

La mise en place de la réforme comptable de l'Etat

Certification des comptes de l'Etat – exercices 2006 à 2009 –

Chaque année depuis le 1^{er} janvier 2006, la Cour a la responsabilité, dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement, de fournir l'assurance que les comptes de l'Etat sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. L'acte de certification de la Cour est annexé au projet de loi de règlement du budget de l'exercice clos. Il peut revêtir quatre formes. Une certification sans réserve est délivrée s'il ne subsiste pas de difficultés significatives dans les comptes. Cette certification est assortie de réserves si les difficultés qui subsistent ne sont pas d'une gravité ou d'une ampleur telle qu'elles entachent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes. Un refus de certifier doit être prononcé en cas de désaccords graves avec l'administration. Une impossibilité de certifier est formulée si le certificateur est dans l'incapacité de mener à bien ses contrôles pour se prononcer.

La comptabilité générale a une portée plus large que l'information budgétaire. Le compte de résultat retrace des événements dont certains ne donnent pas lieu à un mouvement de caisse. L'inventaire et la valorisation des actifs de l'Etat permettent d'apprécier l'étendue de ses droits vis-à-vis des tiers et les avantages futurs qu'il peut attendre des ressources qu'il contrôle. Le recensement de ses passifs éclaire sur l'étendue de ses obligations, de ses risques, de certaines charges à venir.

La correcte application de ce référentiel est donc essentielle. Elle doit garantir une information fiable du Parlement, des administrations et des citoyens. Les conséquences de la crise économique et financière n'ont fait qu'accroître la nécessité d'une pleine transparence des comptes.

Le respect de ce nouveau cadre comptable supposait une profonde réforme des outils, des procédures et de l'organisation de l'Etat. En assortissant ses trois dernières certifications d'un nombre important de réserves, la Cour a choisi d'accompagner la mise en œuvre de la réforme, tout en délivrant au Parlement une information détaillée sur les limites des comptes de l'Etat. Or comme elle l'a rappelé dans son dernier acte de certification, ce positionnement n'a de sens que si les actions engagées par l'administration s'inscrivent dans une dynamique de progrès significatifs.

3 - Les bases de la réforme comptable de l'Etat

La mise en œuvre de la réforme comptable et l'exercice par la Cour de sa mission de certification nécessitent l'établissement d'un corps de règles applicables à l'Etat et la définition d'une méthodologie d'audit appropriée.

a) Les normes comptables applicables à l'Etat

Le référentiel comptable de l'Etat est composé de 15 normes spécifiques établies sur proposition d'un comité rassemblant les parties prenantes à la certification (les différentes directions des ministères du budget et de l'économie ainsi que plusieurs personnalités qualifiées). Ces règles, dont l'entrée en vigueur a été progressive entre 2006 et 2009, sont désormais identiques à celles applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités de l'action de l'Etat. Elles sont inspirées à la fois des règles nationales (le plan comptable général) et internationales (normes IPSAS applicables au secteur public et normes IAS/IFRS applicables aux entreprises). Elles déclinent l'ensemble des principes comptables communément admis tels que ceux de spécialisation des exercices, de permanence des méthodes, de « bonne information » et de « prudence ».

La relative « jeunesse » de ce corps de règles explique qu'il ne soit pas totalement stabilisé. Ses évolutions, récentes et à venir, doivent lui permettre de mieux s'adapter aux particularités de l'action de l'Etat (l'extrême diversité de ses droits et obligations, l'absence de capital initial, la longue durée de vie de ses actifs, l'absence de contrepartie au moins équivalente pour une part importante de ses charges dites d'intervention et de transfert, le pouvoir particulier d'autoriser l'exploitation d'un élément identifié du domaine public au travers d'une transaction, ...), tout en tenant compte de débats internationaux tels que ceux portant sur la prise en compte des engagements de retraite ou la comptabilisation des opérations de partenariat entre l'Etat et le secteur privé.

