

RAPPORT

**SUR L'EXECUTION DES LOIS DE FINANCES
EN VUE DU REGLEMENT DU BUDGET
DE L'EXERCICE 2004**

RAPPORT SUR LES COMPTES DE L'ETAT

**DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE
SUR LES COMPTES 2004**

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	5
TITRE 1 - LES COMPTES DE L'ETAT POUR 2004	7
I- ELEMENTS INTRODUCTIFS	7
A - <i>Les méthodes comptables actuelles</i>	7
B - <i>La lecture des états financiers</i>	7
II- LE BILAN	8
A - <i>La situation nette</i>	9
B - <i>L'actif</i>	9
C - <i>Le passif</i>	13
III- LE COMPTE DE RESULTAT	15
A - <i>Le résultat courant</i>	16
B - <i>Le résultat exceptionnel</i>	19
C - <i>Le passage entre les différents résultats de l'Etat</i>	19
IV- LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE.....	25
A - <i>Un besoin de financement en léger retrait</i>	25
B - <i>Une politique d'émission réorientée vers le long terme</i>	25
V- LES ENGAGEMENTS HORS BILAN	27
A - <i>Les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis</i>	27
B - <i>Les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat</i>	30
C - <i>Les engagements de retraite</i>	30
TITRE 2 - LES VERIFICATIONS EFFECTUEES SUR LES COMPTES 2004	33
I - LA CONSTRUCTION DES ETATS FINANCIERS	33
A - <i>Le bilan et le compte de résultat</i>	34
B - <i>Les opérations de fin de gestion</i>	34
C - <i>Le rapport financier</i>	36
II - LES PRODUITS ET LES CHARGES.....	37
A - <i>Les produits</i>	37
B - <i>Les charges</i>	42
III - LES ACTIFS ET LES PASSIFS	46
A - <i>Les actifs</i>	46
B - <i>Les passifs</i>	51
IV - LES ENGAGEMENTS HORS BILAN	55
A - <i>L'information donnée dans le rapport financier sur les engagements hors bilan</i>	55
B - <i>Les comptes de classe 8</i>	56
V - L'AUDIT DES APPLICATIONS COMPTABLES.....	58
A - <i>L'évaluation des contrôles internes</i>	58
B - <i>L'analyse du chemin de révision</i>	58

TITRE 3 - LA REFORME COMPTABLE	59
I- LA MISE EN ŒUVRE DES NOUVELLES NORMES COMPTABLES ET LA PREPARATION DU BILAN D'OUVERTURE.....	59
A - Les états financiers.....	60
B - Les charges.....	63
C - Les produits.....	66
D - Les immobilisations financières.....	67
E - Les immobilisations corporelles et incorporelles.....	70
F - Les stocks.....	73
G - La dette financière, la trésorerie et les instruments financiers à terme.....	75
H - Les engagements à mentionner dans l'annexe.....	77
II - L'ÉVOLUTION DES PROCÉDURES COMPTABLES	79
A - La fonction comptable ministérielle	79
B - Le contrôle et l'audit internes	82
C - Les contrôles du comptable public.....	84
III - LA MODERNISATION DES SYSTÈMES D'INFORMATION	86
A - Les contretemps subis par le projet ACCORD en 2004	86
B - Contenu, limites et risques du « palier 2006 »	88
C - Les perspectives ouvertes pour la réalisation de la solution cible (« CHORUS »).....	92
TITRE 4 - LA PREPARATION DE LA CERTIFICATION.....	93
I- LE CADRE GÉNÉRAL DE LA DÉMARCHE (RAPPEL).....	93
II- LES TRAVAUX ACCOMPLIS EN 2004	94
III- LA FORME DE LA CERTIFICATION	94
IV- L'APPRECIATION DE LA COUR SUR LES NOUVELLES NORMES COMPTABLES	95
CONCLUSION.....	97
DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE	99
ANNEXE I : LES SUITES DES RECOMMANDATIONS DU RAPPORT PRECEDENT	105
ANNEXE II : LES REFORMES COMPTABLES A L'ETRANGER	113
ANNEXE III : DISPOSITIONS DIVERSES DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT	117
REPONSE DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ET DU MINISTRE DELEGUE AU BUDGET ET A LA REFORME DE L'ETAT, PORTE PAROLE DU GOUVERNEMENT.....	121
GLOSSAIRE	125
INDEX.....	129

INTRODUCTION

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 a engagé la France, à l'image d'autres pays développés (Etats-Unis, Royaume-Uni, Canada notamment), sur la voie d'une ambitieuse réforme de la comptabilité générale de l'Etat. A partir de 2006, celle-ci sera « *fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations* », les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne devant plus se distinguer de celles applicables aux entreprises « *qu'en raison des spécificités de son action* »¹. Les nouvelles normes comptables de l'Etat ont fait l'objet d'un arrêté en mai 2004.

La réforme comptable est un volet essentiel de la loi organique et une évolution majeure pour les finances publiques.

Les comptes de l'Etat devront donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Contrairement à la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale est exhaustive : elle retrace les opérations de recettes et de dépenses, mais aussi les opérations de trésorerie, voire de simples risques financiers. En outre, la comparabilité dans le temps et la fiabilité des états financiers seront améliorées. La réforme comptable est donc décisive pour l'amélioration du contrôle démocratique sur les finances de l'Etat.

Elle est aussi structurante pour la rénovation de la gestion de l'Etat. Elle est indispensable pour développer une véritable politique patrimoniale : les outils comptables actuels ne sont par exemple pas suffisants pour contribuer à une gestion optimisée du parc immobilier. Elle est aussi nécessaire pour développer la mesure de la performance des actions de l'Etat au travers de la comptabilité d'analyse des coûts. Elle permettra enfin à l'Etat de procéder à de meilleurs arbitrages budgétaires grâce à une connaissance plus fine de l'appréciation ou de la dépréciation de ses actifs, un recensement exhaustif de ses passifs et de ses obligations vis-à-vis des tiers et en faisant apparaître, au travers des dettes mais aussi des charges à payer, des provisions et des engagements hors bilan, des dépenses à venir.

La Cour est partie prenante de la réforme comptable. L'article 58-5° de la LOLF lui confie la mission de certifier, à compter de l'exercice 2006, la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. Comme le prévoit la loi organique, l'opinion émise par la Cour sera annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte-rendu des vérifications opérées.

Afin de préparer l'application de ces nouvelles dispositions, la Cour a individualisé l'an dernier dans un rapport au Parlement la présentation de ses vérifications et ses commentaires sur les comptes de l'Etat pour 2003, sans présenter encore une opinion globale sur les états financiers. Elle renouvelle cet exercice cette année après avoir étendu le champ de ses vérifications à de nouveaux domaines (immobilisations, produits et charges).

Les objectifs du présent rapport sont les suivants : analyser brièvement l'évolution des comptes de l'Etat en 2004 (titre I) ; rendre compte des vérifications opérées par la Cour sur ceux-ci et des observations auxquelles ces vérifications ont donné lieu (titre II) ; faire un point de situation sur la mise en œuvre de la réforme comptable en abordant plusieurs chantiers : la déclinaison des nouvelles normes comptables et la préparation du bilan d'ouverture 2006, l'évolution des procédures comptables et la modernisation des systèmes d'information (titre III) ; enfin, présenter la préparation de la Cour à sa mission nouvelle de certification (titre IV).

¹ Le périmètre de cette réforme est pour l'instant limité à l'Etat défini comme personne morale. Il ne comprend pas les autres administrations publiques (collectivités territoriales, administrations de sécurité sociale, établissements publics) ni les entreprises du secteur marchand contrôlées par l'Etat.

TITRE 1 - LES COMPTES DE L'ETAT POUR 2004

I- ELEMENTS INTRODUCTIFS

A - LES METHODES COMPTABLES ACTUELLES

Le compte général de l'administration des finances (CGAF) est établi selon des méthodes comptables qui diffèrent de celles qui seront en vigueur au 1^{er} janvier 2006 sur plusieurs points fondamentaux :

- à ce stade, la comptabilité générale de l'Etat demeure, pour l'essentiel, une comptabilité de caisse : les charges ne sont pas rattachées à l'exercice mais enregistrées au moment du décaissement (sauf celles liées aux produits régaliens, à la dette et à la trésorerie, cf. infra) ; l'Etat, à de rares exceptions, ne passe pas de provisions pour risques et charges et les opérations d'inventaire (provisions pour dépréciation, amortissements, réévaluation, etc.) sont encore peu développées, même si des avancées ont été enregistrées depuis 1999 afin de rapprocher la comptabilité générale de l'Etat des exigences d'une comptabilité en droits constatés ;
- les budgets annexes et autres services non personnalisés ne sont pas encore intégrés à la comptabilité générale de l'Etat ;
- la propriété sert de critère pour la comptabilisation des immobilisations corporelles et financières, alors que le nouveau référentiel comptable imposera celui du contrôle ;
- les stocks ne sont pas encore comptabilisés ;
- le rapport de présentation du CGAF n'offre pas encore une information comptable et financière comparable à celle d'une véritable annexe à des états financiers.

B - LA LECTURE DES ETATS FINANCIERS

Les états financiers de l'Etat ne se lisent pas comme ceux d'une entreprise.

Au bilan :

- l'Etat n'a pas de fonds propres mais une situation nette, qui reflète les reports à nouveau cumulés des années antérieures, le résultat de l'année et les écarts de réévaluation (qui sont la contrepartie des revalorisations du parc immobilier et des immobilisations financières) ;
- l'Etat détient des actifs corporels à longue durée de vie, souvent très anciens, pour lesquels des amortissements assis sur les coûts historiques seraient dépourvus de sens, et des actifs incorporels difficiles à valoriser comme la capacité de lever l'impôt ou l'exploitation de droits d'accès ;
- l'Etat a une dette financière qui ne saurait se comparer à l'actif net mais à la richesse nationale et à la capacité contributive des redevables qui n'est pas inscrite à son bilan ;
- l'Etat ne fournit pas de comptes combinés ou consolidés² avec les entités dotées de la personnalité juridique qu'il contrôle.

Au compte de résultat :

² Cf. définitions p. 63.

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

II- LE BILAN

Tableau 1 - Bilan de l'Etat (en M€)

ACTIF	2002	2003	2004	PASSIF	2002	2003	2004
				Situation nette	- 499 175	-578 545	- 608 712
Immobilisations	259 834	235 411	251 797	Dette financière	747 984	817 060	863 269
Incorporelles nettes des amortissements	213	190	170	Négociable ³	733 125	804 021	849 550
Corporelles nettes des amortissements	91 259	93 612	101 992	Non négociable	14 493	12 787	13 488
Prêts et avances nets des dépréciations	18 043	18 044	16 112	Provisions pour risques et charges	-	252	231
Dotations et participations	150 319	123 566	133 523	Concours Banque de France ⁴	366	-	-
Actif circulant	72 044	70 901	72 878	Autres dettes	86 374	71 142	74 470
Redevables	18 231	18 715	17 451	Titres de participation non libérés	288	420	1 170
Débiteurs divers	30 961	32 103	34 980	Services non personnalisés et budgets annexes	805	1 270	1 063
Comptes d'attente débiteurs	2 095	1 354	863	Chèques sur le Trésor	495	492	382
Produits à recevoir	13 797	15 794	16 704	Correspondants et déposants	66 685	51 996	54 028
Etablissements financiers	6 910	2 882	2 834	Créditeurs divers/comptes d'attente créditeurs	11 247	9 248	8 165
Caisse	47	49	42	Charges à payer	6 086	6 614	7 150
Mouvements entre comptes financiers	3	4	4	Appels de marge sur pensions livrées	768	1 102	2 137
Régularisation	10 955	10 284	11 853	Régularisation	7 527	5 606	6 096
Charges à répartir / engagements étalés	312	262	240	Dépenses réglées dans la période suivante	6 800	5 261	5 138
Dépenses du budget de l'année suivante	3 219	3 133	3 030	Autres comptes de régularisation créditeurs	727	345	958
Autres comptes de régularisation débiteurs	7 424	6 889	8 583	Reversements sur dépenses à annuler	-	-	-
Divers	14	5 494	5 740	Divers	137	6 827	7 145
Décotes	-	5 484	5 740	Primes (nettes des décotes en 2002)	137	6 827	7 145
Suppléments d'indexation	14	10					
TOTAL	342 847	322 090	342 268	TOTAL	342 847	322 090	342 268

Sources : Comptes généraux de l'administration des finances 2002,2003 et 2004

³ Y compris intérêts courus non échus.

⁴ Concours totalement remboursé au 31 décembre 2003.

A - LA SITUATION NETTE

La situation nette de l'Etat s'établit à – 608,7 Md€ au 31 décembre 2004 (– 578,5 Md€ au 31 décembre 2003). Elle se décompose en un report à nouveau de –584,0 Md€, le résultat de l'année (– 34,7 Md€), et un écart de réévaluation positif de 10,0 Md€ (2,9 Md€ de réévaluation des dotations et participations de l'Etat ; 7,1 Md€ de réévaluation des immobilisations corporelles).

La situation nette est la différence entre les actifs et les passifs comptables de l'Etat. Elle n'est pas une mesure de sa richesse, dans la mesure où l'un de ses principaux actifs, la capacité de lever l'impôt, ne figure pas à son bilan⁵.

B - L'ACTIF

1) - Les immobilisations corporelles et incorporelles

a) - Une augmentation à interpréter avec prudence

Le stock brut des immobilisations corporelles et incorporelles s'établit à 165,8 Md€ au 31 décembre 2004, en hausse de 10,7 Md€ (+ 6,9%). En prenant en compte les amortissements, le stock net est de 102,2 Md€, en augmentation de près de 8,9%. Les flux d'investissements (+ 15,6 Md€) et les sorties de l'actif d'immobilisations totalement amorties (– 7,0 Md€) restent à des niveaux proches de 2003.

La réévaluation des constructions civiles entre pour 2,1 Md€ dans l'augmentation des immobilisations en 2004 (1,0 Md€ seulement en 2003). Elle est fondée sur l'indice du coût de la construction qui a fortement augmenté l'an dernier (+ 5,7%). Cette réévaluation globale est grossière et ne reflète pas l'évolution de la valeur de marché des immeubles de l'Etat.

Le montant des amortissements cumulés représente 63,4 Md€. Jusqu'en 2004, les achats de matériel militaires étaient amortis intégralement l'année de leur acquisition. Désormais, les durées d'amortissement de ces matériels ont été portées à 10 ou 15 ans en fonction de la nature des matériels.

b) - Vers une gestion plus dynamique du patrimoine immobilier de l'Etat

Sans attendre la mise en place de la nouvelle comptabilité générale qui, seule, permettra de connaître précisément ses actifs et de les réévaluer ou de les déprécier en connaissance de cause, l'Etat a souhaité s'engager dans une gestion plus active de son patrimoine immobilier. Une mission interministérielle de valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat a été créée fin 2004. Elle doit mettre en œuvre un programme de cessions de 950 M€ pour 2004 et 2005. Les produits de cessions en 2004 ont représenté 133 M€. Cette politique de cessions s'inscrit cependant dans un contexte difficile pour le marché de l'immobilier de bureaux à Paris.

⁵ Voir également sur ce point l'introduction du « Recueil des normes comptables de l'Etat », applicables à compter de 2006.

Par ailleurs, le droit a été adapté pour permettre des financements innovants pour certains investissements de l'Etat. L'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 crée une nouvelle catégorie de contrats administratifs, les contrats de partenariat public privé⁶. Ceux-ci s'inspirent d'expériences étrangères, notamment au Royaume-Uni et en Italie. Dans ces pays, des projets divers et souvent très importants (rénovation de l'ensemble des écoles secondaires britanniques entre 2003 et 2013 ; sauvegarde de la lagune de Venise) doivent être menés à bien sous la forme de tels contrats complexes avec des partenaires privés.

En France, il est envisagé de recourir à des contrats de partenariat public privé pour la construction et la maintenance d'hôpitaux, de prisons, de commissariats ou de casernes. La jurisprudence constitutionnelle et administrative a toutefois encadré strictement les cas dans lesquels de tels contrats peuvent être conclus : extrême urgence (définie comme « *la nécessité de rattraper un retard particulièrement grave affectant la réalisation d'engagements collectifs* » dans un secteur ou une zone géographique déterminés⁷) ou situation dans lesquelles « *la personne publique n'est pas objectivement en mesure de définir seule et à l'avance les moyens techniques pouvant répondre à ses besoins ou établir le montage juridique ou financier du projet* »⁸. Une « mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat » a été mise en place en mai 2005 pour préparer et valider les projets de partenariats public-privé avant leur lancement.

2) - Les immobilisations financières

a) - Des opérations en capital importantes sur les dotations et participations de l'Etat

Les dotations et participations de l'Etat représentent fin 2004 un montant de 133,5 Md€, contre 123,6 Md€ au 31 décembre 2003, réparti entre 818 organismes (814 en 2003) classés selon leur activité. 142 d'entre eux appartiennent au secteur marchand⁹. Afin de professionnaliser l'exercice par l'Etat de sa mission d'actionnaire, une agence des participations de l'Etat (APE) a été créée en 2004. Son champ de compétences s'étend à 63 entreprises du secteur marchand (cf. décret n°2004-963 du 9 septembre 2004).

Le montant des dotations et participations est affecté par deux types de mouvements : les opérations en capital effectuées par l'Etat (augmentation ou diminution de la dotation ou participation) ; à dotation ou participation de l'Etat inchangée, la variation des capitaux propres des organismes.

⁶ « Les contrats de partenariat sont des contrats administratifs par lesquels l'Etat ou un établissement public de l'Etat confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale relative au financement d'investissements immatériels, d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service public, à la construction ou transformation des ouvrages ou équipements, ainsi qu'à leur entretien, leur maintenance, leur exploitation ou leur gestion, et, le cas échéant, à d'autres prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service dont elle est chargée. Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser. Il peut se voir confier tout ou partie de la conception des ouvrages. La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle peut être liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant » (ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004).

⁷ Conseil d'Etat, 29 octobre 2004, « Union nationale des syndicats français d'architectes ».

⁸ Conseil constitutionnel, décision n° 2004-506 du 2 décembre 2004, « loi de simplification du droit ».

⁹ Le secteur marchand comprend 104 sociétés anonymes et 38 établissements publics. Ces 142 entités représentent une masse de 95,4 Md€ tandis que les organismes divers du secteur non marchand (76 % de l'ensemble des entités) comptent pour 32,9 Md€. A ces deux grands ensembles s'ajoutent les administrations de la sécurité sociale (14,4 Md€), les organismes internationaux hors Union européenne (20,9 Md€) et les structures de défaisance (-34,4 Md€), les créances rattachées (4,1 Md€) et les titres de participation non libérés (-1,2 Md€).

En 2004, l'Etat a cédé 15% de France Télécom détenus partiellement via l'Etablissement de recherche et d'activités pétrolières (ERAP), 35% de SNECMA, 18% de Thomson détenus via Thomson SA et 74% de la Société nationale immobilière. L'introduction en bourse des Autoroutes Paris Rhin Rhône a dilué sa participation. De même, la participation de l'Etat dans la compagnie Air France a diminué du fait de la fusion avec KLM et de la cession d'une partie de ses parts : l'Etat ne détient plus que 18,7% du nouveau groupe. EDF et GDF ont changé de statut juridique en 2004 pour devenir des sociétés anonymes : l'ouverture de leur capital a été annoncée pour 2005.

A l'inverse, après approbation par la Commission européenne, l'Etat a acquis 18% du capital d'Alstom par conversion de titres de créances et souscription à l'augmentation de capital de l'entreprise. La société Giat industries a fait l'objet d'une nouvelle recapitalisation, la première dans le cadre du contrat d'entreprise signé avec l'Etat le 26 mars 2004. L'ERAP (2,1 Md€), l'Etablissement public de financement et de restructuration (1,1 Md€), Charbonnages de France (0,9 Md€) et SOFARIS (0,6 Md€) ont également fait l'objet de dotations en capital significatives.

Les variations des capitaux propres reflétées dans les comptes de l'Etat en 2004 ont été globalement positives. Cette hausse reflète notamment l'amélioration de la situation financière de France Télécom en 2003 par rapport à 2002. En revanche, la progression des fonds propres d'EDF (5 Md€) résulte uniquement de changements de méthodes comptables¹⁰. Les capitaux propres des administrations de sécurité sociale (-6,2 Md€) et les réserves de réévaluation des réserves de change en or et en devises (-3,9 Md€) ont au contraire diminué en 2004¹¹.

b) - Peu de nouveaux prêts de consolidation de dettes d'Etats étrangers

Le montant total des prêts de l'Etat s'élève à 15,4 Md€. La baisse enregistrée par rapport à 2003 (-7,2%) est due pour l'essentiel au faible nombre de prêts de consolidation de dette mis en place en 2004, mais touche également la plupart des autres catégories de prêts.

3) - L'actif circulant

a) - Les restes à recouvrer sur redevables

Les restes à recouvrer sur redevables s'établissent à 50,2 Md€, en montant brut, au 31 décembre 2004, contre 51,7 Md€ au 31 décembre 2003 : 87 % de ce poste (44 Md€) est constitué de créances fiscales, qui concernent non seulement les impôts de l'Etat, mais aussi les impôts locaux dont l'Etat assure la gestion et le recouvrement. Depuis 1999, le stock de créances fiscales fait l'objet d'une dépréciation, en fonction des perspectives de recouvrement. La dépréciation est évaluée à 32,8 Md€ fin 2004.

¹⁰ Cf. « Les spécificités d'EDF et leur traduction comptable », Rapport public 2004, Cour des comptes.

¹¹ Leur baisse s'explique à la fois par l'appréciation de l'euro face au dollar et par la vente d'une partie des réserves (d'or notamment) par la Banque de France.

b) - Les produits à recevoir

Le montant des produits à recevoir au 31 décembre 2004 est de 16,7 Md€, comparé à 15,8 Md€ au 31 décembre 2003. Dans une comptabilité en droits constatés, les produits à recevoir sont des produits constatés au cours de l'exercice, mais qui n'ont pas donné lieu à encaissement. Dans le système comptable actuel de l'Etat, seuls les produits régaliens et les produits résultant d'opérations relatives à la dette et à la trésorerie sont retraités en fin d'année pour être présentés en droits constatés avec l'enregistrement de produits à recevoir. La majorité d'entre eux est constitué par le produit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de décembre 2004, versé en janvier 2005 (15,4 Md€). Le produit à recevoir de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) de décembre 2004 ne s'élève qu'à 0,6 Md€. Le solde des produits à recevoir (0,7 Md€) correspond à des intérêts courus non échus à recevoir sur les contrats d'échange de taux et les appels de marge qui leur sont liés.

c) - Les débiteurs divers et la trésorerie

Les créances sur les débiteurs divers s'élèvent à 35 Md€. Elles sont notamment constituées des placements de trésorerie de l'Etat¹².

Au cours de l'année 2004, l'Etat a toujours conservé une position nette de prêteur en fin de journée (le montant net quotidien moyen de ses placements de trésorerie avoisine 23,7 Md€). La prise en pension de titres sur le marché interbancaire est restée le mode dominant de placement des excédents de trésorerie de l'Etat (19,9 Md€ en fin de journée en moyenne en 2004). Les intérêts reçus au titre des placements de trésorerie de l'Etat se sont élevés à 490 M€.

Ces placements ont permis de limiter le solde créditeur du compte du Trésor à la Banque de France en fin d'année à 207 M€.

d) - Les régularisations

Les décotes sur emprunts et bons du Trésor s'élèvent à 5,7 Md€ fin 2004¹³.

