant pour l'État que pour les collectivités territoriales et la sécurité sociale (cf. « Éléments de comparaison internationale » en annexe).

Au sein des administrations, l'exigence de certification a eu des effets favorables sur la gestion publique. La communication du certificateur sur certaines insuffisances (gestion des produits régaliens, suivi des actifs du ministère de la défense, recensement et évaluation du réseau routier, par exemple) a ainsi contribué à ce que les décideurs mobilisent les ressources nécessaires pour les résorber.

De façon générale, l'exigence de certification des comptes a conduit les gestionnaires à produire, dans la durée, un effort soutenu en faveur de la fiabilité de l'information comptable et financière. Cette discipline a, par ailleurs, joué un rôle clé dans l'évolution des normes comptables de l'État, à laquelle ont contribué, chacun pour ce qui le concerne, le normalisateur comptable, le producteur des comptes et le certificateur.

7 - Une gestion publique dynamisée dans certains cas

Le fait que l'État établisse une comptabilité générale a eu, et continue d'avoir, des effets bénéfiques sur la gestion des ministères, notamment en fournissant un éclairage sur des enjeux financiers qui échappent, en tout ou partie, aux instruments budgétaires : actifs immobilisés pour mener à bien l'activité, charges non immédiatement décaissables résultant d'engagements juridiques pris, risques financiers à la réalisation probable.

²¹ L'exigence de certification des comptes de l'État existe également dans d'autres pays que ceux de la zone euro, notamment les États-Unis, le Canada, l'Australie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni.

Ayant pris conscience de la valeur des actifs qui leur sont confiés, les gestionnaires ont tendu à gérer plus efficacement leurs achats et leurs immobilisations, en veillant par exemple à limiter les investissements peu utiles et à céder les actifs superflus. Ils ont pu programmer les dépenses de maintenance et de renouvellement des actifs sur la base d'un diagnostic objectivé de l'état de leur patrimoine. Les bonnes pratiques portées à la connaissance de la Cour concernent des catégories d'actifs aussi diverses que les biens immobiliers, les participations financières, les flottes de véhicules, les logiciels ou les concessions. Ainsi, la création du service des achats de l'État (SAE) en 2009 a contribué à la définition de stratégies d'achat et à l'animation interministérielle de la filière.

Réciproquement, le suivi des engagements juridiques pris et des risques financiers a conduit les gestionnaires à mieux anticiper certaines dépenses futures et à agir avec prudence pour en modérer l'incidence. Ainsi, l'inscription au bilan de provisions pour risques liés aux contentieux communautaires s'est révélée avoir des effets vertueux, les ministères étant davantage enclins à agir pour régulariser leur situation dès lors qu'ils ont pris la mesure des risques financiers encourus, notamment sur le plan budgétaire. De même, l'évaluation des intérêts moratoires dus en cas de retard de paiement a incité certains gestionnaires, par exemple au ministère de la défense, à mettre en œuvre des outils de suivi en vue de s'assurer du règlement de leurs fournisseurs dans les délais réglementaires.

C - Des bénéfices induits pour l'ensemble de la sphère publique

Au-delà de ses apports à la transparence de la situation financière de l'État et à l'organisation de sa fonction financière, l'établissement de la comptabilité générale a eu un effet d'entraînement sur la fiabilité des autres comptabilités de l'État comme sur celle d'autres administrations publiques.

1 - Des effets favorables sur la tenue d'autres comptabilités

Loin de coexister indépendamment les unes des autres, les différentes comptabilités tenues par l'État entretiennent des liens étroits.

L'introduction de la comptabilité générale a eu des effets favorables sur la tenue de la comptabilité budgétaire et des comptes de l'État en comptabilité nationale.

a) Des effets sur la comptabilité budgétaire

S'agissant des procédures, la direction du budget a publié, en application de l'article 54 du décret GBCP, un recueil des règles budgétaires, dont la forme et le contenu s'inspirent de la documentation compilée en vue de l'établissement de la comptabilité générale. Dans le prolongement de la mise en œuvre du contrôle interne comptable, la notion de contrôle interne s'impose aussi progressivement dans le domaine budgétaire.

Au-delà, certains interlocuteurs sollicités par la Cour ont indiqué que la comptabilité générale avait contribué à améliorer le suivi budgétaire de certains dispositifs ou dotations, par exemple le programme des investissements d'avenir (PIA).

Tout au long de l'exercice, les charges à payer, les autres dettes non financières, les charges constatées d'avance et les produits à recevoir constituent des indicateurs utiles, en particulier de la soutenabilité budgétaire de court terme. Une hausse excessive des charges à payer peut par exemple alerter sur la nécessité d'apurer les factures en attente, comme ce fut le cas pour les frais de justice en 2012.

La comptabilité générale nourrit directement la programmation budgétaire. Ainsi, la comptabilisation en droits constatés de l'allocation aux adultes handicapés (AAH) a permis d'améliorer la prévisibilité des dépenses budgétaires associées. De même, le recensement systématique et la comptabilisation des obligations potentielles ont amélioré le pilotage des crédits du programme 114 – *Appels en garantie de l'État*. Les provisions pour litiges fiscaux éclairent, pour leur part, les risques pesant sur la perception des recettes régaliennes.

b) Des effets sur les comptes de l'État en comptabilité nationale

Contrairement à ceux d'autres administrations publiques²², les comptes non financiers de l'État sont principalement établis sur le fondement de données budgétaires, en particulier des retraitements de la comptabilité budgétaire en crédits de paiement opérés par l'INSEE. Le solde de l'exercice au sens du traité de Maastricht est ainsi calculé sur la base de la comptabilité budgétaire et non de la comptabilité générale.

Selon le comptable national, cette situation s'explique par différents facteurs, parmi lesquels la publication trop tardive du CGE pour contribuer à la notification aux autorités européennes²³ du compte provisoire des administrations publiques, les fréquentes évolutions normatives de la comptabilité générale de l'État incompatibles avec les méthodes de révision normative de la comptabilité nationale, l'absence de passation d'écritures de correction au-delà de deux exercices antérieurs ainsi que des divergences normatives, par exemple en matière de rattachement à l'exercice des produits régaliens²⁴.

Cependant, certaines données issues de la comptabilité générale contribuent déjà à l'établissement des comptes de l'État en comptabilité nationale :

- l'évaluation des participations financières et des autres immobilisations financières est exploitée par la Banque de France pour établir les comptes financiers de l'État ;
- les charges financières, les primes et les décotes à l'émission des obligations du Trésor²⁵, les intérêts courus non échus (ICNE) et les passifs financiers hors dette financière facilitent le suivi de l'agrégat de la dette maastrichtienne ;

²² En comptabilité nationale, les comptes non financiers des organismes de sécurité sociale ou des collectivités territoriales sont établis sur la base de leur comptabilité en droits constatés.

²³ La notification des comptes provisoires des administrations publiques intervient le 1^{er} avril.

²⁴ Ainsi, les comptes nationaux retracent les sommes décaissées par les entreprises au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice en cours tandis que la comptabilité générale enregistre l'impôt dû au titre des bénéfices de l'exercice antérieur, en fonctions des montants détaillés lors du dépôt des déclarations fiscales.

²⁵ Les primes et décotes s'inscrivent dans des comptes de régulation à l'actif et au passif du bilan de l'État.

- la comptabilisation des obligations probables, ou seulement éventuelles, respectivement sous forme de provisions ou d'engagements hors bilan, nourrit le suivi des « garanties standards » ou « passifs contingents ».

c) Une comptabilité d'analyse du coût des actions rendue possible

Inscrite dans la LOLF à la suite du choix effectué d'écarter la budgétisation en coût complet et la comptabilité analytique, la comptabilité d'analyse du coût des actions (CAC) est destinée « à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

Tenue depuis 2013 dans Chorus comme les comptabilités budgétaire et générale de l'État, elle contribue à enrichir la documentation budgétaire remise au Parlement lors du dépôt du projet de loi de finances, après le vote de la loi de finances initiale ou au dépôt du projet de loi de règlement, en ventilant le coût, direct ou indirect, des fonctions horizontales entre les programmes dans le cadre desquels est mis en œuvre le budget de l'État.

Entre 2006 et 2014, la comptabilité générale de l'État a permis la tenue de la CAC présentée dans les rapports annuels de performances (RAP). Grâce à des axes et à des clés analytiques, chaque programme budgétaire et chaque action se sont vus allouer une quote-part des charges calculées en comptabilité générale²⁶, de façon à établir des coûts complets par programme. Ce mécanisme est venu compléter la réallocation budgétaire des crédits des programmes et des actions « supports ».

À compter de 2015, prenant acte du fait que la tenue de la CAC a en partie déçu les attentes exprimées par le législateur organique, la direction du budget et la direction générale des finances publiques (DGFIP) ont décidé d'en simplifier les modalités d'établissement, en réservant sa tenue au suivi des coûts directs issus de la comptabilité générale, qui constituent l'essentiel des enjeux.

²⁶ Dotations aux amortissements et aux provisions, charges à payer, etc.

2 - Un effet d'entraînement sur d'autres entités publiques

La mise en œuvre par l'État d'une comptabilité générale, en complément de sa comptabilité budgétaire, a facilité le rapprochement de sa situation financière avec celles d'autres administrations publiques qui disposaient, de longue date, d'une comptabilité en droits constatés.

La mise en œuvre de la comptabilité générale de l'État a amorcé une dynamique de transparence qui s'est notamment illustrée par la création d'un infocentre sur les établissements publics nationaux (EPN). Les créances réciproques entre l'État et ses opérateurs ont pu être mieux connues, ce qui a permis de lutter contre les trésoreries dormantes tout en prémunissant les opérateurs de prélèvements excessifs sur leurs réserves de trésorerie. La qualité du dialogue de gestion et la fixation des subventions pour charges de service public en ont été améliorées, par exemple en ce qui concerne les relations financières entre les universités et le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR).

Plus largement, la mise en œuvre de la comptabilité générale de l'État a contribué à préciser les relations financières de celui-ci avec les organismes de sécurité sociale ou avec certaines collectivités territoriales. L'exigence de certification de la comptabilité générale s'est également imposée à d'autres administrations publiques, tels les régimes obligatoires de sécurité sociale et certains établissements publics administratifs ou de santé, et elle a été consacrée par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008²⁷. Elle a contribué à faire porter l'accent sur le contrôle interne, l'audit interne, la lutte contre la fraude ainsi que la fiabilisation des opérations d'inventaire, notamment en termes d'évaluation.

De la même façon, dans le cadre de l'Union européenne, l'audit indépendant des systèmes de comptabilité des sous-secteurs des administrations publiques a été rendu obligatoire par la directive 2011/85/UE entrée en vigueur le 13 décembre 2011, dont le préambule rappelle que « l'application de pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables dans tous les secteurs de l'administration (...) est une condition préalable à la production de statistiques de grande qualité qui soient comparables d'un État membre à l'autre ».

²⁷ Par ailleurs, la Cour rend compte, en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas elle-même la certification.

II - Des limites persistantes pour la gestion

Dix ans après son entrée en vigueur, le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État demeure particulièrement contraignant et mobilise des ressources significatives. L'effort conduit pour établir la comptabilité générale de l'État contraste nettement avec l'utilisation qui en est faite : à ce jour, la comptabilité générale n'exerce encore, en effet, qu'une influence limitée sur les pratiques de gestion publique.

A - Un processus d'établissement qui sollicite fortement les services de l'État

Le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État mobilise des ressources significatives, dans les services comptables comme dans ceux des ordonnateurs. Les gestionnaires publics, à qui la réforme a conféré un rôle nouveau de « producteurs de données » comptables, font face à des difficultés récurrentes que l'accompagnement par les comptables ministériels ou centraux n'est pas parvenu à résoudre entièrement.

1 - Un effort significatif des administrations

Pour évaluer l'ampleur des moyens engagés pour établir la comptabilité générale de l'État, la Cour a interrogé onze secrétaires généraux ministériels, onze CBCM et les représentants de sept autres entités²⁸, requérant une estimation du nombre d'agents impliqués dans la tenue de la comptabilité générale, l'effort correspondant en équivalents temps plein (ETP), les moyens mobilisés pour la formation et les coûts annexes exposés.

Sans ignorer les limites méthodologiques qui s'attachent à cet inventaire déclaratif, la Cour estime qu'il est susceptible de donner un

²⁸ La direction du budget, la direction générale des finances publiques, la direction générale du Trésor, l'agence France Trésor (AFT), l'agence pour l'informatique financière de l'État (AIFE), le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) et la formation de la Cour des comptes chargée de la certification des comptes de l'État.

éclairage sur l'effort consenti par l'administration pour tenir la comptabilité générale de l'État.

L'analyse des réponses recueillies fait ressortir que plus de huit mille agents participeraient, pour tout ou partie de leur temps, à la production de la comptabilité générale de l'État, principalement dans les services des ordonnateurs principaux, c'est-à-dire les ministères. L'État consacrerait 2 700 équivalents temps plein (ETP) à la production et à la certification de sa comptabilité générale, qui retrace annuellement environ 125 millions d'opérations, réparties sur 2 800 comptes²⁹.

L'effort que l'administration consacre à tenir la comptabilité générale de l'État ne correspond que pour partie à des effectifs supplémentaires par rapport à la situation prévalant avant 2006. Le plus souvent, la tenue de la comptabilité générale a en effet été confiée à des agents qui assuraient, précédemment, d'autres tâches en matière budgétaire et financière. L'administration n'a pas été en mesure de fournir à la Cour une estimation complète des moyens humains nouveaux alloués à cette mission.

La comptabilité générale de l'État, sa comptabilité budgétaire et ses comptes en comptabilité nationale sont établis sur le fondement d'opérations enregistrées dans une chaîne financière unique, si bien qu'il n'est pas systématiquement possible de distinguer les coûts qui s'attachent à leurs tenues respectives. Le recensement opéré par la Cour n'a pas permis de dresser un état des lieux complet des coûts annexes hors dépenses de personnel engagés dans l'établissement de la comptabilité générale de l'État.

Néanmoins, sur la base d'un salaire brut moyen³⁰ de 5 988 € par mois, charges patronales comprises³¹, la tenue de la comptabilité générale représenterait, pour l'exercice 2014, une charge de personnel de 162 M€, soit 0,06 % des produits régaliens nets. Tout en sachant qu'il ne retrace

²⁹ À titre de comparaison, aux États-Unis et au Canada, 29 % des entreprises dont le chiffre d'affaires excède 5 Md\$ gèrent moins de 1 000 comptes dans leur balance générale tandis que pour 17 % d'entre elles, le nombre de comptes est supérieur à 10 000. Cf. *Financial Executives Research Foundation* en collaboration avec Robert Half, *Benchmarking the accounting & finance function*, 2015.

³⁰ Cf. Ministère des finances et des comptes publics, *Rapport sur l'état de la fonction publique et les rémunérations*, annexe au projet de loi de finances pour 2015, octobre 2014.

³¹ Sur la base de charges patronales égales à 90,35 % du traitement brut.

pas l'intégralité de l'effort consenti, ce montant est d'un ordre de grandeur comparable à celui constaté dans les grandes entreprises³².

2 - Des difficultés récurrentes mises en avant par les gestionnaires

L'association des ordonnateurs à la tenue de la comptabilité générale a fait peser sur leurs services des contraintes nouvelles auxquelles ils n'ont pas été en mesure de pleinement s'adapter. Si les outils informatiques mis à leur disposition sont généralement perçus comme adéquats, la complexité des opérations à réaliser et le manque d'agents ou de compétences ont été fréquemment mis en avant comme des freins par les ordonnateurs que la Cour a sollicités. Au-delà, il ressort de l'enquête qu'une large part des ordonnateurs perçoit la tenue de la comptabilité générale comme une contrainte supplémentaire imposée à leur activité, à laquelle ils n'entrevoient pas toujours de contrepartie mesurable.

a) Des outils informatiques généralement jugés adaptés

Le constat général est que les outils informatiques utilisés pour établir la comptabilité générale de l'État sont adaptés. Les critiques émises, relatives par exemple au caractère rigide de Chorus ou au manque de lisibilité du libellé de ses restitutions, n'apparaissent pas dirimantes, même si elles peuvent nourrir une appréhension initiale de la part de certains agents, en particulier ceux qui ne sont pas familiers des concepts comptables ou du fonctionnement d'un progiciel de gestion intégré (PGI). En tout état de cause, une année de pratique apparaît nécessaire aux agents avant de maîtriser les outils mis à leur disposition, aussi bien dans les services ordonnateurs que comptables.

b) Une activité considérée comme trop complexe

Contrairement aux CBCM, les secrétaires généraux ministériels perçoivent la tenue de la comptabilité générale de l'État comme une

³² Aux États-Unis et au Canada, les dépenses imputables aux fonctions financières représenteraient dans les entreprises entre 0,75 % et 3,0 % du chiffre d'affaires lorsque celui-ci excède 5 Md\$. Cf. Financial Executives Research Foundation en collaboration avec Robert Half, Benchmarking the accounting & finance function, 2015.

activité de plus en plus complexe. Au-delà des rigidités et des contraintes de l'outil Chorus, les intéressés mettent en avant l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions normatives, les exigences croissantes qu'a fait naître le processus de certification des comptes ainsi que le raffinement comptable des instructions relatives à la comptabilisation de certaines classes d'actifs.

c) La formation : un enjeu considéré comme majeur

La maîtrise des concepts comptables est indispensable à la correcte saisie des données financières, à la vérification de leur validité et à la fiabilité de leur imputation comptable. Sur ce point, les investigations de la Cour font ressortir un constat préoccupant : en dépit de l'effort fourni par les CBCM, par la DGFIP et par l'AIFE, dix des onze secrétaires généraux ministériels sollicités par la Cour réfutent l'affirmation selon laquelle les agents participant à l'établissement de la comptabilité en droits constatés seraient suffisamment formés.

d) Une mission souvent regardée comme une charge supplémentaire sans retour apparent

Au-delà des obstacles rencontrés dans l'utilisation des outils informatiques, l'appropriation des exigences comptables, le recrutement des équipes ou la formation des agents, il apparaît que l'une des principales difficultés auxquelles font face les responsables de services ordonnateurs est de parvenir à motiver leurs agents à participer activement à la tenue de la comptabilité générale. Peu de gestionnaires ont pris conscience qu'ils étaient devenus partie intégrante d'une chaîne comptable globale, dont la fiabilité dépend de leur propre engagement dans ce processus.

De ce fait, la tenue de la comptabilité générale de l'État est perçue par beaucoup d'agents concernés, et même dans plusieurs cas par leur encadrement direct, comme une contrainte, sinon comme une charge, imposée par le législateur organique et contrôlée par la Cour des comptes au travers du processus de certification. Cette impression est notamment alimentée par le fait que les informations de comptabilité générale, à la fiabilisation desquelles les gestionnaires concourent, ne constituent pas une justification suffisante pour obtenir des ressources budgétaires supplémentaires lorsqu'elles font apparaître un besoin.

3 - Un accompagnement insuffisant des services gestionnaires

Face aux difficultés rencontrées par les services ordonnateurs dans la tenue de la comptabilité générale de l'État, les professionnels de la fonction comptable – directions départementales ou régionales des finances publiques (DDFiP/DRFiP), CBCM, services centraux de la DGFIP et équipe de certification – ont mis en œuvre diverses mesures d'accompagnement : transmission d'instructions et de documents de référence, appui des cellules de qualité comptable (CQC), partage de restitutions comptables, rapports annuels des CBCM, observations d'audit (OA) ou rapports de missions intermédiaire et finale.

Les services gestionnaires que la Cour a sollicités estiment de façon générale que les mesures d'accompagnement dont ils bénéficient contribuent à faciliter les opérations qui leur incombent dans la tenue de la comptabilité générale. Ils n'en ont pas moins signalé que ces mesures demeuraient perfectibles sur plusieurs points. Ainsi, plusieurs secrétaires généraux ministériels ont témoigné de la difficulté que rencontrent leurs agents à s'approprier l'abondante documentation mise à leur disposition par la DGFIP. En dépit des progrès constatés en termes de lisibilité et de pédagogie, ils estiment que la documentation continue de présenter un caractère technique excessif pour les agents dépourvus d'une « culture comptable ».

4 - Des réserves persistantes en dépit de l'effort consenti

L'effort consenti par l'administration a permis de réduire nettement le nombre et l'incidence des réserves formulées par le certificateur des comptes de l'État. Entre 2006 et 2014, treize réserves ont été levées, dont certaines rendaient compte d'incertitudes majeures pesant sur la fiabilité des états financiers. Cependant, les cinq réserves maintenues à l'issue de l'exercice 2014, qui constituent le cœur des difficultés que rencontre le producteur des comptes dans la tenue de la comptabilité générale de l'État, ne pourront pas être levées sans le maintien d'un investissement significatif de l'administration.

B - Une utilisation limitée pour la gestion et la budgétisation

Aux yeux de ses promoteurs, la tenue de la comptabilité générale de l'État devait favoriser une convergence des procédures de gestion publique vers les meilleures pratiques. En recensant l'exhaustivité des opérations financières auxquelles l'État est partie et en rapprochant systématiquement les dépenses et les recettes des obligations juridiques qui les fondent, elle devait améliorer la gestion publique, notamment en éclairant les décisions et en suscitant des économies budgétaires.

Pourtant, à ce jour, l'introduction de la comptabilité générale de l'État n'a pas fait évoluer en profondeur les pratiques de gestion.

1 - Des restitutions de comptabilité générale rarement demandées par les gestionnaires

En excluant le cas du ministère de la défense³³, les demandes de restitution de données émanant de la comptabilité générale de l'État sont peu fréquentes. Les rares exemples identifiés par la Cour concernent la vérification de la réalité du service fait dans les ministères chargés de l'économie et du budget, le suivi des engagements hors bilan ainsi que des demandes de restitutions adressées à France Domaine sur le patrimoine immobilier mis à la disposition des opérateurs.

