

La comptabilité de l'État

Comme le prévoit la LOLF, l'Etat tient désormais une « comptabilité générale » de ses opérations, qui se distingue du « système de caisse » jusqu'alors en vigueur. A ce titre sont joints chaque année au projet de loi de règlement du budget de l'exercice précédent une balance générale des comptes, un compte de résultat, un bilan et ses annexes. Les règles applicables à ces « états financiers » sont désormais très proches de celles qui s'appliquent aux entreprises, dont elles ne se distinguent plus qu'en raison de certaines spécificités liées à l'action de l'Etat.

L'enjeu lié à la mise en œuvre de cette nouvelle comptabilité est majeur. L'information que délivrent les comptes, dont la Cour a pour tâche de garantir la fiabilité en les certifiant, doit en effet permettre au Parlement, aux citoyens et à l'administration elle-même de mieux apprécier le patrimoine et la situation financière de l'Etat, ainsi que leur évolution.

La profonde réforme voulue par le législateur organique a nécessité, de la part de l'administration, une mobilisation très importante et la conduite simultanée de nombreux chantiers de fond dans l'ensemble du périmètre comptable de l'Etat.

Le premier compte général de l'Etat entièrement élaboré conformément aux dispositions de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 a été arrêté en avril 2007, au titre de l'exercice 2006. Le 29 mai 2007, la Cour des comptes, s'acquittant pour la première fois de la mission confiée par l'article 58-5° de la LOLF, en a certifié « la régularité, la sincérité et la fidélité ». Elle a toutefois assorti cette première certification de 13 réserves substantielles, appelant ainsi l'attention du lecteur des états financiers sur des insuffisances importantes, auxquelles l'administration devrait rapidement remédier, pour assurer la conformité de ses comptes au référentiel désormais applicable.

En certifiant les comptes de l'exercice 2006, la Cour avait choisi d'accompagner la mise en œuvre de cette réforme sans précédent, plutôt que d'en sanctionner l'inachèvement par un refus ou une impossibilité de certifier.

Elle a pris une part active aux travaux conduits sur le référentiel applicable à l'Etat, dans le cadre du comité des normes de comptabilité publique. Ces travaux ont notamment abouti à l'entrée en vigueur de deux nouvelles normes en 2007, relatives aux méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, et aux événements postérieurs à la clôture des comptes.

La réforme comptable a permis d'enrichir fortement l'information financière relative à l'Etat, d'instaurer une fonction comptable partagée entre les services gestionnaires et les comptables, de procéder à des recensements systématiques des risques par processus comptable et de commencer à mettre en place une organisation du contrôle interne comptable dans chaque ministère et des outils de pilotage dont le plus emblématique est le plan d'action ministériel désormais établi par chaque ministère. Celui-ci fait l'objet d'un suivi régulier au niveau du secrétaire général du ministère et intègre l'ensemble des recommandations faites par la Cour et par les auditeurs internes.

A terme cependant, la poursuite de la trajectoire de fiabilisation et d'enrichissement des états financiers doit permettre de viser une certification « sans réserve » qui constitue l'objectif fondamental, commun au teneur de comptes et au certificateur. Or des progrès importants restent à accomplir.

* * *

Sur près de 500 recommandations adressées à l'administration à l'issue des missions intermédiaires menées à l'automne 2007 sur les comptes de 2007, plus de 70% avaient été satisfaites à l'automne 2008

De septembre à décembre 2007, la Cour a mené, sur l'ensemble du périmètre comptable de l'Etat, des missions intermédiaires, visant à évaluer les risques pesant sur la qualité du contrôle interne et la portée des dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables.

Fondées sur une approche par les risques conformément aux normes internationales d'audit, ces missions sont réalisées en vue de déterminer l'ampleur et la nature des diligences à mener ensuite en missions finales une fois les comptes établis. Elles donnent lieu à la formulation de recommandations opérationnelles, dont la mise en œuvre peut, dans un certain nombre de cas, s'inscrire dans une logique pluriannuelle.