Les dépenses par anticipation imputables au budget de l'année suivante représentent 3 Md€.

Il existe aussi parmi ces comptes de régularisation à l'actif des recettes encaissées en période complémentaire (8,5 Md€) qui correspondent, pour les deux tiers (5,7 Md€), aux remboursements de l'agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole (ACOFA) pour le préfinancement des dépenses du FEOGA-Garantie entre le 16 octobre et le 31 décembre (cf. p.50).

¹² Compte tenu de la faible rémunération du compte du Trésor à la Banque de France, l'Etat place ses excédents ponctuels de trésorerie sur le marché interbancaire ou auprès de certains Etats de la zone euro (Belgique, Finlande, Pays-Bas, Allemagne), soit sous forme de prêts « en blanc » (sans garantie), soit en prenant en pension des titres détenus par l'emprunteur. Lorsque l'Etat a un besoin de trésorerie, il peut au contraire emprunter « en blanc » ou mettre en pension des titres en échange de liquidités.

¹³ Lors de l'émission des obligations et des bons du Trésor, le montant effectivement versé par le souscripteur peut être différent de celui que l'Etat aura à rembourser. Cette différence est appelée prime ou décote selon qu'elle est positive ou négative.

C - LE PASSIF

1) - Les composantes de la dette de l'Etat

Dans sa définition actuelle, en comptabilité générale, hors comptes d'attente créditeurs, la dette de l'Etat s'élève à 935,2 Md€. Ses principales composantes sont la dette financière, les dépôts des correspondants et des services non personnalisés de l'Etat et les charges à payer.

a) - Une nouvelle augmentation de la dette financière négociable

Le recours aux marchés financiers constitue aujourd'hui le mode de financement dominant de l'Etat. La dette financière négociable s'élève à 849,5 Md€ (832,86 Md€ hors intérêts courus non échus), en hausse de 45,5 Md€. L'encours se décompose en trois catégories de titres¹⁴ :

- à long terme (dix ans et plus) : obligations assimilables du Trésor (OAT), 564,2 Md€ (+ 40,4 Md€) ;
- à moyen terme (deux ou cinq ans) : bons à taux fixe et à intérêts annuels (BTAN), 188,9 Md€ (+ 16,6 Md€) ;
- à court terme (un an et moins) : bons à taux fixe et à intérêts précomptés (BTF), 96,4 Md€ (-11,5 Md€).

b) - La dette financière non négociable

La dette financière non négociable s'élève à 13,5 Md€ fin 2004 (+ 0,7 Md€). Les principales composantes sont les bons internationaux¹⁵ (9,8 Md€), les monnaies métalliques en circulation (2,5 Md€) et une provision constituée pour faire face aux demandes de primes d'épargne populaire (0,8 Md€). 90% des bons internationaux fin 2004 (8,8 Md€) correspondaient à la contrepartie de la quote-part française dans le capital du Fonds monétaire international (FMI).

c) - Les comptes de correspondants

Les correspondants du Trésor et assimilés sont des collectivités et établissements publics ou privés ou encore des services non personnalisés de l'Etat ou des collectivités publiques qui détiennent, de façon obligatoire ou volontaire, un compte courant au Trésor public. Avec un total de 55,5 Md€, les dépôts des correspondants du Trésor et assimilés constituent le deuxième poste du passif du bilan de l'Etat après la dette négociable. Ils sont encore classés en 2004 en dettes non financières, mais apparaîtront en 2006 dans le tableau de la situation nette, autre dénomination du bilan, comme des composantes de la trésorerie de l'Etat.

¹⁴ Les chiffres ci-après comprennent les intérêts courus non échus. La politique d'émission de l'Etat en 2004 est commentée dans les développements relatifs au tableau des flux de trésorerie (cf. p. 25).

¹⁵ Les bons internationaux correspondent à la contrepartie des quotes-parts de la France dans diverses organisations internationales à vocation économique : celles-ci réinvestissent les dotations qu'elles reçoivent (parts appelées) dans des bons du pays souscripteur ne portant pas intérêt. Les montants des bons détenus par ces organisations sont affectés par trois types d'évolutions : la consommation de leurs ressources par les organisations ; leur éventuelle reconstitution par la France ; les variations des taux de change.

La hausse de 4,1 % s'explique principalement par l'augmentation des dépôts de fonds des établissements publics nationaux, en particulier de l'ERAP (cf. p.53). La contraction de l'encours des organismes à caractère financier, qui constituait 23,5 % du total des dépôts de fonds en 2001 et n'en représente plus aujourd'hui que 0,7 %, tient à la réduction du compte de La Poste au Trésor. Les dépôts de fonds des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ont augmenté de 564 M€ d'une fin d'année à l'autre, preuve que les possibilités de dérogation, au demeurant très limitées, à l'obligation de dépôts de fonds des collectivités territoriales et de leurs établissements publics locaux, qui ont été introduites par l'article 116 de la loi de finances pour 2004 en application de l'article 26-3° de la LOLF, n'ont pas conduit à des retraits importants de placements de la sphère du Trésor public.

d) - Les charges à payer

Les « charges à payer » sont des charges pour lesquelles le service fait a été constaté au cours de l'année mais qui n'ont pas été payées à la clôture de l'exercice. Jusqu'en 2006, les charges à payer de l'Etat à l'égard de ses fournisseurs (factures non parvenues) ou de ses agents ne seront pas retracées en comptabilité générale, car les charges de l'Etat sont comptabilisées au moment des décaissements et non dès que le service a été fait. Les seules charges à payer comptabilisées sont celles liées au recouvrement des produits régaliens (remboursements de TVA dus) et aux opérations de gestion de la dette, pour un montant de 7,2 Md€. En outre, les factures parvenues et non payées ne sont pas comptabilisées en dettes.

Le rapport financier de l'Etat pour 2004 fait cependant état des résultats d'une enquête réalisée auprès des ministères, tant au niveau central que déconcentré, qui estime les charges à payer et les charges constatées d'avance au titre des dépenses de fonctionnement et d'intervention et des opérations d'investissement à 3,8 Md€¹⁶.

2) - Les autres passifs

Le solde des comptes d'attente créditeurs s'est encore réduit en 2004 (2,5 Md€). Ce résultat est meilleur que l'objectif fixé par le contrat de performance du Trésor public pour 2004 (pour les recettes, 0,15 % des recettes budgétaires pour un objectif national de 0,23% et, pour les dépenses, 0,02% des dépenses budgétaires pour un objectif national de 0,07%). Les comptes de régularisation créditeurs (6,1 Md€) retracent notamment les dépenses de la période complémentaire de l'exercice 2004 (5,1 Md€). Les primes à étaler sur emprunts et bons du Trésor s'élèvent à 7,1 Md€¹⁷.

¹⁶ Sur la fiabilité de cette enquête, voir p.44.

¹⁷ Cf. note n° 9 p. 11.

III- LE COMPTE DE RESULTAT

Tableau 2 - Le compte de résultat

En M€	2002	2003	2004
Produits « de fonctionnement »	363 092	368 118	394 246
Produits fiscaux et amendes	313 462	316 289	342 147
Exploitation industrielle et commerciale	1 392	1 450	1 378
Participations et contributions	20 010	20 137	21 225
Reprise sur provisions, transferts de charges	18 461	21 832	19 257
Autres produits	11 046	8 410	10 239
Charges « de fonctionnement »	- 324 945	- 330 497	- 333 778
Achats	- 3 792	-3 441	-3 495
Prestations externes	- 9 595	-10 304	-10 979
Charges de personnel	- 115 589	-118 047	-120 642
Dégrèvements et remboursements d'impôts	- 62 087	-66 769	-64 988
Prestations à caractère social	- 31 990	-29 628	-23 337
Subventions	- 66 472	- 66 753	- 78 541
Dotations aux amortissements et provisions	- 31 996	- 32 498	- 28 732
Autres charges	- 3 154	- 3 058	- 3 064
Prélèvements sur recettes	-49 556	- 52 917	- 61 176
Collectivités territoriales	-27 006	- 36 575	- 45 666
Communauté européenne	-22 490	- 16 342	- 15 110
Résultat "de fonctionnement"	- 11 409	- 15 296	- 708
Résultat financier	- 35 173	- 35 227	- 33 876
Produits financiers	10 504	8 714	10 116
Charges financières	-45 677	- 43 941	- 43 992
Résultat courant	- 46 582	- 50 524	- 34 584
Résultat exceptionnel	353	- 3 528	- 128
Produits exceptionnels	6 528	2 418	4 769
Charges exceptionnelles	- 6175	- 5 946	- 4 897
Résultat patrimonial	- 46 229	- 54 021	- 34 712

Sources : CGAF 2002, 2003 et 2004 (calcul Cour des comptes pour la ligne « résultat de fonctionnement »)

Le "résultat patrimonial"¹⁸ de l'Etat (- 34,7 Md€) enregistre un redressement en 2004 après trois années successives de dégradation (- 54,0 Md€ en 2003 ; - 46,2 Md€ en 2002 et - 29,4 Md€ en 2001). Cette réduction des pertes provient pour l'essentiel du résultat courant (- 34,5 Md€ après - 50,5 Md€ en 2003).

A - LE RESULTAT COURANT

Le redressement du résultat courant s'explique d'abord par la progression des rentrées fiscales. Il a aussi été favorisé par une stabilisation des charges non financières qui a cependant été acquise notamment grâce à un changement de méthode pour l'amortissement des matériels militaires. Comme les années précédentes, la baisse des taux a par ailleurs permis de maîtriser les charges financières malgré l'accroissement de la dette.

1) - Les produits de « fonctionnement »¹⁹

Les produits de fonctionnement s'élèvent, pour 2004, à 394,2 Md€, contre 368,1 Md€ en 2003. Cette augmentation est essentiellement due au dynamisme des produits fiscaux (+ 8,1 %), qui constituent avec 340 Md€ l'essentiel des produits de fonctionnement (86,2 %).

a) - Des rentrées fiscales soutenues par la croissance

Tous les produits fiscaux bruts sont en augmentation par rapport à 2003, à l'exception notable de la TIPP dont le produit décroît de 4,1 Md€ (- 17,1 %). Cette diminution s'explique par un changement de périmètre avec l'octroi aux départements d'une partie du produit de cet impôt (4,9 Md€) afin de compenser un transfert de charges liées au revenu minimum d'insertion (RMI).

Tableau 3 - Répartition des produits fiscaux bruts par type d'impôt et évolution de 2003 à 2004

	2004		2003		Evolution 2004/2003	
	En M€	Part en %	En M€	Part en %	En M€	En %
Impôt sur le revenu	53 555	15,8 %	52 874	16,8 %	681	1,3 %
Impôt sur les sociétés	49 938	14,7 %	47 868	15,2 %	2 070	4,3 %
TVA	158 403	46,6 %	145 221	46,2 %	13 182	9,1 %
TIPP	20 104	5,9 %	24 253	7,7 %	- 4 149	- 17,1 %
Autres impôts	57 976	17,1 %	44 183	14,1 %	13 793	31,2 %
Total produits fiscaux	339 976	100 %	314 399	100 %	25 577	8,1 %

Source : CGAF

¹⁸ Cette expression utilisée par le CGAF désigne le résultat de l'Etat en comptabilité générale.

¹⁹ Le vocable « fonctionnement » est aujourd'hui employé dans la comptabilité générale de l'Etat à la place du terme « exploitation » en usage en comptabilité commerciale. Les charges de fonctionnement, au sens de la comptabilité générale de l'Etat, couvrent donc un champ beaucoup plus vaste que celui des dépenses de fonctionnement imputées au titre III du budget général.

Avec 9,1 % de croissance, la TVA constitue l'impôt le plus dynamique. Une partie de l'augmentation de ce produit (4,3 Md€ sur 13,2 Md€) s'explique, toutefois, par la réaffectation au budget général de l'Etat de la part anciennement affectée au budget annexe des prestations agricoles (BAPSA). Même s'il n'a augmenté que de 1,3 % en 2004, l'impôt sur le revenu (IR) constitue toujours, avec 53,5 Md€, la deuxième ressource fiscale. La baisse de 3 % de l'ensemble des taux du barème a été compensée par la progression des revenus imposables et les plus-values immobilières réalisées. La croissance de 4,3 % du produit de l'impôt sur les sociétés (IS) reflète l'amélioration des résultats des entreprises. L'augmentation de 31,2 % du produit des autres impôts est due, tout d'abord, à la réaffectation à l'Etat de la part de diverses taxes précédemment affectées au Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales (FOREC). Par ailleurs, les droits d'enregistrement ont connu une croissance importante en raison des montants élevés des donations résultant des mesures incitatives mises en place à l'automne 2003 et, dans une moindre mesure, des successions du fait notamment de l'accroissement des patrimoines immobiliers.

Le montant des produits fiscaux nets (274,9 Md€) n'apparaît pas directement au compte de résultat. Pour l'obtenir, il convient de déduire des produits fiscaux bruts le montant des dégrèvements et remboursements, qui sont classés dans les charges de fonctionnement. Le montant des produits fiscaux nets a connu une évolution favorable en 2004 (+ 11 %) du fait de l'effet combiné de la croissance des produits fiscaux bruts (+ 8,1 %) et de la diminution des dégrèvements et remboursements (- 2,7 %).

b) - Des évolutions contrastées pour les autres produits de fonctionnement

Les autres produits de fonctionnement s'élèvent, pour 2004, à 54,4 Md€, soit seulement 1,2 % d'augmentation par rapport à 2003. Ce pourcentage global cache une évolution contrastée. Les autres produits ont crû fortement (+ 21,8 %) à cause de l'augmentation des reversements (EDF, COFACE) et des prélèvements sur les fonds d'épargne gérés par la Caisse des dépôts et consignations (CDC). Le produit des amendes et autres condamnations pécuniaires a aussi beaucoup augmenté (+ 20,2 %) suite à la mise en place des sites de contrôle et de sanction automatisés (radars). *A contrario*, les reprises sur provisions diminuent de 11,8 % et les produits de l'exploitation industrielle et commerciale de 5 %.

2) - Les charges de fonctionnement et les prélèvements sur recettes

En 2006, le tableau des charges nettes donnera une décomposition beaucoup plus fine des charges et rattachera à chaque type de charges les produits correspondants. Jusque là, le compte de résultat continuera à ne distinguer que trois types de charges, les « charges de fonctionnement », les charges financières et les charges exceptionnelles. Les prélèvements sur recettes viennent en déduction des produits de fonctionnement, mais sont également assimilables à des charges.

Les charges brutes de fonctionnement se sont élevées à 333,8 Md€, en hausse de 1 % par rapport à 2003 (330,5 Md€). Hors remboursements et dégrèvements, les charges de fonctionnement ont progressé à un rythme proche de l'inflation (de 263,7 à 268,8 Md€, soit + 1,9%). Sans l'impact du changement de méthode comptable (modification de la durée d'amortissement des matériels militaires), la progression aurait toutefois été plus rapide (+3,9%).

Les charges de personnel (120,6 Md€) constituent 36,1 % des charges brutes de fonctionnement contre 35,7 % en 2003 et progressent de 2,2 % contre 2 % en 2003 et 7,4 % en 2002. Les rémunérations (71,5 Md€) progressent moins vite que l'inflation (+1,3 % après +1,8 % en 2003) et les charges sociales (15,0 Md€) se contractent même de 0,1 Md€, mais les pensions (34,2 Md€) enregistrent une hausse de 5,6 % en 2004 (contre 4,6% en 2003 et 10,4 % en 2002). Fin 2004, le nombre de pensions en paiement s'élevait à 2,48 millions²⁰.

Au sein des achats et prestations externes (14,5 Md€), les charges d'entretien et de réparation augmentent de 470 M€, soit une hausse de 22 % due aux dépenses d'entretien des véhicules de la police nationale et au maintien en condition opérationnelle des matériels navals et aéronautiques de la marine nationale.

Les prestations à caractère social (23,3 Md€) diminuent de 21,3%. Les aides au bénéfice des travailleurs diminuent de 952 M€ (-12 %) du fait de la suppression des emplois jeunes et de la réduction d'autres mesures spécifiques en faveur des jeunes (primes des contrats d'apprentissage, indemnités de formation, bourses d'accès à l'emploi). L'aide sociale enregistre une baisse de 4,7 Md€ (-36%).

Les subventions atteignent 78,5 Md€, en hausse de 17,6 % sur l'exercice précédent.

Les subventions aux collectivités territoriales et aux organismes publics locaux (10,7 Md€) reculent de 6,9 Md€ (-39 %) mais les prélèvements sur recettes au bénéfice des collectivités territoriales ont une évolution inverse : leur montant (45,7 Md€) progresse de 9,1 Md€ (+ 25%) dans un contexte marqué par la réforme de la dotation globale de fonctionnement et les transferts de compétences prévus dans le cadre de la décentralisation. Les prélèvements sur recettes (15,5 Md€) au profit de l'Union européenne sont en légère diminution (-5%).

Les subventions aux autres administrations publiques (45,2 Md€) sont majorées de 16,1 Md€, (+56 %), du fait notamment de la suppression du FOREC qui laisse à la charge de l'Etat les réductions de cotisations sociales pour les bas salaires et les exonérations de cotisations sociales au titre de la réduction du temps de travail.

Les subventions aux entreprises (16,3 Md€) s'accroissent de 1,6 Md€ et cette hausse de 11 % permet notamment de financer les travaux de rénovation des infrastructures ferroviaires, le fonds de compétitivité des entreprises et la contribution versée par l'Etat (ministère de la recherche) à l'agence spatiale européenne.

Avec un total de 28,7 Md€, les dotations aux amortissements et aux provisions reculent de 12 %. Les modifications introduites dans les durées d'amortissement des matériels militaires ont minoré la dotation aux amortissements pour 2004 de 5,3 Md€ par comparaison avec l'ancienne méthode.

²⁰ Dont 2 millions de pensions civiles et militaires de retraite, 0,41 million de pensions militaires d'invalidité et 63 101 allocations temporaires d'invalidité.

3) - Charges et produits financiers

Les charges financières de l'Etat sont stables en 2004 (44 Md€). Elles sont composées des intérêts de la dette (39,7 Md€) et de charges d'opérations diverses également liées à la dette (indexation des obligations indexées, dotation aux amortissements des décotes). Grâce à la baisse des taux, elles n'ont progressé que de 6% depuis 2000, alors que l'encours de la dette de l'Etat augmentait de 29%. Elles représentent néanmoins 11,2% des produits de fonctionnement et 9,9% du total des charges de l'exercice.

Les produits financiers (10,1 Md€) affichent une nette progression (+ 1,4 Md€). Les produits des dotations et participations de l'Etat ont plus que doublé (2,8 Md€ contre 1,3 en 2003). Cela est dû à une amélioration de la rentabilité des entreprises publiques en 2003, grâce notamment au retour de France Télécom à un résultat bénéficiaire (résultat net de +3,7 Md€ en 2003 après une perte de 21 Md€ en 2002).

B - LE RESULTAT EXCEPTIONNEL

Les produits exceptionnels ont doublé en 2004 (4,8 Md€ au lieu de 2,4 Md€) du fait des opérations en capital sur les entreprises publiques. Les charges exceptionnelles sont en légère diminution (4,9 Md€ au lieu de 5,9 Md€ en 2003).

C - LE PASSAGE ENTRE LES DIFFERENTS RESULTATS DE L'ETAT

Les résultats de l'Etat peuvent être présentés selon trois comptabilités différentes : la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, la comptabilité générale de l'Etat au sens du CGAF, enfin la comptabilité nationale qui est utilisée pour la surveillance des déficits excessifs au sens de l'article 104 du traité instituant la Communauté européenne et du protocole annexé²¹.

1) - Le solde budgétaire de l'Etat

a) - Les différents résultats budgétaires

Les résultats budgétaires doivent être examinés au regard de l'ordonnance organique de 1959, mais également dans la perspective de l'entrée en vigueur de la LOLF. Aux termes de l'ordonnance organique, les résultats budgétaires sont au nombre de trois.

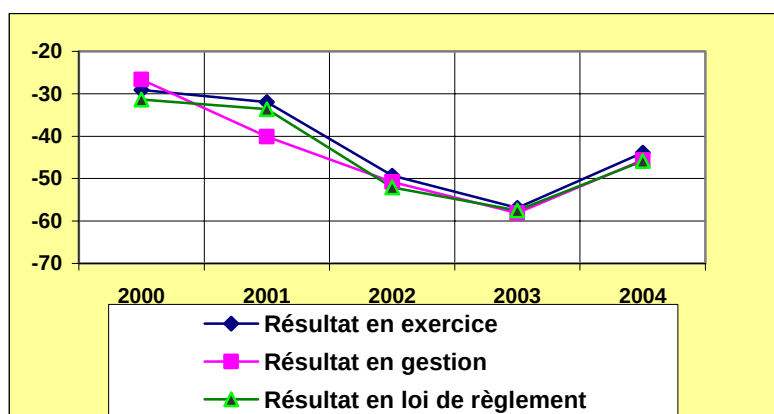
²¹ Elle s'appuie sur le système européen de comptes nationaux qui est fondé au moins pour partie sur une approche en droits constatés. Les comptes nationaux sont présentés pour la première fois selon les nouvelles références dites de la base 2000.

Tableau 4 - Les trois résultats de type budgétaire (hors FMI-FSC)*En Md€ et en % du PIB*

	2000		2001		2002		2003		2004	
Résultat en exercice	-29,1	-2,0%	-32,0	-2,2%	-49,3	-3,2%	-56,9	-3,7%	-43,9	-2,7%
Résultat en gestion, dont :	-26,6	-1,9%	-40,1	-2,7%	-50,8	-3,3%	-58,1	-3,7%	-45,6	-2,8 %
-période complémentaire LF n-1	-5,6		-8,2		-0,6		+0,4		+1,6	
-gestion courante (LF n)*	-18,4	-1,3%	-29,2	-2,0%	-47,0	-3,1%	-55,4	-3,5%	-44,2	-2,7 %
-dépenses anticipées LF n+1	-2,6		-2,7		-3,2		-3,1		-3,0	
Résultat en loi de règlement	-31,4	-2,2%	-33,6	-2,3%	-52,1	-3,4%	-57,5	-3,7%	-45,8	-2,8 %

*y compris comptes d'imputation provisoire

Source : DGCP, Cour des comptes



- ***Le résultat en exercice privilégie le critère juridique du vote des lois de finances***

Il comprend les dépenses anticipées effectuées en fin d'année précédente sur des crédits de l'année, les opérations de la gestion courante ainsi que celles effectuées au cours de la période complémentaire au début de l'année suivante. Il est le plus couramment commenté. En 2006, la définition plus précise des ressources et des charges de trésorerie telle qu'elle ressort de l'article 25 de la LOLF amènera à reclasser en opérations budgétaires les rachats de dette négociable et les charges résultant de l'indexation de la dette non négociable (emprunt 4,5% 1952) qui apparaissent aujourd'hui en loi de règlement. Un tel reclassement en 2004 conduirait à dégrader le résultat de 125,4 M€.

- ***Le résultat en gestion appréhende le besoin de trésorerie***

Il diffère du résultat précédent en ce que le rattachement des dépenses anticipées et de la période complémentaire se fait en fonction des flux de trésorerie et non pas selon le critère juridique du vote des lois de finances. Avec les remboursements d'emprunts il constitue les emplois à financer du tableau des flux de trésorerie. La majoration par rapport au résultat en exercice est de 1,7 Md€ contre 1,2 Md€ en 2003 et 1,5 Md€ en 2002. En 2006, ce résultat sera remplacé par un tableau des flux de trésorerie qui aura pour objet de vérifier que la somme des flux nets de trésorerie liés à l'activité, aux opérations d'investissement et aux opérations de financement est égale à la variation de trésorerie entre le début et la fin de période.