Une majorité des interlocuteurs sollicités par la Cour lui a indiqué ne pas pouvoir citer d'exemple d'utilisation des données patrimoniales à des fins de gestion. De même, les envois ponctuels ou récurrents de données de comptabilité générale réalisés par les CBCM à l'attention des services ordonnateurs ne donnent généralement pas lieu à un retour de ces derniers.

³³ Le ministère de la défense (MINDEF) se trouve dans une situation atypique par rapport aux autres ministères puisque, du fait de la conception du SIFE, il dispose de sa propre « société » dans Chorus. Les demandes de restitutions de données de comptabilité générale formulées par les gestionnaires de ce ministère sont, de ce fait, adressées directement à l'AIFE.

2 - Des freins à l'exploitation analytique des données de la comptabilité générale

L'article 69 du décret GBCP a institué, au sein de chaque ministère, un responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) à qui il incombe, en particulier, de tenir la comptabilité analytique, assise sur les données de comptabilité générale, prévue par l'article 59 de ce décret.

En pratique cependant, il apparaît que l'exploitation des données de la comptabilité générale à des fins d'amélioration de la gestion n'est pas réalisée dans tous les périmètres ministériels. Cette situation résulte d'une multiplicité de freins, parmi lesquels la difficulté d'accès des gestionnaires aux données qui les concernent, la qualité et l'ergonomie des restitutions mises à leur disposition, la concurrence d'outils de suivi extrabudgétaires ou extracomptables ou encore la place de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'État.

a) L'ouverture, la qualité et l'ergonomie des restitutions mises à la disposition des gestionnaires

Les choix initiaux de paramétrage de Chorus – qui visaient notamment à prendre en compte l'organisation existante de la DGFIP – ne permettent pas aujourd'hui aux gestionnaires ministériels de disposer d'un accès autonome aux informations qui les concernent. Pour les obtenir, ils doivent systématiquement faire appel aux comptables, soit le CBCM en administration centrale, soit le réseau comptable de la DGFIP en services déconcentrés.

Cette situation, qui dénote un défaut majeur, est pénalisante à plusieurs titres. L'échelon central comptable, c'est-à-dire le CBCM, ne dispose pas nécessairement d'une visibilité complète sur l'activité des comptables locaux et n'est pas en mesure de répondre à l'ensemble des sollicitations formulées par les ordonnateurs. Privés de l'accès aux données qu'ils contribuent à renseigner, les ordonnateurs ne peuvent quant à eux participer pleinement à leur fiabilisation. De leur point de vue, l'investissement qu'exige la tenue de la comptabilité générale n'est pas compensé par l'accès à des indicateurs de gestion pertinents.

*b) Une adaptation lente des gestionnaires au pilotage
de la gestion par les indicateurs financiers*

Les insuffisances, réelles ou supposées, des restitutions de données issues de la comptabilité générale de l'État pénalisent d'autant plus leur utilisation par les gestionnaires publics que ces derniers disposent par ailleurs d'un nombre toujours croissant d'indicateurs de pilotage. Davantage qu'autrefois, les indicateurs reçus, parfois contradictoires, doivent être compilés, retraités, analysés et hiérarchisés. Cette approche de la gestion publique s'impose comme une évolution structurelle, à laquelle les gestionnaires se familiarisent progressivement, avec l'appui des professionnels de la fonction comptable. Ce processus d'appropriation est cependant, à ce jour, loin d'être achevé. Les concepts élémentaires de la comptabilité restent largement ignorés dans la gestion quotidienne des services et la comptabilité générale demeure perçue comme un outil à la main des comptables, servant un objectif de communication externe, et non l'amélioration des procédures de gestion internes.

3 - Un apport modeste à la budgétisation

Les droits et obligations recensés par l'État dans le cadre de la tenue de sa comptabilité générale n'exercent encore qu'une influence limitée sur ses procédures de budgétisation.

*a) Des données dont la disponibilité est trop tardive
et la fiabilité insuffisante*

Compte tenu des délais nécessaires à la réalisation des inventaires de clôture, à l'arrêté des comptes et à leur certification, la comptabilité générale de l'État pour l'exercice N n'est pas disponible avant le milieu du mois d'avril N+1, trop tardivement pour qu'elle puisse contribuer à la programmation budgétaire initiale (PBI) des crédits votés par le Parlement en fin d'année précédente au titre de la loi de finances pour l'exercice N+1. L'éclairage qu'elle est susceptible d'apporter à la préparation du projet de loi de finances pour l'exercice N+2 est, pour sa part, réduit, sauf à supposer que ses résultats puissent conserver la même utilité au cours des six à huit mois suivants.

Au-delà des enjeux calendaires, la fiabilité de certains indicateurs issus de la comptabilité générale de l'État ne paraît pas suffisante pour

objectiver le niveau de dépenses futures. Ainsi, la fiabilité des charges à payer et des provisions pour charges est conditionnée par la correcte et complète comptabilisation des factures non payées en fin d'exercice. Or, tel n'est pas systématiquement le cas du fait de la non-généralisation des services facturiers (SFACT) et des écarts susceptibles de se faire jour entre la naissance d'une obligation juridique et l'engagement juridique ou comptable des dépenses associées.

*b) Les incertitudes sur la traduction
budgétaire des charges et des risques*

Plusieurs agrégats enregistrés au bilan de l'État ou hors bilan ont vocation à traduire des charges et des risques auxquels l'État est soumis à la clôture de l'exercice : provisions pour charges, provisions pour risques, engagements hors bilan. L'information portée en comptabilité générale ne se traduit cependant pas de façon univoque en comptabilité budgétaire. Ainsi, faute d'être comptabilisées selon un échéancier d'exigibilité, les provisions pour charges, dont l'horizon est souvent pluriannuel, doivent être retraitées en vue de nourrir la programmation budgétaire annuelle. Les engagements hors bilan, qui traduisent des obligations juridiques potentielles le plus souvent considérées comme improbables, sont soumis à des difficultés similaires s'agissant de la budgétisation des dépenses qu'ils sont susceptibles d'entraîner. Le montant du risque porté par l'État à leur titre n'est, en outre, pas évaluable dans certains cas.

c) Un outil inadapté aux contraintes du contexte budgétaire actuel

En dotant l'État d'une comptabilité générale, établie sur le principe des droits et obligations constatés, les promoteurs de la LOLF ont entendu, au premier chef, renforcer la sincérité du budget. Il ressort cependant des investigations de la Cour que, si la comptabilité générale a contribué à améliorer la fiabilité de la comptabilité budgétaire, son influence sur les processus de budgétisation reste très limitée. Il en a été de même dans d'autres États qui se sont dotés d'une comptabilité en droits constatés.³⁴

La comptabilité générale n'est pas devenue un des supports du dialogue permanent entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif.

³⁴ Cf. *Association of Chartered Certified Accountants, Consolidated government accounts : How they are used ?*, juin 2015.

Contrairement aux aspirations de ses promoteurs, elle n'a pas contribué, à ce jour, à inscrire le vote de la loi de règlement comme un rendez-vous majeur du calendrier annuel des finances publiques. Elle ne s'est pas davantage imposée comme le cadre de référence des discussions entre les ministères gestionnaires et les administrations financières, en particulier la direction du budget.

C - Une appropriation insuffisante à l'extérieur de l'administration

Afin d'apprécier l'apport de la comptabilité générale à la transparence de la situation financière de l'État, la Cour a successivement examiné l'utilisation qui en est faite par le Gouvernement, le Parlement, les créanciers de l'État et les observateurs des finances publiques.

1 - L'absence de communication gouvernementale sur les états financiers

Portée pour l'essentiel par les ministères chargés de l'économie et du budget, la communication gouvernementale sur la comptabilité générale de l'État est demeurée centrée sur le nombre de réserves formulées par le certificateur plutôt que sur l'image de la situation financière de l'État que renvoient ses états financiers ou son évolution.

a) Une communication essentiellement portée par les ministères chargés de l'économie et du budget

La communication gouvernementale sur la comptabilité générale de l'État est essentiellement portée par les ministres chargés de l'économie et du budget, et en particulier par le ministre chargé des comptes publics. La Cour n'a pas identifié d'exemple de communication publique d'un ministre gestionnaire sur les indicateurs issus de la comptabilité générale de l'État dans son champ de responsabilité. Plusieurs secrétaires généraux ministériels ont indiqué à la Cour que la tenue de la comptabilité générale ou les indicateurs qu'elle comporte ne faisaient l'objet que de très rares échanges avec les cabinets ministériels.

Cette situation fait ressortir que les ordonnateurs principaux que sont les ministres n'ont pas pris la mesure des obligations que la tenue de

la comptabilité générale de l'État fait peser sur eux. Dans de nombreux ministères gestionnaires, la comptabilité générale est perçue comme un enjeu extérieur à la gestion interne ministérielle, dont la responsabilité incomberait au CBCM et aux responsables des administrations financières. L'approche « holistique » retenue par le producteur des comptes a contribué à nourrir cette perception, l'absence de restitutions comptables systématiques à l'échelle ministérielle, et donc de responsabilité du gestionnaire, freinant l'appropriation de la comptabilité générale par l'autorité politique.

*b) Une communication essentiellement centrée sur le nombre
de réserves formulées par le certificateur*

Les indicateurs issus de la comptabilité générale de l'État sont rarement mis en valeur dans le débat public, faute notamment d'une valorisation suffisante par le ministre chargé des comptes publics. La communication gouvernementale sur la comptabilité générale lors du dépôt du projet de loi de règlement est davantage centrée sur le nombre de réserves formulées par le certificateur des états financiers que sur l'image de la situation financière que ceux-ci renvoient.

Cette situation est, pour une part, imputable à la place occupée par la comptabilité budgétaire et la comptabilité nationale dans la description faite au public de la situation financière de l'État, à laquelle la comptabilité générale ne contribue que marginalement ou qu'indirectement pour les divers motifs exposés ci-après. Elle s'explique également par le fait que le ministre chargé des comptes publics tend à privilégier une communication prospective sur la préparation et le vote du budget plutôt qu'un éclairage rétrospectif sur une exécution qui ne s'est pas nécessairement conformée aux prévisions ou aux dispositions votées.

2 - Des données peu exploitées par les parlementaires

L'établissement de la comptabilité générale de l'État est une obligation qui a été établie par le Parlement lors du vote de la LOLF. Pourtant, alors même qu'il a requis sa tenue et qu'il porte « une responsabilité éminente dans l'orientation de la modernisation de

l'État »³⁵, le Parlement s'est encore peu approprié ce nouvel instrument, dont il fait un usage très restreint.

En dépit de quelques signaux encourageants, le constat général dressé par les administrations sollicitées par la Cour est que la comptabilité générale de l'État ne s'est pas imposée comme un véritable outil de dialogue entre l'exécutif et le législatif. Plusieurs secrétaires généraux ministériels ont indiqué que les sollicitations reçues du Parlement ont conservé une orientation forte vers les concepts antérieurs à l'entrée en vigueur de la LOLF³⁶.

Ainsi, les questionnaires parlementaires adressés aux administrations ne traitent que très rarement de la comptabilité générale de l'État. Les observations annuelles transmises par les CBCM au Parlement enregistrent peu de retours de la part des commissions parlementaires des finances. Les travaux visant à doter le Parlement d'une application spécifique de consultation de Chorus n'ont, à ce jour, pas abouti.

Les services attachés aux commissions parlementaires des finances ne contestent pas que la comptabilité générale de l'État est très peu exploitée par le Parlement dans la conduite de son activité budgétaire. De multiples freins ralentissent, en effet, l'appropriation de la comptabilité générale de l'État par les élus et les services administratifs des assemblées. Ils concernent notamment :

Les modalités de mise en œuvre de la comptabilité générale

- la présentation et l'attractivité de la documentation descriptive de la comptabilité générale de l'État demeurent insuffisantes pour que les parlementaires se l'approprient pleinement. Les élus privilégient la lecture de la plaquette « quatre pages » et du rapport de présentation, même si ces documents demeurent, de leur point de vue, insuffisamment problématisés ;
- la complexité des règles d'établissement de la comptabilité générale de l'État est susceptible de décourager son utilisation. Ainsi,

³⁵ « La comptabilité doit être au service de la gestion publique, c'est-à-dire (...) au service du Parlement, qui a une responsabilité éminente dans l'orientation de la modernisation de l'État, et au service des gestionnaires, qui ont la lourde tâche de la mener ». Cf. Jean-Jacques VIALA, Alain TURC, René-Marc VIALA, Modernisation de la gestion publique française : la théorie de l'agence peut-elle aider à analyser la mise en œuvre de la LOLF ?, mars 2007.

³⁶ Par exemple, la budgétisation par armée ou par arme des dépenses du ministère de la défense.

l'interprétation des déterminants de la variation pluriannuelle des postes comptables appelle tout particulièrement à la prudence dans la mesure où elle est susceptible de résulter d'évolutions normatives ;

- l'introduction de la comptabilité générale de l'État n'a pas été assortie de mesures d'accompagnement à destination de ses principaux utilisateurs externes, contrairement à ce qui a été fait dans d'autres pays, par exemple aux États-Unis ;

Les travaux des commissions parlementaires des finances

- les parlementaires sont chargés de veiller à l'autorisation ou à l'exécution de crédits d'une mission budgétaire particulière au sein de la nomenclature des dépenses de l'État par destination c'est-à-dire la nomenclature « mission-programme-action » (MPA). Il n'y a pas nécessairement pour eux un intérêt direct à commenter des agrégats comptables établis pour l'État en tant que personne morale unique ;
- la remise par la Cour des comptes de l'acte de certification des comptes de l'État est concomitante à celle du rapport sur le budget de l'État (RBDE) et des notes d'analyse de l'exécution budgétaire par mission (NEB). Dans ce contexte, l'appétence des élus tend à se porter vers les documents établis par la Cour sur la base de la documentation budgétaire, à un moment où le CGE n'est pas toujours disponible ;
- les parlementaires sont naturellement portés à examiner les enjeux financiers susceptibles d'avoir des conséquences budgétaires à court terme, en particulier lorsque celles-ci font écho à un enjeu politique, sur le plan international ou national. Réciproquement, ils portent un intérêt limité aux écritures comptables n'ayant pas de traduction immédiate en caisse, par exemple les provisions pour risques ;

Les difficultés d'utilisation des états financiers par les élus

- tous les élus ne sont pas nécessairement informés de la tenue de la comptabilité générale de l'État et ceux qui en connaissent l'existence n'en mesurent pas toujours les potentialités pour leur activité. Les administrateurs attachés au service des commissions parlementaires des finances enregistrent peu de demandes relatives à l'interprétation du CGE ;
- établir des liens entre la comptabilité budgétaire de l'État et sa comptabilité générale requiert de maîtriser leurs règles d'établissement respectives. Même si certains élus disposent de compétences financières et que beaucoup ont manié des données

comptables en droits constatés au cours d'une expérience d'élus local, tous ne sont pas en mesure de s'approprier les différentes comptabilités publiques ;

- l'accent porté par la communication gouvernementale sur le nombre de réserves formulées par le certificateur des états financiers de l'État plutôt que sur l'image de sa situation financière telle qu'elle ressort de ceux-ci a eu pour effet que certains élus sous-estiment la capacité de la comptabilité générale à apporter des indications utiles sur la situation de l'État et des finances publiques.

3 - Une composante utile, sans être indispensable, de la communication de l'État vers ses créanciers

Les investisseurs en titres de dette publique expriment de larges besoins en matière d'information financière quantitative que la diffusion de l'annexe du CGE contribue à satisfaire, en complément des publications de l'AFT. Les investisseurs portent une attention particulière aux passifs recensés par la comptabilité générale, au premier chef la dette financière. Ils sont attentifs aux informations relatives aux engagements hors bilan consignées dans l'annexe du CGE. En comparaison, les actifs sont moins fréquemment exploités.

Selon l'AFT, la tenue et la publication de la comptabilité générale de l'État permettent notamment de conforter les investisseurs sur l'un des points forts reconnus de la France, à savoir la qualité et la rigueur de ses administrations financières. Pour autant, elles ne constituent pas nécessairement un avantage comparatif pour l'État dans sa stratégie d'émission. Les données présentées en comptabilité générale, qui portent par définition sur le passé, attirent en effet moins les investisseurs que des documents recouvrant une dimension prospective comme le projet de loi de finances, le programme de stabilité ou les prévisions économiques des grands instituts de conjoncture nationaux ou internationaux.

4 - Une comptabilité pour l'essentiel ignorée par les agences de notation

Contrairement à une idée reçue, la méthodologie d'évaluation mise en œuvre par les agences de notation en vue d'apprécier les risques de crédit du secteur public diffère fortement de celle utilisée dans la cotation de risques du secteur privé. Ainsi, tandis que les analystes financiers du secteur marchand s'appuient sur les données comptables publiées en

annexe des états financiers des grands groupes, les analystes « souverains » ou les analystes « pays » recourent plus volontiers à des indicateurs économiques – balance des paiements, inflation, prévisions de croissance du produit intérieur brut (PIB) – ou à des comparaisons internationales.

À titre d'illustration, la méthodologie suivie par une grande agence de notation que la Cour a sollicitée ne requiert pas une exploitation systématique des données de comptabilité générale présentées dans l'annexe du CGE. Les analystes ne retiennent pas dans leur évaluation la valeur d'actifs peu liquides comme les actifs immobiliers³⁷ ou les actifs immatériels. Au passif, ils n'exploitent pas le montant ou l'évolution des provisions comptabilisées par l'État. Hors bilan, ils ne s'appuient pas sur les prévisions publiées sur la soutenabilité des engagements de retraite dans l'annexe du CGE. Les analystes que la Cour a sollicités indiquent que les indicateurs de comptabilité générale sont insuffisamment comparables aux informations publiées par d'autres États.

D - Une comptabilité qui n'a pas encore trouvé sa place

Dix ans après son entrée en vigueur, la comptabilité générale n'a pas pris toute sa place dans le système comptable de l'État, échouant à s'imposer comme l'outil privilégié de gestion et de pilotage qu'avaient imaginé ses promoteurs. Cette situation est imputable aux évolutions respectives qu'ont connues les comptabilités budgétaire et nationale dans l'intervalle de la mise en œuvre de la comptabilité générale, mais également aux divers handicaps comparatifs pénalisant cette dernière.

1 - Le maintien d'une position prééminente de la comptabilité budgétaire en gestion

Outil de gestion de base de l'État, la comptabilité budgétaire structure l'élaboration du budget, sa présentation, son vote et le suivi de son exécution. Elle fait par conséquent l'objet d'une attention permanente des gestionnaires publics, dont l'action est pour une large part tournée vers l'obtention, puis la consommation, de ressources budgétaires.

³⁷ Alors même que les normes comptables requièrent que l'État les évalue en valeur de marché.

La position centrale qu'occupe la comptabilité budgétaire dans le processus de gestion a été d'autant moins remise en question par l'introduction de la comptabilité générale que les dispositions de la LOLF ont contribué à enrichir son contenu, en particulier grâce à l'introduction d'une comptabilité des autorisations d'engagement (AE) et à la suppression de la journée complémentaire.

La prééminence de la comptabilité budgétaire en gestion a contribué à masquer les apports de la comptabilité générale. Remise lors du dépôt du projet de loi de règlement (LR), soit en même temps qu'une profusion d'indicateurs budgétaires fournis par le Gouvernement, par la Cour des comptes ou par les commissions parlementaires des finances, l'annexe du CGE ne fait pas l'objet, dans le débat public, d'une attention à la hauteur des informations qu'elle contient et des enjeux qu'elle présente.

2 - L'extension de l'audience de la comptabilité nationale

Tandis que la tenue de la comptabilité générale se développait, la comptabilité nationale a connu une extension sans précédent de son audience. Ainsi, le solde des administrations publiques en comptabilité nationale est devenu l'un des principaux enjeux des lois de finances³⁸. Eurostat a accompagné cette évolution en renforçant les obligations de publication s'imposant aux comptables nationaux.

La comptabilité nationale est le système comptable présentant la plus grande comparabilité au niveau international, puisque ses méthodes d'établissement sont harmonisées à l'échelle de l'Union européenne, mais également au niveau national, des comparaisons entre administrations publiques étant possibles au sein des comptes nationaux. La comptabilité nationale ouvre en outre la voie à des comparaisons pertinentes dans le temps, grâce à des séries longues publiées à méthodologie et périmètre constants, le cas échéant au moyen de retraitements en cas d'évolutions normatives.

³⁸ L'article 7 de la loi organique du 17 décembre 2012 sur la programmation et la gouvernance des finances publiques institue l'obligation de présenter ce solde dans l'article liminaire des lois de finances.