La Cour avait notamment souhaité la création d'une instance commune à l'ensemble des comptes publics, et que celle-ci se voit garantir une pleine indépendance. La création, en 2009, du conseil de normalisation des comptes publics est une première étape. En revanche, à la différence de l'autorité des normes comptables, compétente pour le secteur privé, cette instance a toujours un statut consultatif et sa commission « Etat » est très majoritairement composée de représentants de l'administration.

b) La méthode d'audit de la Cour

Pour mener sa mission de certification, la Cour a choisi d'appliquer les normes internationales ISA (International Standards on Auditing). Constituées d'un ensemble de règles permettant d'assurer le bon déroulement d'un audit financier, elles fournissent un cadre transparent à la réalisation des différentes étapes de la certification.

Ces normes exigent notamment que la Cour conçoive ses vérifications à partir d'une approche qui vise à apprécier le risque qu'il ne subsiste des anomalies significatives dans les comptes. Son programme de travail doit être modulé en conséquence afin de pouvoir délivrer une assurance raisonnable aux utilisateurs des états financiers.

4 - La mise en œuvre progressive de la réforme comptable

L'acte de certification, qui constitue l'aboutissement de la démarche d'audit de la Cour, ne comporte pas de « recommandations ». Il énonce une position fondée sur les anomalies non corrigées affectant les comptes, qu'il appartient à l'administration de résoudre par la mise en œuvre d'actions adéquates. La Cour avait ainsi certifié les comptes de 2006 et de 2007 en assortissant sa position de 13, puis de 12 réserves.

a) Une meilleure connaissance de l'actif de l'Etat

Un nombre important de réserves formulées par la Cour sur ces deux premiers exercices concernent la correcte comptabilisation des actifs de l'Etat.

Depuis deux ans des progrès importants ont été enregistrés.

Les comptes de l'Assemblée Nationale, du Sénat, de la Présidence de la République et du Conseil Constitutionnels ont été intégrés à la comptabilité de l'Etat, dont ils étaient exclus à tort jusqu'en 2007. La réserve formulée en 2006 a pu être levée en 2007.

La Cour a également obtenu que deux patrimoines, dont la gestion est affectée à des tiers, soient retracés dans ses comptes au 31 décembre 2008. Il s'agit du compte des procédures publiques gérées par l'assureur crédit Coface et des livrets d'épargne réglementée centralisés à la Caisse des dépôts et consignations dans le Fonds d'épargne, ce qui a permis de lever les deux réserves formulées en 2006. Les montants en jeu (respectivement 9 Md€ et 5 Md€) contribuent aujourd'hui à une plus juste appréciation des droits que conserve l'Etat sur ces patrimoines.

Le patrimoine routier, qui figure au bilan pour 116 Md€, a fait l'objet d'importants travaux de fiabilisation qui ont conduit à en corriger la valeur. Ces progrès décisifs ont permis à la Cour de lever pour 2007 la réserve qu'elle avait émise sur les comptes de 2006. Ils contribuent à une meilleure appréciation de l'effort financier d'entretien et de renouvellement du réseau.

L'actif incorporel lié à la capacité pour l'Etat d'autoriser l'exploitation de son domaine public (dont les licences de téléphonie mobile sont emblématiques), est désormais retracé au bilan pour plus de 4 Md€ au 31 décembre 2008, ce qui a permis de constater qu'une réserve était partiellement satisfaite. Les comptes permettent ainsi non seulement d'enregistrer le produit des redevances versées par les opérateurs, mais aussi de conférer une valeur au droit dont dispose l'Etat sur les fréquences dont il leur concède l'usage au travers d'une transaction.

b) Une meilleure retranscription des passifs et des engagements souscrits par l'Etat

Une part significative des observations et des réserves de la Cour concerne la traduction comptable incorrecte des obligations de l'Etat, de ses risques et de ses engagements.

Ainsi, certains déficits fiscaux peuvent être imputés sur des impôts futurs et les réduire. A la demande de la Cour, l'effet de ces déficits a fait l'objet d'une présentation détaillée, en annexe des comptes, ce qui a permis en 2008 de constater qu'une partie de la réserve sur les produits régaliens était satisfaite. Cette information permet désormais d'apprécier en toute transparence la perte de recettes qui résulte de ce mécanisme fiscal. Sur une base annuelle, celle-ci dépasse 8 Md€

Suite à la réserve formulée par la Cour sur les comptes de 2007, un important effort a été déployé pour mieux recenser les litiges auxquels l'Etat devra faire face et en évaluer l'impact financier. En 2008, les

provisions pour risques enregistrées dans ses comptes sont ainsi passées de 6 Md€ à 10 Md€ et la réserve formulée en 2007 a pu être levée.