- ***Le résultat constaté en loi de règlement est transporté au compte permanent des découverts du Trésor***

Il correspond au solde des opérations du budget général, aux pertes et profits sur opérations de trésorerie et sur opérations des comptes spéciaux du Trésor (remises de dettes, pertes et bénéfices de change, solde des comptes clos dans l'exercice), enfin aux pertes de trésorerie sur fonds bloqués et aux dépenses comprises dans des gestions de fait des deniers de l'Etat prononcées par la Cour et reconnues d'utilité publique. Il agrège de ce fait des données de comptabilité de caisse et des données de comptabilité générale. En 2004, la majoration du déficit par rapport au solde d'exécution budgétaire en exercice est de 1,9 Md€ contre 533 M€ en 2003 et 2,8 Md€ en 2002.

En 2006, le transport aux découverts du Trésor disparaîtra en tant que tel. Le Parlement approuvera le résultat du budget de l'année en exécution, le résultat des opérations de trésorerie présenté dans un tableau de financement et le tableau des charges nettes en comptabilité d'exercice.

b) - Les opérations avec le FMI

Les résultats budgétaires de l'Etat s'analysent hors opérations du FMI²². Le résultat de ces opérations est déterminé par les besoins du Fonds et de ses pays membres ainsi que par les variations de l'euro par rapport au DTS²³, panier des principales monnaies internationales. Il échappe de ce fait même à toute maîtrise, mais est sans incidence budgétaire ni d'ailleurs monétaire. En 2004, le solde débiteur de 774 M€²⁴ qui apparaît en exécution correspond à une augmentation nette des avoirs en euros du Fonds et à une diminution corrélative de la créance de la France, évolution qui s'explique, d'une part, par des remboursements des pays tiers supérieurs aux prélèvements, d'autre part, par la rétrocession par le FMI de la plus-value de change liée à l'appréciation de l'euro par rapport au DTS²⁵.

²² et du fonds de stabilisation des changes dont le rôle est résiduel depuis 1999.

²³ Droits de tirage spéciaux.

²⁴ La situation était inverse en 2002 et en 2003, avec un solde créditeur respectivement de 606 M€ et de 1 093 M€.

²⁵ En toute rigueur, les variations de l'euro par rapport au DTS (une recette de 163 M€ en 2004) devraient être rattachées à l'exercice et non pas être constatées à la clôture des comptes du FMI au 30 avril.

2) - Le résultat en comptabilité générale au sens du CGAF

Le résultat du CGAF dérive encore très largement d'une comptabilité de caisse, même si certains principes de comptabilité en droits constatés ont été introduits depuis 1999.

a) - Evolutions comparées du résultat en comptabilité générale et du solde d'exécution budgétaire

Tableau 5 - Passage du solde budgétaire au résultat en comptabilité générale

En Md€

	2000	2001	2002	2003	2004	04/03
Résultat en exercice	-29,2	-32,0	-49,3	-56,9	-43,9	-22,8 %
Opérations du budget général et des CST inscrites à des comptes de bilan	15,8	16,3	20,0	18,1	20,5	13,2 %
Recettes sur créances des années antérieures	-11	-10,7	-10,7	-13,1	-11,7	-10,7 %
Restes à recouvrer sur créances de l'année courante	13,2	14,1	13,4	12,7	12,3	-3,1 %
Compléments de droits sur créances nées au cours des années antérieures	1,1	1,3	1,2	1,2	1,7	41,6 %
Charges à payer TVA et opérations financières	-1,1	-0,4	-1,2	-0,5	-0,5	0 %
Produits à recevoir TVA, TIPP et opérations financières	-0,5	0,7	0,8	1,4	0,9	-35,7 %
Dotations aux amortissements et aux provisions	-31,3	-34,0	-32,0	-32,5	-28,7	-11,7 %
Reprises sur amortissements et provisions, étalement des produits, transferts de charges	20,3	20,5	18,5	21,8	19,3	-11,5 %
Opérations de la dette	-0,0	-0,0	-0,3	-0,5	-0,5	0 %
Pertes et profits et divers	-5,9	-5,0	-6,6	-5,7	-4,1	-28 %
Résultat patrimonial	-28,4	-29,4	-46,2	-54,0	-34,7	-35,7 %

Source : DGCP, Cour des comptes

L'écart entre les deux résultats, nettement plus grand qu'en 2003 et en 2002 (9,2 Md€ contre 2,9 Md€ et 3,1 Md€) et toujours dans le même sens, s'explique par un ensemble de retraitements dont les principaux sont l'inscription à des comptes de bilan (+20,5 Md€) d'opérations qui sont classées en dépenses budgétaires²⁶, les droits constatés sur créances fiscales (+0,6 Md€), les dotations nettes des reprises sur amortissements et provisions (-9,4 Md€) et les pertes et profits sur emprunts et engagements (-4,1 Md€).

b) - Différences de méthodes entre la comptabilité générale et la comptabilité nationale

Des écarts de méthode très significatifs subsistent entre les deux comptabilités, comme il ressort du tableau page suivante.

²⁶ Ce sont les immobilisations financières, incorporelles et corporelles, les comptes de prêts et d'avances, l'avance sur le montant des impositions revenant aux collectivités territoriales et les provisions sur commandes de tiers à exécuter par des comptes de commerce.

Alors que les deux comptabilités sont établies en droits constatés, les corrections à ce titre ont des effets différents. En comptabilité générale, le total des corrections dégage un solde positif de 2,2 Md€, alors qu'en comptabilité nationale, les corrections en droits constatés dégradent le résultat de 1,4 Md€. Les dotations aux provisions et aux amortissements sont propres à la comptabilité générale.

3) - Le déficit de l'Etat en comptabilité nationale

Les comptes nationaux publiés au 20 mai 2005 en base 2000 font ressortir pour 2004 un déficit de l'Etat de 51,8 Md€ en hausse de 300 M€ par rapport au déficit notifié à la Commission européenne le 1^{er} mars en base 95. Il est supérieur de 7,9 Md€ au résultat budgétaire en exercice. Cet écart a pour origine des retraitements de trois ordres qui sont imposés par les règles du SEC 95 : des corrections en droits constatés, des opérations budgétaires qui sont traitées en opérations financières ou de patrimoine, enfin, des opérations non budgétaires qui ont un effet sur la capacité de financement de l'Etat. Il s'y ajoute, pour passer du besoin ou de la capacité de financement au déficit de l'Etat notifié, les gains ou pertes d'intérêts sur produits dérivés.

Tableau 6 - Passage du solde d'exécution des lois de finances au déficit notifié

En Md€

	2000 définitifs	2001 définitifs	2002 définitifs	2003 semi- définitifs	2004 provisoires
Solde en exercice	-29,13	-32,03	-49,27	-56,95	-43,88
Corrections de droits constatés	-1,86	-1,36	0,37	1,39	-1,49
Opérations budgétaires traitées en opérations financières ou de patrimoine	-3,44	-1,52	-6,94	-2,94	-7,33
Opérations non budgétaires affectant le déficit	-0,94	-0,87	-0,70	-3,84	0,47
Corrections spécifiques conceptuelles (crédit-bail, autres)	0	0,02	0,08	0,11	-0,01
Capacité ou besoin de financement de l'Etat²⁷	-35,37	-35,75	-56,46	-62,22	-52,24
Gains ou pertes d'intérêts sur instruments dérivés	0	0,02	0,21	0,25	0,42
Déficit de l'Etat notifié	-35,37	-35,73	-56,25	-61,98	-51,82

Source : INSEE –comptes nationaux en base 2000 publiés le 20 mai 2005

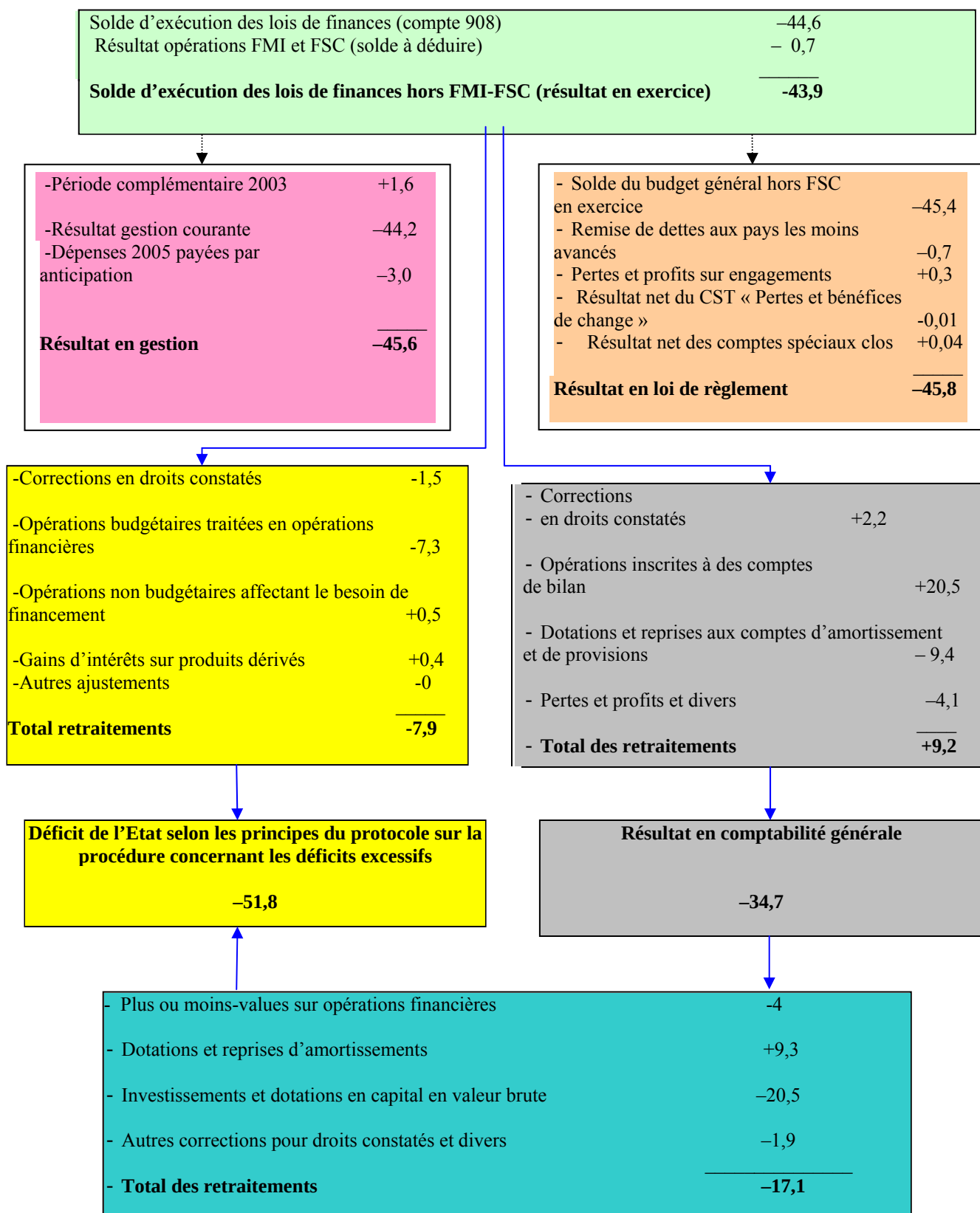
La base 2000 a pour effet d'améliorer le déficit de l'Etat en 2002 de 1,8 Md€ et de 0,6 Md€ seulement celui de 2003. Le résultat de 2004 est dégradé de 0,32 Md€ par rapport à la notification faite à la Commission européenne le 1^{er} mars en base 95.

La Cour a formulé sur les données de comptabilité publique un certain nombre de remarques qui ont été prises en compte, y compris sur un point important, le traitement du résultat du BAPSA qui s'établit, en droits constatés²⁸, à -3,2 Md€ au 31 décembre 2004 avant sa reprise par le fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA). La comptabilité nationale retrace jusqu'à l'année 2004, dans les comptes de l'Etat, le budget annexe en comptabilité de caisse avec une capacité de financement de 39 M€. Elle retracera au 1^{er} janvier 2005 une dette de l'Etat de 3,2 Md€ vis-à-vis du FFIPSA. De ce fait, la création du nouveau fonds est sans impact sur le déficit de l'Etat en 2005.

²⁷ La capacité ou le besoin de financement est le solde des opérations courantes et des opérations en capital.

²⁸ L'année 2004 est pour le BAPSA le premier exercice en droits constatés.

Tableau de passage des différents résultats d'exécution des lois de finances 2004 (en Md€)



Sources : Rapport financier de l'Etat 2004 - INSEE comptes nationaux provisoires base 2000 publiés le 20 mai 2005 - Cour des comptes

IV- LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Tableau 7 - Tableau des flux de trésorerie de l'Etat

<i>En milliards d'euros</i>	2002	2003	2004
Ressources de financement	121,7	128,3	122,1
Dette financière négociable :	132,8	141,3	120,8
OAT	54,2	67,7	77,0
BTAN	42,9	53,1	55,4
Solde des émissions de BTF	35,7	20,5	-11,6
Dette financière non négociable (hors FMI)	-0,9	-0,7	- 0,1
Variation des comptes de correspondants	5,1	-14,7	1,5
Variation de la trésorerie	-15,0	3,3	-2,2
Autres opérations	-0,2	-0,9	2,0
Besoin de financement	121,7	128,3	122,1
Opérations budgétaires	50,8	58,1	45,6
Remboursements	70,9	70,3	76,5
OAT et long terme	19,5	33,9	37,5
BTAN	50,2	36,3	39,0
Dette prise en charge par l'État et autres engagements	1,2	0,0	0,0

Source : CGAF 2004

A - UN BESOIN DE FINANCEMENT EN LEGER RETRAIT

Le besoin de financement (122,1 Md€) est en léger retrait en 2004 (-6,2 Md€). L'augmentation des remboursements (76,5 Md€, + 6,2 Md€) a en partie compensé la réduction du déficit budgétaire (45,6 Md€, - 12,5 Md€).

B - UNE POLITIQUE D'EMISSION REORIENTEE VERS LE LONG TERME

La diminution de l'encours des BTF marque une rupture par rapport aux deux années précédentes, au cours desquelles la dette financière négociable à court terme avait plus que doublé, passant de 51,9 Md€ fin 2001 à 108,0 Md€.

Cette situation s'explique d'abord par une exécution budgétaire meilleure que celle envisagée en loi de finances initiale. Comme les gestionnaires de la dette de l'Etat, pour maintenir leur crédibilité vis-à-vis du marché obligataire, répugnent à modifier les montants annoncés à la fin de l'année précédente pour les adjudications à moyen et à long terme, les titres à court terme jouent traditionnellement le rôle de variable d'ajustement du programme d'emprunt, à la hausse lorsque la situation budgétaire est moins bonne que prévue (comme en 2002 et 2003) et à la baisse lorsqu'elle s'améliore.

Mais des évolutions plus structurelles de la politique d'émission de l'Etat peuvent être observées. Soumise à la concurrence des autres émetteurs souverains de la zone euro, l'agence France Trésor (AFT) crée de nouveaux produits sur des segments du marché obligataire jusqu'ici peu exploités.

D'une part, la politique d'émission d'obligations indexées sur l'inflation, lancée en 1999, se poursuit à un rythme soutenu. Trois nouvelles lignes ont été mises sur le marché en 2004, dont pour la première fois une OAT indexée d'une durée d'amortissement de 15 ans. Au total, les obligations indexées ont représenté 15,5% des émissions à moyen et long terme nettes des rachats en 2004, alors que le programme d'emprunt ne s'engageait que sur un minimum de 10%.

D'autre part, dans un contexte de taux longs historiquement bas, la France a été très présente en 2004 et début 2005 sur le marché primaire des très longues maturités, avec deux émissions à quinze ans (dont l'émission indexée déjà citée), une émission à trente ans en 2004 et même une émission à cinquante ans début 2005.

Malgré cette politique d'émission à très long terme, le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (MINEFI) continue d'afficher une stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette, inchangée depuis 2001. Celle-ci devait être mise en oeuvre au travers d'un programme de contrats d'échange de taux²⁹, dont il était précisé qu'il ne serait réalisé que si les conditions de marché étaient favorables. En théorie, il est certes envisageable que l'Etat développe ses émissions à très long terme et réduise parallèlement la durée de vie moyenne de sa dette en échangeant les titres correspondants contre des emprunts à court ou à moyen terme. En pratique, cependant, les conditions de marché qui ont conduit au gel du programme de contrats d'échange de taux en 2002 (faiblesse des taux longs, faible écart entre taux courts et taux longs) sont aussi celles qui justifient aujourd'hui le développement des émissions à très long terme. En 2004, sous l'effet des deux phénomènes, la durée de vie moyenne de la dette de l'Etat après échanges de taux a augmenté (6 ans et 85 jours au 31 décembre 2004 contre 5 ans et 313 jours au 31 décembre 2003). Les contrats d'échange de taux d'intérêt ont été renouvelés à l'échéance.

²⁹ Un contrat d'échange de taux est instrument financier à terme par lequel deux contreparties décident d'échanger les flux d'intérêt liés à des obligations de caractéristiques différentes (maturité, taux).

V- LES ENGAGEMENTS HORS BILAN

Les engagements hors bilan sont des passifs éventuels ou des passifs probables qui ne peuvent être évalués de manière fiable. Ils représentent des risques de charges futures pour l'Etat. Ils sont ici présentés selon la typologie établie par la norme comptable n°13 relative aux engagements à mentionner dans l'annexe, qui sera applicable à compter de 2006. Leur énumération n'est cependant pas exhaustive.

A - LES ENGAGEMENTS PRIS DANS LE CADRE D'ACCORDS BIEN DEFINIS

1) - La dette garantie

L'encours de la dette garantie s'inscrit depuis six ans en forte diminution ; il atteint 24,8 Md€ au 31 décembre 2004 contre 165 Md€ en 1990.

2) - Les garanties liées à des missions d'intérêt général

a) - Les mécanismes d'assurance

- ***La caisse centrale de réassurance (CCR)***

L'Etat accorde sa garantie à la CCR pour la réassurance des risques hors marché (principalement, risques exceptionnels de transport et nucléaire, catastrophes naturelles, attentats et terrorisme) lorsque le montant des indemnités pour sinistres restant à la charge de celle-ci dépasse 90 % des provisions techniques nettes disponibles et de la réserve spéciale constituées ; la garantie joue alors pour le montant du dépassement³⁰.

La survenance de grandes catastrophes mettrait en jeu la garantie de l'Etat pour des montants potentiellement très élevés : le coût d'une crue centennale de la Seine est ainsi estimé à 4,5 Md€, celui d'un séisme dans le sud-est de la France à 1,8 Md€ et celui d'un important cyclone dans les départements d'outre mer (DOM) entre 0,5 et 1 Md€.

- ***Les garanties Coface***

Coface gère pour le compte de l'Etat quatre procédures publiques de soutien aux exportations françaises contre des risques non assurables par le marché : l'assurance-crédit court terme et moyen terme, la garantie des investissements, l'assurance change négociation et l'assurance-prospection. Les encours garantis s'élèvent, au 31 décembre 2004, à 34,6 Md€ pour l'assurance-crédit (auxquels s'ajoutent 6 Md€ de promesses de garanties), à 0,6 Md€ pour la garantie des investissements, à 2,4 Md€ pour la garantie de change et à 70 M€ pour l'assurance-prospection.

³⁰ Les seuils prévisionnels d'intervention de l'Etat ont augmenté en 2004 : au 1^{er} janvier 2005, 268 M€ pour les risques exceptionnels de transport et nucléaire, 805 M€ pour les catastrophes naturelles, 2 Md€ pour la garantie de l'Etat en matière d'attentats (« pool GAREAT »).

- ***Les garanties Natexis***

Natexis Banques Populaires gère pour le compte de l'Etat et avec sa garantie une procédure de stabilisation permettant de proposer à des clients étrangers un taux d'intérêt fixe pour les emprunts souscrits en euros ou en devises. L'encours des procédures de stabilisation s'élève au 31 décembre 2004 à 7,8 Md\$ pour celles en dollars et à 3,2 Md€ pour celles en euros.

b) - Les garanties de protection des épargnants

- ***Les fonds d'épargne***

L'Etat garantit les dépôts sur le livret A collectés par les caisses d'épargne et par La Poste, sur le livret bleu du Crédit Mutuel et sur les autres produits de la Caisse nationale d'épargne commercialisés par La Poste qui sont tous centralisés à la Caisse des dépôts et consignations. Il garantit aussi les fonds collectés sur les livrets d'épargne populaire, qu'ils soient ou non centralisés à la Caisse des dépôts, et de manière indirecte les dépôts sur le CODEVI. Les fonds d'épargne sont protégés contre le risque de liquidité et de solvabilité par un fonds pour risques bancaires généraux (FRBG) et quatre fonds de réserve. La garantie de l'Etat ne joue qu'en dernier ressort. L'encours des dépôts, intérêts capitalisés compris, s'élevait au 31 décembre 2004 à 225 Md€.

- ***L'épargne logement***

L'Etat accorde une prime aux titulaires de produits d'épargne-logement (plans d'épargne logement et comptes épargne logement). Au fur et à mesure que les droits à prime s'accumulent sur les PEL et les CEL, l'engagement de l'Etat croît. Il est évalué à 9,4 Md€ au 31 décembre 2004 (7,5 Md€ au titre des PEL et 1,9 Md€ au titre des CEL)³¹.

c) - Les garanties de change en faveur des banques centrales

Dans le cadre de la coopération monétaire avec la France, la Banque centrale des Etats d'Afrique de l'ouest (BCEAO), la Banque centrale des Etats d'Afrique centrale (BCAC) et la Banque centrale des Comores (BCC) bénéficient d'une garantie de non-dépréciation euro/droits de tirage spéciaux (DTS) pour leurs avoirs déposés au Trésor public et d'une garantie de convertibilité de leur monnaie, qui leur ouvre un droit de tirage illimité en cas d'épuisement de leurs réserves de change.

En ce qui concerne la Banque de France, la garantie de change accordée par l'Etat ne peut être appelée qu'en cas d'épuisement des réserves de réévaluation des réserves en or (18,6 Md€ fin 2003) et en devises (2,6 Md€ fin 2003) qui protègent la banque centrale contre le risque de change.

3) - Les garanties de passifs

L'Etat, à parité avec Euro Disney SCA, a accordé en 1987 une garantie de ressources fiscales au département de Seine-et-Marne. Il a été établi en 2004 que cette garantie devait être mise en jeu pour un montant de 20 M€ (part Etat). L'Etat a payé en décembre 2004 un tiers de

³¹ Sur le classement des primes d'épargne populaire comme des garanties de protection des épargnants, cf. p. 55.

cette somme, soit 7 M€ ; le solde sera versé en 2005 et 2006³². Les garanties accordées par l'Etat dans le cadre de la liquidation amiable des sociétés de développement régional Lordex et Picardex ont été mises en jeu pour des montants respectifs de 6 M€ et de 44 M€.

Dans le cadre du nouveau volet du plan de refinancement du groupe ALSTOM, l'Etat a accordé sa garantie à la Caisse française de développement industriel (CFDI) pour une opération de contre-garantie des cautions émises par les banques et autres établissements, au-delà de la garantie de premier rang de 700 M€ octroyée par le groupe Alstom, pour un montant maximum de 1 250 M€³³. L'Etat a par ailleurs accordé sa garantie à l'ANVAR, établissement public devenu société commerciale, pour les engagements de financement pris jusqu'au 31 décembre 2004 envers les entreprises au titre des aides à la recherche technologique et à l'innovation accordées (article 106 de la loi de finances rectificative pour 2004).