3 - Une comptabilité générale affectée de certaines limites

Plusieurs facteurs expliquent que la comptabilité générale n'ait pas encore pris au sein du système comptable de l'État la place escomptée par le législateur.

a) Les limites de la comparabilité de la situation de l'État avec celle des entreprises

Aux termes des dispositions de l'article 30 de la LOLF, la comptabilité générale de l'État ne se distingue de celle des entreprises qu'en raison « des spécificités de son action ». Cependant, quels que soient les objectifs qu'il poursuit, l'État se trouve dans une situation objectivement très différente : la situation nette de l'État ou le solde de ses opérations n'ont pas une signification économique comparable à celle des principaux indicateurs de gestion des grandes entreprises. Leur niveau très dégradé ne signifie pas mécaniquement que la continuité d'exploitation de l'État puisse être compromise. L'État se distingue en outre des grandes entreprises par l'atrophie comparée de ses fonctions de contrôle de gestion, en dépit des efforts engagés par la direction du budget pour diffuser cette notion dans l'administration. De ce fait, la comptabilité générale de l'État s'est trouvée privée d'une part importante de ses utilisateurs potentiels.

b) Une lisibilité qui n'est pas immédiate

La comptabilité générale de l'État mobilise des concepts comptables complexes³⁹ qui ne se comprennent pas toujours dans une acception similaire à celle prévalant dans le cadre de la comptabilité générale des entreprises. En regard, la comptabilité budgétaire en crédits de paiement propose des indicateurs agrégés simples, assis sur une logique d'encaissements et de décaissements qu'il est aisé de se représenter. Au surplus, certains choix normatifs apparaissent avoir pénalisé la lisibilité de la comptabilité générale de l'État. Ainsi, le fait d'évaluer les immeubles de bureaux ou de logements à leur valeur de marché conduit à ne plus comptabiliser d'amortissements, ce qui rend

³⁹ Règles de rattachement à l'exercice, frontière entre passifs et obligations potentielles, flux sans décaissements ou encaissements, etc.

plus difficile, pour le lecteur des comptes, la compréhension de leur état physique réel et de leur niveau d'utilisation.

c) Des indicateurs disponibles avec retard et exclusivement tournés vers l'analyse rétrospective

La comptabilité générale partage avec la comptabilité nationale la propriété de n'être établie qu'à l'issue d'un processus d'inventaire et de retraitement. De ce fait, elle n'offre pas de restitutions de données comptables au fil de l'eau, telles que celles proposées par la comptabilité budgétaire.

Plus largement, la comptabilité générale de l'État est demeurée un instrument d'information rétrospective, échouant à s'imposer comme un outil de pilotage prospectif, comparable à ce que sont devenues la comptabilité budgétaire et la comptabilité nationale. Elle n'a pas encore pris toute sa place dans le processus de gouvernance des finances publiques, dont le volet programmatique s'est considérablement affermi dans la période récente.

d) Une approche « holistique » qui décourage l'appropriation des ordonnateurs principaux

L'approche « holistique » de la comptabilité générale de l'État a conduit le producteur des comptes à écarter l'hypothèse de la tenue d'états financiers par ministère, qui auraient ensuite été consolidés sur le modèle britannique.

S'il a conforté le principe d'unicité de la personne morale de l'État et initialement simplifié la tenue de sa comptabilité générale, ce choix s'est avéré pénalisant au regard du principe de responsabilité des gestionnaires sur les comptes qui décrivent leur gestion. Faute pour la comptabilité générale de rendre compte de l'action individuelle des ordonnateurs principaux que sont les ministres, ceux-ci n'ont pas été pleinement incités à s'impliquer dans son processus d'établissement ou à en mobiliser les résultats pour justifier de l'efficacité de leur gestion et l'améliorer.

Conçue pour pallier ce manque d'appropriation, l'information sectorielle, qui présente les comptes de l'État par regroupements de missions budgétaires, n'a pas, à ce jour, démontré un apport indiscutable. N'ayant pas fait l'objet d'une large communication, elle demeure

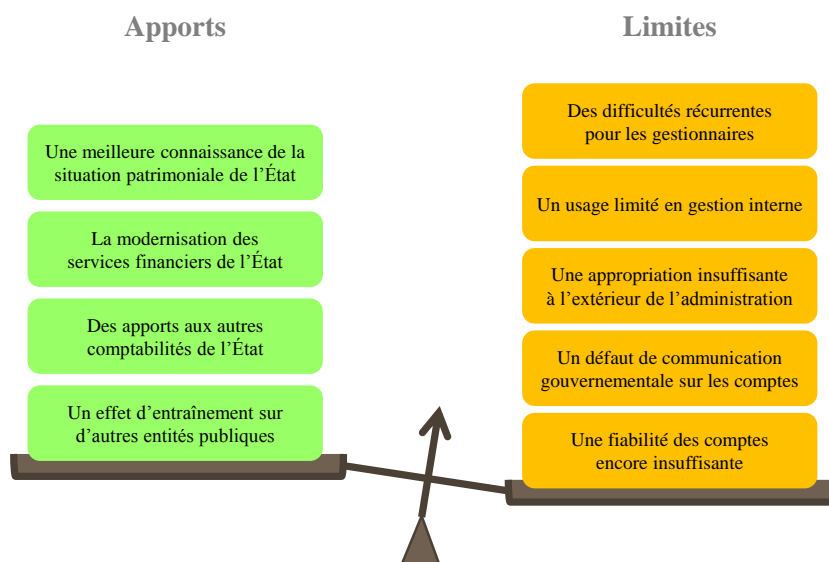
rarement connue et n'offre pas une vision pertinente du domaine de responsabilité des gestionnaires publics, en particulier du fait que les secteurs qu'elle définit regroupent, le plus souvent, plusieurs ministères.

e) Un outil peu pertinent pour l'analyse des politiques partagées

L'un des atouts de la comptabilité générale est la possibilité d'articuler une approche *micro* et une approche *macro* de la gestion, les agrégats du bilan et du compte de résultat représentant la totalisation d'opérations individuelles discernables. La comptabilité générale autorise de ce fait un niveau d'analyse plus fin des comptes de l'État qu'en comptabilité nationale, pour laquelle les retraitements statistiques de la comptabilité budgétaire en crédits de paiement n'offrent pas d'accès au détail des opérations comptabilisées.

Cependant, les agrégats disponibles en comptabilité générale ne rendent compte que des opérations réalisées par l'État en tant que personne morale. Faute de combinaison avec la comptabilité en droits constatés d'autres administrations publiques, la comptabilité générale n'offre pas de vision sur les moyens alloués à la conduite des politiques publiques partagées entre l'État et ses opérateurs, les organismes de sécurité sociale ou les collectivités territoriales. Cela est particulièrement pénalisant pour les ministères chargés de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, de l'écologie et du développement durable.

Graphique n° 3 : une comptabilité renouvelée mais peu utilisée



CONCLUSION

La tenue de la comptabilité générale de l'État a contribué à améliorer significativement la connaissance de ses actifs et de ses passifs, et à éclairer ce faisant le caractère dégradé de sa situation nette comptable. Elle a concouru à développer les synergies entre gestionnaires et comptables, en enrichissant leurs rôles respectifs et en modernisant les outils partagés mis à leur disposition. Elle a accéléré la réforme des organisations, la diffusion au sein des services de l'État de la démarche de maîtrise des risques et la mise en œuvre de procédures nouvelles, inspirées de celles ayant cours dans les grandes entreprises, notamment la certification des comptes. Elle a eu des effets positifs indirects sur les comptabilités budgétaire et nationale, ainsi que sur celles d'autres administrations publiques. Au total, les apports de la comptabilité générale sont indéniables et leur contribution à la transparence de la situation financière de l'État et à la modernisation de sa fonction financière fait consensus, y compris dans les comparaisons internationales où la qualité de l'information et des procédures financières de l'État est reconnue.

Toutefois, les apports de la comptabilité générale n'apparaissent pas, à ce jour, à la hauteur des moyens consacrés par l'administration à son établissement. La tenue des comptes mobilise des ressources significatives, notamment au sein des services ordonnateurs. Les difficultés récurrentes qu'il suscite sont nombreuses : complexité des opérations, situations ressenties de sous-effectif, formation parfois insuffisante, défaut d'adhésion des équipes. En outre, les mesures d'accompagnement mises en œuvre par les professionnels de la fonction comptable demeurent perfectibles. Plus largement, l'attention portée aux modalités de la réforme comptable a pu parfois prendre le pas sur celle accordée aux résultats attendus. Par ailleurs, plusieurs réserves substantielles formulées par le certificateur sur la fiabilité des états financiers et la possibilité d'auditer ceux-ci doivent encore être levées.

De plus, les apports de la comptabilité générale déçoivent au regard des attentes formulées par les promoteurs de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). La comptabilité générale est insuffisamment reconnue et peu utilisée au sein du système comptable de l'État en comparaison de sa comptabilité budgétaire ou de ses comptes en comptabilité nationale. L'image de la situation financière de l'État qu'elle donne n'est ni valorisée par le Gouvernement, ni analysée par le Parlement, ni pleinement appréhendée par les créanciers de l'État ou par les agences de notation qui évaluent son risque de crédit.

Faute d'être suffisamment exploitée, la comptabilité générale a peu fait évoluer les pratiques de gestion administrative. Sa contribution à la fiabilité et à la sincérité budgétaire comme à la réduction des coûts et à une meilleure efficacité de la dépense est, de fait, très en retrait par rapport à l'utilisation qui pourrait pourtant en être faite.

Sa capacité à accompagner le rétablissement des comptes publics n'est pas apparue évidente, rappelant que la transparence de la situation financière n'est pas, à elle seule, un gage de son redressement.

Chapitre III

Une démarche à relancer

pour améliorer la gestion publique

En dépit de ses apports indéniables à la transparence de la situation financière de l'État et à la modernisation de sa fonction financière, la comptabilité générale a déçu les attentes suscitées par son établissement parce qu'elle est à la fois lourde à tenir et insuffisamment utilisée.

Après la phase de mise en place et de montée en puissance du nouveau dispositif, avec ses difficultés et ses insuffisances inévitables, une nouvelle étape doit maintenant être engagée pour remédier à ces deux insuffisances et, ce faisant, conforter l'atteinte des objectifs fixés par le législateur organique.

I - Améliorer les conditions d'établissement des comptes

Le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État doit être amélioré, tant en termes d'efficience que d'efficacité. La situation des producteurs de données, qui contribuent à la tenue de la comptabilité générale de l'État au sein des services ordonnateurs, devrait être mieux prise en compte. Dans le même temps, la réforme de la fonction financière de l'État et la modernisation de son système d'information financière devraient être poursuivies.

A - Prendre davantage en considération les besoins des gestionnaires

Les principales difficultés que soulève la tenue de la comptabilité générale de l'État se concentrent dans les services ordonnateurs, où les producteurs de données associés à sa tenue ne sont pas toujours en mesure d'honorer leurs obligations.

1 - Alléger les contraintes excessives pesant sur les ordonnateurs

Les producteurs de données qui, au sein des services ordonnateurs, contribuent au processus d'établissement de la comptabilité générale, ne contestent pas le principe d'un alignement des normes comptables de l'État sur celles applicables aux entreprises. Ils remettent cependant en cause certaines de ces modalités d'application.

a) Un alignement des normes comptables dont le bien-fondé n'est pas contesté

L'article 30 de la LOLF dispose que « Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. » Ce principe vise à éviter que l'État ne fixe lui-même les normes applicables à ses comptes, au risque de s'exonérer de règles indispensables à ce que ses états financiers donnent une image régulière, sincère et fidèle de sa situation. Sa formulation a exercé une influence très forte sur la mise au point du contenu du recueil des normes comptables de l'État (RNCE) et continue d'avoir un effet déterminant sur les modalités d'établissement de la comptabilité générale de l'État, notamment en ce qu'il fonde le dialogue entre le producteur des comptes et le certificateur.

Dans son principe même, l'article 30 de la LOLF est considéré par tous les intervenants comme une règle juridique sur le bien-fondé de laquelle il n'y a pas lieu de revenir.

b) Des modalités d'application critiquées par les gestionnaires

Tout en souscrivant au principe fixé par l'article 30 précité, plusieurs interlocuteurs sollicités par la Cour estiment que l'alignement

des modalités d'établissement de la comptabilité générale de l'État sur les meilleurs standards applicables aux entreprises ne devrait pas faire peser une exigence excessive sur les producteurs de données des services ordonnateurs.

Regrettant une interprétation parfois trop stricte des dispositions de l'article 30, ils estiment que la faisabilité des opérations de comptabilisation et leur rapport coûts/avantages gagneraient à être davantage pris en compte dans l'élaboration de la norme comptable. Certains invitent aussi le certificateur des comptes à veiller à ne pas exiger une « *qualité comptable intégrale* » qui serait inadaptée aux réalités et aux besoins de la gestion publique.

À l'appui de leur position, ils évoquent des situations dans lesquelles l'administration a dû engager des efforts significatifs pour satisfaire à une application stricte de normes comptables largement alignées sur celles applicables aux entreprises et citent plusieurs normes comptables de l'État qui soulèvent des difficultés pratiques d'application. Ainsi, celle relative aux passifs d'intervention⁴⁰ fait appel à des critères complexes, fondés sur des concepts comptables qui sont généralement mal maîtrisés par les ordonnateurs. De même, les exigences liées au recensement et à l'évaluation des logiciels produits en interne se sont révélées disproportionnées, tout comme celles applicables à la comptabilisation des comptes épargne-temps (CET). En 2014, deux nouvelles normes relatives aux concessions et aux quotas « carbone » ont été adoptées, dont la technicité élevée – qui reflète celle qui s'attache à ces deux sujets – suscite aussi des appréhensions de la part de certains ordonnateurs.

*c) Équilibrer les intérêts respectifs des gestionnaires
internes et des utilisateurs externes*

Au total, nombre de producteurs de données estiment que les modalités d'établissement de la comptabilité générale de l'État correspondent surtout aux préoccupations des utilisateurs externes, sans apporter une plus-value tangible en termes de gestion interne et au risque de décourager les agents qui œuvrent à fiabiliser les états financiers.

⁴⁰ Il s'agit des engagements hors bilan, des provisions et des charges à payer relatives à des transferts monétaires de l'État à des tiers, par exemple les aides à la pierre, les aides au logement, l'allocation aux adultes handicapés.

Le fait que cette appréciation soit largement répandue parmi les services ordonnateurs doit conduire toutes les parties prenantes à s'interroger sur les effets de leurs interventions respectives. Il est en effet essentiel que les efforts consentis pour tenir la comptabilité générale de l'État soient hiérarchisés et proportionnés aux enjeux, en particulier dans un contexte où :

- un important travail de fiabilisation des comptes a d'ores et déjà été fourni depuis 2006 ;
- les efforts conduits par la France pour renforcer la fiabilité de son information financière semblent excéder généralement ceux consentis par les principaux pays comparables ;
- les utilisateurs externes de la comptabilité générale n'en font, de leur propre aveu, pas un usage approfondi en termes d'analyse financière.

Il apparaît dès lors souhaitable que les différents intervenants (le normalisateur comptable, les gestionnaires ministériels, le producteur des comptes, le certificateur) agissent de concert pour écarter les raffinements comptables qui compliquent inutilement la tenue de la comptabilité générale. Pour cela, il conviendrait de :

- mettre systématiquement en regard le coût de l'amélioration marginale de l'information avec son apport à la sincérité des comptes ;
- veiller à ce que les enjeux comptables soient mieux expliqués et partagés avec les producteurs de données ;
- être attentif à ce que le cadre et les modalités de tenue de la comptabilité générale de l'État n'évoluent pas trop fréquemment ou trop brusquement.

RECOMMANDATION N° 1

Proportionner systématiquement les efforts à consentir aux avantages attendus d'une plus grande fiabilité des comptes, prendre davantage en considération les besoins des gestionnaires et leurs contraintes, veiller au caractère stable et réaliste du cadre comptable.

2 - Renforcer l'accompagnement des gestionnaires

Les producteurs de données qui, au sein des services ordonnateurs, contribuent à la tenue de la comptabilité générale de l'État, bénéficient d'un accompagnement de la part des acteurs de la sphère comptable : contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM), cellules de qualité comptable (CQC), service comptable de l'État (SCE). D'une qualité généralement reconnue, cet accompagnement n'en demeure pas moins perfectible.

L'accompagnement de proximité mis en œuvre par les CBCM et les CQC pourrait être renforcé. Tout en continuant de mettre leur expertise à la disposition des services, ils devraient systématiquement apporter leur concours à l'animation de la fonction financière au sein des services ordonnateurs, par exemple au moyen d'ateliers d'information, d'échange ou de formation rassemblant les agents impliqués dans la tenue de la comptabilité générale. Leur action devrait s'orienter également davantage vers le conseil à la prise de décision, sur le fondement notamment des restitutions produites par le système d'information financière de l'État (SIFE), en veillant à fournir une information pertinente en fonction du périmètre de compétence et des agrégats comptables rendant compte de l'activité de chaque ministère.

Les producteurs de données rencontrent des difficultés persistantes à s'approprier la doctrine et la documentation comptables mises à leur disposition par les services centraux de la DGFIP. Ceux-ci doivent veiller tout particulièrement à l'intelligibilité des supports qu'ils établissent. Ils devraient, à cette fin, désigner en leur sein des correspondants qui seraient les interlocuteurs privilégiés de chacun des ministères.

RECOMMANDATION N° 2

Dynamiser l'animation des services financiers de l'État par la désignation de correspondants au sein de la DGFIP, l'amélioration de la documentation comptable et l'accompagnement des gestionnaires dans l'exploitation des restitutions informatiques.

3 - Mieux articuler, chaque fois que possible, les concepts budgétaires et comptables

L'articulation d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité en droits constatés soulève des difficultés, théoriques et pratiques, auxquelles l'État se heurte depuis qu'il tient sa comptabilité générale.

Face à ces difficultés, il n'apparaît pas réaliste aujourd'hui d'aligner systématiquement la comptabilité budgétaire sur la comptabilité générale en mettant en œuvre une budgétisation intégrale en droits constatés. Ce mode de budgétisation a été explicitement écarté lors de la préparation du vote de la LOLF. Les comparaisons internationales établissent qu'il est peu répandu dans le monde et qu'il suscite, le plus souvent, la circonspection des décideurs publics⁴¹.

Il est en revanche envisageable, et nécessaire, de rapprocher, dans certains cas, les définitions des concepts utilisés par les comptabilités budgétaire et comptable, afin d'alléger les contraintes qui pèsent sur les producteurs de données qui contribuent à leur tenue dans le respect des principes posés par le cadre conceptuel des comptes publics ainsi que par le RNCE. Ainsi, les notions de dépenses obligatoires, de dépenses inéluctables, de reports de charges, de charges à payer et de restes à payer gagneraient à être mises en cohérence afin de réduire les écarts existants entre les définitions respectivement retenues par la direction du budget et par la DGFIP. De même, faute d'une définition partagée des dépenses d'investissement entre les comptabilités budgétaire et générale, tous les crédits budgétaires de titre 5 ne sont pas considérés comme concourant à l'investissement de l'État tel qu'en rend compte sa comptabilité générale.

Restes et charges à payer, reports de charges

Les restes à payer correspondent, en comptabilité budgétaire, aux engagements qui n'ont pas encore donné lieu à paiement. En matière d'achats, il s'agit, par exemple, de commandes passées par un service de l'État à des fournisseurs mais qui n'ont pas encore été payés, soit parce que la prestation n'est pas encore intervenue (auquel cas le paiement n'est pas dû), soit parce que délai de règlement n'est pas écoulé.

⁴¹ Certains États pratiquent, en revanche, une utilisation combinée des budgétisations en caisse et en droits constatés, à l'instar de ceux qui ont mis en œuvre une procédure en droits constatés modifiés (Autriche, Belgique, Danemark, Islande, Suisse) ou en caisse modifiée (Italie, Norvège).

Les charges à payer sont, en comptabilité générale, des passifs dont les caractéristiques (échéance et montant) sont connues avec une certitude moindre que celles des dettes. Elles donnent néanmoins une information supplémentaire par rapport aux restes à payer : en matière d'achats, elles correspondent à des prestations réalisées, mais pour lesquelles le paiement n'est pas intervenu, par exemple parce que la facture n'a pas encore été reçue.

La comparaison des restes et des charges à payer apporte un éclairage sur les dépenses budgétaires futures, dont le paiement deviendra exigible avec la réalisation de la prestation. L'évolution des charges à payer peut aussi permettre aux gestionnaires d'anticiper des reports de charges budgétaires d'une année sur l'autre.

RECOMMANDATION N° 3

Procéder à un examen systématique de l'ensemble des concepts utilisés par les comptabilités budgétaire et générale afin d'identifier les rapprochements possibles et d'assurer les articulations nécessaires.

4 - Améliorer la formation des agents et renforcer l'attractivité des carrières financières dans les services ordonnateurs

L'insuffisance perçue des formations dispensées aux agents et le nombre réduit de ceux sur qui repose la fiabilité des écritures comptables sont des préoccupations générales qui concernent l'ensemble de la fonction financière de l'État. La Cour estime plus que jamais nécessaire d'investir dans la formation des agents qui interviennent dans le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État. Elle recommande à cet effet :

- de recenser les savoir-faire et les expertises d'ores et déjà présents dans les ministères ;
- de promouvoir la formation dans les services ordonnateurs ;
- de développer, en lien notamment avec l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE), des catalogues de formation continue, comprenant en particulier des modules de sensibilisation aux concepts de la comptabilité en droits constatés ;

- de créer des programmes de formation « avancés » sur certains sujets, par exemple la conduite des inventaires comptables, le cas échéant avec l'appui d'experts issus de l'AIFE, de la Cour des comptes ou de grands cabinets d'audit ;
- de renforcer la capacité des inspections générales ministérielles à intervenir dans le champ comptable, afin de promouvoir un recours accru à l'audit interne ;
- d'adapter les cursus de formation initiale dispensés par les écoles de la fonction publique aux nouvelles réalités de la fonction financière de l'État.

RECOMMANDATION N° 4

Développer les compétences comptables dans les services gestionnaires en identifiant les expertises existantes, en adaptant les programmes de formation et en renforçant la capacité des inspections ministérielles à intervenir en matière comptable.

Une attention particulière devrait être portée au recrutement et à l'attractivité des carrières dans les services financiers des ministères où des situations de sous-effectif sont ressenties. Par ailleurs, le recrutement plus large de spécialistes de la comptabilité générale, notamment d'experts-comptables, pourrait être encouragé.

B - Moderniser les outils à disposition des comptables

Afin d'améliorer le processus d'établissement de sa comptabilité générale, l'État doit poursuivre la modernisation de sa fonction financière, en s'appuyant en particulier sur les services facturiers et la poursuite de l'adaptation des outils informatiques.