La réserve formulée en 2006 sur la qualification comptable de la stratégie d'échange de taux d'intérêt pour la gestion de la dette a été levée en 2007 au terme d'un travail important mené par l'Agence France Trésor à la demande de la Cour. Ce travail a notamment nécessité de refondre le dispositif de mesure et de contrôle des risques d'une stratégie financière portant sur un engagement de plus de 30 Md€ suivi en hors-bilan.

La Cour a demandé à l'Etat de faire figurer en annexe des comptes de 2008 une information chiffrée sur les impacts de la crise économique et financière. Les principaux dispositifs du plan de relance y sont détaillés et chiffrés. Le montant des apports en fonds propres et des garanties délivrées par l'Etat en faveur des établissements de crédit et la rémunération qui leur est attachée y sont présentés.

c) Une trajectoire exigeante d'amélioration de la qualité comptable au sein des ministères

La fonction comptable est désormais une fonction « partagée » entre les services gestionnaires des ordonnateurs qui initient les opérations et les comptables qui en assurent le dénouement financier. La nature de ce partage a justifié de confier aux ministères la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne et d'audit interne, sur lesquels la Cour formule une réserve depuis 2006.

Au titre de la certification des comptes de 2007 et de 2008, la Cour a eu l'occasion de souligner les progrès accomplis grâce à la structuration, autour des secrétaires généraux des ministères, de dispositifs visant à garantir la qualité des comptes.

Cette trajectoire appelle à être poursuivie dans le cadre d'une action volontariste de l'administration pour maîtriser ses risques financiers et comptables. L'accent doit être mis sur la traçabilité des contrôles et sur la mise en place d'une fonction d'audit interne structurée dans la mesure du possible à l'échelle de chaque ministère.

5 - Le suivi des réserves formulées par la Cour au titre de la certification des comptes de 2008

La Cour a certifié les comptes de l'exercice 2008 en formulant douze réserves, dont neuf sont qualifiées de « substantielles ». Elle a assorti sa position d'indications précises sur les priorités et le calendrier des actions à mettre en œuvre pour en permettre la levée.

a) L'importance des anomalies relevées par le certificateur

Au terme de ses vérifications sur les comptes de chaque exercice, la Cour formule des observations d'audit, relevant des anomalies dont un certain nombre sont susceptibles d'être corrigées avant l'arrêté des comptes. 283 observations d'audit ont été adressées par la Cour au terme de ses vérifications sur les comptes de l'exercice 2008 (contre seulement 191 sur les comptes de 2006).

Si le nombre d'observations portant sur des enjeux de plus de 100 M€ a eu tendance à décroître après la première certification, le montant des corrections effectuées par l'administration à la demande de la Cour demeure très important, comme le montre le tableau ci-dessous. Il constitue une indication du chemin qui reste à parcourir pour que les opérations qui affectent la gestion de l'Etat soient retranscrites en pleine conformité aux règles désormais applicables.

	Nombre d'observations d'audit transmises par la Cour au terme de ses vérifications sur les comptes		Impacts bruts des corrections réalisées à la demande de la Cour avant l'arrêté des comptes (en Md€)		
	<i>Total</i>	<i>Dont > 100M€</i>	<i>Bilan</i>	<i>résultat</i>	<i>hors bilan</i>
2006	191	83	93,3	8,8	1,0
2007	271	53	22,3	14,7	4,8
2008	283	66	27,2	9,1	33,3

Source : Cour des comptes

A l'issue du processus de certification des comptes de 2008, subsistaient d'importants désaccords, incertitudes et limitations, sur le fondement desquels la Cour a déterminé sa position.

b) Une certification des comptes de 2008 encore assortie de nombreuses réserves

Dix réserves antérieures ont été, totalement ou pour partie, reconduites. Deux nouvelles réserves ont été formulées.