4) - Les engagements financiers de l'Etat

Le rapport financier de l'Etat ne comporte pas à ce stade d'informations sur les contrats de cofinancement (contrats de plan Etat-région notamment), les instruments financiers à terme³⁴ et les engagements résultant d'accords internationaux. Les informations qui suivent, collectées par la Cour à partir d'autres sources, visent à combler ce manque afin de dresser un tableau plus complet des engagements de l'Etat, même si celui-ci demeure non-exhaustif.

a) - Les contrats de cofinancement

La génération des contrats de plan Etat-régions 2000-2006 représente pour l'Etat un montant total de 17,7 Md€. Les engagements restant à honorer à ce titre sont estimés à 8 Md€³⁵ (3,8 Md€ pour le volet équipement, transport et logement ; 1,1 Md€ pour le volet éducation nationale ; 0,6 Md€ pour le volet agriculture ; 0,4 Md€ pour le volet aménagement du territoire et 0,4 Md€ pour le volet ville, 0,2 Md€ pour la recherche, etc.

b) - Les instruments financiers à terme

Ils correspondent aux contrats d'échange de taux constitués pour réduire la durée de vie moyenne de la dette de l'Etat (cf. p.25), pour une valeur nominale inscrite en classe 8 de 61,2 Md€, inchangée par rapport à 2003 et pour une valeur de marché au 31 décembre 2004 supérieure de 2 Md€. Les contrats d'échange de taux ont réduit les charges d'intérêts de la dette de l'Etat de 365 M€ en 2004.

c) - Les autres engagements financiers

Les créances d'aide publique au développement que la France s'est engagée à annuler à l'égard de dix-neuf pays éligibles à l'initiative « pays pauvres très endettés » (PPTe) représentent un montant prévisionnel de 3,6 Md€ échelonnés sur les prochaines décennies³⁶. Par ailleurs, les prêts à mettre en place en faveur d'Etats étrangers au titre des protocoles

³² L'Etat a obtenu du département de Seine-et-Marne des conditions de versement nettement moins avantageuses que celles consenties à Eurodisney SCA, autorisée à échelonner ses paiements sur dix annuités progressives avec un différé de remboursement jusqu'en 2006.

³³ Cette contre-garantie, autorisée par l'article 104 de la loi de finances rectificative pour 2004, se substitue à celle visée par la loi de finances rectificative pour 2003.

³⁴ Les instruments financiers à terme font en revanche l'objet d'un suivi comptable en classe 8 (comptes spéciaux).

³⁵ Source : DATAR, synthèse nationale par ministère, données arrêtées au 23 août 2004.

³⁶ Ces créances font l'objet d'un refinancement par dons dans le cadre de contrats de désendettement et de développement.

financiers du Trésor et, depuis 1998, de la « réserve pays émergents » (RPE), représentent au 31 décembre 2004 un engagement estimé à 0,3 Md€.

B - LES ENGAGEMENTS DECOULANT DE LA MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE DE L'ETAT

L'Etat peut voir sa responsabilité mise en jeu devant les différents ordres de juridiction pour faute ou même en l'absence de faute et doit analyser les risques financiers qui y sont attachés. Mais à ce stade, les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ne sont pas présentés dans le rapport financier de l'Etat.

A titre d'exemple, la direction générale des impôts (DGI) suit 71 dossiers dont l'enjeu dépasse 15 M€, pour un risque total estimé à environ 5,4 Md€ au 31 décembre 2004 (contre 90 dossiers et un risque estimé total à 7,4 Md€ au 31 décembre 2003).

En ce qui concerne le contentieux de l'amiante, la décision du Conseil d'Etat³⁷ reconnaissant une responsabilité de l'Etat en raison de son retard à interdire l'usage de l'amiante l'expose à un risque financier s'ajoutant au financement d'une partie limitée des demandes d'indemnisation au titre du fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (FIVA) et du fonds de cessation anticipée d'activité des travailleurs de l'amiante (FCAATA)³⁸.

C - LES ENGAGEMENTS DE RETRAITE

Depuis 2002, comme la Cour l'avait souhaité, une annexe relative à l'évaluation des engagements de l'Etat au titre des retraites de ses fonctionnaires avec un premier chiffrage sur la base de la méthode « des unités de crédit projetées »³⁹ a été introduite dans le rapport de présentation du CGAF. En 2003, une première évaluation des effets de la réforme des retraites (loi n°2003-775 du 21 août 2003) a été présentée.

Dans le rapport financier de l'année 2004, l'annexe n°2 présente, comme en 2003, pour un taux d'actualisation inchangé de 2,5% (cohérent avec les taux des obligations d'Etat indexées sur l'inflation), une estimation des engagements de l'Etat après réforme comprise entre 870 et 910 Md€ (55% du PIB) contre une fourchette de 830 à 880 Md€ en 2003, soit une majoration de 30 à 40 Md€ (+3 à 4% du total des engagements). L'impact de la réforme serait d'environ 100 Md€ en valeur actuelle. Deux hypothèses de changement des comportements sont retenues, les changements dits rapides permettant une économie de l'ordre de 40Md€ au taux d'actualisation de 2,5 %.

³⁷ Conseil d'Etat, 3 mars 2004, ministère de l'emploi et de la solidarité c/ consorts Xueref.

³⁸ L'Etat a financé 8% des dotations du FIVA depuis sa création en 2001, soit 78M€, et ses versements au FCAATA sont de l'ordre de 30 M€ par an. Les demandes d'indemnisation au titre du FIVA devraient atteindre 600 M€ en 2005 et les charges du FCAATA devraient dépasser 750 M€ en 2005, l'essentiel étant financé par la branche accidents du travail et maladies professionnelles du régime général.

³⁹ Cette méthode qui permet d'estimer les avantages au personnel consiste à évaluer, à législation constante et pour les seules personnes présentes au moment du calcul, la valeur actualisée des pensions acquises, qui seront versées aux retraités et aux actifs présents à la date de l'évaluation, au prorata des années de service effectuées à la date de l'évaluation sur le nombre d'années de service au moment du départ à la retraite.

Tableau 8 - Les engagements de l'Etat au titre des retraites (Md€)

Taux d'actualisation	2,0%	2,5%	3,0%
Engagement au 31/12/2003 (après réforme, changements lents de comportements)		880	800
Engagement au 31/12/2003 (après réforme, changements rapides de comportements)		830	760
Engagement au 31/12/2004 (après réforme, changements lents de comportements)	1 000	910	830
Engagement au 31/12/2004 (après réforme, changements rapides de comportements)	950	870	790

Sources: rapports de présentation des CGAF 2003 (engagement au 31/12/2003) et 2004 (autres lignes du tableau)

La Cour n'est pas encore à même de valider la pertinence de ces chiffres, mais a fait appel à un expert extérieur pour réaliser un audit des engagements de retraites et assimilés de l'Etat et du modèle ARIANE qui sert à les évaluer. Cet audit ne sera achevé qu'à la fin du premier semestre 2005.

TITRE 2 - LES VERIFICATIONS EFFECTUEES SUR LES COMPTES 2004

Les audits comptables réalisés par la Cour sur les comptes 2004 ont porté sur certaines opérations retracées dans le CGAF et sur l'information financière donnée par le rapport de présentation qui l'accompagne. Ils ont été étendus à de nouveaux domaines par rapport à 2003 (immobilisations, produits et charges).

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et la présentation d'ensemble de l'information financière.

Les audits de la Cour ont été réalisés conformément aux normes internationales d'audit de la Fédération internationale des comptables (IFAC⁴⁰) et de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI⁴¹). Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant de s'assurer que les comptes contrôlés ne comportent pas d'anomalies significatives. Les contrôles de la Cour ont toutefois été limités par l'impossibilité de faire des vérifications sur les opérations de centralisation, par les interruptions du « chemin de révision »⁴² et par le caractère encore insuffisant des dispositifs de contrôle interne et d'audit interne dans les ministères.

La Cour a retenu comme référentiel comptable les textes législatifs et réglementaires et les instructions de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP)⁴³ en vigueur. Néanmoins, il faut avoir à l'esprit que la comptabilité générale de l'Etat est en construction. Depuis 1999, sans y être obligée par les textes, l'administration passe un certain nombre d'écritures comptables (amortissements, dépréciations, etc.) pour se rapprocher des exigences d'une comptabilité en droits constatés. La Cour a donc également porté une appréciation sur les progrès effectués sur ce plan dans les comptes 2004.

I - LA CONSTRUCTION DES ETATS FINANCIERS

La construction des états financiers comprend différentes étapes, de la production des comptes de gestion par les comptables principaux de l'Etat (trésoreries générales et comptables spéciaux pour le Trésor public, receveurs des impôts et des douanes) à l'élaboration des états financiers de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie). Elle est pilotée par la DGCP et mise en œuvre par l'Agent comptable central du Trésor (ACCT).

La Cour a renouvelé sur les comptes 2004 l'audit comptable qu'elle avait déjà réalisé sur le processus d'élaboration des états financiers pour 2002 et 2003 et d'arrêté des comptes de l'Etat.

⁴⁰ *International federation of accountants (IFAC).*

⁴¹ *International organization of supreme audit institutions (INTOSAI)* : elle regroupe la Cour des comptes française et ses homologues étrangères.

⁴² Le « chemin de révision » doit permettre la reconstitution des écritures comptables passées en remontant jusqu'à l'opération d'origine.

⁴³ Notamment : ordonnance de 1959 et loi organique de 2001 pour ses dispositions entrées en vigueur, décrets n°62-1587 du 29 décembre 1962 et n° 86-451 du 14 mars 1986, instruction codificatrice n° 03-012-P-R du 3 février 2003 modifiée.

A - LE BILAN ET LE COMPTE DE RESULTAT

Les différents états financiers de la comptabilité générale résultent de la balance générale du CGAF. Le bilan est établi à partir des balances de sortie des comptes de classes 1 à 5. Le compte de résultat est établi à partir des masses débitrices et créditrices des comptes de classes 6 et 7. Le tableau des flux de trésorerie est établi à partir des masses débitrices et créditrices des seuls comptes retraçant des flux de trésorerie, en excluant les opérations d'inventaire.

La Cour a demandé dans le rapport sur les comptes 2003 que la ventilation des lignes du plan comptable entre le bilan et le compte de résultat fasse l'objet d'une instruction comptable en bonne et due forme. Si cette ventilation lui a bien été adressée cette année, la Cour estime qu'une formalisation et une publication plus large restent souhaitables dans la mesure où cette information est nécessaire pour effectuer une analyse détaillée des comptes de l'Etat, qui sont par essence un outil de communication externe. En outre, elle comporte encore certaines omissions, impropriétés ou imprécisions qui sont à corriger.

Recommandation 1 : *La Cour demande à nouveau que la ventilation des lignes du plan comptable dans les états financiers (bilan et compte de résultat) fasse l'objet d'une instruction comptable.*

B - LES OPERATIONS DE FIN DE GESTION

1) - Les écritures de correction de fin de gestion

Les écritures de correction, passées à l'issue de la période complémentaire, visent à s'assurer de la qualité des comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat avant leur intégration dans la balance générale des comptes. Elles sont décidées, au sein de la DGCP, par la mission de vérification des comptes de gestion et enregistrées par l'ACCT⁴⁴.

La Cour a constaté que, depuis 2002, la procédure de correction s'est améliorée de manière substantielle. Le nombre de corrections est en nette diminution. Seule une vingtaine de comptables centralisateurs sont concernés. La principale source de corrections (62% du total) reste l'intégration des données des comptables des douanes et des impôts. Mais une amélioration a été observée pour les comptes 2004 : aucun retard n'a été constaté dans la production des états de restes à recouvrer. Ces progrès devraient se poursuivre avec les modifications introduites en 2005 dans les mécanismes d'intégration des données comptables des receveurs des impôts (cf. p. 41). En revanche, le cas des données comptables en provenance des comptables des douanes n'a pas évolué.

⁴⁴ Une expérimentation qui visait à faire passer les écritures de correction directement par les trésoreries générales a été abandonnée, faute de résultats probants.

2) - Les opérations d'inventaire

Les opérations d'inventaire qui sont enregistrées dans le compte de gestion de l'ACCT, consistent à passer, de manière centralisée et manuelle, certaines écritures de fin d'exercice sans les relier nécessairement à un inventaire physique, et à procéder à certains reclassements automatiques résultant des spécificités de la comptabilité de l'Etat (notamment, « opérations de réflexion » consistant à reproduire des opérations budgétaires comptabilisées en classe 9 dans des comptes de charges et de produits ou dans des comptes de bilan).

Pour l'heure, la comptabilité générale de l'Etat est une comptabilité de caisse. Néanmoins, depuis 1999, l'Etat passe un petit nombre d'écritures d'inventaire pour se rapprocher des exigences d'une comptabilité en droits constatés. Plusieurs domaines sous la responsabilité de l'ACCT sont aujourd'hui proches de la cible : la dette financière négociable et non négociable et les composantes de la trésorerie de l'Etat (qui représentent plus de 90 % du total du bilan compte tenu d'une situation nette lourdement négative) et les instruments financiers à terme (qui représentent en montant les deux tiers des engagements hors bilan comptabilisés en classe 8). Pour les produits régaliens, des droits constatés sont déterminés, des provisions pour dépréciation sont passées et un rattachement à l'exercice est pratiqué pour la TVA et la TIPP.

De nouvelles avancées ont été enregistrées en 2004. Les durées d'amortissement des matériels militaires ont été modifiées (ils sont désormais amortis sur une durée de dix à quinze ans selon leur nature) ; le rattachement des charges de TVA à l'exercice a été amélioré pour la direction des grandes entreprises et la méthode de dépréciation des créances fiscales relevant de la DGI et de la DGDDI a été affinée.

Néanmoins, ces progrès demeurent limités⁴⁵ :

- la méthode de dépréciation des créances fiscales, fondée sur des données historiques de recouvrement par réseau et non par impôt, reste trop globale ;
- en dehors des créances fiscales, seuls deux types de créances⁴⁶ ont fait l'objet en 2004 de provisions pour dépréciation. Pourtant, dans les entités confrontées à des changements majeurs de normes comptables, les exercices précédant l'entrée en vigueur du nouveau référentiel sont le plus souvent l'occasion de passer dans les comptes des provisions correspondant à des charges probables ainsi que des écritures de dépréciation correspondant à des pertes considérées comme certaines afin d'amortir les effets des changements de méthode sur le résultat et les capitaux propres ;
- l'enquête sur les charges à payer et les charges constatées d'avance ne permet pas à ce stade de réaliser une comptabilisation en opérations d'inventaire : elle n'est encore qu'un collationnement de données issues notamment des trésoreries générales, sans vérification de la pertinence et de l'exhaustivité des données. Si elle habitue les gestionnaires et les comptables à recenser ce type d'opérations, on peut regretter qu'aucun effort méthodologique n'ait été fait pour éviter la confusion entre les reports de charges, concept budgétaire, et les dettes et les charges à payer, concepts de comptabilité générale ;

⁴⁵ Ces différents points sont pour la plupart développés dans l'analyse consacrée à chaque cycle d'audit concerné.

⁴⁶ Prêts inclus dans le périmètre des accords d'annulation de Dakar et de la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED) et un compte de débiteurs divers.

- le rapprochement entre les données comptables et les données physiques n'a pas été expérimenté pour le calcul des dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles ;
- de même, la méthode de « *circularisation* » des données comptables des opérateurs de l'Etat n'a pas été testée, ce qui est regrettable dans la mesure où l'application de la future méthode d'évaluation des dotations et participations par équivalence suppose une harmonisation préalable des référentiels comptables (sauf à retracer dans la comptabilité de l'Etat des survaleurs ou des non-valeurs ou à omettre des actifs immobilisés ou circulants, des dettes ou des engagements hors bilan).

La fin de l'exercice 2004 n'a donc pas été suffisamment mise à profit pour améliorer les procédures d'inventaire et préparer le passage aux nouvelles normes comptables.

C - LE RAPPORT FINANCIER

Le « *rapport financier de l'Etat* », qui accompagne le compte général de l'administration des finances, est la nouvelle dénomination de l'ancien « *rapport de présentation du CGAF* ». Comme la Cour l'avait recommandé, il a commencé à évoluer, sinon dans son contenu, du moins dans sa présentation.

Le rapport financier se présente désormais en deux parties : le rapport de présentation proprement dit, qui est remanié de manière limitée, et le compte général de l'administration des finances.

La seconde partie du rapport financier est consacrée au CGAF et aux annexes. Ces dernières comprennent un exposé des innovations comptables introduites depuis 1999, des notes sur le bilan et le compte de résultat, une présentation des engagements hors bilan qui reprend désormais la typologie de la future norme n° 13 et enfin, pour la première fois, des comptes simplifiés des budgets annexes.

La présentation des innovations comptables est parfois simplificatrice, quand elle ne pêche pas par omission. Ainsi, s'agissant du rattachement des charges de TVA à l'exercice, le rapport indique que la méthode a été affinée, sans préciser que ces corrections se limitent à la seule direction des grandes entreprises qui n'effectue que 40 % environ des remboursements. De même, à propos de l'amortissement des immobilisations militaires, les effets du changement de méthode ne sont pas chiffrés.

Par ailleurs, l'information financière sur les engagements hors bilan de l'Etat demeure lacunaire (cf. page 48).

Recommandation 2 : *La Cour recommande que la refonte du rapport financier de l'Etat soit poursuivie dès la gestion 2005, afin de bien distinguer le rapport de gestion d'une part, l'annexe qui fait partie des états de synthèse comptables d'autre part.*

II - LES PRODUITS ET LES CHARGES

A - LES PRODUITS

L'approche retenue par la Cour en 2004 a consisté à concentrer ses vérifications sur les principaux postes comptables chargés du recouvrement des produits régaliens, au premier rang desquels figure la direction des grandes entreprises (DGE), sur les impôts qui génèrent le plus de produits, soit la TVA, l'impôt sur le revenu (IR), l'impôt sur les sociétés (IS) et la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), et sur les taxes collectées pour le compte des organismes de sécurité sociale. Les opérations de fin d'année relatives aux produits régaliens (intégration des données des comptables des douanes et des impôts par la DGCP ; calcul et dépréciation des produits à recevoir) ont fait, comme l'année précédente, l'objet d'un examen particulier.

1) - La direction des grandes entreprises

Opérationnelle depuis le 1er janvier 2002, la DGE, service à compétence nationale (SCN) de la direction générale des impôts (DGI), constitue le lieu unique de déclaration et de paiement des impôts dus par les grandes entreprises, auparavant recouverts par les recettes des impôts du réseau de la DGI et les trésoreries du réseau de la DGCP. En revanche, les impôts qui relèvent de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) continuent d'être déclarés et payés aux recettes des douanes territorialement compétentes : TVA à l'importation et sur les produits pétroliers, TIPP, etc.

En 2004, la DGE a recouvré 94,5 Md€ de produits fiscaux bruts, dont 46,3 Md€ de TVA, 22,9 Md€ d'IS et 12,7 Md€ de taxe professionnelle (TP), provenant d'environ 24 000 entreprises. Compte tenu de l'abaissement, à compter du 1^{er} février 2005, du seuil fixé aux entreprises pour relever de la DGE, celle-ci devrait suivre environ 35 000 entreprises et recouvrer plus d'un tiers des produits régaliens de l'Etat.

a) - Un recensement incomplet des entreprises relevant de la DGE

Pour permettre à la DGE d'identifier toutes les entreprises de son périmètre, le Code général des impôts fait obligation aux entreprises dites « noyaux durs » (chiffre d'affaires ou total de l'actif brut supérieur à 400 M€ en 2004) et à celles bénéficiant du régime de la consolidation fiscale de communiquer l'identité des entreprises auxquelles elles sont liées directement ou indirectement, ou qui appartiennent à leur périmètre de consolidation. Si plusieurs améliorations ont été apportées depuis 2001 aux procédures de traitement de ces déclarations dites « des liens », le recensement des entreprises relevant de la DGE n'est toujours pas exhaustif à cause notamment de la non prise en compte systématique des déclarations déposées sous format papier et du manque de fiabilité des déclarations fournies.

b) - Une dématérialisation des procédures inachevée

La DGE a été conçue pour fonctionner sur la base de relations dématérialisées avec les entreprises et d'une gestion interne complètement informatisée. Des téléprocédures ont été mises en place pour la transmission en ligne des déclarations de résultats et des déclarations et paiements de TVA et des taxes assimilées ainsi que pour le téléversement de l'IS, de la taxe professionnelle (TP), des taxes foncières et de la taxe sur les salaires. L'hypothèse du « zéro papier » n'a, toutefois, été qu'imparfaitement réalisée et les autres impôts recouvrés par la DGE font encore l'objet de déclarations et paiements non dématérialisés. En conséquence, la DGE a dû faire face à un volume très important de déclarations sous format papier et de paiements par chèques ou virements bancaires traditionnels, ce qui a constitué une lourde charge et nécessité un accroissement des effectifs. Du point de vue comptable, les problèmes rencontrés pour procéder à l'appariement entre déclarations et paiements et à l'imputation des produits correspondants ont conduit à un gonflement très important des comptes d'imputation provisoire.

2) - Le recouvrement de la TVA et de la TIPP par les réseaux des douanes et des impôts

La TVA est un impôt déclaratif dont la gestion relève de trois administrations différentes, la liquidation étant de la responsabilité du contribuable lui-même. La DGDDI assure le recouvrement de la TVA frappant les produits importés, la DGI collectant le reste. La DGCP assure le paiement des remboursements de crédits de TVA après décision de la DGI⁴⁷.

La TIPP est également un impôt déclaratif dont la liquidation est effectuée par le redevable. Son recouvrement est assuré par la seule DGDDI.

a) - Des procédures peu formalisées dans les deux réseaux

D'une manière générale, les procédures comptables mises en œuvre par les réseaux de la DGI et de la DGDDI pour la TVA et la TIPP souffrent d'une insuffisante formalisation, qui conduit à faire reposer la fiabilité des opérations sur les usages professionnels des agents. La diffusion du contrôle interne est apparue encore lente. Pour ce qui concerne le réseau de la DGDDI, les notions les plus courantes, telles que la séparation des tâches d'exécution et de contrôle, l'identification des agents ayant exécuté ces tâches ou encore l'analyse des risques systématique appliquée à des procédures, ne sont pas mises en pratique de manière habituelle et les notions d'audit interne et de contrôle interne sont souvent confondues.

Recommandation 3 : *La Cour recommande que toutes les procédures mises en œuvre au sein de la DGI et de la DGDDI ayant un impact sur les opérations de comptabilisation de la TVA et de la TIPP, soient formalisées et diffusées au sein de chacun des réseaux. Elle demande qu'une action de fond soit entreprise au sein du réseau de la DGDDI pour y établir un véritable processus de révision comptable interne, s'appuyant sur la mise en place d'une organisation dédiée.*

⁴⁷ Les caractéristiques propres à l'activité d'importation font que la DGDDI n'est pas concernée par des demandes de remboursements de crédits de TVA.

b) - La nécessité de modifier les modalités de prise en charge des pénalités dans le cas des transactions douanières

Le recours quasi systématique à la transaction pour fixer les pénalités dues par les redevables en cas de redressement a conduit la DGDDI à adopter un mode de comptabilisation qui n'est pas conforme au principe du rattachement des produits à l'exercice. En effet, considérant que les pénalités ne sont pas définitives tant que la transaction n'a pas eu lieu, la DGDDI n'effectue la prise en charge qu'au moment du paiement effectif des pénalités. Or celui-ci peut n'intervenir que longtemps après le fait générateur, constitué par le rappel des droits éludés.