1 - Achever la mise en œuvre des services facturiers

Depuis leur mise en œuvre expérimentale à compter de 2004, les services facturiers ont démontré leur apport à la modernisation de la fonction financière de l'État. En centralisant et en accélérant le traitement des factures, ils ont participé à la fiabilisation des charges à payer, au

raccourcissement des délais de paiement de l'État et à la réduction du montant des intérêts moratoires acquittés par l'administration. La professionnalisation qui accompagne leur mise en œuvre a contribué à la fiabilité de la comptabilité générale de l'État.

Les effets favorables associés à l'existence des services facturiers justifieraient que leur mise en œuvre soit accélérée aux niveaux central et déconcentré, voire au sein des opérateurs, dans le prolongement des décisions prises par le comité interministériel pour la modernisation de l'action publique (CIMAP) du 18 décembre 2013.

2 - Continuer de faire progresser les outils informatiques

L'efficacité du processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État repose en grande partie sur la performance des systèmes d'information qu'elle requiert. Plusieurs mesures seraient de nature à renforcer leur contribution à l'atteinte des objectifs fixés par le législateur, tout en répondant mieux aux attentes des utilisateurs ministériels.

a) Améliorer la remise d'écritures comptables vers Chorus

Depuis le 1^{er} janvier 2012, Chorus est, au sein du SIFE, l'application unique de tenue de la comptabilité générale de l'État. Le recours à un progiciel de gestion intégré n'a cependant, à ce jour, pas produit ses pleins effets. L'interconnexion de Chorus avec plusieurs applications financières ministérielles dites « remettantes », car elles transmettent au progiciel des écritures comptables, demeure assurée selon un format informatique qui requiert l'utilisation de multiples tables de conversion. Cela ne permet d'assurer que très difficilement la complète traçabilité des opérations comptables et limite significativement la portée des vérifications du certificateur.

À ce jour, parmi les vingt-quatre applications remettantes, seules quatre ont vu leur interconnexion avec Chorus évoluer vers un format de remise enrichi, à base de « comptes-rendus d'événement » (CRE). Il est prévu que trois autres applications basculent vers le format enrichi d'ici fin 2016. Pour les dix-sept applications restantes, l'interconnexion avec Chorus dans un format enrichi n'interviendra qu'au fur et à mesure des projets tendant à leur réécriture ou à leur remplacement, selon un calendrier dont l'échéance est à ce jour indéterminée.

La Cour recommande, dans le prolongement des observations qu'elle a formulées à l'occasion de la certification des comptes de l'État, que soient assurée prioritairement la mise en œuvre des interfaces de remise des écritures comptables vers Chorus dans un format enrichi.

Plus largement, elle estime qu'ayant investi des ressources significatives dans l'achat d'un progiciel, l'État devrait orienter une part de ses investissements informatiques vers les opérations dégageant des synergies entre ce dernier et les autres applications de son système d'information financière. Celles-ci gagneraient à être reliées à Chorus, par exemple les applications ministérielles de gestion du parc immobilier ou les systèmes d'information des ressources humaines.

b) Adapter l'ergonomie des outils

Plusieurs secrétaires généraux ministériels et CBCM ont indiqué à la Cour que l'ergonomie des outils informatiques mis à la disposition de leurs agents devrait être améliorée. Ils mettent notamment en avant la rigidité de l'outil et le manque de lisibilité du libellé de ses restitutions.

Dans le prolongement de récents travaux de l'AIFE, la Cour recommande de recenser auprès des services ordonnateurs les améliorations susceptibles de renforcer l'ergonomie des outils et d'opérer en priorité les ajustements présentant le meilleur rapport coût/avantages.

c) Automatiser certains débouchés de la comptabilité générale de l'État

Bien que la comptabilité générale de l'État soit tenue depuis plus de trois ans dans Chorus, les états financiers présentés annuellement dans le CGE demeurent bâtis sur la base d'un retraitement manuel de données issues du progiciel. Or, de par sa conception même, celui-ci devrait être en mesure de produire automatiquement ses états financiers.

De même, il serait envisageable que les données de la comptabilité générale de l'État puissent servir à l'établissement de ses comptes en comptabilité nationale, avec moins de retraitements préalables. Pour cela, il pourrait être nécessaire de rapprocher la nomenclature par destination des dépenses budgétaires de l'État de celle, en comptabilité nationale, des dépenses des administrations publiques par fonction (COFOG). Enfin, un enrichissement automatisé de Chorus pourrait permettre de mieux recenser les charges à payer.

d) Poursuivre la dématérialisation des procédures

L'arrêté du 9 septembre 2013 relatif aux conditions de dématérialisation des documents comptables a ouvert la voie à un recours accru à la dématérialisation des procédures comptables, tant en ce qui concerne les relations entre services prescripteurs, services facturiers et services comptables que vis-à-vis des prestataires extérieurs de l'État⁴².

La dématérialisation des procédures est susceptible de contribuer favorablement à l'efficacité du processus de tenue de la comptabilité générale de l'État, notamment en dispensant les agents concernés de manier des pièces justificatives au format papier ou de confectionner des liasses de comptes physiques. Elle constitue à terme l'une des principales possibilités d'économies dans le fonctionnement de la fonction financière de l'État, et notamment dans les relations de ce dernier avec ses fournisseurs.

À ce titre, la mise en œuvre de l'ordonnance du 26 juin 2014 relative au développement de la facturation électronique fixe des échéances précises, avec notamment le lancement escompté en 2017 de l'outil Chorus Portail Pro.

RECOMMANDATION N° 5

Achever d'ici 2017 la généralisation des services facturiers et consentir à court terme les investissements permettant, chaque fois que les enjeux le justifient, d'intégrer, d'automatiser et de dématérialiser davantage l'établissement des comptes de l'État.

II - Faire en sorte que la comptabilité générale soit davantage utilisée

Les constats de la Cour sur le caractère très insuffisant de l'utilisation qui est faite de la comptabilité générale de l'État, par les

⁴² Le portail Chorus Factures de l'État permet ainsi de dématérialiser les échanges entre l'État et ses fournisseurs, afin notamment d'obtenir directement les pièces justificatives jointes aux demandes de paiement.

gestionnaires ministériels et le Gouvernement comme par les parlementaires et les observateurs des finances publiques, justifient que des mesures soient prises pour favoriser un recours plus systématique aux données, notamment patrimoniales, qui sont disponibles depuis que l'État produit des états financiers conformément à l'article 30 de la LOLF.

Il conviendrait que des mesures soient prises pour que la comptabilité générale de l'État soit davantage utilisée, en la mettant au service de la gestion publique, en faisant évoluer les modalités de la communication financière de l'État et en accompagnant activement l'évolution du système comptable dans son ensemble.

A - Mettre la comptabilité générale au service de la gestion de l'État

L'établissement de la comptabilité générale de l'État a exigé un effort soutenu de l'administration en vue de se conformer à des exigences nouvelles en termes de fiabilité comptable. La comptabilité générale de l'État entrant dans sa phase de maturité, il apparaît désormais nécessaire de s'assurer que les gestionnaires tirent effectivement le bénéfice, en gestion, des données qu'ils contribuent à recueillir.

Plusieurs mesures sont de nature à y contribuer.

1 - Permettre aux CBCM d'apporter un appui efficace aux ordonnateurs centraux

Alors que les contrôleurs budgétaires locaux peuvent être amenés à exercer certaines de leurs missions en lien avec les responsables des départements du contrôle budgétaire (DCB), les comptables locaux ont, pour leur part, conservé une pleine autonomie vis-à-vis des comptables centraux ministériels. Initialement conçue pour maintenir une cohérence entre le champ de compétence du trésorier-payeur général (TPG) et la responsabilité et le positionnement propres du préfet au plan territorial, cette situation n'est pas sans soulever des difficultés en gestion. Sauf dans de rares exceptions (ministère de la défense, notamment), les CBCM ne disposent pas d'une vision complète sur les opérations comptabilisées par les comptables locaux sur le champ de leur ministère. Ils ne sont toujours pas en mesure d'intervenir pour faciliter les relations entre les services ministériels et le réseau comptable. Dans certains cas, les services

comptables centraux sont même conduits à faire appel à l'ordonnateur en vue de faire évoluer, au travers des ordonnateurs déconcentrés, les pratiques des comptables locaux.

Plus largement, la dissonance est remarquable entre le potentiel de simplification offert par les outils informatiques dont s'est doté l'État et la complexité de son organisation financière, en particulier dans ses services déconcentrés. La Cour a souligné, à l'occasion de travaux antérieurs⁴³, que la pleine exploitation des potentialités de l'outil Chorus requerrait une rationalisation de l'organisation comptable, une révision de certains arbitrages techniques rendus lors de sa conception et une évolution de la « culture administrative » dans la filière financière.

Pour renforcer la contribution des comptes de l'État à l'amélioration de sa gestion, il est nécessaire de faire davantage coïncider les périmètres comptables et les périmètres de responsabilité, conformément à l'esprit de la LOLF et compte tenu de l'acquis essentiel que représente la stabilisation, dans la période récente, des périmètres de responsabilité des secrétaires généraux ministériels et des CBCM.

RECOMMANDATION N° 6

Ouvrir rapidement aux comptables ministériels un accès complet aux données de comptabilité générale relatives aux services déconcentrés de leur ressort et, à terme, faire mieux coïncider leur champ de responsabilité avec celui des gestionnaires.

2 - Diffuser systématiquement des restitutions comptables correspondant aux périmètres de responsabilité

Les arbitrages rendus par le législateur organique ont consacré la comptabilité générale de l'État en tant que personne morale unique, écartant *de facto* l'établissement d'états financiers par ministère sur le modèle britannique. Ce choix ne doit cependant pas faire obstacle à la diffusion de restitutions comptables sur chaque périmètre de

⁴³ Cf. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2011*, Tome II, Chorus et les systèmes d'information financière de l'État, p. 265-294. La Documentation française, février 2011, 426 p., disponible sur www.ccomptes.fr

responsabilité, afin de favoriser l'appropriation par les gestionnaires des données de la comptabilité générale de l'État et leur utilisation effective.

La mise à disposition systématique de restitutions comptables par ministère et par programme, décrivant les ressources et les résultats financiers obtenus par les gestionnaires publics dans leur périmètre de responsabilité, est une préoccupation ancienne. Annoncée dès juin 2005, elle n'a pas été mise en œuvre à ce jour, en dépit des recommandations formulées par la Cour, qui conservent toute leur actualité.

Afin de renouer avec l'objectif de responsabilisation des gestionnaires porté par la LOLF, la Cour recommande que les CBCM leur diffusent systématiquement des restitutions couvrant les agrégats comptables significatifs. Ces restitutions devraient porter notamment sur les immobilisations, les passifs non financiers et les charges, au minimum pour chaque mission et chaque programme budgétaire, et sur le périmètre de compétences de chaque responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM).

RECOMMANDATION N° 7

Engager dans plusieurs ministères pilotes une phase d'expérimentation visant à la diffusion systématique de restitutions comptables correspondant à leur périmètre de responsabilité.

3 - Développer la comptabilité analytique là où les enjeux le justifient

La comptabilité générale de l'État doit constituer le socle d'une comptabilité analytique permettant de « connaître les coûts de revient, complets et/ou marginaux, les charges directes et indirectes, fixes et variables »⁴⁴ à des fins de pilotage, dans les domaines où sa mise en place apparaît pertinente.

Plusieurs projets existent dans différents ministères visant à doter des services gestionnaires d'indicateurs analytiques. Une part de ces

⁴⁴ Cf. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2011*, Tome II, Chorus et les systèmes d'information financière de l'État, p. 265-294. La Documentation française, février 2011, 426 p., disponible sur www.ccomptes.fr et article 59 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

projets s'appuie cependant, non sur les données de la comptabilité générale de l'État, mais sur des informations issues de sa comptabilité budgétaire ou de systèmes d'information extracomptables.

Pour pallier cet inconvénient, l'AIFE et la DGFIP devraient veiller à ce que les données de la comptabilité générale, disponibles au sein du SIFE, soient bien accessibles aux gestionnaires qu'elles concernent. Ceux-ci seraient alors en mesure de les exploiter pour leurs besoins analytiques, le cas échéant en procédant eux-mêmes aux interconnexions utiles avec leurs propres systèmes d'information auxiliaires.

De même, la Cour suggère, dans un contexte budgétaire fortement contraint pour les ministères, que l'AIFE acquière les modules SAP nécessaires à une intégration de la comptabilité analytique au sein du SIFE, en vue notamment d'éviter que certains d'entre eux n'entreprennent de développer ou d'acquérir des solutions propres, pour un coût en définitive supérieur pour la collectivité. L'AIFE devrait, ce faisant, veiller à ce que la grille de tarification de ces modules n'en décourage pas l'utilisation par les gestionnaires ministériels.

Par ailleurs, s'il était avéré que l'organisation de la comptabilité analytique de l'État nécessitait des textes réglementaires nouveaux, ceux-ci devraient être adoptés rapidement pour que les administrations disposent enfin d'une visibilité sur les modalités de sa tenue.

Afin que les contrôleurs de gestion placés auprès des responsables de programme soient en mesure d'exploiter effectivement les indicateurs mis à leur disposition par le SIFE, et notamment ceux issus de la comptabilité analytique ou de la comptabilité générale de l'État, il conviendrait d'alléger la charge de travail qui leur incombe actuellement au titre de la comptabilité d'analyse du coût des actions (CAC), dans un contexte où celle-ci n'a pas répondu aux attentes qu'elle avait suscitées.

RECOMMANDATION N° 8

Développer la comptabilité analytique dans les services gestionnaires là où les enjeux le justifient et lui réaffecter, sur la base d'une évaluation de l'utilité réelle de la comptabilité d'analyse du coût des actions, tout ou partie des moyens alloués à celle-ci.

4 - Optimiser certaines fonctions horizontales grâce à la comptabilité générale

Le champ d'application du contrôle de gestion et de l'amélioration de la performance ne se limite pas aux seules politiques publiques mises en œuvre par les ministres, responsables de programme ou responsables de budget opérationnel de programme (BOP). En tant que « système de pilotage » de la performance, le contrôle de gestion a vocation à se déployer dans l'ensemble des fonctions horizontales : budget et finances, gestion des ressources humaines, stratégie d'achat, immobilier, etc.

Le contrôle de gestion gagnerait à cette occasion à s'appuyer sur les indicateurs issus de la comptabilité générale de l'État qui, s'ils faisaient l'objet d'une valorisation volontariste, pourraient apporter une contribution décisive à l'optimisation des fonctions horizontales, notamment les procédures de budgétisation.

a) L'amélioration des procédures de budgétisation

La Cour a relevé que la tenue de la comptabilité générale de l'État a d'ores et déjà des effets positifs sur les procédures de budgétisation, par exemple grâce à la prise en compte des charges à payer pour détecter les sous-budgétisations, au suivi du service fait, à l'enregistrement de provisions pour charges ou au recensement d'obligations potentielles donnant lieu à la comptabilisation d'engagements hors bilan.

Ces effets pourraient cependant être approfondis et étendus :

- la mise en place d'un outil partagé de suivi des litiges favoriserait l'évaluation du montant des provisions correspondantes, tout en permettant d'assurer que les risques budgétaires associés ont été correctement pris en compte au cours de la budgétisation ;
- afin d'affermir le contrôle interne en matière budgétaire et la maîtrise de l'exécution, il serait envisageable d'analyser systématiquement, *a posteriori*, la budgétisation des missions dont l'exécution des crédits s'est significativement écartée de leur programmation, sur le fondement notamment des données issues de la comptabilité générale. Des erreurs de programmation dont l'origine est technique, voire certaines débudgétisations, pourraient être ainsi évitées pour les exercices futurs ;
- dans certains cas, les amortissements enregistrés en comptabilité générale sont susceptibles d'éclairer les investissements à réaliser

pour maintenir la valeur des actifs amortissables, tels les biens immobiliers, les flottes de véhicules ou les équipements informatiques⁴⁵. La direction du budget et les CBCM devraient être invités à en tenir le plus grand compte lorsqu'ils apprécient la sincérité des hypothèses de budgétisation ;

- la définition systématique de l'horizon d'exigibilité des provisions ouvrirait la voie à ce que des tests de cohérence soient conduits afin d'assurer que le décaissement anticipé des provisions corresponde à la trajectoire budgétaire, telle qu'elle ressort notamment de la comptabilité budgétaire en autorisations d'engagement (AE).

b) La modernisation de certaines autres fonctions horizontales

Au-delà des procédures de budgétisation, les données de la comptabilité générale de l'État sont susceptibles de contribuer à la modernisation d'autres fonctions horizontales.

Ainsi, la politique d'achat de l'État pourrait être améliorée grâce à l'analyse de ses actifs immobilisés, que l'on considère leur usure ou leur délai d'amortissement. De bonnes pratiques existent d'ores et déjà en la matière. L'analyse des transactions financières par nature et par montant devrait, par ailleurs, permettre d'identifier les achats de faible montant et favoriser la mutualisation des commandes. Pour mémoire, près du tiers des écritures du grand livre comptable de l'État pour l'exercice 2014 portait sur un montant inférieur à 100 €.

La stratégie d'investissement de l'État pourrait être décrite sur le fondement des dotations et des reprises enregistrées notamment au titre des amortissements et des dépréciations. Il serait ainsi envisageable de bâtir des indicateurs décrivant l'effort engagé pour entretenir le patrimoine de l'État au regard des besoins. De même, une analyse des délais d'amortissement serait susceptible de mettre en évidence les cycles pluriannuels d'investissement et de permettre d'anticiper davantage leurs pics. La comptabilité analytique apporterait un appui utile à la décision en éclairant le coût complet des projets. Plus largement, la structure des actifs de l'État devrait être rapportée à celle de ses produits et de ses charges, afin notamment d'apprécier s'il est en mesure d'entretenir le patrimoine dont il a la charge.

⁴⁵ Pour un nombre important d'actifs détenus par l'État, il n'est pas appliqué d'amortissement compte tenu des méthodes d'évaluation retenues. Ainsi, le parc immobilier non spécifique est évalué à sa valeur de marché. De même, les infrastructures autoroutières sont évaluées à leur coût de remplacement.

En matière de politique immobilière, la Cour a rappelé à l'occasion de travaux récents l'importance de mettre en œuvre une « véritable analyse des coûts, complétée par des indicateurs d'activité et de performance immobilière »⁴⁶. La publication régulière d'indicateurs simples est susceptible de favoriser la résorption progressive des écarts les plus importants entre administrations.

S'agissant de la gestion des ressources humaines, les travaux engagés en vue de recenser les comptes épargne-temps (CET) des agents de la fonction publique de l'État et calculer le montant des provisions qui s'y attachent illustrent que la comptabilité générale peut contribuer à faire converger les pratiques de gestion avec la réglementation applicable. Une fois mis en service les systèmes d'information pour les ressources humaines (SIRH) ministériels, leur interconnexion avec le SIFE devrait favoriser l'émergence d'une comptabilité analytique étendue aux ressources humaines.

B - Rénover la communication financière de l'État

Dix ans après son entrée en vigueur, l'utilisation de la comptabilité générale de l'État par des entités extérieures à l'administration s'est avérée très modeste au regard des attentes initiales de ses promoteurs. L'exploitation des états financiers par le Gouvernement, par le Parlement ou par les observateurs des finances publiques présente le plus souvent un caractère ponctuel et est insuffisante pour leur permettre d'apprécier la situation financière de l'État dans son ensemble.

Cette situation est pour partie imputable aux modalités selon lesquelles l'État communique sur ses états financiers, par exemple en termes de calendrier et d'accessibilité. Elle résulte également de l'incapacité des utilisateurs externes à en tirer des enseignements quant à la situation financière de l'État. Face à ce constat, l'État pourrait être conduit à mieux accompagner les utilisateurs externes de ses états financiers, voire à participer lui-même à la valorisation de son information financière, par exemple en éclairant davantage la soutenabilité de sa trajectoire budgétaire.

Plusieurs mesures simples peuvent contribuer à cet objectif.

⁴⁶ Cf. Cour des comptes, *Référé, Bilan de la politique immobilière de l'État*, 30 décembre 2014, 20 p., disponible sur www.ccomptes.fr

1 - Avancer la communication sur les comptes

Articulé autour du dépôt du projet de loi de règlement, le calendrier actuel de communication de la comptabilité générale de l'État soulève plusieurs difficultés :

- en dépit des attentes exprimées par les promoteurs de la LOLF, le dépôt du projet de loi de règlement ne s'est pas imposé comme un temps fort du cycle annuel des finances publiques. Il demeure pour l'essentiel, dans la culture parlementaire et administrative, un « acte formel et dénué de portée politique »⁴⁷. La mise en œuvre du « semestre européen »⁴⁸ a rendu plus difficile à satisfaire l'exigence de « chaînage vertueux »⁴⁹ des lois de règlement (LR) et des projets de loi de finances (PLF) ;
- la communication de l'État sur sa comptabilité générale est pénalisée par sa concomitance avec la présentation des indicateurs de clôture de l'exécution budgétaire et des conclusions de l'acte de certification. Pour ne pas brouiller les messages adressés au Parlement et au public, le Gouvernement est, de fait, dissuadé de présenter en détail la situation financière de l'État esquissée par ses états financiers ;
- les résultats de la comptabilité générale de l'État sont actuellement communiqués dans un calendrier incompatible avec la notification, aux autorités communautaires, des indicateurs de suivi de l'exécution des finances publiques (solde notifié, dette notifiée, etc.), prévue avant le 1^{er} avril de l'exercice N+1 ;
- plus largement, la remise aux autorités communautaires du programme de stabilité (PSTAB) apparaît s'être imposée comme un « nouveau rendez-vous majeur des finances publiques au

⁴⁷ Cf. Sénat, Rapport d'information n° 388 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'état d'avancement de la mise en œuvre de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, par M. Jean ARTHUIS, Sénateur, juillet 2003.

⁴⁸ Dans le cadre du renforcement de la surveillance macrobudgétaire en zone euro, chaque État membre doit notifier au mois d'avril à la Commission européenne un programme de stabilité (PSTAB) décrivant la trajectoire pluriannuelle de ses finances publiques.