Au terme des missions intermédiaires menées en 2007 sur les comptes de 2007, la Cour a fait parvenir à l'administration une quarantaine de rapports, contenant près de 500 recommandations et points d'attention. Ces résultats témoignaient, d'une part, de l'insuffisant déploiement des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne et, d'autre part, de l'identification de risques et défaillances spécifiques dans les procédures de contrôle existantes.

Dans le cadre des 19 rapports par sous cycle et des 15 notes d'évaluation de la comptabilité (une par ministère) établis à l'issue des missions intermédiaires menées à l'automne 2008 sur les comptes de 2008, la Cour a assuré le suivi spécifique de 337 des recommandations formulées au titre des missions intermédiaires de 2007, soit environ les deux tiers. Un peu plus de 40% d'entre elles ont pu être levées, ayant été mises en œuvre ou étant devenues sans objet. 60% ont été reconduites, parce qu'elles n'avaient été que partiellement (32%) mises en œuvre ou pas du tout (28%).

Au total, plus de 70% des recommandations formulées par la Cour au titre des missions intermédiaires 2007 ont donc reçu une suite (partielle ou complète) de la part de l'administration.

Sur les 271 observations d'audit communiquées à l'administration au titre des vérifications finales menées de février à avril 2008 sur les comptes de l'exercice 2007, 43% ont été satisfaites dès avant la clôture des comptes de 2007

Au cours des missions finales, menées de février à avril 2008, la Cour s'est efforcée de recueillir les éléments probants nécessaires et suffisants pour statuer sur l'existence d'erreurs ou d'anomalies comptables significatives dans les états financiers. C'est à ce titre que l'effet sur les comptes des actions engagées par l'administration en réponse aux réserves formulées dans le cadre du précédent exercice a été apprécié³.

Les travaux réalisés au cours des missions finales ont conduit la Cour à transmettre à l'administration 271 observations d'audit, relevant des désaccords et des incertitudes concernant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ainsi que des limitations à l'étendue de ses vérifications, soit 80 de plus qu'au cours de l'exercice précédent.

3) Au stade des missions finales, la Cour ne porte pas d'appréciation sur la tenue par l'administration des engagements pris au terme du précédent exercice, mais se prononce sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes eux-mêmes.

116 consistaient en des demandes de modification du compte général de l'Etat (ajustement des montants comptabilisés ou reclassements de compte à compte au sein d'un même poste des états financiers) et 39 concernaient des demandes de modification de l'information financière fournie en annexe. 96 observations d'audit signalaient par ailleurs des incertitudes sur les montants comptabilisés et 20 relevaient des limitations à l'étendue possible des vérifications de la Cour en raison par exemple des insuffisances des systèmes d'information.

Les modifications des états financiers et les précisions apportées par l'administration ont permis de répondre à 116 de ces observations d'audit (soit 43%). Les ajustements et reclassements comptabilisés à cette occasion ont représenté, en valeur absolue, plus de 40 Md€ sur le compte de résultat et plus de 27 Md€ sur le bilan.

Au terme des échanges entre la Cour et le producteur des comptes, 155 observations d'audit (soit 57%) restaient toutefois pendantes. Les 93 désaccords subsistant portaient, en valeur absolue, sur des montants supérieurs à 1 Md€ sur le compte de résultat et 18 Md€ sur le bilan. Par définition, il n'est pas possible de chiffrer précisément les montants relatifs aux 19 limitations et aux 43 incertitudes maintenues par la Cour.

C'est au regard de ces éléments que, le 21 mai 2008, la Cour s'est prononcée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'exercice 2007.