3) - Les produits collectés pour les organismes de sécurité sociale

Les impôts et taxes recouverts par l'Etat pour les organismes sociaux (11,6 Md€) ne figurent pas parmi ses produits, mais les montants dus par les contribuables et à reverser aux organismes apparaissent à son bilan. En octobre 2002, la procédure de versement des contributions sociales (contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale et prélèvement de 2%) sur les revenus du patrimoine émises par voie de rôles généraux a été automatisée pour permettre un meilleur pilotage des mouvements de fonds, une simplification des procédures et un allègement du travail dans les trésoreries générales. Cette nouvelle procédure a été étendue, en 2004, aux rôles individuels ainsi qu'aux contributions sociales sur les produits de placement et des jeux⁴⁸ et l'est en 2005 aux droits et taxes sur les tabacs et les alcools. Ce changement a occasionné des difficultés pour l'ACCT et les organismes sociaux, les montants pris en charge par les trésoreries générales ne correspondant pas aux montants notifiés par la DGCP d'après les informations transmises par la DGI. Cette question est en cours de traitement par la DGCP.

4) - La chaîne de traitement de l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est un impôt déclaratif dont la gestion relève de deux administrations différentes. La DGI est chargée de la liquidation de l'impôt et de l'émission des rôles des contributions dues. Le recouvrement de celles-ci est assuré par la DGCP.

a) - L'assiette de l'impôt sur le revenu

D'une manière générale, les procédures mises en œuvre par la DGI pour déterminer l'assiette de l'IR sont bien documentées et correctement suivies. Les 34 millions de déclarations de revenus font l'objet d'un traitement, en partie industrialisé, qui est bien maîtrisé et sécurisé. Le développement des télédéclarations permet déjà une réduction de la charge de travail et des risques d'erreurs liés à la saisie et au classement.

⁴⁸ Elle a donc concerné en 2004 7,8 Md€, soit 67% des produits recouverts par l'Etat pour les organismes de sécurité sociale.

b) - Le recouvrement de l'impôt sur le revenu

Le recouvrement de l'impôt sur le revenu par le réseau de la DGCP, qui fait intervenir des acteurs multiples, repose sur des procédures complexes et plusieurs applications informatiques gérées par les départements informatiques du Trésor (DIT) : REC pour le recouvrement amiable, MEN pour les contribuables mensualisés et RAR pour le recouvrement contentieux. En outre, la mise en œuvre, en 2003 et 2004, du plan de spécialisation des départements informatiques, qui a conduit à concentrer l'exploitation des applications de recouvrement sur cinq DIT rebaptisés « départements informatiques d'exploitation » (DIE), et la montée en puissance des centres d'encaissement (cf. p.54) sont venus ajouter des complexités supplémentaires.

Après leur homologation, les rôles généraux et supplémentaires d'imposition sont transmis par les directeurs des services fiscaux aux trésoriers-payeurs généraux, qui en deviennent responsables. Leur prise en charge comptable est double puisqu'elle s'effectue de manière globale en comptabilité générale (application CGL) via une saisie préalable dans l'application d'établissement des sommes à recouvrer (ESAR) par les trésoreries générales et de manière détaillée, par contribuable, en comptabilité auxiliaire (application REC) par les DIE. Cette double prise en charge, source d'erreurs potentielles, crée une surcharge de travail tant sur le plan de la saisie que du contrôle.

Suite à un rapport d'audit de septembre 2002 de la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle de la DGCP (MAEC), qui a mis en évidence l'insuffisance des mécanismes de contrôle des opérations de recouvrement par les trésoreries générales, un nouveau dispositif de contrôle interne a été généralisé en 2004 après avoir été expérimenté dans six départements en 2003. Si les vérifications effectuées ont mis en évidence des progrès indéniables, des outils informatisés d'aide au contrôle interne font encore défaut.

Recommandation 4 : La Cour recommande que :

- les attributions respectives des trésoreries générales et des départements informatiques d'exploitation des applications de recouvrement de l'IR soient clairement identifiées ;
- des développements informatiques soient mis en œuvre pour permettre une prise en charge unique, en comptabilité générale et auxiliaire, des rôles d'impositions ;
- des outils informatisés d'aide au contrôle interne soient développés⁴⁹.

⁴⁹ Les fonctionnalités de l'application d'ajustement des recouvrements sur la comptabilité automatisé du département (ARCADE), qui permet un rapprochement entre les sommes imputées en comptabilité auxiliaire (REC - MEN et RAR) et en comptabilité générale (CGL) aux exercices antérieurs pourraient notamment être étendues.

5) - Les opérations de fin d'année

a) - L'intégration des données comptables des douanes et des impôts

Dans le rapport sur les comptes 2003, la Cour des comptes a relevé les difficultés liées à la reprise manuelle en fin d'année par le réseau comptable du Trésor public des droits constatés par les comptables des impôts et des douanes et recommandé la mise en place d'un échange périodique et automatisé des données comptables entre la DGI et la DGDDI d'une part, la DGCP d'autre part. Une intégration automatisée mensuelle des données comptables en provenance de la DGI est entrée en vigueur au début de l'exercice 2005. Dès 2004, les difficultés récurrentes sur le calcul des droits constatés en provenance de la DGI ont été mieux maîtrisées que les années précédentes, notamment grâce à la production au 30 septembre 2004 d'états provisoires préalablement vérifiés par les recettes divisionnaires de la DGI. Une partie des comptables centralisateurs de la DGCP (treize sur près de 150) n'ont toutefois pas pu en bénéficier en raison d'une panne informatique. En revanche, le cas des données comptables en provenance de la DGDDI n'a pas encore évolué.

Recommandation 5 : La Cour demande que le calendrier de mise en œuvre de l'intégration périodique et automatisée des données comptables entre la DGDDI et la DGCP soit précisé à brève échéance.

b) - Les opérations d'inventaire

Depuis 1999, les produits régaliens dont l'encaissement est décalé dans le temps par rapport à la naissance du droit ont commencé à être rattachés à l'exercice au cours duquel ont lieu les opérations imposables : des produits à recevoir (et, pour les remboursements, des charges à payer) sont constatés en fin d'année à l'actif du bilan de l'Etat. De plus, les créances fiscales font l'objet de provisions pour dépréciation, selon une méthode statistique fondée sur des données historiques sur les taux de recouvrement.

- **Un rattachement des charges de TVA à l'exercice amélioré**

La méthode de rattachement des charges à l'exercice, pour les remboursements de crédits de TVA aux redevables, repose sur l'imputation à l'année précédente des flux de dépenses pour les mois de janvier et de février. Les investigations menées par la Cour à la DGE ont mis à jour la possibilité que des paiements effectués en février le soient pour des demandes déposées en janvier. Ces dépenses n'ont pas à être rattachées à l'exercice précédent. A l'inverse, les demandes de remboursement émises avant le 31 décembre d'une année ne font pas toutes l'objet d'une décision et d'un paiement avant le 28 février suivant. Par conséquent, une part de paiements effectués postérieurement au mois de février devrait faire l'objet d'un rattachement à l'exercice antérieur. Ces deux phénomènes en sens inverse prennent, à la DGE, une ampleur inhabituelle et significative pour les comptes de l'Etat en raison des caractéristiques propres de son portefeuille, qui inclut les plus gros redevables de la TVA. En conséquence, à la demande de la Cour, des termes correctifs ont été introduits dans le calcul du montant des charges de TVA à rattacher à l'exercice clos. La Cour s'attachera, dans ses investigations à venir, à évaluer le caractère significatif ou non de ce phénomène dans le reste du réseau comptable de la DGI.

- ***Un calcul de dépréciation des créances fiscales encore trop global***

La Cour a recommandé dans le rapport sur les comptes 2003 une révision de la méthode de dépréciation des créances fiscales. La nouvelle méthode retenue pour les créances relevant de la DGI et de la DGDDI, tout en restant fondée sur le principe d'évaluation statistique, permet d'affiner l'estimation des taux de recouvrement. Elle a été appliquée rétrospectivement aux exercices 1999 à 2003 et a donné lieu à des écritures supplémentaires, visant à corriger les dépréciations déjà passées sur ces créances. L'impact de ces corrections sur le résultat patrimonial 2004 correspond à 1,7 Md€ de charges supplémentaires. Cette méthode reste cependant trop globale, car elle n'opère une distinction qu'entre les différents réseaux comptables chargés du recouvrement. Une distinction plus fine est déjà possible avec les outils actuels, en utilisant les spécifications comptables par type d'impôts.

Recommandation 6 : La Cour recommande que le calcul des provisions pour dépréciation des créances fiscales soit effectué à un niveau plus fin que celui du seul réseau comptable chargé du recouvrement, c'est-à-dire par impôt.

B - LES CHARGES

Les vérifications ont porté sur les rémunérations, les cotisations sociales, les pensions et les charges de fonctionnement et d'intervention des administrations centrales comptabilisées par la Paierie générale du Trésor (PGT)⁵⁰. La Cour a en outre audité l'enquête réalisée par la DGCP pour estimer le montant des charges à payer en fin d'exercice.

1) - Les rémunérations

- ***Une application vieillissante***

L'application PAY permet la liquidation des rémunérations des agents civils de l'Etat en poste en France dans le cadre de la procédure de paiement sans ordonnancement préalable (PSOP)⁵¹. Elle a été développée en interne par le MINEFI et est entrée en service en 1973. L'ancienneté de cette application explique les ruptures dans la chaîne de traitement des opérations. Certains gestionnaires transmettent encore au Trésor public les informations sur les agents à payer sous forme non dématérialisée. Par ailleurs, il n'existe pas d'interface entre l'application PAY et l'application de comptabilité générale CGL : les montants à comptabiliser au titre de la paye doivent ainsi faire l'objet d'une nouvelle saisie manuelle à l'issue de calculs complexes⁵². Même si la pérennité de PAY paraît assurée à court terme grâce à la formation en cours d'agents compétents, l'ancienneté et les insuffisances de l'application justifient que les études relatives à son remplacement soient engagées.

⁵⁰ La paierie générale du Trésor (PGT) est le comptable assignataire des dépenses des administrations centrales (sauf, en 2004, pour les ministères des affaires étrangères et de la défense) et des services déconcentrés parisiens.

⁵¹ Cette procédure permet que le calcul de la paye soit effectué non pas par le ministère employeur de l'agent, mais par les services du Trésor public qui lui versent sa rémunération.

⁵² La DGCP envisage seulement d'automatiser en 2006 l'écriture permettant la constatation de la charge. Les écritures les plus complexes (cotisations, retenues) et les plus exposées aux risques de fraude (règlements) resteraient manuelles.

- **Un contrôle interne très hétérogène**

Les rémunérations versées aux agents par PAY sont contrôlées par des services « liaison-rémunération » (SLR), services du Trésor public dont le champ de compétence est approximativement régional. Les contrôles réalisés à la PGT ou, dans le cadre d'un audit de l'application PAY, dans deux autres SLR ont mis en évidence certaines faiblesses du contrôle interne sur le processus de paye et surtout sa faible formalisation ainsi que son hétérogénéité.

De graves insuffisances ont été détectées en ce qui concerne la documentation et la formation. La seule documentation générale officielle est une instruction codificatrice de la DGCP de 1996 peu opérationnelle et en partie dépassée. Il n'existe pas de module de formation spécifique national et la transmission du savoir repose sur l'expérience des agents des SLR les plus anciens⁵³. Des insuffisances ont également été relevées dans la tenue des comptes de tiers et le contrôle des bulletins de salaire.

La DGCP a arrêté en mars 2005 un plan d'action pluriannuel pour remédier à ces diverses carences.

Recommandation 7 : *La Cour recommande que les procédures de contrôle et de comptabilisation de la paye fassent l'objet de directives nationales dont l'application soit surveillée par la hiérarchie (contrôles de supervision) et l'audit interne.*

2) - Les cotisations sociales

En application de l'article L. 111-6 du code des juridictions financières, la Cour est chargée de contrôler le respect par l'Etat de l'application de la législation de sécurité sociale et d'en rendre compte dans un rapport joint au projet de loi de règlement.

Depuis la refonte de la nomenclature budgétaire relative aux rémunérations, cotisations et prestations des non titulaires engagée par le ministère de l'éducation nationale dans le cadre de la mise en place de la LOLF, celle-ci ne permet plus d'identifier précisément le statut (permanent ou non permanent) et la nature des cotisations ou prestations versées (maladie, retraite, famille, etc.). Cette situation rend difficile les vérifications sur les cotisations patronales maladie et sur la contribution de solidarité autonomie versées par l'Etat employeur.

L'Etat, qui assure directement le versement des allocations familiales à ses agents⁵⁴, verse à la CNAF la différence entre le montant versé et les cotisations dont il est « théoriquement » redevable à la CNAF. De ce montant est retranché le remboursement de la CNAF à l'Etat des prestations de congés paternité. Le solde compensatoire est versé chaque mois (pour chaque exercice N) sur la base du douzième du montant estimé (en N-1). Pour l'année 2004, les versements de l'Etat, au titre des acomptes de l'apurement CNAF, ont été de 1 500 M€. Le montant définitif du solde compensatoire a été fixé à 1 736 M€. Compte tenu du remboursement par la CNAF à l'Etat des congés de paternité de 13 M€, l'Etat se trouvait, au 31 décembre 2004, débiteur à l'égard de la CNAF de 227 M€.

⁵³ La DGCP a engagé des actions pour pallier ces faiblesses : conception d'un module de formation courant 2005, réécriture de l'instruction de 1996 d'ici fin 2005, généralisation d'un référentiel de contrôle interne en 2006.

⁵⁴ Le transfert aux CAF des prestations familiales dues aux agents de l'Etat en métropole n'est intervenu qu'à partir du 1^{er} janvier 2005 pour la majeure partie des ministères et n'interviendra qu'au 1^{er} juillet 2005 pour le ministère de l'éducation nationale.

3) - Les pensions

L'attribution d'une pension à un fonctionnaire d'Etat repose sur l'intervention successive de trois services. Le service du personnel ou un service spécialisé du ministère d'emploi de l'agent prépare, à la fin de sa carrière, un dossier de proposition de pension, à partir des informations en sa possession sur la carrière. Le service des pensions du MINEFI prend la décision de concéder les pensions. Les centres régionaux des pensions (CRP) effectuent enfin le paiement mensuel de la pension annuelle avec l'application informatique PEZ. Les vérifications de la Cour ont permis de suivre l'attribution et le paiement des pensions, du service des pensions au CRP de la PGT.

Elles ont mis en évidence des lacunes du contrôle interne, aussi bien au service des pensions qu'au CRP.

Au service des pensions, l'élaboration du référentiel procédural est bien avancée et les modalités d'autocontrôle des agents peuvent être considérées comme satisfaisantes, mais les dispositifs de supervision de l'encadrement, limités aux tâches de liquidation des retraites effectuées par les nouveaux agents, sont insuffisants. Les contrôles a posteriori effectués au sein du service successivement au cours du deuxième trimestre 2003 et du premier semestre 2004 ont permis de mettre à jour des erreurs ayant des incidences financières⁵⁵.

Au CRP de la PGT, les états de l'application PEZ relatifs aux retenues sur pensions ne sont pas mis à jour et ne peuvent pas être rapprochés de la comptabilité générale.

Recommandation 8 : *La Cour recommande de consolider le dispositif de contrôle interne concernant l'attribution et le versement des pensions.*

4) - Les charges à payer

En comptabilité d'exercice, les engagements juridiques de l'Etat vis-à-vis de tiers, avec ou sans réservation de crédits, avec ou sans engagement comptable, sont à passer :

- si le service n'a pas été fait, mais si la sortie de ressources est néanmoins probable et peut être estimée de manière fiable : en dotation aux provisions pour charges par la contrepartie d'un compte de provisions pour charges ;
- si le service a été fait : en charges, par la contrepartie d'un compte de dettes si les factures sont parvenues ou par la contrepartie d'un compte de charges à payer si les factures ne sont pas parvenues.

Dans la comptabilité de caisse actuelle, les charges à payer ne sont comptabilisées que pour les opérations liées à la gestion de la dette et de la trésorerie et aux produits régaliens. Les charges à payer font toutefois l'objet d'une évaluation extra-comptable par une enquête de la DGCP dont les résultats sont publiés dans le rapport financier de l'Etat pour 2004.

⁵⁵ Selon les thèmes ciblés, les taux d'erreurs observés au premier semestre 2004 oscillent entre 21,32 % s'agissant des dates d'ouverture des droits à pension retenues au profit de parents de trois enfants vivants et 0,76 % en ce qui concerne les pensions avec bonification pour enfants au profit d'un fonctionnaire masculin.

Afin de porter une première appréciation sur la fiabilité de cette enquête, la Cour des comptes a testé, dans le cadre des vérifications sur les comptes 2004, les procédures de collecte des données et effectué un contrôle de vraisemblance sur ses résultats globaux.

Il ressort de ces vérifications que le champ de l'enquête réalisée par la DGCP n'est pas adéquat. Elle s'étend aux restes à payer sur les dépenses d'investissement, alors que les immobilisations ne donnent pas lieu à la comptabilisation de charges à payer. En revanche, elle exclut les charges de personnel.

Par ailleurs, les conditions de mises en œuvre de l'enquête à la PGT comme dans les deux autres trésoreries générales contrôlées par la Cour amènent à mettre sérieusement en doute son exhaustivité et la fiabilité des chiffres, tant pour les administrations centrales que pour les services déconcentrés. Les taux de réponses obtenues puis exploitées (moins de 40 % à la PGT, 60 % dans le Val-de-Marne, 100 % dans la Seine-et-Marne) sont inégaux et les informations transmises par les ordonnateurs ne font l'objet d'aucun contrôle par les trésoreries générales.

Au niveau central, la DGCP ne connaît pas le taux de réponse à l'enquête dans le ressort de chaque trésorerie générale, ni d'ailleurs le nombre d'ordonnateurs secondaires qui devraient répondre.

L'enquête auprès des ordonnateurs doit être exhaustive et faire l'objet de contrôles tant au niveau des comptables centralisateurs que de la DGCP. C'est à cette condition qu'elle pourra servir de base à des écritures comptables globales fiables de charges à payer et de charges constatées d'avance.

III - LES ACTIFS ET LES PASSIFS

A - LES ACTIFS

1) - Les immobilisations corporelles

a) - Le mode de comptabilisation au bilan

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

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

- les immeubles inscrits au TGPE valorisés par la DGI (terrains, bâtiments), réévalués annuellement pour refléter la valeur de marché, sur la base de l'évaluation des dépenses budgétaires en capital et de l'indice du coût de la construction ;
- les biens du TGPE non valorisés et les biens hors TGPE ainsi que les infrastructures : un stock de travaux a pu être reconstitué sur la base des paiements effectués et la pratique de l'amortissement linéaire pour ordre a été retenue, avec sortie des éléments complètement amortis ;
- les autres immobilisations (matériel, équipement) pour lesquels un amortissement linéaire, adapté à leur nature, a été mis en place, avec sortie des éléments complètement amortis.

Il n'existe toujours aucun lien avec les mouvements physiques que sont par exemple la cession d'un bien ou la constatation de sa perte. De plus, si l'application d'un amortissement a constitué un progrès, les biens totalement amortis sont désormais sortis du bilan, alors qu'ils devraient demeurer au bilan pour une valeur nette égale à zéro, afin de permettre la réconciliation entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable.

Dans ces conditions, la Cour a déjà constaté dans ses précédents rapports les améliorations effectuées sur les comptes d'immobilisations corporelles, mais a aussi souligné le caractère artificiel de ces données.

b) - Une révision des durées d'amortissement limitée aux immobilisations militaires

Les vérifications de la Cour ont porté sur les opérations d'inventaire (dotations aux amortissements et réévaluations des constructions).

La Cour avait appelé l'attention, dans le rapport sur les comptes 2003, sur l'inadéquation des durées d'amortissement retenues pour certaines immobilisations. Les plus importantes concernaient les immobilisations militaires, auparavant amorties en totalité l'année de leur acquisition. Elles sont désormais amorties sur des durées de dix et quinze ans suivant la nature des immobilisations concernées. Ce progrès induira néanmoins un biais pendant longtemps, dans la mesure où aucun amortissement n'est plus à inscrire pour les acquisitions antérieures à 2004, déjà amorties en totalité. Il faudra donc attendre près de 15 ans, suivant les types d'équipement, pour que les dotations aux amortissements d'un exercice atteignent un niveau représentatif d'un régime stabilisé.

En revanche, les durées d'amortissement des immobilisations civiles n'ont pas été révisées.

c) - Un mécanisme de réévaluation des constructions inadapté

Les bâtiments et constructions de l'Etat inscrits au tableau général des propriétés de l'Etat (TGPE) font l'objet d'une mesure de réévaluation annuelle, fondée sur la variation annuelle de l'indice du coût de la construction. La Cour avait déjà observé⁵⁶ que l'utilisation de cet indice « constituait une méthode fruste, parce qu'elle avait le plus souvent peu de rapport avec la valeur de revente d'un parc immobilier souvent ancien et ne tenait pas compte des nécessaires corrections de localisation ». Malgré la recommandation de la Cour, aucune modification n'est intervenue, alors que l'indice de la construction s'est montré particulièrement inadapté avec une croissance annuelle de 5,74 % en 2004. Cet indice a conduit à chiffrer à plus de 2 Md€ la mesure de réévaluation, sans lien établi avec la valeur de marché du parc immobilier de l'Etat.

Recommandation 9 : La Cour réitère sa demande que, sans attendre l'échéance de 2006, les durées d'amortissement des immobilisations civiles fassent l'objet d'une révision complète et que le mécanisme de réévaluation des constructions soit adapté.

2) - Les dotations et participations

Les vérifications effectuées sur le compte 26 qui regroupe les dotations et participations de l'Etat ont consisté en l'examen, pour un échantillon d'organismes⁵⁷, de leurs comptes primaires et des contrôles sur la reprise de ces informations dans les comptes de l'Etat. Leurs résultats ont été précisés par une enquête plus détaillée réalisée auprès de 51 opérateurs des politiques de l'Etat.

a) - La reprise décalée dans le temps des comptes des organismes

Les montants enregistrés dans les comptes de l'Etat pour 2004 au titre des dotations et participations reflètent les informations données dans les comptes 2003 de ces organismes. Compte tenu de ce décalage, les comptes de l'Etat ne donnent pas une image fidèle des dotations et participations à la fin de l'exercice. La création de « l'infocentre des établissements publics nationaux » devrait toutefois permettre de supprimer ce biais pour une partie des dotations et participations.

b) - L'insuffisante fiabilité des comptes des opérateurs des politiques de l'Etat

Pour le secteur marchand, en particulier pour les entreprises relevant de l'agence des participations de l'Etat (APE), les comptes présentés offrent des garanties du point de vue des contrôles externes (certification des comptes annuels, établissement de comptes combinés par l'APE⁵⁸).

Il n'en est pas de même pour le secteur non marchand (32,9 Md€, soit 25 % des dotations et participations), notamment pour les opérateurs des politiques de l'Etat.

⁵⁶ Cf. rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2002, p. 297.

⁵⁷ 110 organismes dont 70 opérateurs, 6 organismes de protection sociale, 5 organismes internationaux, 6 organismes divers du secteur non marchand, 23 organismes du secteur marchand.