⁴⁹ Selon le « chaînage vertueux », le projet de loi de finances N+1 ne peut être examiné avant le règlement de l'exercice N-1.

printemps »⁵⁰, au détriment notamment du vote de la loi de règlement ou du débat d'orientation des finances publiques (DOFP).

Afin que la communication sur les états financiers de l'État prenne en compte ce nouveau contexte, la Cour suggère qu'une information sur les comptes provisoires intervienne au début du mois d'avril, avant la transmission du programme de stabilité.

À ce stade de la procédure, le Parlement ne serait pas encore rendu destinataire du CGE, mais uniquement d'une synthèse, sous la forme par exemple de la plaquette « quatre pages », établie sur la base de chiffres provisoires. L'État mettrait ainsi en œuvre une bonne pratique existant depuis 2005 en matière de finances sociales. La commission des comptes de la sécurité sociale publie en effet, en avril N+1, des éléments provisoires (soldes des branches, situation nette de la caisse d'amortissement de la dette sociale) relatifs aux comptes de l'exercice N du régime général.

2 - Améliorer l'accès à l'information financière et sa lisibilité

Le format de la communication financière de l'État constitue un facteur clé de son appropriation par ses utilisateurs externes et de l'utilité de la tenue de sa comptabilité générale. Plusieurs interlocuteurs que la Cour a sollicités, notamment les administrateurs attachés au service des commissions parlementaires des finances, lui ont indiqué que la présentation de l'annexe du CGE, et des documents qui l'accompagnent, ne favorise pas leur exploitation. Alors même que les parlementaires ont vocation à compter parmi les principaux utilisateurs externes de la comptabilité générale, un tel constat ne peut demeurer sans suites.

Conformément aux meilleures pratiques sur le plan international⁵¹, la Cour estime que devrait être mis à l'étude, en étroite concertation avec

⁵⁰ Cf. Cour des comptes, *Rapport public thématique : La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*. La Documentation française, novembre 2011, 236 p., disponible sur www.ccomptes.fr

⁵¹ Aux États-Unis, l'entité chargée de la production des normes comptables pour les collectivités territoriales et les États, le *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) consacre une part importante de son activité à la formation des utilisateurs. Cf. *International Public Sector Accounting Standards Board, The Road to Accrual Accounting in the United States of America, Information paper*, mars 2006. Des comparatifs internationaux mettent en évidence la nécessité d'accompagner les utilisateurs des états financiers de l'État. Cf. *Association of Chartered Certified Accountants, Consolidated Government Accounts: How they are used ?*, juin 2015.

les intéressés, un dispositif d'accompagnement des utilisateurs externes de la comptabilité générale, en leur proposant par exemple une assistance à l'interprétation des états financiers.

La présentation de l'annexe du CGE est régie par le recueil des normes comptables de l'État (RNCE) et, plus largement, par les dispositions de l'article 30 de la LOLF. Même si la lisibilité et l'accessibilité de l'annexe pourront continuer à progresser dans les années à venir, il n'est pas certain qu'elles puissent atteindre un niveau tel que ce document puisse être utilisé par des lecteurs qui ne disposent pas de compétences en matière financière et comptable.

La Cour estime plus réaliste de recommander au producteur des comptes de concentrer ses efforts sur la lisibilité et l'accessibilité du rapport de présentation, afin d'en faire un véritable document explicatif, complémentaire de l'annexe du CGE et permettant une appréhension de la situation financière de l'État faisant apparaître les principaux enjeux. À cet effet, la Cour suggère notamment :

- d'éviter que le rapport de présentation ne comporte les mêmes informations que l'annexe du CGE, au besoin en transférant des développements de la seconde dans le premier ;
- de faire passer l'information sectorielle⁵² de l'annexe du CGE au rapport de présentation afin de la mettre davantage en valeur ;
- de rendre compte dans le rapport de présentation des effets, positifs ou négatifs, des décisions prises par les pouvoirs publics sur la situation financière de l'État ainsi que des conséquences comptables de l'évolution des principaux déterminants du contexte économique⁵³ ;
- d'intégrer au rapport de présentation des développements sur les risques financiers auxquels l'État est exposé, en veillant à préciser leur horizon d'exigibilité éventuel et les missions budgétaires concernées, ainsi que leurs conséquences sur la soutenabilité de la trajectoire budgétaire de l'État, à l'instar des meilleures pratiques

⁵² Le référentiel comptable fait obligation à l'État de ventiler les principaux postes de ses états financiers en fonction de leur destination. L'État a défini sept secteurs : collectivités territoriales ; défense ; dettes financières ; développement durable ; éducation et culture ; finances ; justice, sécurité et autres mission régaliennes.

⁵³ Ainsi, la baisse des taux d'intérêt se traduit par une hausse de l'encours des engagements de retraite.

internationales⁵⁴. Ces développements pourraient notamment éclairer les travaux du haut conseil des finances publiques (HCFP).

3 - Éclairer le résultat de la gestion et la soutenabilité à terme

La place éminente occupée par les comptabilités budgétaire et nationale dans les processus de décision politique ne prive pas la comptabilité générale de l'État de toute utilité dans le pilotage de sa trajectoire financière. La comptabilité générale de l'État est en effet susceptible de satisfaire certaines attentes des utilisateurs de l'information financière de l'État, telles qu'elles ressortent notamment du cadre conceptuel des comptes publics. Elle pourrait notamment être davantage exploitée en vue d'éclairer l'analyse rétrospective de la gestion de l'État et la soutenabilité de sa trajectoire financière à terme.

L'État tenant désormais une comptabilité générale proche de celle des entreprises, il devrait être possible de lui appliquer, pour apprécier sa situation financière, des méthodes d'analyse comparables à celles utilisées pour ces dernières.

Parmi ces méthodes, la construction de ratios d'analyse financière apparaît une piste de réflexion intéressante. La méthode des ratios est en effet appliquée de longue date avec succès au suivi de la situation financière d'autres administrations publiques, en particulier les collectivités territoriales et les établissements publics.

La publication d'indicateurs éclairant la soutenabilité à terme de la situation financière de l'État est une attente ancienne des parlementaires, à laquelle une exploitation plus systématique de la comptabilité générale de l'État serait susceptible de contribuer. Sur le modèle de la communication financière des collectivités territoriales, la communication financière de l'État pourrait présenter divers indicateurs de soutenabilité issus de la comptabilité générale : ratio d'autofinancement, délai de désendettement, ratio actif / dette financière, etc.

Ces indicateurs trouveraient naturellement leur place dans le rapport de présentation, se rapprochant ainsi de la pratique de l'administration américaine dans ce domaine.

⁵⁴ Aux États-Unis, le *Government Accountability Office* (GAO) publie régulièrement des projections de long terme portant sur l'équilibre des finances fédérales. Cf. *Government Accountability Office (GAO), Projecting the Future of Federal Finances: Long-Term Fiscal Simulations*, avril 2015.

C - Poursuivre la transformation du système comptable

Au-delà de son exploitation directe par ses utilisateurs internes ou externes, la comptabilité générale participe du système comptable de l'État dans son ensemble, et elle contribue notamment indirectement à la tenue des comptes de l'État en comptabilité nationale.

Sa contribution à la transparence des comptes publics pourrait être encore accrue au prix de quelques évolutions du système comptable de l'État.

1 - Resserrer les liens entre la comptabilité générale de l'État et ses comptes en comptabilité nationale

À ce jour, l'établissement des comptes de l'État en comptabilité nationale s'appuie principalement sur les données issues de sa comptabilité budgétaire, la comptabilité générale apportant une contribution utile mais limitée à certains agrégats. Afin que les données issues de la comptabilité générale de l'État contribuent plus utilement à la tenue de ses comptes en comptabilité nationale, les pistes de réflexion suivantes pourraient être explorées :

- afin que le comptable national apprécie l'opportunité de corriger les comptes nationaux sur la base des anomalies relevées par le certificateur, les rapports de missions intermédiaire et finale rédigés par ce dernier pourraient être systématiquement transmis au département des comptes nationaux de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) ;
- pour faciliter le classement des dépenses de l'État selon la nomenclature des dépenses des administrations publiques par fonction (COFOG), une correspondance pourrait être établie entre cette nomenclature et la nomenclature « mission-programme-action » (MPA) ;
- pour que les données de la comptabilité générale de l'État concourent à l'élaboration des comptes nationaux notifiés à la Commission européenne, il pourrait être envisagé que des données provisoires soient transmises au département des comptes nationaux de l'INSEE.

2 - Rendre mieux compte des politiques partagées grâce à l'agrégation des comptes

Le Parlement a depuis longtemps exprimé ses attentes en matière d'agrégation de comptes entre administrations publiques, notamment dans l'optique de mieux appréhender les politiques auxquelles concourent plusieurs administrations publiques.

Ces attentes ont vu leur portée renouvelée dans le cadre du renforcement du pacte de stabilité et de croissance. En effet, en application de la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, le Parlement se prononce lors du vote de la loi de finances initiale (LFI) non seulement sur le champ des finances de l'État mais aussi sur celui de l'ensemble des administrations publiques. Il en est résulté un besoin d'information nouveau que la comptabilité générale de l'État, si elle était agrégée avec les comptabilités en droits constatés d'autres administrations publiques, pourrait contribuer à satisfaire, conformément aux dispositions du cadre conceptuel des comptes publics.

Dans le prolongement d'observations formulées dans le cadre d'autres travaux, la Cour recommande de privilégier, dans un premier temps, une combinaison⁵⁵ des états financiers de l'État avec ceux de ses principaux opérateurs.

a) La combinaison de la comptabilité en droits constatés de l'État avec celle de ses principaux opérateurs

Répondant le plus souvent à une volonté de décentraliser les processus de décision, mais aussi parfois à des impératifs budgétaires, le recours par l'État à des opérateurs s'est fortement développé dans la période récente. Ce développement soulève des enjeux en matière de lisibilité de l'action publique, notamment une asymétrie d'information comptable entre les missions assurées en propre par l'État et celles pour lesquelles il sollicite fortement un ou plusieurs opérateurs. Dans le premier cas, les informations comptables, par exemple celles relatives à l'actif mobilisé ou aux passifs enregistrés, sont généralement plus

⁵⁵ À la différence de la consolidation, la combinaison agrège les comptes d'entités qui forment un ensemble cohérent du fait des relations, notamment économiques, qu'elles entretiennent, indépendamment des liens de participation ou des relations de contrôle qui s'exercent, ou non, entre elles.

détaillées que celles disponibles que lorsque l'intervention d'une personnalité morale tierce, celle d'un opérateur, masque l'ampleur des moyens alloués ou des risques pris.

La plupart des opérateurs de l'État tenant eux-mêmes une comptabilité en droits constatés, il serait envisageable de dépasser cette asymétrie d'information en combinant la comptabilité générale de l'État avec la comptabilité en droits constatés de certains d'entre eux. Il serait ainsi rendu compte dans un jeu unique d'états financiers des données comptables relatives aux principales politiques conduites par l'État et ses opérateurs.

Afin de préparer cette combinaison, la Cour recommande de définir une liste des opérateurs dont les comptes seraient à combiner en priorité, en raison par exemple de l'importance des transferts dont ils bénéficient pour mettre en œuvre les politiques publiques dont ils sont chargés. Elle suggère aussi d'adopter une norme comptable relative à la combinaison des comptes publics et d'évaluer le coût et le délai de réalisation des évolutions qui s'imposeraient au SIFE comme à celui des opérateurs concernés.

Une fois ces travaux préparatoires achevés, il appartiendrait au Gouvernement de fixer une échéance réaliste de combinaison, à compter de 2020⁵⁶, de la comptabilité en droits constatés de l'État avec celle de ses principaux opérateurs.

RECOMMANDATION N° 9

Achever les travaux préparatoires à la combinaison de la comptabilité en droits constatés de l'État avec celle de ses principaux opérateurs, de sorte que celle-ci puisse intervenir à l'horizon de 2020.

b) La combinaison de la comptabilité générale de l'État avec les autres comptes du secteur public

Pour plusieurs interlocuteurs sollicités par la Cour, la combinaison de la comptabilité générale de l'État avec la comptabilité en droits

⁵⁶ Année de pleine entrée en vigueur du recueil des normes comptables applicables aux établissements publics. Cf. Ministère des finances et des comptes publics, Recueil des normes comptables applicables aux établissements publics, juillet 2015.

constatés de ses principaux opérateurs devrait être regardée comme la première étape d'une démarche plus ambitieuse, visant à terme à opérer une combinaison de la comptabilité générale de l'État avec les comptabilités en droits constatés de l'ensemble des entités qu'il contrôle et des autres administrations publiques, collectivités territoriales et organismes de sécurité sociale.

Cette perspective est, par plusieurs aspects, séduisante : la tenue de comptes combinés des administrations publiques offrirait une vision globale des politiques publiques, notamment les politiques partagées où interviennent plusieurs échelons d'administrations publiques et que la comptabilité nationale ne permet pas d'appréhender. En neutralisant les flux financiers entre administrations publiques, elle éclairerait la contribution réelle de chacune d'entre elles à la conduite des politiques publiques tout en mettant en évidence les moyens respectifs dont disposent les administrations. Cette combinaison accroîtrait la complémentarité de leurs interventions respectives.

Cependant, combiner les comptabilités en droits constatés des différents acteurs du secteur public constituerait une démarche lourde et coûteuse. Il n'est pas certain, en effet, que les coûts informatique et humain de l'opération se comparent favorablement à son utilité, en particulier dans un contexte où la comptabilité nationale donne d'ores et déjà une vision agrégée de la situation financière des administrations publiques, certes imparfaite mais largement reconnue sur les plans national et international.

Au demeurant, les relations qu'entretiennent la comptabilité générale de l'État et ses comptes en comptabilité nationale pourraient évoluer dans les années à venir sous l'impulsion communautaire. Pour ces motifs, la Cour estime prématuré que l'État engage des travaux tendant à combiner sa comptabilité en droits constatés avec celle d'autres administrations publiques.

A fortiori, la Cour n'a pas identifié d'intérêt à ce que la comptabilité générale de l'État soit consolidée ou combinée avec la comptabilité générale des entités du secteur marchand qu'il contrôle, y compris lorsque celles-ci se seraient vues confier des missions de service public.

3 - Contribuer à définir des normes européennes de comptabilité générale

Durant les débats qui ont précédé l'adoption du pacte de stabilité et de croissance renforcé en octobre 2011, des parlementaires européens, appuyés par des représentants de certains États membres, ont suggéré de généraliser l'établissement par les États de la zone euro d'une comptabilité en droits constatés au format prévu par les normes IPSAS (*International public sector accounting standards*). Ils estimaient notamment qu'une telle mesure favoriserait la comparaison de leurs situations financières respectives.

D'autres États s'étant opposés à cette proposition, la Commission européenne a commandé une étude sur la faisabilité et l'intérêt d'une généralisation de la comptabilité générale publique. Selon les conclusions de cette étude, publiées en août 2014, l'ensemble des États européens gagnerait à se doter de comptabilités en droits constatés, tenues selon des standards communs. Eurostat a cependant estimé que les normes IPSAS n'offraient pas, sous leur forme actuelle, un référentiel comptable adapté et a recommandé que soit bâti un cadre européen spécifique provisoirement dénommé : *European public sector accounting standards* (EPSAS).

À la lumière de l'expérience acquise depuis 2006, et en vue de préserver ses propres intérêts⁵⁷, la France a un rôle clé à jouer dans les travaux tendant à l'élaboration de normes européennes de comptabilité générale publique, quand bien même ils pourraient ne pas déboucher avant plusieurs années, compte tenu de la nécessité de parvenir à un consensus entre les parties prenantes. Si elle trouvait une déclinaison concrète, la généralisation des comptabilités publiques en droits constatés à l'échelle européenne ouvrirait la voie à une convergence progressive de la comptabilité générale de l'État avec ses comptes en comptabilité nationale.

D - Définir une stratégie d'ensemble

Comme il a su le faire au moment de réformer ses procédures budgétaires et financières dans le cadre de la LOLF, l'État doit

⁵⁷ La révision des normes comptables pourrait entraîner des dépenses, par exemple en vue de reconfigurer le système d'information financière de l'État (SIFE).

maintenant se doter d'une stratégie d'ensemble visant à développer l'utilisation de sa comptabilité générale à des fins de modernisation de la gestion publique.

Couvrant à la fois les services comptables et les services gestionnaires, cette stratégie pourrait décliner, entre autres mesures utiles, la levée des obstacles entravant l'accès complet des comptables centraux aux données relatives à leur champ de compétences et la diffusion systématique aux gestionnaires de restitutions comptables sur leur périmètre de responsabilité. Par ailleurs, le développement de la comptabilité analytique dans les services ordonnateurs, le renforcement de l'appui aux gestionnaires et aux contrôleurs de gestion ainsi que la mobilisation de la comptabilité générale, chaque fois que possible, à des fins de budgétisation et d'optimisation des fonctions horizontales devraient également être mis en œuvre.

La définition et le pilotage de cette stratégie devraient être confiés à une autorité clairement identifiée, même s'il appartient à la DGFIP et à la direction du budget d'être les principaux animateurs de la démarche de développement de la comptabilité générale.

L'avancement de cette démarche, qui exige une impulsion politique forte, pourrait être présenté, chaque année, aux commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

RECOMMANDATION N° 10

Définir, dès 2016, une stratégie de développement à trois ans de l'utilisation de la comptabilité générale de l'État, assortie d'objectifs mesurables et donnant lieu à une présentation annuelle aux assemblées parlementaires.

CONCLUSION

Les apports de la comptabilité générale de l'État à la transparence de sa situation financière et à la modernisation de sa gestion ne se sont pas révélés à la hauteur des efforts engagés par l'administration pour assurer la tenue de cette comptabilité et, surtout, des attentes placées par le législateur organique dans son établissement.

Ce constat ne saurait conduire à penser que l'introduction de la comptabilité générale de l'État dans son système comptable est un échec. Il est en effet inévitable qu'au moment où se clôt la phase de mise en œuvre initiale de cette comptabilité, au cours de laquelle l'administration a mené à bien un chantier considérable, les efforts consentis excèdent les gains obtenus.

À ce stade, le bilan coût/avantages de la tenue de la comptabilité générale de l'État ne peut, logiquement, apparaître équilibré. S'ouvre désormais une nouvelle phase, durant laquelle l'État se doit de tirer le meilleur profit de l'investissement auquel il a consenti depuis 2001. Pour cela, il doit veiller à réduire les coûts de tenue de sa comptabilité générale afin de gagner en efficacité tout en développant les usages propres à en améliorer l'efficacité.

Conclusion générale

Dix ans après l'entrée en vigueur de la comptabilité générale de l'État, le principal objectif fixé par le législateur organique a été atteint : l'information disponible sur le patrimoine de l'État et sur ses obligations a été significativement améliorée, contribuant ce faisant à une plus grande transparence sur sa situation financière.

De fait, la comptabilité générale a permis de moderniser les services financiers de l'État. Développant les synergies entre les gestionnaires et les comptables par une évolution de leurs rôles respectifs dans l'établissement des comptes, elle a favorisé la formalisation des circuits d'information et de décision. Son introduction s'est accompagnée d'une rénovation des outils informatiques, ouvrant la voie à la réduction du nombre d'écritures manuelles et à une diminution de tâches d'exécution répétitives. Elle a aussi accéléré la diffusion de la démarche de maîtrise des risques dans les services de l'État et contribué à renforcer le suivi budgétaire de certains dispositifs ainsi que la formalisation des procédures.

Par ailleurs, la comptabilité générale a eu un effet d'entraînement sur la fiabilité des autres comptabilités de l'État, notamment la comptabilité nationale. Elle a eu une incidence favorable sur la tenue des comptes d'autres entités publiques, notamment les établissements publics et aidé à préciser les relations financières de l'État avec les organismes de sécurité sociale et avec les collectivités territoriales.

Les avantages que l'État a retirés de la tenue de sa comptabilité générale ne sont encore, cependant, à la hauteur ni de tous les objectifs fixés par le législateur organique, ni des moyens qu'il y a consacrés. En soi, l'effort consenti en termes de mobilisation des services (estimée à 2 700 équivalents temps-plein selon les éléments communiqués par l'administration), n'apparaît pas manifestement disproportionné au regard des 125 millions d'opérations qui y sont retracées annuellement et des éléments de comparaison disponibles.

Toutefois, en dépit de l'importance des moyens engagés, notamment budgétaires, le processus d'établissement de la comptabilité générale de l'État continue de soulever des difficultés récurrentes,

notamment au sein des services gestionnaires : complexité des opérations, situations ressenties de sous-effectif, formation parfois insuffisante, défaut d'adhésion des équipes, dispositifs d'accompagnement défailants.

De même, les apports de la comptabilité générale sont en retrait par rapport aux objectifs fixés. La comptabilité générale est, encore aujourd'hui, trop peu utilisée, en comparaison notamment de la comptabilité budgétaire et des comptes de l'État en comptabilité nationale. La communication institutionnelle qui accompagne la publication des états financiers demeure centrée sur le nombre de réserves formulées par le certificateur plutôt que sur l'image de la situation financière de l'État dont la comptabilité générale permet de disposer. De fait, ces éléments ne sont ni valorisés par le Gouvernement, ni analysés par le Parlement, pas plus qu'ils ne sont utilisés par les créanciers de l'État ou les agences de notation.

Au sein même des services de l'État, la comptabilité générale, faute d'être exploitée, a peu fait évoluer les pratiques administratives, et les gestionnaires tardent à l'adopter comme un outil d'aide au pilotage et de contrôle de gestion. Pour cette raison, la contribution de la comptabilité générale à la qualité et à la sincérité de la budgétisation s'est révélée plus limitée qu'escompté. Plusieurs raisons expliquent cette situation : les délais d'établissement des comptes, la fiabilité insuffisante de certains indicateurs, les incertitudes qui s'attachent à la traduction budgétaire des charges et des risques, et les contraintes liées au contexte budgétaire (par exemple, pour achever la modernisation des outils informatiques).