La certification des comptes de 2007 a permis de lever trois des réserves émises sur l'exercice 2006 mais a conduit à en formuler trois nouvelles et l'administration a, pour remédier aux 12 réserves, établi des plans d'action

L'examen par la Cour des réponses de l'administration à ces observations d'audit et l'analyse des difficultés persistantes à l'arrêté des comptes de l'exercice 2007 l'ont conduite à certifier ces derniers tout en formulant 12 réserves, dont 9 sont qualifiées de « substantielles ».

a) Trois réserves ont été levées au titre de l'exercice 2007

En premier lieu, la Cour a considéré que trois des treize réserves substantielles émises sur les comptes du précédent exercice pouvaient être levées. La tenue par l'administration des engagements pris à l'issue du précédent exercice et l'important travail conduit par le producteur des comptes, les pouvoirs publics et les ministères concernés, en lien étroit

avec la Cour, ont notamment permis :

- de préciser le dispositif de contrôle interne et le mode de comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt réalisés pour la gestion active de la dette financière de l'Etat ;
- de remédier aux principales insuffisances relevées en ce qui concerne le recensement et la valorisation du patrimoine routier national ;
- d'intégrer aux comptes de l'Etat ceux du Sénat, de l'Assemblée nationale et du Conseil constitutionnel.

En revanche, les progrès accomplis sur les autres réserves formulées dans la certification des comptes de 2006 et plus généralement dans la mise en œuvre de la réforme comptable se sont révélés insuffisants.

b) Neuf réserves substantielles ont été maintenues

Le maintien de 9 réserves substantielles⁴ illustre principalement la persistance de difficultés soulevées au titre de l'exercice 2006.

Certaines touchent à des problèmes structurels, d'une ampleur telle que leur traitement exige nécessairement plusieurs années :

- la refonte des systèmes d'information financière et comptable de l'Etat ;
- le développement des dispositifs de contrôle et d'audit interne ;
- le recensement et de la correcte valorisation des actifs de la Défense ;
- la qualité des comptes des « opérateurs » de l'Etat.

Concernant ces réserves, la Cour sera particulièrement attentive au respect du calendrier dans lequel doit s'inscrire la résolution des difficultés identifiées.

4) Deux réserves émises sur les comptes de 2006 (« le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l'Etat » et « la section des fonds d'Epargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations ») ont été rassemblées au sein d'une même réserve sur les comptes de 2007.

Plusieurs réserves résultent par ailleurs de désaccords sur l'application faite par l'administration du référentiel normatif applicable à l'Etat, par exemple pour :

- les déficits fiscaux de droit commun, reportables en avant ;
- la comptabilisation des immobilisations spécifiques de l'Etat (biens remis en concession ; actifs « incorporels » au titre desquels l'Etat tire un avantage économique lié à sa possibilité d'autoriser ou de restreindre l'utilisation du domaine public).

Les travaux menés au sein du comité des normes de comptabilité publique, auxquels participent notamment la Cour et le producteur des comptes, devraient permettre de clarifier ce référentiel et en faciliter l'application.

La plupart des autres réserves substantielles traduisent des difficultés auxquelles des réponses devraient et pourraient être apportées à plus courte échéance (sans préjudice de l'identification par la Cour de nouvelles problématiques dont les travaux conduits à ce stade n'auraient pas encore justifié la formalisation) :

- la clarification du statut juridique et patrimonial de diverses entités devrait permettre de trancher sur le bien fondé de leur exclusion des comptes de l'Etat, que la Cour a relevé depuis 2006 (section du fonds d'épargne centralisé à la Caisse des dépôts et consignations, compte des procédures publiques géré par la COFACE) ;
- la poursuite, voire l'intensification de la trajectoire de fiabilisation engagée pourrait permettre de ramener à un niveau acceptable le risque d'erreur dans les comptes concernant la comptabilisation des « passifs d'intervention » de l'Etat et celle de son patrimoine immobilier.

c) Trois nouvelles réserves ont été formulées

Trois nouvelles réserves ont été émises sur les comptes de 2007. Elles ne traduisent pas l'apparition de problèmes nouveaux dans les comptes, mais illustrent l'approfondissement des vérifications conduites par la Cour, conformément aux normes internationales d'audit qu'elle applique. Elles ne sont pas qualifiées de « substantielles » dans la mesure où la Cour considère que leur impact sur la lecture des états financiers n'est pas d'une importance comparable à celle des neuf précédentes.