⁵⁸ Toutefois, ces comptes combinés ne sont pas certifiés.

Les opérateurs sont des « entités contrôlées par l'Etat, [réalisant] des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat » et exerçant une « activité non marchande, financée majoritairement par l'Etat »⁵⁹. Cette catégorie n'inclut donc pas d'autres organismes qui ont des missions de service public mais ne sont pas contrôlés par lui ou sont contrôlés par l'Etat mais sont financés majoritairement par d'autres entités ou par des recettes liées à une activité marchande.

Les opérateurs des politiques de l'Etat doivent être en principe inscrits parmi les immobilisations financières de l'Etat pour le montant de leurs capitaux propres. L'enquête a cependant mis en évidence des incohérences dans la détermination des capitaux propres de divers organismes : les subventions d'investissement versées par les collectivités territoriales sont assimilées à celles versées par l'Etat ; certains établissements incluent dans leurs capitaux propres des réserves d'intervention qui n'ont pas le caractère de réserves, des provisions réglementées, voire des provisions pour risques et charges qui correspondent à des risques avérés ; les variations des capitaux propres d'une année à l'autre ne sont souvent pas expliqués et les changements de méthode comptable pas toujours signalés.

En outre, certains opérateurs, qui détiennent des participations importantes comme le CEA dans AREVA, le centre national d'études spatiales (CNES) dans ARIANESPACE, ou l'établissement public de financement des restructurations (EPFR) dans le consortium de réalisation (CDR), n'établissent pas encore de comptes consolidés, en contradiction avec les prescriptions de l'article 136 de la loi de sécurité financière (loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003). Or l'absence de comptes consolidés crée un biais dans la valorisation de leurs capitaux propres⁶⁰, qui se répercute sur le bilan de l'Etat (sous-évaluation du montant porté au compte 26).

Le MINEFI ne conteste pas ces difficultés mais considère qu'il n'est pas de son ressort de fiabiliser et d'harmoniser ces comptes dont les informations sont reprises telles quelles dans les comptes de l'Etat⁶¹. L'article 31 de la LOLF confie pourtant au comptable public une responsabilité éminente dans la surveillance de la fiabilité des enregistrements comptables.

Recommandation 10 : *La Cour demande que les opérateurs qui détiennent des participations significatives dans des entités et exercent sur elles un contrôle ou une influence notable présentent des comptes consolidés. Elle recommande aussi que le MINEFI joue pleinement son rôle d'autorité comptable vis-à-vis des opérateurs des politiques de l'Etat.*

⁵⁹ Arrêté du 21 mai 2004, norme comptable n° 7 relative aux immobilisations financières (applicable en 2006). Sur la liste des opérateurs des politiques de l'Etat et les difficultés de la mise en œuvre de la norme n° 7 sur ce point, cf. p. 68.

⁶⁰ Les fonds propres du CEA (5,9 Md€) sont par exemple calculés à partir d'une valorisation de sa filiale AREVA à son coût historique (d'acquisition), soit 1,2 Md€, alors que la valeur du groupe AREVA était évaluée fin 2004 à 8 Md€, soit un écart de valorisation de 6,3 Md€ pour la part détenue par le CEA.

⁶¹ L'ACCT a toutefois amélioré le contrôle interne lors de la saisie des données comptables issues des établissements (double validation) et mis en place un contrôle de vraisemblance qui consiste à vérifier sur pièces et avec les comptables des entités concernées les états financiers qui révèlent une variation de ± 10 M€ des capitaux propres entre l'année N et l'année N – 1. Les comptes de 79 organismes ont été ainsi examinés et validés.

Par ailleurs, la valorisation de la quote-part des capitaux propres des organismes de sécurité sociale dans les dotations et participations de l'Etat est actuellement faussée par le fait que ces organismes (qui ont le statut d'établissement public national) traitent les produits qu'ils recouvrent et qu'ils reversent à d'autres organismes comme des affectations du résultat net de l'exercice et non comme des charges ou des opérations pour compte de tiers, ce qui impacte indûment leurs capitaux propres (reportés au bilan de l'Etat). Il en est ainsi de l'ACOSS et des établissements responsables de régimes et de branches de la sécurité sociale, dont les résultats de fin d'exercice figurent dans les immobilisations financières de l'Etat pour 14,4 Md€ en fin 2004. Ce traitement conduit à intégrer dans les comptes de l'Etat des non valeurs.

Recommandation 11 : *La Cour recommande de fixer des règles de valorisation des organismes de sécurité sociale dans les immobilisations financières de l'Etat qui reflètent la destination finale des flux comptables (prise en compte des opérations réciproques, exhaustivité des traitements de fin de gestion, spécificité du recouvrement au sein du régime général).*

c) - Le traitement des situations nettes négatives

L'EPFR et la caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) sont deux établissements publics qui présentent la caractéristique commune d'avoir une situation nette structurellement négative (respectivement -4,4 Md€ et -30 Md€). D'autres établissements publics sont dans le même cas : l'Entreprise Minière et Chimique (-6,6 Md€), Réseau Ferré de France (-1,2 Md€), Charbonnages de France (-6,6 Md€) ; on peut également ajouter le Fonds de solidarité vieillesse (-1,1 Md€) et la CNAMTS (-14,4 Md€)⁶². Il est souhaitable que la présentation des comptes ne conduise pas, en raison de la méthode retenue, à compenser la situation nette négative des ces établissements par les situations positives des autres organismes figurant au compte des participations de l'Etat. Ceci suppose que les situations nettes de ces deux établissements soient ramenées à zéro à l'actif et qu'au passif soit passée une écriture de provision pour risque si l'Etat est tenu de verser des dotations en capital (cas de l'EPFR notamment) ou une écriture de dette si des ressources fiscales supplémentaires doivent être affectées à l'organisme (cas de la CADES ou du FSV).

Recommandation 12 : *La Cour recommande que le traitement comptable des dotations des établissements publics qui ont une situation nette négative soit modifié pour éviter la contraction de participations positives et négatives à l'actif du bilan de l'Etat et traduire au passif la véritable valeur des engagements financiers certains ou probables.*

⁶² Rappel : chiffres de l'exercice 2003, cf. p. 47.

3) - Les prêts et avances

Les vérifications sur les prêts et avances se sont concentrées sur les prêts du Fonds de développement économique et social (FDES), les prêts à l'AFD et les prêts à des Etats étrangers accordés par l'intermédiaire de l'AFD et Natexis, ou octroyés pour la consolidation de dettes envers la France.

Pour les prêts du Trésor aux Etats étrangers, les vérifications ont mis en lumière :

- la dépendance du comptable à l'égard des données transmises par les établissements financiers intermédiaires (AFD, Banque de France, Natexis) et l'absence de réconciliation en fin d'année des encours répertoriés par le comptable avec les gestionnaires des prêts (au sein du MINEFI, la direction générale du trésor et de la politique économique ou DGTPE) et les établissements intermédiaires ;
- des distorsions entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire en raison de l'absence de reconstitution à l'identique des avances effectuées aux établissements financiers intermédiaires pour leur permettre d'octroyer des prêts aux Etats étrangers : la variation de ces avances (appelées « versements provisionnels ») ne permet pas d'apprécier l'évolution réelle des créances de l'Etat sur les débiteurs étrangers.

Recommandation 13 : *La Cour demande que :*

- les contrôles du comptable public sur la qualité des données fournies par les établissements financiers intermédiaires pour permettre la comptabilisation des prêts du Trésor soient renforcés ;
- tous les prêts octroyés aux débiteurs finaux soient fidèlement retracés, indépendamment des facilités de trésorerie accordées aux établissements financiers intermédiaires.

Par ailleurs, les remboursements de l'agence centrale des organismes de financement de l'agriculture (ACOFA)⁶³ pour le préfinancement des dépenses de la politique agricole commune du dernier trimestre qui sont enregistrés dans les comptes de l'ACOFA sous la forme d'une dette de 5,7 Md€, remboursée le 5 janvier avec des intérêts, n'apparaissent pas au bilan de l'Etat au 31 décembre comme un prêt immobilisé mais dans un compte de régularisation sous la dénomination de « recettes encaissées en gestion suivante ». De plus, les intérêts courus non échus (16 M€) ne sont pas comptabilisés.

4) - L'actif circulant

D'après les réponses de 48 opérateurs des politiques de l'Etat (sur 51 interrogés) à l'enquête effectuée par la Cour, les dettes de l'Etat à leur égard s'élèveraient à 1,0 Md€ et les créances à 1,8 Md€. Mais, comme cela avait été mentionné dans le rapport sur les comptes 2003, les différences entre les référentiels comptables de l'Etat et de ses opérateurs (existence d'une période complémentaire pour l'Etat et absence de période complémentaire pour les organismes) peuvent être source de difficultés pour évaluer les créances et dettes réciproques à la fin de l'année. Aucun examen des créances et des dettes réciproques de l'Etat et des opérateurs n'a encore été entrepris.

⁶³ Cet organisme n'avait pas été inclus dans l'échantillon de 51 opérateurs interrogés.

B - LES PASSIFS

1) - La dette financière négociable

Les données d'Euroclear ont permis de confirmer le montant de l'encours de la dette négociable en fin d'année. Les opérations de l'année ont fait l'objet de vérifications par échantillons à l'AFT, à l'ACCT et à la Banque de France.

Les seules erreurs comptables détectées concernent les pertes et profits sur rachats. La Cour a déjà demandé, dans son rapport sur les comptes 2003, que, conformément à l'article 25 de la LOLF, applicable depuis 2002, celles-ci soient traitées respectivement comme des dépenses et des recettes budgétaires. Une prise de position du MINEFI sur ce point est toujours attendue.

Recommandation 14 : *La Cour déplore que, pour la troisième année consécutive, l'article 25 de la LOLF ne soit pas appliqué. Elle demande à nouveau que les pertes et profits sur rachats d'emprunts soient considérés respectivement comme des dépenses et des recettes budgétaires.*

Le contrôle interne est apparu globalement satisfaisant chez les trois acteurs concernés. Néanmoins, les procédures de suivi des incidents survenus lors des adjudications ne sont pas suffisamment formalisées à la Banque de France : les incidents sont mentionnés dans les dossiers relatifs à chaque adjudication, mais il n'existe pas de suivi global.

Recommandation 15 : *La Cour recommande que la Banque de France mette en place un suivi global formalisé des incidents survenus lors des adjudications.*

2) - La dette financière non négociable

a) - Les bons internationaux

L'encours des bons détenus par le FMI, l'Association internationale de développement (AID), le Fonds africain de développement (FAD), la Banque européenne de reconstruction et de développement (BERD) et le Fonds multilatéral du Protocole de Montréal a été confirmé par ces organismes.

b) - Les primes d'épargne populaire

Conformément à la recommandation du rapport sur les comptes 2003, les montants restant à régler aux entreprises au titre des droits nés de la suppression, en 1993, du décalage d'un mois dans la déduction de la TVA sont désormais classés parmi les dettes immédiatement exigibles. Un contrôle interne efficace a par ailleurs été mis en place sur les versements de primes d'épargne populaire. En revanche, le montant de la provision constituée pour faire face aux engagements de l'Etat au titre de ces primes (817 M€) reste manifestement surestimé.

Recommandation 16 : *La Cour déplore que les engagements de l'Etat au titre des primes d'épargne populaire continuent à être présentés de façon non fidèle. Elle demande à nouveau que la provision constituée pour faire face à ces engagements fasse l'objet d'une reprise substantielle.*

3) - Comptes de correspondants et comptes financiers

Les vérifications ont porté sur neuf trésoreries générales en cours d'année et trois à la clôture. Dans la perspective de la généralisation des centres d'encaissement en 2006 et 2007 et dans une optique d'analyse des risques, le centre d'encaissement de Lille a fait l'objet d'un examen particulier à l'issue de sa première année d'activité.

a) - Les comptes de correspondants

- ***Une gestion des comptes de correspondants plus rigoureuse***

Dans le rapport sur les comptes 2003, la Cour avait demandé qu'il soit mis fin à une pratique qui consistait à ranger dans un compte d'attente appelé « liste des opérations non débouclées » (ou « londe ») des paiements qui ne pouvaient être imputés sur le compte d'un correspondant, faute d'un approvisionnement suffisant, et recommandé que des agios soient perçus sur les comptes débiteurs si une telle situation se produisait. Elle avait aussi souhaité que des intérêts courus non échus soient comptabilisés à l'inventaire pour tous les comptes de correspondants dont la rémunération a une base légale.

La procédure de remontée des états d'accord s'est nettement améliorée. Un nouveau système de gestion des comptes de correspondants ALTAIR devrait être déployé en 2006. Dans l'intervalle, la DGCP a demandé aux comptables, par instruction du 16 juillet 2004, d'assurer un suivi attentif des comptes de correspondants qui présentent un risque d'incident de paiement, tout en admettant le principe d'un délai de régularisation gratuit de quatre jours. En revanche, aucun système d'agios n'a été mis en place.

Dans le cadre de l'arrêté des comptes 2004, des écritures d'intérêts courus non échus ont été passées en charges de l'exercice et portées à un compte de passif pour tous les correspondants du Trésor, y compris les collectivités territoriales et établissements publics locaux, pour un total de 82 M€. Les travaux se poursuivent pour supprimer les situations de comptes rémunérés sans base légale.

Il est nécessaire, comme l'a déjà demandé la Cour, que la DGCP établisse au plus vite un barème de facturation des agios sur les découverts des comptes correspondants du Trésor.

- ***Des procédures encore perfectibles pour le compte de l'Union européenne***

Le schéma comptable utilisé pour l'enregistrement des frais afférents à la collecte et au recouvrement des droits de douane, qui sont des ressources propres de l'Union européenne, a été revu conformément aux préconisations faites par la Cour dans son rapport sur les comptes 2003. En revanche, il n'a pas été enregistré de progrès dans l'information de l'ACCT, teneur du compte de l'Union européenne en France, sur les bénéficiaires de fonds structurels versés en dehors du réseau du Trésor public.

Par ailleurs, depuis le 1er janvier 2004, les indus ou sommes reversées par des bénéficiaires qui les auraient perçus à tort peuvent être redistribués dans l'Etat membre bénéficiaire des crédits communautaires dans le cadre de la programmation 2000-2006 des fonds structurels. La Commission européenne a entrepris récemment plusieurs contrôles auprès des ministères, afin de récupérer les sommes non utilisées conformément à leur objet au cours des deux programmes précédents (1988/1993 et 1994/1999). Les ministères de l'agriculture, des affaires sociales et de l'intérieur sont principalement concernés. Les premières demandes de remboursement majorées des intérêts de retard sont parvenues à l'ACCT au cours de l'année 2004. Pour apurer ces indus, il a été procédé par voie de compensation avec des aides qui

devaient être versées au titre de 2004, sans que la décomposition des opérations soit retracée dans la comptabilité générale de l'Etat.

Recommandation 17 : *La Cour recommande que les ministères procèdent à un inventaire précis des remboursements demandés par la Commission européenne et que chaque opération de remboursement soit enregistrée en comptabilité sans recourir à une compensation avec les crédits communautaires attendus.*

- **Le compte bloqué de l'établissement de recherche et d'activité pétrolières (ERAP)**

Le 1er septembre 2004, l'ERAP a cédé 10,85% du capital de France Télécom pour un montant de 5,1 Md€. Le produit de cette opération n'a pas été reversé à l'Etat mais une partie (3,0 Md€) a été bloquée sur un compte à terme au Trésor. Aux termes de la convention signée le 5 novembre 2004 avec l'ERAP en vue d'ouvrir ce compte pour la période allant du 5 novembre 2004 au 12 juillet 2006, l'Etat a la maîtrise du terme.

Recommandation 18 : *La Cour relève que les montants bloqués sur le compte à terme de l'ERAP doivent être reclassés et comptabilisés comme une dette financière de l'Etat.*

b) - Les comptes financiers

Depuis qu'a été instaurée une procédure d'arrêté annuel du compte consolidé du Trésor à la Banque de France en 1994, des discordances appelées chevauchements apparaissent entre la comptabilité de la Banque de France et la comptabilité générale de l'Etat. A la suite des observations de la Cour faites en 2002 et 2003, le solde net des différences entre les écritures de la Banque de France et celles des comptes de l'Etat a été ramené de 152 M€ fin 2002 à 130 M€ fin 2003 et à 88 M€ fin 2004. Des constatations identiques peuvent être faites pour le compte du Trésor à l'Institut d'émission des départements d'outre-mer (IEDOM) qui suit la même procédure d'arrêté annuel depuis 1998. Le solde net des discordances entre les écritures de l'IEDOM et celles de l'Etat est de 13 M€ à fin 2004 contre 16 M€ fin 2003. Dans son rapport sur les comptes de l'exercice 2003, la Cour avait demandé qu'une attention particulière soit portée à l'identification par poste comptable de ces discordances et recommandé que les chevauchements les plus anciens soient apurés.

Recommandation 19 : *Au vu de ses dernières vérifications, la Cour recommande de subordonner l'apurement des chevauchements à une clarification des causes de ces discordances. Elle recommande aussi que les rectifications d'écritures sur exercices antérieurs passent par une procédure centralisée qui évite de créer de nouveaux chevauchements au titre de l'exercice où elles interviennent.*

c) - La mise en place des centres d'encaissement

Conçu comme un outil de gestion industriel des processus d'encaissement, le centre d'encaissement de Lille assure l'intégralité des fonctions d'encaissement et de contrôle de la conformité des moyens de paiement jusqu'à la remise des fichiers à la Banque de France. Mis en place à compter du 15 décembre 2003, le centre est compétent au 31 décembre 2004 pour encaisser diverses recettes publiques : les impôts gérés dans l'application REC pour onze régions (32 départements, 1009 trésoreries), les produits des collectivités locales ayant choisi un paiement par titre interbancaire de paiement (TIP) ainsi que les taxes et redevances de l'agence nationale des fréquences radioélectriques. Pour sa première année d'activité, il a encaissé 11,7 millions de moyens de paiement pour un montant total de 9 Md€, cette production ayant été réalisée essentiellement sur les mois de septembre à décembre 2004. Le centre a cependant rencontré des difficultés dans le traitement des échéances d'impôt en octobre et novembre 2004.

Il serait souhaitable que la montée en charge des centres d'encaissement (Lille et Rennes) soit mieux préparée afin d'optimiser les gains de trésorerie attendus au regard des investissements engagés.

4) - La gestion active de la trésorerie

L'encours des prêts, emprunts, prises et mises en pension de l'Etat ainsi que celui des appels de marge sur ces pensions a fait l'objet d'une confirmation directe par les contreparties.

IV - LES ENGAGEMENTS HORS BILAN

Les vérifications ont consisté en :

- une analyse globale de l'information donnée dans le rapport financier de l'Etat sur ses engagements hors bilan ;
- un contrôles sur pièces des opérations qui font l'objet d'un suivi sur un compte de hors bilan (classe 8) : dette garantie, créances éventuelles et instruments financiers à terme.

A - L'INFORMATION DONNEE DANS LE RAPPORT FINANCIER SUR LES ENGAGEMENTS HORS BILAN

1) - Une information lacunaire

Des développements nouveaux ont été introduits dans le rapport financier sur les engagements de l'Etat envers les Etats étrangers. En revanche, en dépit des recommandations de la Cour, le rapport ne comporte toujours aucune information sur les risques contentieux, les instruments financiers à terme et les engagements de cofinancement pris dans le cadre d'accords nationaux (contrats de plan Etat-région notamment) ou internationaux (financement de l'Union européenne, part souscrite non appelée dans le capital des organisations internationales⁶⁴, etc). Or ces engagements représentent des montants significatifs : les instruments financiers à terme représentent par exemple un encours de 61,2 Md€ et les restes à honorer au titre des contrats de plan sont de l'ordre de 8 Md€.

Par ailleurs, beaucoup d'informations chiffrées font défaut et les modes d'évaluation retenus ne sont pas toujours explicités. A titre d'exemple, la méthode d'évaluation de l'engagement de l'Etat au titre des plans d'épargne logement (PEL) n'est pas précisée et l'estimation des engagements au titre des contrats d'épargne logement (CEL), considérée depuis plusieurs années comme « très générale » dans le rapport de présentation du CGAF, n'a fait l'objet d'aucune étude complémentaire en 2004.

Recommandation 20 : *La Cour recommande que, dans le rapport financier pour 2005, l'information sur les engagements hors bilan de l'Etat soit complétée et que l'évaluation des engagements soit affinée.*

2) - La présentation des engagements

La présentation des engagements hors bilan dans le rapport financier commence à se rapprocher par anticipation de la typologie établie par la norme comptable n°13. La classification des garanties a notamment été restructurée.

En revanche, l'engagement de l'Etat au titre des dispositifs d'épargne-logement est présenté comme un « engagement budgétaire » alors que la norme n°13, dans sa partie illustrative, le classe parmi les « garanties de protection des épargnants ».

⁶⁴ A titre d'exemple, la part souscrite non appelée de la France dans le capital du FMI s'élève à 3,9 Md€.

L'engagement de l'Etat s'apparente certes davantage à un engagement financier qu'à une garantie⁶⁵. Toutefois, les primes acquises définitivement par les déposants (comptes ouverts sous l'ancien régime PEL/CEL ayant atteint le plafond des droits à prime ou franchi le cap des trois ans nécessaires pour y donner droit), qui sont une dette pour l'Etat, devraient être comptabilisées au bilan (provisions pour charges) et non au hors bilan.

3) - Une mise en œuvre peu satisfaisante des dispositions prévues par la LOLF

Dans le rapport sur les comptes 2003, la Cour avait indiqué qu'elle porterait une attention particulière à la mise en œuvre des dispositions de l'article 80-III-A de la loi de finances rectificative pour 2003, aux termes desquelles devait être jointe au CGAF 2004 une annexe récapitulant, pour chaque dispositif de garantie de l'Etat, son régime, une analyse des risques, les charges afférentes à sa mise en jeu ainsi que son éventuelle rémunération. Ces dispositions ont été mises en œuvre très tardivement, ce qui n'a pas permis à la Cour de porter une appréciation sur la qualité des informations fournies.

Les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 61 de la LOLF, requérant la récapitulation dans une annexe jointe au projet de loi de règlement du budget de l'année 2004 des garanties de l'Etat qui, au 31 décembre 2004, n'auraient pas été expressément autorisées par une loi de finances, n'ont pas été non plus appliquées.

B - LES COMPTES DE CLASSE 8

1) - Les instruments financiers à terme

L'encours des contrats d'échange de taux et celui des appels de marge en fin d'année a été confirmé par les contreparties.

2) - La dette garantie

Certains progrès ont été enregistrés dans le suivi de la dette garantie. Ainsi, conformément aux préconisations de la Cour, les garanties sur les prêts de la Banque Européenne d'Investissement (BEI) sont désormais suivis en classe 8. Mais d'autres garanties accordées par l'Etat ne le sont toujours pas, faute de pièces justificatives : c'est par exemple le cas de la garantie accordée à l'emprunt contracté par l'Organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques (Eumetsat) dans la limite de 50 M€ et pour une durée maximale de dix ans à compter du 2 août 1999.

Recommandation 21 : *La Cour recommande que soient poursuivis les efforts visant à une comptabilisation exhaustive de la dette garantie en classe 8.*

En outre, cette année encore, les montants des mises en jeu en comptabilité générale (284 M€, compte 673) n'ont pu être rapprochés des données issues de la comptabilité budgétaire (chapitre 14-01 du budget des charges communes, 119 M€). Le compte 673 continue en effet de retracer des dépenses qui ne relèvent pas *stricto sensu* du mécanisme de mise en jeu de garantie, comme les dotations annuelles de l'Etat aux fonds de garantie SOFARIS.