Ces constats devraient inciter à terme les pouvoirs publics à s'interroger à nouveau sur le bien-fondé de certains des choix structurants faits à l'occasion de la LOLF qui sont à l'origine d'une partie des limites rencontrées. Il en est ainsi du refus d'une budgétisation en droits constatés et de comptes par ministères, pourtant propres à favoriser la dynamique de responsabilisation des gestionnaires recherchée par la LOLF.



Dans l'immédiat, la Cour formule, dans le cadre défini en 2001, deux séries de recommandations.

Une première série tend à ce que l'administration améliore les conditions d'établissement de la comptabilité générale de l'État. Il est indispensable, tout d'abord, que les efforts demandés aux services des ministères soient mieux proportionnés aux enjeux de fiabilisation des comptes et de modernisation de la gestion. À cet effet, l'allègement des charges qu'ils supportent, le renforcement de l'accompagnement dont ils bénéficient, l'articulation des comptabilités budgétaire et générale, la formation et le soutien à l'attractivité des carrières sont des leviers indispensables pour que les objectifs fixés au moment du vote de la LOLF puissent être réellement atteints.

Simultanément, le processus de modernisation des services financiers de l'État doit se poursuivre. La Cour préconise de généraliser la création de services facturiers pour rendre le traitement des opérations comptables plus rapide et plus efficace, de développer des modalités simplifiées et enrichies d'intégration des données dans Chorus et de poursuivre l'adaptation des outils informatiques.

Une seconde série de recommandations vise à ce que la comptabilité générale de l'État fasse l'objet, à l'avenir, d'une utilisation beaucoup plus large.

Pour ce faire, plusieurs mesures sont susceptibles d'apporter une amélioration déterminante. Il en va ainsi de la mise à disposition des gestionnaires et des comptables ministériels de données portant désormais sur leurs périmètres de responsabilité respectifs. Cette évolution pourrait conduire, à terme, à une mise en cohérence de ces derniers. Le développement d'une véritable comptabilité analytique, là où les enjeux le justifient, devrait être poursuivi, le cas échéant en réaffectant tout ou partie des moyens actuellement alloués à la comptabilité d'analyse du coût des actions (CAC).

En ce qui concerne l'utilisation externe de la comptabilité générale, la Cour appelle à ce que la communication gouvernementale sur la situation financière de l'État soit renouvelée pour tirer mieux parti des informations rendues disponibles par la comptabilité générale, en complément de l'éclairage fourni par ses autres comptabilités. De plus, la combinaison des comptes de l'État avec ceux de ses principaux opérateurs contribuerait à améliorer la lisibilité des politiques publiques conjointes.

Pour atteindre ces objectifs, l'administration doit désormais se doter d'une stratégie visant à utiliser pleinement la comptabilité générale à des fins de modernisation de la gestion publique. La mise en œuvre de cette stratégie, qui exige une impulsion politique forte, devrait être assortie d'objectifs mesurables et d'un horizon à trois ans. Son avancement devrait faire l'objet d'une présentation annuelle aux commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Recommandations

La Cour adresse à l'État les recommandations suivantes :

Pour améliorer les conditions d'établissement de la comptabilité générale de l'État :

1. proportionner systématiquement les efforts à consentir aux avantages attendus d'une plus grande fiabilité des comptes, prendre davantage en considération les besoins des gestionnaires et leurs contraintes, veiller au caractère stable et réaliste du cadre comptable ;
2. dynamiser l'animation des services financiers de l'État par la désignation de correspondants au sein de la DGFIP, l'amélioration de la documentation comptable et l'accompagnement des gestionnaires dans l'exploitation des restitutions informatiques ;
3. procéder à un examen systématique de l'ensemble des concepts utilisés par les comptabilités budgétaire et générale afin d'identifier les rapprochements possibles et d'assurer les articulations nécessaires ;
4. développer les compétences comptables dans les services gestionnaires en identifiant les expertises existantes, en adaptant les programmes de formation et en renforçant la capacité des inspections ministérielles à intervenir en matière comptable ;
5. achever d'ici 2017 la généralisation des services facturiers et consentir à court terme les investissements permettant, chaque fois que les enjeux le justifient, d'intégrer, d'automatiser et de dématérialiser davantage l'établissement des comptes de l'État ;

Pour faire en sorte que la comptabilité générale de l'État soit davantage utilisée :

6. ouvrir rapidement aux comptables ministériels un accès complet aux données de comptabilité générale relatives aux services déconcentrés de leur ressort et, à terme, faire mieux coïncider leur champ de responsabilité avec celui des gestionnaires ;
7. engager dans plusieurs ministères pilotes une phase d'expérimentation visant à la diffusion systématique de restitutions comptables correspondant à leur périmètre de responsabilité ;
8. développer la comptabilité analytique dans les services gestionnaires là où les enjeux le justifient et lui réaffecter, sur la base d'une évaluation de l'utilité réelle de la comptabilité d'analyse du coût des actions, tout ou partie des moyens alloués à celle-ci ;
9. achever les travaux préparatoires à la combinaison de la comptabilité en droits constatés de l'État avec celle de ses principaux opérateurs, de sorte que celle-ci puisse intervenir à l'horizon de 2020 ;
10. définir, dès 2016, une stratégie de développement à trois ans de l'utilisation de la comptabilité générale de l'État, assortie d'objectifs mesurables et donnant lieu à une présentation annuelle aux assemblées parlementaires.

Glossaire

Action : terme désignant en comptabilité budgétaire la composante d'un programme budgétaire de l'État permettant de préciser la destination des crédits demandés, ouverts et exécutés. Une action peut rassembler des crédits visant un public particulier d'utilisateurs ou de bénéficiaires, ou un mode particulier d'intervention de l'administration.

Autorisation d'engagement (AE) : terme désignant en comptabilité budgétaire la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées. Les autorisations d'engagement sont consommées par la souscription des engagements de dépense (engagement juridique) à hauteur du montant ferme pour lequel l'État s'engage auprès d'un tiers.

Budget opérationnel de programme (BOP) : terme désignant en comptabilité budgétaire la déclinaison des autorisations budgétaires, des objectifs et des résultats attendus d'un programme budgétaire de l'État selon un critère fonctionnel ou géographique.

Centre de services partagés (CSP) : service chargé pour le compte d'un ou plusieurs ordonnateurs de réaliser leurs opérations budgétaires et comptables dans le système d'information financière de l'État.

Charges à payer : terme désignant en comptabilité générale les passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes.

Chorus : progiciel de gestion intégré reposant sur SAP et utilisé par l'État pour la tenue de ses comptabilités générale et budgétaire.

Classification des fonctions des administrations publiques (COFOG) : référentiel de classement établi par l'OCDE des données relatives aux dépenses des administrations publiques provenant du Système de Comptabilité Nationale selon le but dans lequel les fonds sont utilisés.

Comptabilité budgétaire : comptabilité qui retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées (article 58 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

Comptabilité d'analyse du coût des actions (CAC) : comptabilité ayant pour objet de restituer au Parlement et aux citoyens une lecture immédiate et homogène de l'ensemble des moyens alloués et consommés pour la réalisation des actions portées par les programmes budgétaires de l'État.

Comptabilité nationale : représentation quantifiée de l'activité économique d'un pays. L'INSEE utilise désormais pour l'élaboration des comptes nationaux le système européen de comptes (ou SEC 2010), lui-même issu du système de comptes nationaux (SCN 2008) publié par l'Organisation des Nations-Unies.

Compte-rendu d'événement (CRE) : format préférentiel d'échanges de données avec Chorus. Dans cette modalité de transmission des données chiffrées, le traitement d'imputation comptable est réalisé au moyen d'un interpréteur qui associe à chaque nature d'événement reçu le schéma comptable approprié.

Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) : acteur qui, au sein de chaque ministère, assure, sous l'autorité du ministre chargé du budget, le contrôle de l'exécution des lois de finances. Il apprécie la soutenabilité de la programmation et la qualité de la comptabilité budgétaire. Il est le comptable public assignataire du ministre, ordonnateur principal auprès duquel il est placé.

Contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) : méthode consistant pour un comptable public à proportionner les contrôles exercés sur la dépense aux risques et aux enjeux.

Crédits de paiement (CP) : terme désignant en comptabilité budgétaire la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans l'année en cours ou les années antérieures.

Dépenses inéluctables : terme désignant en comptabilité budgétaire les restes à payer à échoir au cours de l'exercice, les dépenses afférentes au personnel en fonction, les dépenses liées à la mise en oeuvre des lois, règlements et accords internationaux, ainsi que les dépenses strictement nécessaires à la continuité de l'activité des services (article 95 du décret GBCP).

Dépenses obligatoires : terme désignant en comptabilité budgétaire les dépenses pour lesquelles le service fait a été certifié au cours de l'exercice précédent et dont le paiement n'est pas intervenu (article 95 du décret GBCP). Ce sont donc des dépenses que l'État devra obligatoirement payer au titre de l'exercice suivant.

Journée complémentaire : terme désignant en comptabilité budgétaire la période de l'année N+1 durant laquelle les opérations budgétaires (dépenses engagées et recettes émises) se rapportant à l'exercice N peuvent être soldées.

Mission : terme désignant en comptabilité budgétaire le regroupement d'un ensemble de programmes budgétaires de l'État concourant à une même politique publique, que ces programmes relèvent d'un ou plusieurs ministres. Seule une disposition de loi de finances d'initiative gouvernementale peut créer une mission. Elle constitue l'unité de vote des crédits par le Parlement.

Opérateur : terme désignant en comptabilité budgétaire les organismes juridiquement autonomes, mais qui entretiennent une relation de forte proximité avec l'État, s'agissant de leur mode de financement et de leur contribution à la démarche de performance des administrations publiques. La notion d'opérateur est indépendante de la nature de la personnalité morale de droit public ou de droit privé.

Ordonnateur : agent public ou élu ayant compétence pour émettre des ordres de recette ou de dépense.

Progiciel de gestion intégré (PGI) : système informatique de planification des ressources.

Programme : terme désignant en comptabilité budgétaire l'unité de spécialité des crédits sur laquelle repose l'autorisation budgétaire donnée par le Parlement. Le programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation.

Reports de charges : terme désignant en comptabilité budgétaire le report sur l'année suivante de dépenses qui auraient dû être payées au cours de l'exercice.

Responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) : acteur qui, au sein de chaque ministère, assure notamment un rôle de coordination et de synthèse budgétaire et comptable, et veille au caractère soutenable du budget du ministère. Le décret du 24 juillet 2014 relatif aux secrétaires généraux des ministères donne à ces derniers la responsabilité de la fonction financière pour leur ministère.

Restes à payer : terme désignant en comptabilité budgétaire les engagements n'ayant pas donné lieu à consommation de crédits de paiement au 31 décembre de l'année concernée. Ils prennent en compte les engagements des années antérieures et constituent à ce titre une charge budgétaire future.

Services déconcentrés : entités dépositaires de l'autorité de l'État dans les régions et départements et dirigées par les préfets, sous l'autorité des ministres.

Service facturier (SFACT) : centre de traitement et de paiement unique des factures pour le compte d'un ou de plusieurs services de l'État.

Système comptable de l'État : ensemble formé par les différentes comptabilités publiques que l'État tient au sens du décret du 7 novembre 2012 (notamment sa comptabilité budgétaire, sa comptabilité générale et ses comptes en comptabilité nationale).

Système d'information financière de l'État (SIFE) : ensemble formé par les applications budgétaires et comptables utilisées dans les administrations centrales et déconcentrées des ministères. Le progiciel principal du SIFE est Chorus.

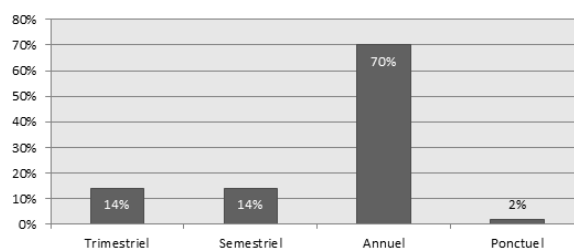
Éléments de comparaison internationale

La présente annexe vise à donner un aperçu des pratiques comptables mises en œuvre par d'autres États et à identifier les exemples qui pourraient, le cas échéant, inspirer le développement de la comptabilité publique en droits constatés en France.

La majorité des États produit des comptes publics annuellement, qu'ils soient en droits constatés ou non.

En 2013, une enquête⁵⁸, dont les conclusions ont été validées par la Commission européenne, a été conduite auprès de décideurs publics de cent pays sur la mise en place d'une comptabilité publique en droits constatés. Il en ressort notamment que, si la norme pour les sociétés cotées est la production de comptes trimestriels, la grande majorité des États interrogés, dont la France, établit des comptes publics annuellement. Selon les gestionnaires interrogés, l'établissement de comptes trimestriels demanderait une importante charge de travail qui ne serait pas justifiée par les avantages que l'on pourrait retirer d'un tel rythme de publication.

⁵⁸ PricewaterhouseCoopers, Towards a new era in government accounting and reporting, avril 2013.

Graphique n° 4 : fréquence d'établissement des comptes publics

Il existe une grande diversité de pratiques comptables dans le secteur public.

Les systèmes de comptabilité publique couvrent un large éventail de méthodes qui combinent des éléments issus de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité en droits constatés.

Quatre méthodes comptables sont généralement identifiées :

Tableau n° 1 : éventail des méthodes de comptabilité publique

<i>Comptabilité de caisse</i>	<i>Comptabilité de caisse modifiée</i>	<i>Comptabilité en droits constatés modifiée</i>	<i>Comptabilité en droits constatés</i>
Les encaissements et les décaissements sont constatés dans les comptes de l'exercice au cours duquel ils se produisent.	Les encaissements et les décaissements sont constatés dans les comptes jusqu'à une date donnée après la clôture de l'exercice.	La comptabilité en droits constatés est appliquée, mais certaines catégories d'actifs (par exemple les immobilisations) ou de passifs ne sont pas comptabilisées.	Les transactions et événements économiques sont constatés dans les comptes de l'exercice au cours duquel se produisent leurs faits générateurs, indépendamment du moment où ont lieu les opérations de trésorerie.

En outre, la « maturité comptable », c'est-à-dire le degré de fiabilité des comptes peut varier selon les entités publiques considérées. Ainsi, une étude menée à la demande de la Commission européenne détaille le niveau de « maturité comptable » au sein des différents niveaux d'administrations publiques dans l'Union européenne. Le résultat de cette étude offre un aperçu de l'hétérogénéité des pratiques comptables à divers niveaux des administrations publiques des États membres.

Tableau n° 2 : classement de la « maturité comptable »⁵⁹ des États membres par niveau administratif

	Maturité comptable haute	Maturité comptable moyenne	Maturité comptable basse
Niveau fédéral ou central	Autriche, République tchèque, Danemark, Estonie, Finlande, France , Lettonie, Lituanie, Slovaquie, Espagne, Suède, Royaume-Uni	Belgique, Bulgarie, Hongrie, Ireland, Pologne, Portugal, Roumanie, Slovénie	Croatie, Chypre, Allemagne, Grèce, Italie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas
État (dans un état fédéral)	Néant	Belgique, Espagne	Autriche, Allemagne
Collectivités locales	Belgique, Chypre, République tchèque, Estonie, Finlande, France , Irlande, Lettonie, Lituanie, Malte, Portugal, Slovaquie, Suède, Royaume-Uni	Bulgarie, Danemark, Allemagne, Hongrie, Pays-Bas, Pologne, Roumanie, Slovénie, Espagne	Autriche, Croatie, Grèce, Italie, Luxembourg
Sécurité sociale	République tchèque, Estonie, Finlande, France , Lituanie, Pays-Bas, Portugal, Suède.	Autriche, Belgique, Bulgarie, Croatie, Danemark, Hongrie, Ireland, Lettonie, Pologne, Espagne	Chypre, Allemagne, Grèce, Italie, Luxembourg, Roumanie, Slovaquie, Slovénie

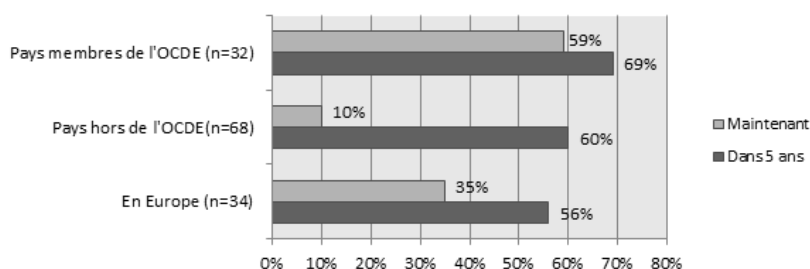
Source : PricewaterhouseCoopers, *Collection of information related to the potential impact, including cost, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*, août 2014.

⁵⁹ La maturité comptable correspond au degré de conformité des pratiques comptables des administrations publiques aux normes comptables IPSAS. La maturité comptable moyenne a été calculée selon une grille pondérée en fonction de l'importance des différentes normes IPSAS.

Le nombre de pays mettant en place une comptabilité publique en droits constatés augmente, notamment sous l'effet des recommandations de grandes institutions internationales.

Depuis les années 1970, de nombreux changements sont intervenus dans la gestion publique des pays membres de l'OCDE. Ce mouvement a consisté notamment à adapter des pratiques ayant cours dans de grandes entreprises dans le but d'améliorer la performance des politiques publiques. Il a conduit de nombreux pays à mettre en place une comptabilité en droits constatés dès les années 1990. Au sein de l'OCDE, il s'agit notamment de la Nouvelle-Zélande, de l'Australie, du Royaume-Uni, du Canada et des États-Unis, dans le cadre de réformes de grande ampleur visant à l'amélioration de la performance publique.

Graphique n° 5 : la progression de la comptabilité en droits constatés



De grandes institutions internationales encouragent la mise en place de réformes structurelles visant à améliorer la gestion des administrations publiques. Le G20⁶⁰ a souligné la nécessité de disposer d'un *reporting* financier transparent et comparable dans le secteur public, notamment en ce qui concerne les bilans des entités publiques, afin de mieux évaluer les risques liés à la soutenabilité de la dette publique.

Pour les pays en voie de développement, ces réformes de gestion publique visent notamment à augmenter la confiance d'investisseurs institutionnels.

⁶⁰ Déclaration des ministres des finances et des gouverneurs de banques centrales des pays du G20 à l'issue de leur réunion en février 2013 à Moscou.

L'exemple du Brésil

Le Brésil a recours à des financements provenant d'institutions internationales d'aide au développement (par exemple : l'Inter-American Development Bank). La mise en place d'une comptabilité en droits constatés vise à fournir une meilleure transparence au regard de la situation financière de l'État et contribue à l'octroi de prêts de la part d'institutions financières internationales.

Source : Cour des comptes

Au sein de l'Union européenne, « la Commission européenne (Eurostat), vient de terminer l'évaluation de l'adéquation des normes IPSAS comme base de « reporting » financier pour les États membres, et a transmis ses conclusions au Conseil européen. Selon les résultats de la consultation publique menée par Eurostat, il est largement admis que le secteur public en Europe a besoin d'un éventail de normes comptables harmonisées reposant sur la comptabilité en droits constatés. En conclusion, l'étude indique que, même si les normes IPSAS ne peuvent être appliquées en l'état aux pays membres de l'Union européenne, elles constituent tout de même une référence incontestable dans le développement potentiel de normes comptables européennes pour le secteur public (EPSAS), qui s'appuieraient sur un système de gouvernance fort de l'UE. »⁶¹ Les normes comptables internationales IPSAS sont utilisées dans treize États membres, comme une source d'inspiration pour développer leurs propres normes comptables.

⁶¹ Cf. PricewaterhouseCoopers, Towards a new era in government accounting and reporting, avril 2013.

Tableau n° 3 : référence aux normes IPSAS dans le cadre comptable des États membres

Référence aux normes IPSAS	États membres
Le cadre comptable indique de manière explicite l'obligation de se conformer à l'ensemble des normes IPSAS.	Non applicable.
Le cadre comptable fait référence de manière explicite aux normes IPSAS comme une source principale d'inspiration dans la création des normes comptables du secteur public.	Estonie, Lituanie, Portugal, Espagne.
Les normes IPSAS sont utilisées comme une source principale d'inspiration dans la création des normes comptables du secteur public. Cependant, la législation comptable n'y fait pas référence.	Autriche, Lettonie, Slovaquie, Suède.
Sans en être la source principale, les normes IPSAS sont utilisées comme une source d'inspiration dans la création des normes comptables du secteur public. Cependant, la législation comptable n'y fait pas référence.	Belgique, Croatie, Chypre, République tchèque, Danemark, France , Roumanie, Slovénie, Royaume-Uni.
Les normes IPSAS ne sont pas utilisées dans l'élaboration des normes comptables du secteur public.	Bulgarie, Finlande, Allemagne, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne.

Source : PricewaterhouseCoopers, Collection of information related to the potential impact, including cost, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, août 2014.

Les budgets demeurent principalement établis en comptabilité de caisse, y compris dans des États s'étant dotés d'une comptabilité en droits constatés.

La mise en œuvre d'une procédure de budgétisation en droits constatés n'intervient que dans les États qui se sont dotés d'une comptabilité tenue en droits constatés, le cas échéant modifiée.

Cependant, le passage à la comptabilité en droits constatés n'implique pas nécessairement la mise en œuvre d'une budgétisation en droits constatés. Plusieurs États parmi les plus avancés sur le plan comptable ont ainsi conservé une procédure de budgétisation en caisse.