Elles concernent respectivement :

- la tenue et la justification de certains comptes de trésorerie ;
- le recensement, la valorisation et la comptabilisation des risques inhérents à l'activité de l'Etat ;
- différentes procédures d'inventaires d'actifs et de passifs.

d) Au vu des douze réserves, l'administration a élaboré des plans d'action

L'administration, en particulier la direction générale des finances publiques du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, a élaboré des plans d'action ambitieux, dont la Cour a apprécié la pertinence et la portée dès leur présentation à partir du mois de juillet 2008.

Le plan d'action comptable de l'Etat constitue désormais l'un des principaux outils de dialogue stratégique sur la mise en œuvre par l'administration des priorités identifiées par la Cour. Il fait l'objet d'échanges réguliers entre le certificateur et le producteur des comptes afin d'en apprécier le taux d'avancement. Le résultat des missions intermédiaires sur les comptes de 2008 menées à l'automne 2008 par sous-cycle, c'est-à-dire par sous-ensemble de comptes homogènes, doit à présent en permettre l'actualisation.

Par ailleurs, l'ensemble des plans d'action ministériels ont été actualisés à l'automne 2008.

A l'issue des missions intermédiaires 2008, le nombre de recommandations de la Cour est en effet en hausse (523).

Parmi celles-ci, 328 sont de nouvelles recommandations, illustrant la mise en lumière de nouvelles problématiques et l'ampleur des chantiers comptables restant à conduire au terme des deux premières années de certification.

Si ces recommandations ne sont pas toutes d'une égale importance, leur nombre met toutefois en lumière la variété des zones de risques identifiées par la Cour, et sur lesquelles elle aura à conduire des missions finales sur les comptes de l'exercice 2008 dans les quatre premiers mois de 2009.

L'acte de certification émis chaque année ne constitue que le point d'aboutissement d'un processus continu et permanent, dont la poursuite est étroitement dépendante du degré de priorité que confère l'administration dans son ensemble à la conduite de la réforme comptable. Aussi la logique d'accompagnement dans laquelle a choisi de se situer la Cour, la prise en compte du contexte de la réforme et l'octroi à l'administration d'une période de transition pour en achever la mise en œuvre n'ont-ils de sens que s'ils permettent d'entretenir la dynamique d'enrichissement et de fiabilisation des états financiers engagée jusqu'à présent.

Cette réforme comptable est fragile, car elle repose, dans l'administration, sur une mobilisation d'équipes qui ont dû s'accommoder du caractère largement inadapté du système d'information financière et comptable de l'Etat et procéder à de nombreuses saisies manuelles. Cette situation va perdurer pendant toute la phase de migration des ministères dans Chorus.

Pour la consolider, il faut aussi faire en sorte que, à partir de la comptabilité générale de l'Etat, des restitutions puissent être faites par ministère et, par programme budgétaire. Il faut également assurer l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale et mettre en place la comptabilité d'analyse des coûts qui n'est encore qu'embryonnaire de manière que les gestionnaires puissent s'approprier davantage les données de comptabilité générale pour en faire un outil d'aide à la décision. Ces recommandations générales que la Cour a formulées à diverses reprises demeurent d'actualité et devraient avoir aujourd'hui un fort caractère de priorité pour assurer le succès de la réforme comptable et sa pleine portée.

RÉPONSE DU MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

L'insertion de la Cour des comptes sur « la comptabilité de l'Etat », appelle de ma part les observations suivantes.