⁶⁵ La garantie suppose une notion de risque. En l'espèce, il n'y a pas de couverture d'un risque mais plutôt un engagement de rémunération d'un effort d'épargne sous conditions.

3) - Les créances comptabilisées en classe 8

En application des instructions comptables, le compte 81 (5,2 Md€ au 31 décembre 2004) ne devrait retracer que des créances éventuelles, dont le remboursement est aléatoire aux termes de la décision attributive de fonds (par opposition aux créances certaines, comptabilisées au bilan en classe 2). En pratique, le périmètre du compte 81 va très au delà des créances éventuelles et le partage entre bilan et hors bilan ne présente aucune cohérence d'ensemble : un nombre important de créances suivies au hors bilan devraient l'être au bilan, qu'il s'agisse de créances certaines ou de créances dont le remboursement est devenu exigible (cas des subventions à rembourser en cas de succès). Par ailleurs, un grand nombre de sous-comptes du compte 81 ne comportent plus aucune opération ; d'autres ne sont plus movimentés depuis des années sans qu'aucune diligence n'ait été effectuée en vue du recouvrement ou de l'apurement des créances correspondantes. Certaines sont même prescrites.

Le compte 884 (« créances particulières suivies à des comptes de bilan » pour un montant de 517 M€ au 31 décembre 2004) retrace diverses créances qui font l'objet d'un double suivi au hors bilan et au bilan. Aucun service, à l'heure actuelle, n'a de vision d'ensemble des opérations suivies sur ce compte, dont le contrôle interne est apparu particulièrement défaillant. Son solde n'a pu être rapproché des montants correspondants suivis au bilan.

Recommandation 22 : *La Cour recommande qu'un toilettage complet des comptes de créances du hors bilan soit mené à bien dès la gestion 2005 (apurement des créances ou émission des titres de perception, analyse des conditions de remboursement à l'Etat, réintégration des créances certaines au bilan, etc.).*

V - L'AUDIT DES APPLICATIONS COMPTABLES

La Cour a fait réaliser, par un expert extérieur, un audit des applications de comptabilité générale et de centralisation comptable, CGL et TCC. Dans son rapport sur les comptes 2003, la Cour avait rendu compte de l'appréciation qu'elle portait sur l'environnement général informatique des applications. La seconde phase de l'audit qui devait examiner les différents contrôles, puis la question particulière de la continuité du chemin de révision⁶⁶ a été achevée par la suite.

A - L'EVALUATION DES CONTROLES INTERNES

Les contrôles propres au fonctionnement des applications CGL et TCC couvrent les principaux risques.

Les systèmes de sécurité sont également apparus satisfaisants, mêmes si des lacunes ont été relevées dans l'application des règles au plan local et dans l'utilisation des dispositifs de sécurité des accès. L'administration a engagé instantanément la remise en ordre nécessaire.

Les contrôles internes des applications ont été évalués à des niveaux au moins satisfaisants, si ce n'est particulièrement évolués pour certains d'entre eux, ce qui permet de limiter efficacement les risques d'erreurs de saisie et d'isoler les anomalies comptables lors des traitements d'intégration.

B - L'ANALYSE DU CHEMIN DE REVISION

La faiblesse des possibilités de consultation de données élémentaires avant agrégation, l'absence d'outil de constitution de requêtes adapté aux besoins de la certification des comptes, et l'absence de traçabilité des opérations comptables, dès lors qu'elles proviennent d'applications extérieures ou qu'elles font l'objet de corrections, soulèvent des difficultés importantes.

L'administration a engagé les adaptations fonctionnelles nécessaires en vue de doter progressivement la solution « palier 2006 » d'un chemin de révision continu et fiable. Elle s'est aussi engagée à mettre en place des outils de consultation qui prennent en compte les nouveaux besoins de la Cour en matière de consultation des données comptables dans le cadre de sa mission de certification.

La Cour s'attachera, dans ses travaux ultérieurs, à vérifier que les possibilités de consultation offertes par les divers éléments du système d'information budgétaire, financière et comptable de l'Etat lui permettent de conduire des diligences appropriées sur les données comptables, y compris pour ce qui concerne les opérations de centralisation et que le chemin de révision dans le périmètre fonctionnel du système d'information du « palier 2006 » est effectif.

⁶⁶ Selon la norme 401 de l'IFAC, les risques de contrôle interne, dans un environnement informatique, peuvent être dus au manque de traces matérielles relatives aux transactions («chemin de révision»).

TITRE 3 - LA REFORME COMPTABLE

Des étapes significatives de la réforme comptable engagée par la LOLF ont été franchies en 2004⁶⁷, sous l'impulsion de la DGCP. Cependant, de nombreux chantiers restent à mener à bien d'ici 2006 et le calendrier devient extrêmement tendu. En outre, le report de la refonte du système d'information budgétaire, financier et comptable de l'Etat au-delà du 1^{er} janvier 2006 crée des incertitudes.

La Cour présente ici l'état d'avancement de la réforme comptable autour de trois enjeux décisifs :

- la mise en œuvre des nouvelles normes comptables et la préparation du bilan d'ouverture ;
- l'évolution des procédures comptables ;
- la modernisation des systèmes d'information.

I- LA MISE EN ŒUVRE DES NOUVELLES NORMES COMPTABLES ET LA PREPARATION DU BILAN D'OUVERTURE

Le recueil des normes publié par l'arrêté du 21 mai 2004 comprend treize normes. Elles sont présentées et analysées dans les développements qui suivent selon les regroupements suivants : états financiers (norme n°1) ; charges (norme n° 2) ; produits (normes n°3, 4 et 9) ; immobilisations financières (norme n°7) ; immobilisations incorporelles et corporelles (normes n°5 et 6) ; stocks (norme n°8) ; dette financière, instruments financiers à terme et trésorerie (normes n°10 et 11) ; engagements à mentionner dans l'annexe et provisions pour risques et charges (normes n°12 et 13).

Ces normes devaient faire l'objet de deux types de textes d'application : des « fiches techniques » de portée encore assez générale et des instructions comptables interministérielles ou ministérielles. L'élaboration des textes d'application a cependant été perturbée par les difficultés de la refonte du système d'information. En effet, les fiches techniques qui ont été communiquées à la Cour décrivent des schémas comptables correspondant à un environnement informatique qui n'existera pas en 2006 : elles sont désormais présentées comme des documents afférents à une cible à atteindre, qui n'auraient pas de portée contraignante. Les nouvelles instructions comptables ne sont pas encore connues.

Recommandation 23 : *La Cour demande que le nouveau référentiel comptable de l'Etat soit complété par les textes d'application indispensables avant le 1^{er} janvier 2006.*

Un nouveau plan de comptes de l'Etat (PCE), qui s'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2006, a été transmis à la Cour, qui en a réalisé un premier examen. La qualité de ce plan, qui résulte d'une concertation interministérielle approfondie sur les comptes à impact budgétaire, mérite d'être soulignée.

⁶⁷ Sur la comptabilité d'analyse des coûts, se reporter au rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'exercice 2004, Titre 6 – II – E.

La Cour est amenée cependant à formuler certaines remarques qui visent à en améliorer le contenu et les conditions d'utilisation :

- en l'absence de grille de passage entre la nomenclature actuelle des comptes et le PCE palier 2006, il n'a pas été possible de s'assurer que la totalité des opérations de l'Etat pourra être enregistrée dans la comptabilité de l'Etat ;
- le parallélisme de numérotation entre comptes de provisions pour risques et charges, comptes de dotations et comptes de reprise sur dotations ou entre comptes de produits finis (comptes de stocks) et de production stockée (ou déstockage) gagnerait à être systématique ;
- le maintien en classe 3 des comptes de liaisons internes qui s'explique par les contraintes propres à la solution « palier 2006 » devra être revu dans le cadre du système cible CHORUS (cf. p.92) ;
- les modalités de fonctionnement des comptes (comptes de contrepartie en particulier) devraient être précisées de manière systématique.

Recommandation 24 : *La Cour recommande qu'une grille de passage entre l'ancien et le nouveau plan de comptes soit établie et que les règles de codification des comptes et des critères de classification adoptés soient précisées.*

Pour mettre en œuvre les nouvelles normes et leurs futurs textes d'application, l'Etat devra procéder au recensement et à la valorisation de ses actifs et de ses passifs au 1^{er} janvier 2006. Cette opération dite de préparation de la balance d'entrée ou du bilan d'ouverture est décisive, car des erreurs significatives sur le bilan d'ouverture pourraient remettre en cause la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat pendant plusieurs exercices. Il s'agit d'un chantier de grande ampleur qui mobilise non seulement les réseaux comptables mais également un grand nombre de gestionnaires⁶⁸.

A - LES ETATS FINANCIERS

1) - Les règles posées par les nouvelles normes

Aux termes de la norme n°1, les états financiers de l'Etat comprendront : le tableau de la situation nette ou bilan ; trois tableaux (tableau des charges nettes, tableau des produits régaliens nets, tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice) constituant le compte de résultat ; le tableau des flux de trésorerie ; l'annexe.

Contrairement au bilan actuel, le tableau de la situation nette isolera le poste « trésorerie » à l'actif et au passif.

Dans le compte de résultat, les charges seront présentées par nature (fonctionnement, intervention, financières) nettes des produits de même nature. Les produits régaliens seront également nets : une partie des remboursements et des dégrèvements seront traités comme des produits négatifs et non plus comme des charges. Les notions de produits et de charges exceptionnels sont supprimées.

⁶⁸ Le nombre de gestionnaires concernés par ministère est en moyenne de 40.

Le tableau des flux de trésorerie ne reprendra plus le résultat budgétaire globalement, mais distinguera les encaissements et décaissements par catégorie : flux de trésorerie liés à l'activité, aux opérations d'investissement et au financement. Les intérêts et les dividendes seront classés avec les flux liés à l'activité et non avec les flux liés au financement, pour maintenir un lien avec la distinction reprise par la LOLF entre opérations budgétaires (correspondant aux flux liés à l'activité et à l'investissement) et opérations de trésorerie (flux liés au financement).

La norme impose enfin une présentation organisée et systématique de l'annexe regroupant des informations chiffrées ou non. L'annexe doit aussi comprendre des informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse telles que les engagements à mentionner en annexe ou les dépréciations de créances recouvrées pour le compte de tiers dont l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement. Enfin elle doit inclure les informations nécessaires relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.

Les états financiers devront permettre une comparaison sur trois années. Toutefois, la norme prévoit que, lors de sa première application, les états financiers soient établis sur deux exercices seulement. Dans la maquette du futur compte général de l'Etat, il n'a toutefois pas été prévu de présentation de comptes « pro forma⁶⁹ » de l'exercice précédent, contrairement aux obligations d'information rétrospective imposées aux entreprises en cas de changement de méthodes comptables par le plan comptable général (article 130-5), par l'avis du conseil national de la comptabilité n° 97-06 et par l'Autorité des marchés financiers pour le passage aux normes IFRS pour les sociétés cotées.

Une explication du passage entre le bilan de clôture 2005 et le bilan d'ouverture 2006 sera faite dans l'annexe des comptes 2006, avec un commentaire des écarts. Mais il est envisagé que cette explication ne porte que sur les comptes de bilan et n'incluent pas les comptes de charges (classe 6) et de produits (classe 7) impactant le résultat.

Recommandation 25 : *La Cour recommande que la présentation des comptes 2006 soit accompagnée des comptes « pro forma » de l'exercice 2005, y compris pour le compte de résultat.*

2) - La question du périmètre des états financiers de l'Etat

a) - L'inclusion dans les comptes de l'Etat des budgets annexes et des services non personnalisés de l'Etat

La nouvelle norme n°1 s'appliquera à tous les services non dotés d'une personnalité juridique propre. Ce périmètre inclut des entités (budgets annexes, pouvoirs publics, etc.) dont les opérations ne sont pas aujourd'hui retranscrites dans les comptes de l'Etat, ce que la Cour avait déploré dans les rapports sur les comptes 2002 et 2003.

La LOLF va entraîner un changement de statut de certains budgets annexes. Les ordres de la Légion d'honneur et de la Libération vont être intégrés dans le budget du ministère de la justice. L'article 40 de la loi de finances pour 2004 a prévu la suppression au 31 décembre 2004 du budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) et le transfert de ses droits et

⁶⁹ Les comptes pro forma qui comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe, ont vocation à traduire les conséquences financières sur les exercices antérieurs d'un changement de périmètre ou de référentiel comptable, dans un but de comparabilité des états financiers. L'annexe décrit le contexte dans lequel s'inscrit la présentation de ces comptes et comporte toutes les informations financières permettant au lecteur des comptes d'apprécier la situation financière et le patrimoine de l'Etat au moins sur deux exercices.

obligations à un nouvel établissement public, le fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA), au 1er janvier 2005⁷⁰.

En revanche, les budgets annexes de l'aviation civile (BAAC) et des monnaies et médailles seront conservés. Ils représentent des actifs et des passifs significatifs. Ainsi, la dette du BAAC s'élevait à 760 M€ fin 2004.

Or les travaux sur l'intégration des budgets annexes dans la comptabilité générale de l'Etat sont peu avancés et certains projets retiennent une conception minimaliste, dans laquelle l'intégration serait réalisée en fin d'exercice, par agrégation des balances, en retirant les opérations réciproques.

Recommandation 26 : *La Cour recommande que les modalités d'intégration des opérations des budgets annexes dans le périmètre comptable de l'Etat soient précisées à bref délai. Elle rappelle que les faits générateurs de l'enregistrement des opérations des budgets annexes dans la comptabilité générale de l'Etat doivent être conformes aux normes comptables approuvées par l'arrêté du 21 mai 2004 et identiques à ceux des autres services de l'Etat.*

b) - Vers des comptes consolidés de l'Etat

Le recueil des normes comptables de l'Etat définit le périmètre comptable de l'Etat comme celui qui « rassemble tous les services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique ». Il reconnaît toutefois que ce critère peut être insuffisant. En particulier, « l'Etat détient le pouvoir de diriger l'activité d'entités dotées de la personnalité morale en vertu de dispositions diverses. Ce pouvoir peut résulter de participations dans des sociétés lui conférant le contrôle sur ces dernières, ou du fait qu'il est le propriétaire des établissements publics nationaux, ou encore qu'il finance de manière prépondérante des entités de droit privé, chargées par lui d'effectuer sous son contrôle des missions qu'il définit ⁷¹ ».

Pour donner une image complète de ses activités mais aussi des ressources qu'il mobilise et des obligations qui en résultent, l'Etat devra produire des comptes consolidés ou combinés⁷². La définition du périmètre de consolidation est un acte important. Lorsqu'il n'existe pas de lien capitalistique, il conviendra de recourir à un faisceau d'indices pour établir la réalité du contrôle indépendamment du statut juridique des différentes entités : nature juridique du lien avec l'Etat, pouvoir de nomination aux organes dirigeants, nombre d'administrateurs nommés par l'Etat dans les instances délibératives, nature du financement, responsabilité de l'Etat en cas de défaillance, etc.

⁷⁰ Le FFIPSA pourrait cependant ne pas être en mesure de faire face aux engagements hérités du BAPSA. Alors que le BAPSA devait avoir des comptes équilibrés, la situation combinée du BAPSA et du FFIPSA au 31 décembre 2004 faisait apparaître un déficit de l'exercice de 3 458 M€, un compte courant au Trésor de 153 M€, des charges à payer de 5 059 M€, des produits à recevoir de 1 900 M€ et des fonds propres et provisions pour risques et charges techniques de 417 M€.

⁷¹ Recueil des normes de l'Etat, p.14.

⁷² Des comptes consolidés ont pour but de présenter le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'ensemble constitué par une entité consolidante et les entités qui lui sont liées par un lien capitalistique ou par une relation de contrôle comme s'il ne formait qu'une seule entité. Des comptes combinés concernent des entités qui constituent un ensemble dont la cohésion ne résulte pas de liens capitalistiques ou de contrôle mais de liens économiques ou organisationnels.

La norme n°7 relative aux immobilisations financières définit au sein des entités non marchandes contrôlées par l'Etat la notion d'opérateur des politiques de l'Etat (cf. p.48). L'exposé des motifs de la norme précise « ces entités ont vocation à être consolidées en priorité avec les comptes de l'Etat, lorsque l'Etat établira des comptes consolidés ».

Pour les entités contrôlées du secteur marchand, l'APE a publié pour la première fois en 2004 des comptes combinés des entreprises publiques pour l'exercice 2003⁷³. Ces comptes ne sont cependant pas consolidés avec ceux de l'Etat.

B - LES CHARGES

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

La norme n°2 prévoit que les charges sont enregistrées dès la naissance des obligations, le critère de rattachement des charges à l'exercice étant fondé sur la date de réalisation de l'événement. Mais compte tenu de la difficulté d'évaluer les obligations dès leur naissance, le critère de rattachement finalement retenu est le service fait (acte attributif pour les charges d'intervention) qui correspond au moment où une estimation fiable de leur montant est possible. Par rapport au système comptable actuel où, sous réserve de l'existence d'une période complémentaire en début d'année suivante, le critère de rattachement est la date de décaissement, les nouvelles règles comptables constituent une évolution majeure.

En effet, alors que le comptable se bornait à contrôler la justification du service fait, il devra désormais identifier très précisément le moment où celui-ci est intervenu, afin de comptabiliser, en fin d'exercice, les charges à payer et les charges constatées d'avance (contrats à paiements périodiques dont l'échéance intervient lors de l'exercice suivant)⁷⁴. En ce qui concerne les charges d'intervention, les droits rattachables à l'exercice pour lesquels les actes attributifs de prestations ou de subventions ne sont pas intervenus devront être recensés pour faire l'objet d'une dotation aux provisions.

2) - L'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire

Il subsiste une équivoque en ce qui concerne le respect de l'autonomie de la comptabilité d'exercice par rapport à la comptabilité budgétaire. En effet, si la détermination d'un niveau commun de nomenclature par nature est bienvenue, la comptabilité générale n'a pas vocation à suivre l'exécution budgétaire, rôle dévolu à la comptabilité budgétaire, même si elle est appelée à enregistrer des événements identiques. Le solde budgétaire (encaissement moins décaissements) étant par définition différent du résultat comptable (produits moins charges), des tableaux devront permettre de passer de l'un à l'autre en mettant en évidence l'articulation des charges avec les dépenses budgétaires ainsi que celle des produits avec les recettes budgétaires.

Recommandation 27 : La Cour recommande que les règles de rattachement des dépenses et des recettes à l'exercice budgétaire soient précisément fixées et que le décret en Conseil d'Etat prévu à l'article 28 de la LOLF sur les conditions de comptabilisation des opérations budgétaires au cours de la période complémentaire soit publié.

⁷³ Le périmètre choisi comprend cinquante entreprises (cf. rapport sur l'Etat actionnaire, p. 337).

⁷⁴ Les charges à payer et charges constatées d'avance inscrites au bilan de l'Etat feront l'objet d'une information détaillée en annexe (nature et montant).

3) - La mise en œuvre

a) - Des travaux de mise en œuvre importants pour les charges d'intervention

S'agissant des charges d'intervention, les imperfections du référentiel comptable rendront nécessaires d'importants travaux de mise en œuvre :

- l'acte attributif de subvention a été retenu comme fait générateur des écritures et de rattachement à l'exercice : cette notion est imprécise et ne coïncide pas toujours avec la naissance des obligations de l'État telle qu'elle peut être connue des services ;
- l'enregistrement comptable des interventions menées à travers des organismes gestionnaires devra suivre l'évolution réelle des droits et obligations de l'État qui ne coïncide pas nécessairement avec les versements faits aux organismes et destinés à alimenter leur trésorerie.

Recommandation 28 : *La Cour recommande que les ministères gestionnaires d'interventions fassent un recensement exhaustif des procédures d'attribution de transferts afin d'identifier, pour chacune d'elles, le fait générateur des obligations de l'État. Elle demande que soient distingués dans les comptes de l'État les transferts à comptabiliser en charges et les relations de trésorerie avec l'organisme gestionnaire.*

b) - Les charges à payer et les charges constatées d'avance ne pourront pas être évaluées facilement

Dans les services déconcentrés, faute d'application informatique performante, le MINEFI envisage de comptabiliser les charges à payer sur le fondement d'une enquête réalisée auprès des ordonnateurs. La fiabilité de celle-ci est pour l'instant insuffisante (cf. p.44). La DGCP a conscience des améliorations qui doivent impérativement lui être apportées.

En administration centrale, les fonctionnalités de l'application ACCORD LOLF, en principe opérationnelle dès le 1er janvier 2006, devraient permettre une identification précise, à partir de restitutions, des charges à payer relatives au fonctionnement et aux interventions, leur exhaustivité étant néanmoins tributaire de l'enregistrement du service fait dans l'application par les services gestionnaires. Pour les charges à payer au personnel, seul le ministère de la culture déclare avoir des outils permettant de les identifier, tout en émettant des réserves sur la qualité de l'alimentation des applications informatiques que ses services utilisent.

Les charges constatées d'avance concernent principalement les pensions et les contrats à paiements périodiques. La plupart des ministères ne dispose pas d'outil de suivi de ces contrats. S'agissant des pensions, l'échéance juridique du règlement est fixée au 6 du mois de janvier pour la mensualité de décembre : il conviendra de distinguer dans les comptes de l'exercice 2006 la fraction courue échue imputable à l'exercice clos (2006) et la fraction courue non échue imputable à l'exercice suivant (2007).

c) - La rationalisation de la chaîne de la dépense est encore lente et hésitante

Marquée par une évolution du rôle des acteurs et le choix, à terme, d'utiliser un progiciel de gestion intégré (y compris pour la dépense déconcentrée), l'instauration de la nouvelle fonction comptable est l'occasion d'une mise à plat des organisations et des procédures de dépense. Les réflexions portent notamment sur l'adaptation, voire la disparition des bureaux d'ordonnancement ainsi que sur l'éventuelle création d'un service facturier. Un service facturier a pour objectif de gérer, en un lieu unique, la relation avec le fournisseur depuis la réception de la facture jusqu'à sa liquidation ainsi que les oppositions et litiges éventuels ultérieurs.

Sur ces deux points, la majorité des ministères repoussent les décisions à prendre au moment du transfert d'assignation des dépenses vers les comptables ministériels prévue au plus tôt pour janvier 2007 (sauf pour les ministères de la défense, des affaires étrangères et de l'agriculture).

Toutefois, au ministère de l'intérieur, il a été décidé de mettre en place un service facturier, à titre expérimental, auprès d'une direction centrale du ministère. Ce service a commencé à fonctionner sous la responsabilité du département comptable ministériel (DCM)⁷⁵ à compter du deuxième trimestre 2004. Il doit permettre de simplifier et de sécuriser le traitement des factures, de limiter les retards de paiement vis-à-vis des fournisseurs, de faciliter les opérations d'inventaire en rendant certaines les dates de réception des factures et d'assurer, en conséquence, une meilleure qualité des comptes.

Les vérifications effectuées par la Cour ont permis de dresser un bilan positif de cette expérimentation. Le délai moyen de traitement des factures par le comptable a été diminué de moitié (ramené à 1,24 jour). Sur le plan de la qualité des contrôles, le pointage exhaustif des pièces justificatives (ordonnances) du quatrième trimestre a permis de démontrer, outre la parfaite concordance des factures avec les montants mis en paiement, la totale conformité des dépenses avec l'objet de la direction ordonnatrice.