Tableau n° 4 : procédures de budgétisation et de comptabilité publique

	Budgétisation en caisse	Budgétisation en caisse modifiée	Budgétisation en droits constatés modifiés	Budgétisation en droits constatés
Comptabilité de caisse	Allemagne, Israël, Mexique, Slovénie	-	-	-
Comptabilité de caisse modifiée	Grèce, Irlande, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal	Italie, Norvège	-	-
Comptabilité en droits constatés modifiés	Espagne, <u>France</u> , Lituanie, République tchèque, Slovaquie	-	Autriche, Belgique, Danemark, Islande, Suisse	-
Comptabilité en droits constatés	Canada, Corée, Hongrie, Lettonie, Pologne	Chili, Estonie, États-Unis, Finlande, Suède	-	Australie, Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni

Source : Jón R. BLÖNDAL, *The OECD accruals survey, 15th annual OECD accruals symposium*, 26 février 2015.

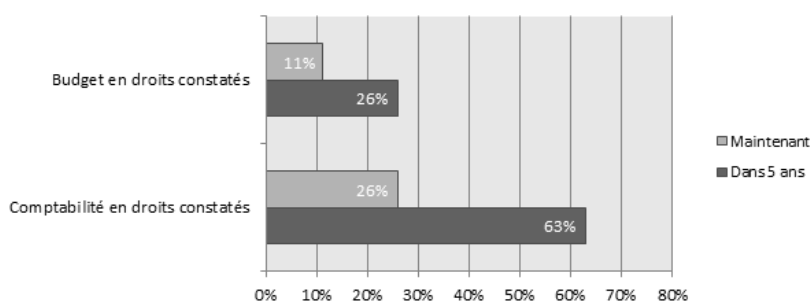
Ainsi, si la part des pays s'étant dotés d'une comptabilité publique en droits constatés est en forte progression, la budgétisation en droits constatés semble susciter moins d'intérêt.

La budgétisation en droits constatés pourrait se diffuser davantage dans les années à venir.

L'étude menée pour le compte de la Commission européenne sur la mise en place des comptabilités publiques en droits constatés indique qu'un « argument couramment avancé consiste à dire que le budget en droits constatés est trop complexe et que les hommes politiques ne souhaitent pas changer, car ils connaissent et comprennent mieux les systèmes budgétaires de trésorerie ».

Cependant, l'étude anticipe une progression de la budgétisation en droits constatés d'ici cinq ans, puisque 26 % des États interrogés dans cette enquête pourraient disposer d'un budget en droits constatés à cet horizon, contre 11 % des États aujourd'hui.

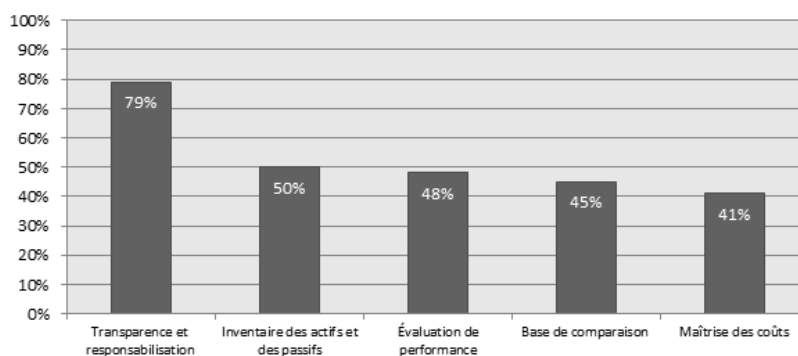
Graphique n° 6 : comparaison des tendances au passage à la comptabilité et au budget en droits constatés



L'apport de la comptabilité en droits constatés à la transparence des finances publiques est généralement reconnu.

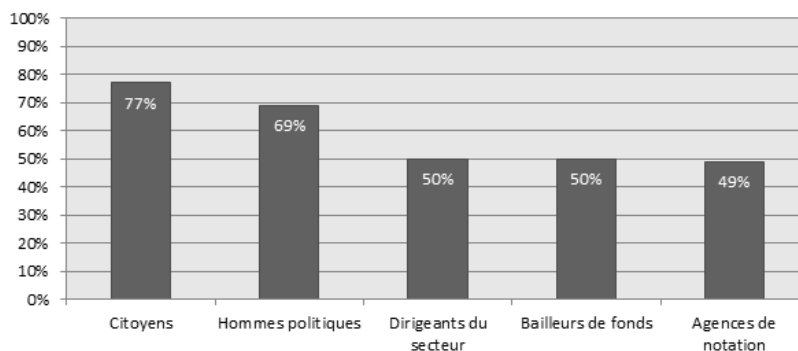
Selon l'étude précitée, une large majorité des personnels d'administrations publiques interrogés estime que la mise en place de la comptabilité en droits constatés a renforcé la transparence de l'action publique.

Graphique n° 7 : avantages des états financiers reposant sur la comptabilité en droits constatés (part des sondés ayant cité cet élément)



Les gestionnaires des administrations publiques interrogés citent les citoyens comme les principaux utilisateurs des états financiers reposant sur la comptabilité en droits constatés.

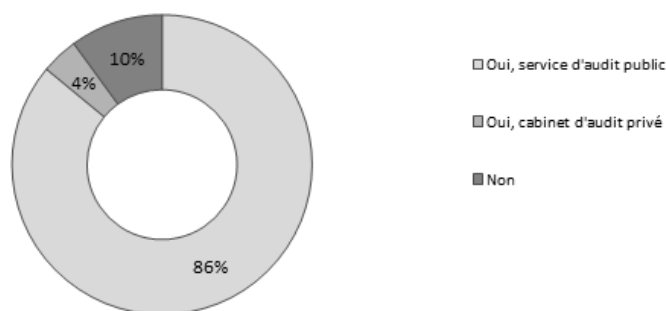
Graphique n° 8 : utilité des états financiers reposant sur la comptabilité en droits constatés (part des sondés ayant cité cet élément)



La certification des comptes publics contribue à garantir la fiabilité des comptes et à améliorer les processus comptables.

Les résultats de l'enquête précitée montrent que la majorité des comptes publics, tous niveaux d'administration publique confondus, sont audités. Le plus souvent, ces comptes sont audités par des institutions supérieures de contrôle.

Graphique n° 9 : audit des comptes publics



Si l'auditeur ne certifie pas systématiquement sans réserve les comptes publics, la pression exercée par le contrôle des commissaires aux

comptes incite les dirigeants des administrations publiques à améliorer en permanence la fiabilité des états financiers.

L'exemple des États-Unis

Depuis 1997, le GAO prononce une impossibilité de certifier les comptes consolidés de l'État fédéral. Cette position a été reconduite pour la quinzième fois consécutive sur les comptes de l'exercice octobre 2013-septembre 2014.

En apparence, le Gouvernement fédéral ne progresse pas dans l'établissement de ses comptes. Cette apparence est néanmoins trompeuse : le GAO note des progrès qu'il qualifie de significatifs, notamment au Trésor et à l'Office du Management et du Budget, pour améliorer l'élaboration des états financiers. Il constate également que hors programmes de sécurité sociale, les 24 ministères et agences de premier rang, à l'exception du ministère de la défense, ont vu leurs comptes individuels certifiés sans réserve.

Source : Cour des comptes

La réalisation d'un inventaire complet des actifs et des passifs constitue l'un des principaux avantages de la mise en place d'une comptabilité en droits constatés.

La moitié des gestionnaires d'administrations publiques interrogés dans le cadre de l'enquête précitée place la connaissance des ressources de l'État parmi les principaux avantages tirés de la mise en place d'une comptabilité en droits constatés. En effet, la comptabilité en droits constatés impose un recensement des actifs et des passifs des administrations publiques. Ce travail d'inventaire nécessite de mettre en place des méthodes comptables permettant d'effectuer un suivi prospectif du patrimoine.

L'exemple du Royaume-Uni

Un passif de 64,3 Md£ a été comptabilisé dans les comptes de l'exercice 2012 pour le démantèlement des centrales nucléaires, ce qui a attiré l'attention du parlement à travers son Comité des comptes publics (Public Accounts Committee). Des parlementaires ont questionné le Ministère de l'Énergie et du changement climatique (Department of Energy and Climate Change) sur les facteurs pouvant affecter le passif et sur les résultats du travail de démantèlement pour déterminer une politique adéquate. Cette vision claire des éléments constituant le passif a contribué à garantir le financement d'engagements financiers pesant sur les générations futures.

Source : Cour des comptes

La comptabilisation des événements à l'instant du fait générateur et non au moment du mouvement de trésorerie fournit une vision plus fidèle à la réalité de la situation financière de l'État à la clôture. Ainsi, la comptabilité en droits constatés offre une meilleure compréhension des risques susceptibles de peser sur la situation financière de l'État au long terme.

L'exemple de l'Autriche

La tenue d'une comptabilité en droits constatés a permis de recenser les actifs et les passifs de l'État autrichien dans ses états financiers. L'établissement du bilan d'ouverture a ainsi offert une meilleure visibilité des ressources de l'État : sans bilan, le débat public se focalisait uniquement sur les engagements de l'État. Le ministère de l'agriculture, par exemple, était considéré comme un ministère dépensier avant la mise en place d'une comptabilité en droits constatés. Après la réforme, le ministère a recensé 20 milliards d'euros d'actifs et mis en place des procédures pour mieux gérer ce patrimoine.

Le recensement des passifs grâce à la comptabilité en droits constatés a également aidé à repérer les risques financiers, notamment en ce qui concerne le recours à des produits dérivés. Les données mises en lumière par la comptabilité en droits constatés ont permis aux observateurs des finances publiques d'interroger les pouvoirs publics sur ces risques.

Avant la réforme de la comptabilité publique en Autriche, le débat concernant le financement des chemins de fer était fondé sur une comptabilité de caisse, occultant les engagements sur le long terme susceptibles d'alourdir le budget (engagements portant notamment sur des contrats de location à long terme). Désormais, la comptabilité et le budget en droits constatés permettent de communiquer les coûts complets relatifs aux chantiers de chemin de fer, éclairant ainsi le débat sur le financement de ces travaux publics.

L'État autrichien a souvent recours à des paiements différés pour le financement d'infrastructures ou pour la vente de ses propriétés immobilières ou d'autres actifs non-financiers. Le passage à une comptabilité en droits constatés a mis en lumière l'ampleur de ces pratiques.

La comptabilité en droits constatés a permis de mettre en avant l'incidence sur les comptes publics de la privatisation de certaines entités du service public. Désormais, le revenu immédiat généré par une privatisation n'est plus l'unique donnée apparente dans les comptes publics.

Source : Cour des comptes

La mise en place d'une comptabilité en droits constatés est l'occasion d'améliorer les processus administratifs et financiers.

Le passage à une comptabilité en droits constatés affecte fortement les processus administratifs dans le secteur public, notamment en termes d'infrastructure du système d'information.

Ainsi, quatre États membres⁶² de l'Union européenne citent dans les premiers apports de la comptabilité en droits constatés, d'une part le renforcement de l'audit externe et du contrôle interne, et d'autre part, la réduction de la charge de travail administrative. L'étude précitée estime que « la mise en place d'une comptabilité en droits constatés dans le secteur public offre une occasion de rénover les outils de gestion et de rationaliser les processus administratifs, dans le but d'améliorer l'efficacité du service public. »

⁶² Royaume-Uni, France, Estonie, Lituanie ainsi que la municipalité d'Essen en Allemagne.

Les États membres font souvent référence à la centralisation de certains processus comme l'une des caractéristiques importantes de leur réforme de gestion publique. En outre, un État membre a évoqué un levier d'économie réalisable dans le cas où le processus d'élaboration des normes comptables serait centralisé au niveau européen.

L'exemple de l'Estonie

La comptabilité en droits constatés constitue un socle pour de plus amples réformes ayant pour but l'efficacité du service public. Un centre de service partagé a été mis en place en 2013 afin de centraliser tous les services de paye de l'État, dans l'objectif d'élaborer un système d'information commun. Cela a permis d'obtenir des économies d'échelles au niveau du système d'information comptable et au niveau administratif.

Source : Cour des comptes

Une enquête de l'association britannique des comptables agréés en partenariat avec la *Durham University Business School* et différentes universités étrangères indique que la mise en place de comptes en droits constatés dans cinq États⁶³ a permis de faire progresser leurs pratiques comptables et de mettre en lumière certaines insuffisances, notamment en matière de passifs.

⁶³ Royaume-Uni, Canada, Australie, Nouvelle-Zélande et Suède. Cf. *Association of Chartered Certified Accountants, Consolidated government accounts: How they are used ?*, juin 2015.

L'exemple de la Suède

Chaque entité comptable est dans l'obligation de communiquer ses données comptables mensuellement à un service centralisateur, le Swedish ESV (Swedish national financial management authority). Certaines données sont agrégées mensuellement, d'autres le sont trimestriellement ou annuellement. Chaque agence dispose de ses propres normes comptables. Cependant, les données communiquées mensuellement doivent respecter le modèle de reporting imposé par l'entité centralisatrice. Les comptes consolidés sont produits une fois par an, une fois les transactions inter-entités éliminées. Les agences sont obligées de rapprocher leurs soldes comptables les uns avec les autres afin d'éliminer, en amont de la procédure de centralisation, certaines opérations réciproques (les créances et les dettes, les recettes et les dépenses et les contributions).

Source : Cour des comptes

Pour être pleinement efficace, la mise en place d'une comptabilité en droits constatés doit être incluse dans un ensemble de réformes de la gestion publique se concentrant sur l'amélioration de la performance opérationnelle et la qualité des services.

« Le succès d'une réforme de la comptabilité publique ne peut se reproduire à l'identique dans chaque pays. Particulièrement dans les pays en voie de développement, le succès d'une telle réforme est conditionné à son appartenance à un cadre de réformes administratives plus larges »⁶⁴

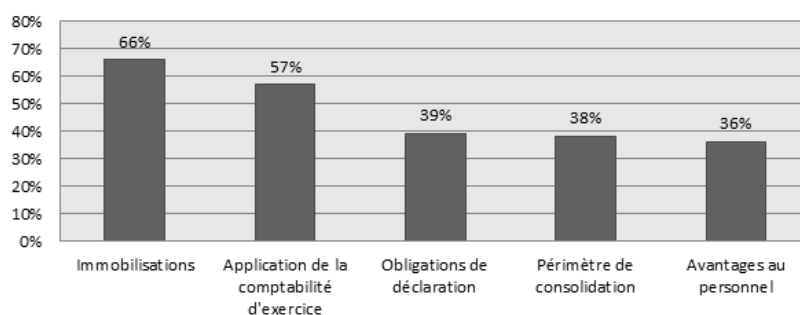
Cette affirmation est reprise dans l'étude sur les systèmes comptables dans le secteur public réalisée pour le compte de la Commission européenne. Il est ainsi précisé que « les bénéfices du passage à la comptabilité en droits constatés ne se feront pleinement sentir que si cette démarche s'inscrit dans le cadre d'une réforme financière plus large, qui incitera à fournir des informations financières de grande qualité et à améliorer la performance opérationnelle et la qualité des services, et qui contribuera ainsi à la viabilité des finances publiques à long terme. »

⁶⁴ Cf. Allen SCHICK, *Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms*, The World Bank Research Observer, vol. 13, no. 1, février 1998.

La mise en place d'une comptabilité en droits constatés implique une charge de travail importante (notamment lors de l'établissement du bilan d'ouverture), mais elle offre l'opportunité d'évaluer le patrimoine des entités publiques.

L'évaluation et la comptabilisation des immobilisations constituent une charge de travail importante, particulièrement lors du bilan d'ouverture. Cependant, comme le montre le graphique ci-dessous, la comptabilisation des immobilisations dans les états financiers est considérée comme l'impact comptable le plus important pour les gestionnaires interrogés lors de l'enquête précitée. En effet, « l'existence d'informations aussi riches et détaillées favorise l'identification des postes d'économie et d'optimisation ».

Graphique n° 10 : principaux domaines dans lesquels le passage à la comptabilité en droits constatés a eu une incidence (part des sondés ayant cité cet élément)



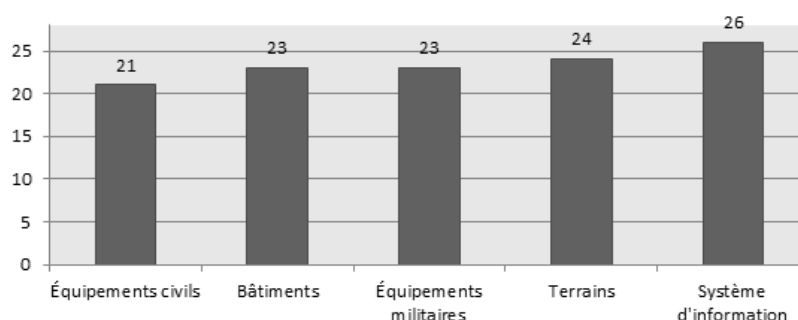
L'étude précitée estime que « de solides méthodes de gestion des immobilisations fournissent des informations utiles pour déterminer les stratégies de financement, les calendriers de réparation et d'entretien, l'allocation d'espace optimale, les pratiques logistiques et de gestion de la chaîne d'approvisionnement, et les décisions concernant la cession d'actifs. »

Au niveau européen, la plupart des États membres disposent d'un inventaire physique des terrains, bâtiments, équipements et systèmes d'informations.

De l'expérience de chaque État membre ayant mis en place une comptabilité en droits constatés, la réalisation de l'inventaire complet de

tous les actifs immobilisés, et particulièrement ceux pour lesquels il n'existe pas d'information sur le coût historique, requiert plusieurs années.

Graphique n° 11 : États membres entretenant un inventaire physique des immobilisations



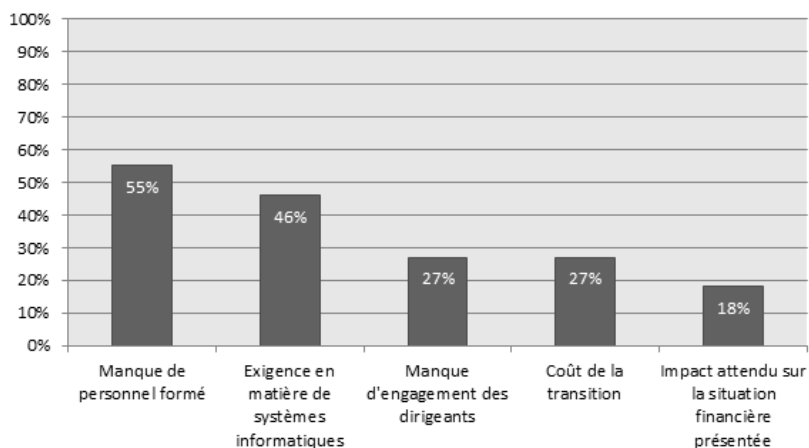
Source : PricewaterhouseCoopers, *Collection of information related to the potential impact, including cost, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*, août 2014.

Les différences de périmètre sont un frein à la comparaison des comptes entre États et les choix initiaux faits à ce titre conditionnent très largement la manière dont les comptes sont utilisés par la suite⁶⁵.

Le manque de personnel formé constitue l'un des principaux défis pour les États ayant mis en œuvre une comptabilité en droits constatés.

⁶⁵ Cf. Association of Chartered Certified Accountants, Consolidated government accounts: How they are used ?, juin 2015.

Graphique n° 12 : défis du passage à la comptabilité en droits constatés (part des sondés ayant cité cet élément)



Plus de la moitié des administrations publiques interrogées dans le cadre de l'étude précitée affirme que le manque de personnel qualifié dans leurs services comptables constitue l'un des principaux freins à la mise en place d'une comptabilité en droits constatés. En effet, celle-ci est plus complexe que la comptabilité de caisse. Elle requiert une plus grande expertise technique, sollicite davantage le jugement professionnel et demande une plus grande implication du personnel non comptable dans le processus de prise de décision.

Au niveau européen, ce constat a été évoqué à plusieurs reprises par les États membres. Le recrutement et la formation des agents hors de la fonction financière ont représenté un investissement important de la part des États membres ayant mis en place une comptabilité en droits constatés.

L'utilisation de la comptabilité en droits constatés a cependant permis de faciliter le recrutement d'experts issu du secteur marchand. En outre, une harmonisation des normes comptables au niveau européen augmenterait la mobilité des experts financiers au sein des États membres.

Le développement et la mise en service d'un progiciel de gestion intégré (PGI) constituent une charge importante dans la mise en place d'une comptabilité en droits constatés.

Le développement et la mise en place d'un PGI comptent parmi les coûts les plus importants du passage à une comptabilité en droits constatés. Ainsi, près de la moitié des gestionnaires interrogés dans le cadre de l'enquête précitée sur la mise en place d'une comptabilité en droits constatés dans les comptes publics a identifié la mise en place d'un système informatique de gestion comme l'un des trois principaux défis de l'adoption des IPSAS ou de normes équivalentes.

L'enquête insiste ainsi sur le fait qu'une « expertise technique dans les domaines de l'informatique et des progiciels de gestion intégrés (PGI) est nécessaire dès le tout début du processus de transition, pour des activités telles que la conception et l'architecture du système, et ce jusqu'aux activités d'intégration, notamment la formation du personnel pour la gestion et la saisie des données ».

Il est complexe de déterminer avec précision les coûts d'établissement d'une comptabilité en droits constatés car ils dépendent de nombreux facteurs.

Selon les informations fournies par certains pays, les coûts relatifs à la mise en œuvre d'une comptabilité en droits constatés peuvent représenter entre 0,02 % et 0,1 % du produit intérieur brut (PIB) du pays en question⁶⁶.

Les coûts sont notamment influencés par :

- l'échelle (secteurs de l'État concernés) et le rythme de mise en place de la comptabilité en droits constatés ;
- l'importance et la complexité de l'organisation administrative.

⁶⁶ Cf. Christian RAINERO, Silvana SECCINARO, Alessandra INDELICATO, *The european process of accounting harmonization : current status and future developments. The case of Italy*, International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 3 N° 13, juillet 2013.