Je tiens tout d'abord à rappeler l'importance que mon ministère attache à ce chantier. En effet, au lieu d'invoquer la clause de sauvegarde informatique figurant au recueil des normes comptables de l'Etat, qui aurait conduit à différer de plusieurs années la modernisation des comptes de l'Etat, l'administration s'est résolument engagée dans la réforme comptable en lançant les travaux de reconstitution du bilan d'ouverture et en accompagnant au plan interministériel l'ensemble des gestionnaires publics.

Ces travaux se sont concrétisés par la mise à disposition de modes opératoires précis et d'outils informatiques permettant de respecter très significativement les nouvelles normes comptables, ainsi que par le renforcement des dispositifs de maîtrise des risques financiers et comptables s'appuyant sur un contrôle et un audit internes comptables inspirés des meilleurs standards et des meilleures pratiques.

Cette mobilisation de tous les acteurs de la fonction comptable se poursuit depuis trois ans autour d'une trajectoire destinée à enrichir et à fiabiliser progressivement les comptes de l'Etat. Par son acte de certification en 2007, renouvelé l'an dernier, la Cour s'est pleinement associée à cette conception à la fois ambitieuse et pragmatique de la réforme comptable.

Sans complaisance, comme ses réserves en témoignent, la Cour a mesuré les efforts accomplis par l'administration notamment au regard des engagements pris par les services de l'Etat pour inscrire la réforme comptable dans la durée.

La Cour a pu observer au cours de ses missions intermédiaires en 2008 que la pression ne se relâche pas. S'agissant plus précisément de mon ministère, cette mobilisation s'est traduite notamment, en 2008, par la création du comité ministériel d'audit et les travaux sur le référentiel de comptabilité budgétaire. Les travaux sur le contrôle interne comptable se sont poursuivis, dans le cadre, notamment, de la création de la direction générale des finances publiques, dont l'ambition est de renforcer la qualité de la comptabilité des produits régaliens.

La poursuite de la réforme comptable peut s'appuyer sur le déploiement progressif de Chorus. Les fonctionnalités de l'outil apporteront des améliorations très sensibles en matière d'enrichissement et de fiabilisation des comptes, de nature à répondre aux préoccupations soulevées par la Cour.

A cet égard, nous devons renouveler les efforts pour adapter les processus aux évolutions induites par Chorus, en matière, notamment, de réglementation comptable, de documentation des procédures, de constitution d'un chemin de révision informatique, de structuration des points de contrôle ou de mise en place d'un infocentre. C'est une conséquence assumée de la démarche progressive qui a été choisie, mais sur laquelle je souhaite insister compte tenu de la charge de travail qu'elle suppose pour les équipes.

Il est également important que la réforme comptable s'appuie sur un cadre normatif stable. Des problèmes d'interprétation du référentiel des normes demeurent. En la matière, la description des réserves telles que les déficits fiscaux de droit commun reportables en avant et la comptabilisation des immobilisations spécifiques de l'Etat comme relevant d'« une mauvaise application du référentiel normatif » (page 6 du projet d'insertion communiqué) ne me semble pas appropriée et mériterait d'être reformulée.

A mes yeux, il s'agit davantage d'un problème d'interprétation des normes en question que de leur application. Je me félicite qu'à la suite d'un examen approfondi et constructif, une interprétation satisfaisante ait pu être trouvée et mise en œuvre sur le premier de ces deux sujets.

De manière plus générale, la persistance d'interprétations différentes des normes ne me paraît pas anormale eu égard au caractère récent de normes applicables de surcroît à un acteur peu commun, l'État, et compte tenu des débats en cours au plan international.

Je formule le vœu que la récente création du Conseil de normalisation des comptes publics, conformément à la recommandation de la Cour, nous permette de clarifier dans les meilleures conditions ces sujets complexes. Je souhaite également que ce Conseil prenne en considération, avec soin, les spécificités des activités de l'Etat, afin de refléter de façon adaptée et pertinente ses opérations financières, en particulier en ce qui concerne les passifs d'intervention ou les actifs incorporels.