Deux réserves transversales demeurent. La première est relative à l'inadaptation des systèmes d'information financière et comptable de l'Etat à la tenue d'une comptabilité en droits constatés. L'enjeu sera donc d'apprécier si *Chorus*, le nouveau progiciel de gestion intégrée dont s'est doté l'Etat et qui est en cours de déploiement, permettra de répondre aux exigences de la LOLF pour la tenue d'une comptabilité générale apte à devenir un outil d'aide à la décision. La seconde concerne l'insuffisante effectivité et efficacité des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne.

Trois réserves portent sur les immobilisations financières de l'Etat. Les deux principales concernent la qualité des comptes des opérateurs qui jouent un rôle important dans la mise en œuvre des politiques publiques et le reclassement de la Caisse d'amortissement de la dette sociale en tant qu'entité contrôlée. La troisième de ces réserves est relative à la comptabilisation des participations de l'Etat dans les organismes internationaux.

Quatre réserves portent sur les immobilisations corporelles et incorporelles de l'Etat. Les deux principales concernent les actifs du ministère de la défense et le patrimoine immobilier de l'Etat. Une troisième réserve vise la tenue des comptes d'immobilisation et de stocks des ministères civils. La quatrième constate l'absence de comptabilisation au bilan de l'Etat des actifs sous-jacents des contrats de concession de service public.

Trois autres réserves substantielles sont relatives aux produits et aux charges de « l'activité courante » de l'Etat. La première concerne le contrôle et la justification des comptes de produits régaliens (impôts, amendes). La deuxième est relative au recensement des passifs et engagements contractés par l'Etat dans le cadre de son activité de régulateur économique et social. La troisième réserve vise l'insuffisance des actions déployées par l'administration pour mettre en conformité la tenue de certains comptes de trésorerie avec les standards qui leur sont applicables.

c) Les missions intermédiaires sur les comptes de 2009

La phase intermédiaire des vérifications de la Cour consacrée à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne s'est achevée en décembre 2009. Elle permet de déterminer la nature et l'intensité des vérifications de la phase finale consacrée à l'examen des états financiers. Les constats de la Cour fournissent un éclairage sur l'impact des actions menées par l'administration pour réduire le risque qu'il ne subsiste dans les comptes au 31 décembre des anomalies significatives.

Ces missions ont permis de constater que, sur les 500 points relevés au titre de la précédente phase intermédiaire 46 % avaient été totalement traités et 29 % l'avaient été partiellement. Toutefois, 480 autres points à traiter, dont près de 43 % revêtent un caractère prioritaire, ont été signalés aux administrations au titre des missions intermédiaires 2009.

En deux ans, sept réserves dont six « substantielles » ont pu être levées. Ce résultat témoigne des efforts consentis par l'administration pour résoudre un certain nombre de difficultés, souvent au terme d'un travail en commun avec la Cour.

En dépit de ces avancées, les douze réserves dont est assortie la position de la Cour et les points d'attention formulés à l'issue des missions intermédiaires sur les comptes de 2009 indiquent l'importance du chemin qui reste à parcourir.

La trajectoire de fiabilisation des comptes est exigeante. Elle représente un effort auquel l'administration consentira d'autant plus volontiers qu'elle en percevra tout l'intérêt.

Or, trois ans après la publication du premier compte général de l'Etat, la comptabilité générale peine toujours à être reconnue et utilisée comme elle devrait l'être, en tant qu'instrument de pilotage et d'analyse des finances publiques et de gestion de l'administration.

Le risque ne doit pas être mésestimé que les efforts jusqu'ici consentis par l'administration perdent de leur intensité ou finissent par se résumer à la recherche d'une conformité de façade à un corps de normes abstraites, sans lien avec l'objectif initialement assigné à la réforme voulue par le Parlement.

Les débats portant sur la soutenabilité, la programmation et l'exécution budgétaire doivent se nourrir plus directement des informations issues de la comptabilité générale, dont un grand nombre sont d'ores et déjà exploitables.

Les services de l'Etat doivent mieux percevoir et prendre en compte les outils nouveaux que la réforme comptable est susceptible de leur fournir pour améliorer leur gestion et le pilotage de leurs actions.