Le manque de culture financière et la complexité du *reporting* financier freinent l'appropriation des états financiers publiés par les États tenant une comptabilité en droits constatés.

L'enquête de l'association britannique des comptables agréés en partenariat avec la *Durham University Business School* et différentes universités étrangères fait ressortir que les états financiers publiés par cinq États⁶⁷ s'étant dotés d'une comptabilité en droits constatés sont peu utilisés pour orienter les politiques économiques et fiscales.

Les parlementaires ignorent généralement les avantages qu'ils peuvent retirer de l'examen des états financiers de l'État et manquent, le plus souvent, des compétences financières nécessaires pour en appréhender la signification. La plupart demeurent attachés à une vision strictement budgétaire des enjeux. De même, les agences de notation ou les analystes financiers exploitent peu les comptes en droits constatés.

L'existence de comptes en droits constatés fiables n'est pas une condition suffisante pour qu'ils soient effectivement utilisés et, plus largement, utiles à la gestion financière des États.

Pour être davantage utiles, les états financiers devraient être établis dans des délais réduits.

Si la production de comptes infra-annuels ne semble pas forcément opportune, une voie d'amélioration réside cependant dans le délai d'établissement des états financiers.

⁶⁷ Royaume-Uni, Canada, Australie, Nouvelle-Zélande et Suède. Cf. Association of Chartered Certified Accountants, Consolidated government accounts: How they are used ?, juin 2015.

Les exemples du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande

En pointe dans la mise en place des réformes de la gestion publique, la Nouvelle-Zélande a été le premier État à publier des comptes consolidés, au début des années 1990. La Nouvelle-Zélande publie ses états financiers trois mois après la clôture de l'exercice.

Le département du Trésor britannique a mis à son programme de travail, la réduction du délai d'établissement des états financiers. En effet, depuis ses premiers comptes consolidés de l'ensemble des administrations publiques pour l'exercice 2009/2010, le département du Trésor a réussi à réduire de cinq mois le délai entre la clôture de l'exercice et la publication des états financiers. Si la production des comptes publics britanniques a demandé quinze mois pour l'exercice clos le 31 mars 2013, le département du Trésor estimait être en mesure de réduire ce délai à neuf mois pour l'exercice 2014/2015.

L'enquête de l'association britannique des comptables agréés souligne que la confiance des citoyens dans la fiabilité des comptes des États suppose que ceux-ci soient notamment rendus publics dans un format intelligible au plus près de la date de clôture de l'exercice.

Les états financiers offrent une vision économique sur le long terme que la réalisation et la communication de projections de soutenabilité pourraient compléter.

La mise en place d'une comptabilité en droits constatés permet de mettre en lumière la situation nette de l'État, c'est-à-dire la différence entre ses actifs et ses passifs, ainsi que ses passifs éventuels⁶⁸. Ces éléments sont essentiels en vue d'apprécier la soutenabilité de sa trajectoire financière.

⁶⁸ En France, les engagements de retraite des fonctionnaires de l'État ne sont pas comptabilisés au passif mais en hors bilan. Au-delà des variations parfois substantielles de ce montant, suite aux changements de taux d'actualisation, l'ordre de grandeur de ces engagements est, comme au Royaume-Uni, voisin de celui de la dette financière.

À une échelle plus réduite, les services financiers devraient être en mesure d'offrir des évaluations de la soutenabilité des politiques publiques, notamment au regard des tendances démographiques.

L'exemple du Royaume-Uni

Comme aux États-Unis, les états financiers consolidés sont intégrés dans un rapport plus large qui contient à la fois les comptes et un commentaire sur les comptes ainsi que la certification par le NAO.

En revanche, aucune projection de soutenabilité n'est présentée, au contraire des États-Unis.

Le bilan, tel qu'il ressort des comptes 2013-2014, fait apparaître une situation nette structurellement négative : la différence entre le montant des actifs et celui des passifs, « devant être financée par des produits futurs » comme l'indique le libellé du tableau, s'établit à - 1 347 Md£, contre - 1 186 Md£ un an plus tôt. Les pensions des fonctionnaires sont intégrées au passif dont elles constituent 38 % du total, tandis que la dette financière en avoisine 37 %.

Source : Cour des comptes

L'exemple des États-Unis

La structure du bilan fait apparaître une situation nette très négative (total des actifs : 2 968 Md\$; total des passifs : 19 878 Md\$).

Les passifs ne sont couverts qu'à hauteur de 15 % par les actifs, contre 50 % en France. Toutefois, le périmètre des passifs aux États-Unis comprend notamment, outre la dette financière, les engagements de retraite des employés fédéraux, alors qu'en France ces engagements sont mentionnés en hors bilan.

Le taux de couverture de la seule dette financière (donc hors obligations relatives aux retraites) par le total des actifs est de 25 % aux États-Unis, et de 65 % en France. Aux États-Unis, le document précise qu'outre les actifs portés au bilan, l'État dispose d'autres ressources, parmi lesquelles « les ressources naturelles, ainsi que la capacité de lever l'impôt et de décider de la politique monétaire », ce dernier point constituant évidemment une différence majeure avec la situation individuelle des États membres de la zone Euro

Les premières pages du document de présentation des états financiers présentent sous une forme très synthétique, dans un langage non technique, les éléments-clés suivants :

- « Où nous nous situons » : comparaison des soldes comptable et budgétaire ;
- « Ce qui est entré et ce qui est sorti » : les produits et les charges nettes de l'exercice ;
- « Ce que nous possédons et ce que nous devons » : actifs et passifs ;
- « Ce vers quoi nous nous dirigeons » : projections sur les 75 prochaines années des recettes, des dépenses, et de la dette financière ; évaluation sur cette période du « fiscal gap » (besoin de financement), en partant d'une hypothèse de stabilisation du ratio dette/PIB. Cette analyse montre également le coût qui serait engendré par un retard de 10 ans, puis de 20 ans, dans les réformes nécessaires (augmentation des impôts, baisse des dépenses) pour stabiliser ce ratio. Ces éléments ne sont pas audités par le GAO mais ce dernier publie, dans un autre document (à un moment différent de l'année), des projections alternatives à celles du Gouvernement.

Source : Cour des comptes

Un périmètre de consolidation plus large offrirait une vision plus complète de l'action des pouvoirs publics.

Une fois le périmètre de consolidation défini, un processus de consolidation efficace, permettant l'établissement de rapports actuels et fiables de la part des entités consolidées, doit être mis en place. L'une des difficultés de la consolidation des administrations publiques réside dans l'élimination des transactions et transferts inter-entités.

Les exemples du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande

Au Royaume-Uni, les comptes consolidés de l'État britannique portent sur le « secteur public », entendu comme l'ensemble des entités qui relèvent de l'exécutif. Ce large périmètre comprend 1 500 entités, dont les ministères, les agences, les fonds, les entreprises publiques (dont la Banque d'Angleterre), les collectivités locales anglaises, galloises, écossaises et nord-irlandaises.

Les entités qui relèvent du pouvoir législatif (le Parlement lui-même, mais aussi le NAO) et du pouvoir judiciaire (par exemple, la Cour suprême) ne sont en revanche pas comprises dans ce périmètre.

En Nouvelle-Zélande, les comptes consolidés font appel à la notion de contrôle. La norme NZ IAS 27 définit le contrôle en référence aux deux critères cumulatifs de la norme IPSAS 6 :

- pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité consolidée ;
- afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Les comptes consolidés néo-zélandais incluent les trois branches de l'État central : l'exécutif (environ 40 ministères et « départements »), le législatif (trois « Offices of Parliament »), et la branche judiciaire. Ces états financiers comprennent aussi notamment la Reserve Bank of New Zealand, les « conseils scolaires » (« School Board of Trustees ») (plus de 2 500 conseils) et des entreprises contrôlées par l'État figurant dans le « State-Owned Enterprises Act » (15 entreprises).

Du fait de leur autonomie, les collectivités locales sont exclues du périmètre des états financiers consolidés.

Source : Cour des comptes

L'exemple de l'Australie

Les comptes publics australiens présentent des états financiers consolidant toutes « les entités contrôlées par l'État » (environ 200) et fournissent également une information sectorielle (désagrégée) portant sur les différents secteurs de l'État :

- l'État central (les ministères et les agences) ;
- les entreprises non-financières contrôlées par l'État ;
- les entreprises financières contrôlées par l'État (notamment la *Reserve Bank of Australia*).

L'Australie a ainsi recours à la notion de « contrôle » pour déterminer le périmètre de consolidation de ses états financiers. Cette notion de contrôle est définie par la norme AASB 127 qui détermine deux critères de consolidation non-cumulatifs :

- les entités contrôlées au sens de la norme IAS 27 sont consolidées ;

- par ailleurs, sont consolidées les entités responsables devant le Gouvernement et dans les actifs et passifs nets desquelles celui-ci a un intérêt résiduel.

L'*Australian National University* est exclue du périmètre de consolidation, de même que les entités sur lesquelles le Gouvernement exerce une influence faible.

Source : Cour des comptes

L'exemple des États-Unis

Le périmètre de consolidation correspond à l'État fédéral, c'est-à-dire à l'ensemble des entités relevant du pouvoir exécutif :

- 24 agences de premier rang (15 ministères et 9 agences de niveau fédéral, dont par exemple la National Aeronautics and Space Administration, NASA) ;
- 11 autres entités de taille significative (dont par exemple l'équivalent de La Poste (U.S. Postal Service), ou l'équivalent d'autorités administratives indépendantes (Federal Communications Commission, Securities Exchange Commission)) ;
- 119 autres entités (autorités, commissions, musées, administrations diverses) ou fonds.

Sont exclues de ce périmètre les entités relevant du pouvoir législatif ou du pouvoir judiciaire. Cette exclusion semble moins liée à une question de principe (séparation des pouvoirs) qu'à l'absence d'obligation de ces entités législatives ou judiciaires d'établir des comptes en droits constatés, car :

- elles sont néanmoins incluses dans le périmètre de l'information donnée en comptabilité de caisse au titre du budget ;
- même si elles n'y sont pas tenues, certaines d'entre elles établissent néanmoins à titre volontaire des comptes individuels en droits constatés, qui sont consolidés avec ceux du pouvoir exécutif (cas de la Bibliothèque du Congrès ou du GAO lui-même, par exemple).

Sont également exclues du périmètre les collectivités locales de tout niveau (États fédérés, comtés, communes, etc.) ; leurs comptes sont audités soit par des « contrôleurs généraux » (équivalents locaux du GAO), ce qui est le cas de certains États fédérés, soit plus généralement par des cabinets d'audit privés. Les normes comptables applicables au secteur public local sont d'ailleurs établies par un normalisateur distinct de celui qui est compétent au niveau fédéral, ce qui ne faciliterait pas la consolidation sur un périmètre de type « administrations publiques » : les normes comptables du secteur local sont, en effet, plus proches des normes comptables d'entreprise que celles qui prévalent au niveau fédéral.

Enfin, est incluse dans le rapport sur les comptes consolidés, et donc soumise à l'audit du GAO, la présentation d'états financiers séparés relatifs au système d'assurance sociale (System Of Social Insurance, SOSI), qui comprend des programmes d'assistance (Social Security, Medicare, pensions de retraite du secteur ferroviaire, pneumoconiose des mineurs) financés par des taxes affectées.

Source : Cour des comptes

Tableau n° 5 : panorama des méthodes de consolidation en Australie, Nouvelle-Zélande et au Royaume-Uni

	Australie	Nouvelle-Zélande	Royaume-Uni
Référentiel normatif	Norme de consolidation IAS 27 adaptée au secteur public australien. Normes comptables IFRS adaptées au secteur public.	Selon le Public Finance Act : NZ-GAAP adaptées et normes comptables IFRS adaptées (NZ-IFRS).	Norme de consolidation IAS 27 adaptée au secteur public britannique. Normes comptables IFRS adaptées au secteur public, sauf exception (soumises aux UK-GAAP).
Première consolidation	Exercice clos le 30 juin 1996	Exercice clos le 30 juin 1993	Exercice clos le 31 mars 2010
Périmètre de consolidation	La norme AASB127 définit deux critères non cumulatifs : - contrôle selon IAS 27 ; OU double critère : entité responsable devant le gouvernement et dans laquelle le gouvernement a un intérêt résiduel dans les actifs et passifs nets (2 700 entités consolidées). Double exception : Université nationale / entités où la participation du gouvernement australien a peu d'influence.	La norme NZ-IAS 27 définit le contrôle en référence aux 2 critères cumulatifs de la norme IPSAS 6 :- pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité consolidée,- afin d'obtenir les avantages de ses activités. Exclusion : entités locales et établissements d'enseignement supérieur.	Deux critères non cumulatifs : - activité de nature publique ; - activité totalement ou partiellement financée par des fonds publics (1500 entités consolidées). Cinq exclusions selon des critères additionnels à ceux pris en compte pour le périmètre pour environ 150 Md£.
Harmonisation des référentiels normatifs	Harmonisation effectuée au niveau de la norme AASB 1049 entre les normes IFRS, la norme IAS 27 adaptée (AASB127) et les normes comptables australiennes (AAS et GFS).	Harmonisation selon le <i>Public Finance Act</i> entre les normes IFRS adaptées et les NZ-GAAP.	Normes IFRS réinterprétées (à l'exception des entités locales, des entreprises publiques, des organismes publics non-départementaux ou d'œuvres de bienfaisance qui utilisent le référentiel comptable UK-GAAP ou assimilé).
Gestion des opérations intra-groupe	Tous les soldes et les transactions significatifs entre entités contrôlées sont éliminés (sans seuil).	Les soldes, transactions, produits et charges entre entités sont intégralement éliminés (sans seuil).	Fixation d'un seuil : les transactions inférieures à 1 million £ n'ont pas été éliminées car leur nombre aurait été trop important. (objet d'une réserve du NAO).

Source : Direction générale des finances publiques, Comptes consolidés de l'État : étapes préalables, Séminaire relatif à la pertinence des IPSAS et normes comptables européennes, Cour des comptes, mars 2013.

La comptabilité en droits constatés est le préalable à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique visant à optimiser la gestion des politiques publiques.

L'étude réalisée pour le compte de la Commission européenne fait apparaître que celle-ci est rarement utilisée pour servir de base à une comptabilité analytique, en dépit du fait que « la comptabilité analytique offre une base d'évaluation du coût des programmes et des services publics et peut être utilisée pour communiquer les résultats d'actions publiques spécifiques. »

« Les systèmes efficaces d'évaluation de la performance ont un rôle essentiel à jouer pour soutenir l'élaboration et la mise en œuvre des politiques publiques. Ils doivent être conçus et appliqués de manière à optimiser le lien entre la planification stratégique, la fourniture de services qui en résulte, et l'évaluation en termes financiers et extra-financiers par comparaison avec les budgets et les objectifs qui sous-tendent la politique. »

L'exemple de la Suède

En Suède, le renforcement de la fiabilité de l'information financière suite à la mise en place d'une comptabilité en droits constatés a servi de base à une gestion focalisée sur les résultats (« management-by-results »). Désormais, les ressources consacrées à une mission de service public peuvent être comparées aux résultats. La réforme comptable suédoise a ainsi permis aux gestionnaires suédois de basculer d'une gestion concentrée sur les ressources affectées à une mission de service public à une gestion plus attentive aux résultats et aux conséquences de celle-ci.

Source : Cour des comptes

Pour que les indicateurs fournis par la comptabilité en droits constatés soient utilisés par les gestionnaires et les élus, un effort important de formation doit être entrepris.

L'enquête de l'association britannique des comptables agréés met en exergue la nécessité d'accompagner les utilisateurs de la comptabilité en droits constatés.

L'étude recommande de renforcer la culture financière des parlementaires et des représentants de l'exécutif par la mise en place de programmes de formation systématiques au moment de leur prise de fonctions et en prévoyant par la suite un accompagnement par des professionnels en exercice. Elle suggère d'améliorer l'utilité et l'accessibilité de l'information produite à leur attention en simplifiant les documents de synthèse, en les communiquant selon un calendrier plus adapté à leurs travaux et en offrant davantage de perspective aux informations présentées, notamment par l'utilisation de projections.

L'étude suggère de recourir de manière accrue aux nouvelles technologies pour faire plus facilement et plus rapidement la synthèse des informations disponibles tout en permettant, lorsque cela est nécessaire, d'atteindre dans les mêmes conditions un niveau de détail suffisamment fin.

L'exemple des États-Unis

Le *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* – entité chargée d'établir les normes comptables des collectivités territoriales et des États fédérés – consacre une part importante de son activité à la formation des utilisateurs. Ainsi, lors de la mise en place de la comptabilité en droits constatés dans les comptes publics des collectivités locales et des États, le GASB a publié une série de guides pratiques, rédigés dans un langage simple à l'intention des gestionnaires et élus n'ayant pas de connaissances préalables en comptabilité en droits constatés. Au lieu de se focaliser sur la réalisation des états financiers, ces guides expliquent aux utilisateurs de l'information comptable les nouvelles informations procurées par la comptabilité en droits constatés et permettent ainsi aux gestionnaires et aux élus d'inclure ces informations dans les processus de prise de décision.

Source : Cour des comptes

**La fonction financière doit davantage contribuer
au processus de prise de décision afin de garantir
la soutenabilité des politiques publiques.**

L'étude réalisée pour le compte de la Commission européenne sur la mise en place d'une comptabilité en droits constatés dans les comptes publics soutient que « les services financiers doivent jouer un rôle

proactif dans la production des informations clés sur lesquelles reposent les décisions opérationnelles et stratégiques, et s'octroyer ainsi une place dans le processus décisionnel, en tant que partie prenante dans les décisions importantes au sein de l'entité publique. » Ainsi, « pour fournir une analyse pertinente, les services financiers ne devraient pas se contenter de tenir les comptes et d'élaborer les états financiers ; ils devraient également s'intéresser à l'analyse des données financières, à l'évaluation du coût des services publics et offrir des interprétations pratiques concernant la signification et la pertinence des informations financières. »

L'exemple du Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, le nombre d'experts en finance est passé de moins de 1 000 personnes au début des années 1980 à plus de 9 000 comptables qualifiés et stagiaires aujourd'hui, répartis dans cinquante ministères et agences. L'expertise financière est désormais présente hors des ministères financiers, dans les services opérationnels de l'administration. On dénombre 20 % d'experts financiers travaillant hors de la fonction financière. Tous les ministères ont désormais un directeur financier dans leur équipe. La finance n'est plus qu'une simple fonction de support, seuls 10 % des experts travaillent sur la saisie comptable et 30 % au reporting et au contrôle. 60 % des experts financiers contribuent directement au processus de décision et à l'évaluation des politiques publiques.

Source : Cour des comptes

Certains acteurs plaident pour un développement de la budgétisation en droits constatés, estimant qu'elle permettrait de mieux accompagner la prise de décision. D'autres sont plus circonspects.

Certains acteurs estiment que l'introduction d'une comptabilité en droits constatés doit se faire en parallèle de la mise en place d'un budget en droits constatés. Le principal argument avancé en faveur de l'introduction d'une procédure de budgétisation en droits constatés réside dans le fait que celle-ci fournirait de meilleures informations pour accompagner la prise de décision étant donné qu'elle tiendrait mieux compte de l'impact à long terme des politiques publiques.

La mise en œuvre d'un budget en droits constatés ne fait cependant pas consensus⁶⁹. La budgétisation en droits constatés est plus complexe que celle en caisse. Ainsi, certains acteurs estiment que la maîtrise technique du Parlement sur le budget en serait affaiblie. En outre, ils estiment que les avantages d'un budget en droits constatés ne justifieraient pas la charge financière importante que demanderait sa mise en œuvre (notamment au regard des coûts de formation et d'adaptation des systèmes d'information).

Certains pays n'ayant pas mis en place une comptabilité en droits constatés estiment que les coûts d'établissement de cette comptabilité excéderaient les avantages pouvant en être retirés.

Certains États, par exemple l'Irlande, ont abandonné des projets de réformes comptables tendant à la mise en place d'une comptabilité en droits constatés.

L'exemple de l'Irlande

L'Irlande a abandonné une réforme visant à mettre en place une comptabilité en droits constatés dans ses comptes publics. Selon N. Hyndman et C. Connolly⁷⁰, l'administration irlandaise a jugé, au regard de l'expérience britannique, que la comptabilité en droits constatés n'avait pas conduit à une amélioration du processus de décision. Elle a engendré une complexité de lecture supplémentaire pour les pouvoirs publics. Au surplus, l'administration irlandaise a estimé que le coût d'établissement des états financiers n'était pas justifié au regard de leur utilité.

Source : Cour des comptes

De la même manière, le gouvernement fédéral allemand a abandonné sa réforme portant sur la mise en place d'une comptabilité et d'un budget en droits constatés, estimant que le parlement perdrait sa maîtrise des finances publiques⁷¹.

⁶⁹ Cf. Jon R. BLÖNDAL, *Issues in Accrual Budgeting*, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, N° 1, 2004.

⁷⁰ Cf. Ciaran CONNOLLY & Noel HYNDMAN, *Accruals accounting in the public sector: a road not always taken*, novembre 2010.

⁷¹ Cf. Rowan JONES et Klaus LÜDER, *The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting*, 2011.

L'exemple de l'Allemagne

Au niveau fédéral, ainsi que pour la majorité des *Bundesländer*, les gestionnaires sont réservés sur la mise en place d'une comptabilité et d'un budget en droits constatés, étant satisfaits des ajustements de type « comptabilité en droits constatés » à la comptabilité de caisse. Il est considéré qu'utiliser deux systèmes différents (c'est-à-dire une comptabilité en droits constatés et un budget de caisse) est susceptible d'entraîner des erreurs et ne répond donc pas aux objectifs d'amélioration de la gestion publique.

Source : Cour des comptes

Réponse de l'administration concernée

Destinataire n'ayant pas répondu

Premier ministre