En revanche, l'existence du service facturier a été sans effet sur les pratiques de fin de gestion. Au 31 décembre 2004, les charges à payer non comptabilisées s'élevaient à 12,5 M€. Or, à partir de 2006, si l'ordonnateur pourra toujours choisir de moduler ses paiements en fin d'année pour des raisons budgétaires, cette pratique ne devra pas se traduire par une rétention des factures qui conduirait à une comptabilisation insincère des charges à payer.

Par ailleurs, le choix du rattachement définitif du service facturier, auprès du DCM ou bien de l'ordonnateur, reste une question débattue. Le ministère de l'intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales estime qu'il devrait garder le service facturier sous son autorité afin de conserver ses prérogatives d'ordonnateur. De fait, l'article 99 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique confie à l'ordonnateur la liquidation de la dépense et ne prévoit que deux exceptions : les dépenses sans ordonnancement préalable, dont la liste est fixée par arrêté du ministre des finances, et les dépenses de certains services limitativement énumérés. Le MINEFI estime au contraire que le service facturier doit être placé sous la responsabilité du DCM afin de sécuriser les flux comptables.

⁷⁵ Les départements comptables ministériels sont des comptables spéciaux qui doivent à terme se substituer à la Paierie Générale du Trésor en tant que comptables assignataires des dépenses des administrations centrales (cf. p. 79).

Une nouvelle expérimentation du service facturier, placé auprès du DCM, a été lancée au ministère des affaires étrangères en avril 2004.

Recommandation 29 : *La Cour recommande de poursuivre l'expérimentation du service facturier dans d'autres ministères. Elle souligne que la place des services facturiers au sein des administrations centrales doit être décidée en ayant à l'esprit la double préoccupation d'une réduction des délais de traitement comptable et d'une passation des écritures de charges à payer et de charges constatées en fin d'exercice pleinement fiabilisée. Si le placement sous l'autorité du comptable ministériel était confirmé, cette dérogation au décret de 1962 devrait être prévue par un texte.*

C - LES PRODUITS

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

Les nouvelles règles de comptabilisation applicables aux produits régaliens et aux créances correspondantes ont déjà été présentées dans le rapport sur les comptes 2003 (p. 53-54). Elles prévoient notamment que toutes les créances régaliennes (et non seulement comme aujourd'hui les créances fiscales) feront l'objet d'une dépréciation en fin d'exercice. Cette dépréciation pourra s'appuyer sur une méthode statistique, mais devra être mise en œuvre par catégories de créances, ce qui suppose un affinement des pratiques actuelles.

Les règles relatives aux produits de fonctionnement et d'intervention et aux produits financiers sont proches de celles prévues pour les produits régaliens. En revanche, ils ne figureront pas dans le tableau des produits régaliens, mais viendront en déduction des charges de même nature dans le tableau des charges nettes.

2) - Les précisions à apporter dans les textes d'application

Les textes d'application des nouvelles normes devront apporter les précisions nécessaires sur le traitement comptable des produits collectés pour le compte de tiers (collectivités territoriales, organismes de sécurité sociale), les normes indiquant seulement que les dotations aux dépréciations de créances concernent toutes les créances de l'actif circulant dont l'Etat supporte le non-paiement.

A ce stade, les projets de textes d'application introduisent des complexités inutiles dans la définition de la notion de produit régalien, certains produits annexes (intérêts moratoires notamment) étant considérés comme des produits de fonctionnement.

Recommandation 30 : *La Cour recommande que, dans les textes d'application des normes, le traitement comptable des produits collectés pour le compte des collectivités territoriales et des organismes de sécurité sociale soit précisé et que tous les produits annexes des produits régaliens soient assimilés à ceux-ci.*

Pour les produits non régaliens, le respect du principe de spécialisation des exercices appelle une analyse critique du champ des produits ne faisant pas l'objet d'un ordre de recettes dits produits perçus au comptant⁷⁶. Dans certains cas, l'absence d'ordre de recettes paraît parfaitement justifiée. Il en est ainsi lorsque la constatation des droits de l'Etat se fait simultanément avec la constatation des obligations qui leur donnent naissance, par exemple pour les cotisations de pensions – part employé – prélevées sur les rémunérations versées aux fonctionnaires civils et militaires. En revanche, dans d'autres cas, l'absence d'ordre de recettes est susceptible de contrarier le rattachement des produits à l'exercice au cours duquel les droits sont nés. Dans son rapport sur les comptes 2003, la Cour avait ainsi recommandé que les dividendes puissent être pris en charge par un comptable public.

Recommandation 31 : *La Cour recommande que le périmètre des produits au comptant fasse l'objet d'un réexamen critique.*

Par ailleurs, conformément aux projets d'établir des situations nettes par ministère, selon le périmètre de compétence des départements comptables ministériels (DCM), il serait cohérent que les produits et créances de l'Etat soient répartis entre DCM, selon le ministère d'appartenance des ordonnateurs responsables de ces produits.

D - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

1) - Les dotations et participations

a) - Les règles définies par les nouvelles normes

Conformément à la norme n°7, toutes les entités dans lesquelles l'Etat détient une participation devront à l'avenir figurer au compte 26 (dotations et participations de l'Etat). Le périmètre du compte 26 doit donc être élargi. En particulier, tous les organismes en forme de groupements d'intérêt public (GIP), de groupements d'intérêt économique (GIE) ou d'associations, reconnus comme des opérateurs des politiques de l'Etat, devront désormais être pris en compte dans le bilan de l'Etat.

La présentation du compte 26 sera elle-même profondément revue. Aujourd'hui, les entités sont classées en fonction de leur activité (marchande ou non marchande) ou de leur domaine d'intervention (sécurité sociale, organismes internationaux). Pour l'avenir, la norme distingue les entités contrôlées des entités non contrôlées, et au sein des entités contrôlées, les opérateurs des politiques de l'Etat des autres entités.

La méthode d'évaluation retenue sera différente selon que l'entité est contrôlée ou non, ce critère s'appréciant sur la base des participations tant directes qu'indirectes⁷⁷. Pour les entités contrôlées, la participation sera évaluée à sa valeur d'équivalence, définie comme la quote-part des capitaux propres de l'entité concernée⁷⁸ hors intérêts minoritaires qui est détenue directement par l'Etat. Pour les entités non contrôlées, la participation de l'Etat est évaluée à son coût historique, éventuellement déprécié.

⁷⁶ En 2004, sur un total de 55 Md€ de recettes non fiscales, le total de celles perçues au comptant s'élève à 22 Md€, soit 40 %.

⁷⁷ Exemple : AREVA est détenue à 5,19% directement par l'Etat et à 88,18% indirectement par l'intermédiaire du CEA, de la Caisse des dépôts, de l'ERAP et d'EDF. Areva est donc une entreprise contrôlée qui doit figurer en tant que telle au compte 26 (sauf s'il est reconnu que le CEA exerce sur elle une influence notable et consolide sa participation dans ses comptes par mise en équivalence).

⁷⁸ Pour les opérateurs, les subventions d'investissement sont incluses dans les capitaux propres.

b) - La mise en oeuvre

- **Les entités contrôlées hors opérateurs**

L'annexe au décret du 9 septembre 2004, créant l'Agence des participations de l'Etat (APE), dresse une liste des entreprises publiques sur lesquelles elle exerce la mission de l'Etat actionnaire et la représentation de ses intérêts patrimoniaux. Cette liste ne recoupe pas les classifications induites par la norme comptable.

En revanche, les travaux de l'agence, chargée d'exercer une surveillance sur les modes de valorisation de ces sociétés, donnent dans un premier temps, sous réserve d'investigations ultérieures de la Cour, une assurance suffisante sur la qualité des contrôles opérés sur les entités relevant de sa compétence. Fin 2004, la valeur des participations de l'Etat dans ces entités était évaluée à 34,8 Md€.

- **Les opérateurs**

Une liste de 777 opérateurs et catégories d'opérateurs des politiques de l'Etat (OPE) a été établie dans une circulaire du MINEFI du 8 février 2005. Cette liste a été élaborée dans une perspective budgétaire pour recenser les organismes qui participent aux missions et aux programmes, mais s'écarte de la définition de l'opérateur donnée par la norme comptable (cf. p. 48). Il en résulte que près d'une centaine d'entités contrôlées, la plupart en forme d'établissement public, qui figurent dans l'actuel compte 26, ne sont pas sélectionnées parmi les opérateurs dans la circulaire précitée.

Recommandation 32 : *La Cour recommande de procéder à une nouvelle révision de la liste des opérateurs pour la mettre en conformité avec la norme comptable n° 7.*

Les instructions comptables générales pour les différents types d'établissements publics (M 9-1 pour les établissements publics administratifs, M 9-3 pour les établissements publics scientifiques, culturels et professionnels et M 9-5 pour les établissements publics industriels et commerciaux) comportent des différences significatives avec le recueil des normes comptables de l'Etat en ce qui concerne les immobilisations corporelles, les créances de l'actif circulant, les passifs, les engagements hors bilan, les charges et la présentation des états financiers. L'harmonisation du référentiel comptable de l'Etat et de celui des organismes devant entrer dans le futur champ de ses comptes combinés paraît nécessaire dès le stade des comptes annuels de l'Etat. A cet égard, il est essentiel que les travaux d'inventaire et de valorisation du parc immobilier de l'Etat soient menés à bien en concertation étroite entre le service des domaines et les organismes, pour éviter que des immeubles ne fassent l'objet d'une double comptabilisation ou au contraire ne soient enregistrés ni dans les comptes de l'organisme ni dans ceux de l'Etat. Ce cas de figure a déjà été identifié par la Cour pour les immeubles mis à disposition de l'Association pour la formation professionnelle des adultes (AFPA).

Pour les établissements publics non soumis aux règles de la comptabilité publique, le travail de certification de la Cour se trouvera facilité par la présence de commissaires aux comptes, qui doit se généraliser en application de l'article 135 de la loi de sécurité financière. Pour les établissements qui disposent d'un comptable public, il paraît indispensable et urgent d'étendre les référentiels de contrôle et d'audit internes définis pour le réseau du Trésor public et les ministères (cf. p.82) aux opérateurs des politiques de l'Etat.

Recommandation 33 : *La Cour recommande que les règles comptables et les méthodes de contrôle interne des opérateurs soient harmonisées avec celles de l'Etat.*

2) - Les prêts et avances

a) - Les règles définies par les nouvelles normes

La norme n°7 relative aux immobilisations financières prévoit que les prêts et avances de l'Etat soient traités comme dans le plan comptable général. On observera que les prêts à l'Agence française de développement (AFD) pour financer les prêts que l'établissement financier accorde ensuite à ses propres risques seront désormais considérés comme des créances rattachées à la participation de l'Etat dans cet organisme.

b) - Les compléments normatifs nécessaires

L'article 24 de la LOLF exclut en principe l'octroi de crédits à des taux inférieurs au coût de refinancement de la ressource, sauf exception autorisée par un décret en Conseil d'Etat. Cependant, l'Etat consent une part importante de ses prêts à des conditions inférieures au taux du marché (c'est le cas notamment des prêts du Trésor aux Etats étrangers et des prêts de consolidation de prêts d'aide publique au développement). Or les nouvelles normes n'indiquent pas comment traiter au plan comptable le caractère concessionnel des prêts octroyés par l'Etat à un taux inférieur au coût de la ressource.

Recommandation 34 : *La Cour recommande qu'il soit donné aux prêts accordés à un taux inférieur au coût de refinancement de l'Etat une base juridique compatible avec les termes de la LOLF. Le traitement comptable de l'élément de concessionnalité de ces crédits devra également être déterminé afin que les pertes futures liées au différentiel de taux d'intérêt soient correctement reflétées dans les comptes de l'Etat.*

c) - La mise en oeuvre

Le nouveau référentiel comptable prévoit un enregistrement des créances dès leur naissance, en amont du décaissement effectif. Le passage aux nouvelles normes conduit à identifier la date à laquelle l'Etat se trouve engagé de façon irréversible. Avant cette date, l'existence d'un acte juridique engageant l'Etat sur le principe de l'octroi d'un prêt assorti d'un montant prévisionnel peut justifier l'inscription de cet engagement en hors bilan ou à le provisionner.

Les intérêts courus non échus ne font actuellement l'objet d'aucune comptabilisation. Ces intérêts devraient être calculés par les établissements de crédit intermédiaires et communiqués au comptable public pour comptabilisation en produits. De même, les prêts de l'Etat ne font l'objet d'aucune provision pour dépréciation, à l'exception, pour la première fois en 2004, des créances annulées au sommet de Dakar. Or, les arriérés sur ces prêts s'élèvent à 54% pour les prêts du FDES et 25% pour les prêts de consolidation de dettes. S'agissant des prêts aux Etats étrangers, en raison des refinancements opérés, les arriérés apparaissent relativement peu importants au regard des encours. Cependant, la perspective de consolidations ultérieures ne supprimant pas le risque de non paiement ultime du capital, ces prêts devraient être également provisionnés en fonction de la capacité du débiteur à honorer sa dette.

Recommandation 35 : *La Cour recommande que les faits générateurs des créances relatives aux prêts et avances soient mieux identifiés afin de permettre leur comptabilisation dès leur naissance. Elle recommande aussi que des progrès soient faits pour permettre l'exacte évaluation des créances de l'Etat au 31 décembre, et ce dès l'exercice 2006.*

E - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

Les immobilisations corporelles et incorporelles sont des actifs (physiques dans le cas des immobilisations corporelles, immatériels pour les immobilisations incorporelles) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.

Le critère de contrôle a été préféré à celui de propriété pour déterminer les immobilisations corporelles et incorporelles comptabilisées. Pour qu'il y ait contrôle, il faut que l'Etat dispose de la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et de la maîtrise du potentiel de service ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les règles adoptées pour la valorisation cherchent à tenir compte de la durée très importante d'utilisation potentielle de divers biens qui rend l'amortissement peu pertinent. Ainsi, les immeubles bâtis et les terrains seront comptabilisés à leur valeur de marché, réévaluée régulièrement. Toutefois quelques biens spécifiques dérogeront à ce principe. Il s'agit notamment des infrastructures routières qui seront évaluées au coût de remplacement tenant compte de la dépréciation liée à leur état. Les monuments à caractère historique à usage exclusivement historique ou culturel ou n'ayant pas d'équivalent sur le marché seront évalués à une valeur symbolique. Certains monuments ayant une valeur patrimoniale particulière sont censés être évalués à leur coût de reconstruction. La valorisation des autres immobilisations corporelles se fera à leur coût d'acquisition (ou au coût de production en cas de production en interne ou à la valeur de marché en cas d'acquisition à titre gratuit) et elles feront ensuite l'objet d'amortissements. A ceux-ci pourront s'ajouter des dépréciations consécutives à un accident ou à une utilisation intensive du bien par exemple. Les œuvres d'art acquises avant le 1^{er} janvier 2006 seront valorisées à l'euro symbolique. Les œuvres acquises ensuite seront inscrites à l'actif à leur valeur d'acquisition, mais ne seront pas amorties.

2) - Les précisions qui restent à apporter

Pour les immobilisations corporelles comme pour les immobilisations incorporelles, la norme ne mentionne pas pour le bilan d'ouverture la nécessité de prendre en compte la dépréciation liée à l'usage de ces immobilisations avant la mise en œuvre de ladite norme.

Par ailleurs, plusieurs points qui ne sont pas abordés par la norme devront être traités le plus vite possible. Ainsi l'Etat possède de nombreux équipements composés d'éléments ayant des durées de vie très différentes, notamment au ministère de la défense, pour lesquels la méthode de comptabilisation par composantes apporterait vraisemblablement une solution adaptée. L'examen de ce point ne saurait être reporté. De même, les règles de constitution des provisions pour charges doivent être précisées pour les grosses réparations et les programmes de révision et d'entretien, y compris pour les monuments historiques. Enfin, le traitement comptable des partenariats publics privés devra être précisé, la norme n'évoquant pour l'instant que les contrats de location-financement.

3) - La mise en œuvre

a) - L'inventaire et la valorisation des immeubles

Le MINEFI a choisi de commencer les inventaires des immobilisations par les immeubles sur la base des données disponibles dans le tableau général des propriétés de l'Etat (TGPE). Pour cela, le service des domaines, après une expérimentation programmée en 2003 dans six départements, a demandé à l'ensemble des services gestionnaires de valider ou de compléter l'inventaire de leur patrimoine et de préciser les surfaces et l'état de vétusté. L'opération a été placée sous la responsabilité des TPG et des préfets. Devant débiter le 15 mars 2004, les inventaires des gestionnaires devaient s'achever le 30 septembre, le bilan de l'évaluation étant prévu pour la fin de l'année 2004, après achèvement des travaux de valorisation. En réalité, les travaux n'ont été achevés qu'en février 2005.

26 195 immeubles ont été estimés pour un montant total de 32,7 Md€. Ces chiffres correspondent à 88% des immeubles compris dans le périmètre de l'opération (dont étaient exclus les ouvrages d'infrastructure, les biens à l'étranger et dans les territoires d'outre-mer). Mais il faut noter que ce chiffre est la traduction de situations très diverses selon les départements et les ministères. De plus, 70% des immeubles utilisés par l'Etat, le plus souvent loués, ont été écartés du recensement parce que considérés comme non contrôlés. Ce pourcentage donne l'importance des vérifications à effectuer pour s'assurer de la bonne application du critère de contrôle.

Enfin, les chiffres donnés pour la valorisation doivent être pris avec la plus grande prudence. En effet, les vérifications effectuées par la Cour avec l'aide d'un expert immobilier montrent que les surfaces recensées sont très fréquemment fausses, que l'état du bâtiment est apprécié de façon très variable selon les ministères, voire entre directions d'un même ministère⁷⁹. Il est nécessaire d'imposer une harmonisation pour garantir l'homogénéité des informations entrées dans le TGPE. L'importance de la charge de travail a conduit le service des domaines à évaluer la plupart des immeubles sans visites sur la base des transactions observées dans le secteur. Cette procédure, qui ne permet aucune réappréciation sur les éléments fournis par le service gérant le bien, accentue les risques de mauvaise évaluation. De plus, comme le montre la comparaison entre les valeurs données par le service des domaines et celles de l'expert, il est difficile d'utiliser des bases de comparaison pour des immeubles atypiques sur les marchés locaux comme une préfecture ou un commissariat de police. Dans ces conditions, les résultats du recensement ne fournissent pas aujourd'hui une image fidèle du patrimoine de l'Etat.

Pour l'ensemble de cette opération, il faut souligner la quasi-absence de tout contrôle interne. Les délais très courts ne sont pas seuls en cause : les procédures de contrôle n'étaient pas encore définies. Toutefois, ces contrôles internes, condition indispensable d'une amélioration de la qualité des données, sont en train d'être organisés.

Recommandation 36 : *La Cour recommande que les efforts en vue de renforcer le contrôle interne sur les opérations de recensement et de valorisation des immeubles soient poursuivis et qu'une attention particulière soit portée à l'application du critère de contrôle par l'Etat, qui déterminera l'inscription des biens en actif immobilisé.*

⁷⁹ Des efforts ont certes été accomplis dans plusieurs ministères pour se doter d'outils informatiques pour suivre leur patrimoine. Toutefois, ces travaux ont été effectués sans cohérence entre eux, chaque ministère développant le logiciel répondant à ses besoins.

En dehors de ce premier périmètre, les travaux d'inventaire et de valorisation des autres immeubles contrôlés par l'Etat ont diversement avancé.

La valorisation des monuments historiques au coût de reconstruction, possibilité prévue dans la norme, a été écartée : une valorisation à l'euro symbolique lui a été préférée. Une telle solution a l'inconvénient de ne pas permettre de rendre compte de l'évolution de l'état du patrimoine.

Recommandation 37 : *La Cour recommande qu'une réflexion soit engagée sur les choix d'application des dispositions de la nouvelle norme comptable sur les monuments historiques, au regard en particulier des données fournies par le bilan sanitaire périodique⁸⁰.*

Le patrimoine routier national doit être entendu au sens du réseau routier national hors (auto)routes concédées, ce qui correspond à un linéaire de l'ordre de 30 000 kilomètres⁸¹. Une méthode a été mise au point par le service d'études techniques des routes et autoroutes (SETRA) à partir de 2003 et expérimentée en 2004. Sur la base de ces travaux, la valeur du patrimoine routier national, au 1^{er} janvier 2004, pour un linéaire de 30 576 kilomètres, est estimée par la différence entre l'estimation du coût de reconstruction à neuf du réseau routier ouvert à la circulation à cette date (164,6 Md€) et l'estimation du coût de remise en état de ce réseau (4,1 Md€), soit 160,5 Md€. Mais le SETRA reconnaît lui-même l'imprécision de certaines données utilisées dans le calcul et estime que «les évolutions annuelles risquent d'être faibles et d'un ordre de grandeur très comparable avec l'incertitude de la méthode».

Par ailleurs, de nombreux ouvrages d'art et d'immeubles classés comme spécifiques comme les oléoducs n'ont pas été valorisés. Il est difficile en l'état de mesurer l'importance en valeur de cette partie du patrimoine. L'inventaire et la valorisation de ces biens ne semblent pas programmées.

Enfin, les immeubles situés à l'étranger n'ont fait l'objet, en 2004, que d'un inventaire expérimental dans six pays, donnant lieu à des résultats jugés décevants.

b) - Les autres immobilisations corporelles

Le périmètre du bilan d'ouverture retient les matériels de transport, véhicules terrestres, navires ou aéronefs, les matériels techniques (au moins une partie d'entre eux : laboratoires et voirie) et les matériels militaires. Ce périmètre est censé être progressivement élargi à d'autres matériels techniques (garages, impression, etc.), au matériel de télécommunication, au matériel bureautique et informatique. Un seuil de 10 000 € a été retenu comme la norme en laissant la possibilité : en dessous de ce seuil, les dépenses d'acquisition sont comptabilisées en charges.

La logique est une reconstitution exhaustive de l'ensemble des biens relevant d'une même catégorie pour l'ensemble des ministères ou une reconstitution partielle pour une même catégorie de biens pour quelques ministères désignés comme pilotes. En dehors de ces biens, les autres inventaires ne sont pas reconstitués. Ce choix est justifié par les administrations par le caractère non significatif en valeur de ces autres immobilisations.

Les biens qui n'auront pu être comptabilisés au bilan d'ouverture sur la base d'un inventaire devraient faire l'objet d'une intégration ultérieure à l'actif du bilan. Une attention particulière devra être apportée aux écritures de correction.

⁸⁰ Recensement des travaux à faire sur l'ensemble des édifices.

⁸¹ A partir du 1^{er} janvier 2006, environ 20 000 km de routes commenceront à être transférés aux collectivités territoriales.

Jusqu'ici, les travaux menés ont cherché à dresser la liste des inventaires existants. C'est sur cette base notamment qu'a été défini le périmètre du bilan d'ouverture. Les opérations d'inventaires vont maintenant commencer. Neuf départements ou territoire ont été retenus⁸² pour une première expérimentation qui est menée d'avril à juin 2005. Pour les autres sites, le recensement s'effectuera à partir de septembre. Des « responsables d'inventaire » doivent être désignés, soit par budget opérationnel de programme, soit par unité opérationnelle, pour les plus importantes. Les TPG sont censés définir en liaison avec les gestionnaires les modalités de contrôle. Il est prévu qu'ils assistent à certaines opérations d'inventaire et effectuent des contrôles de cohérence sur les fichiers transmis avant d'établir la déclaration de conformité sur les opérations d'inventaire réalisées. La principale difficulté tient à l'hétérogénéité des immobilisations et à la faiblesse des inventaires jusqu'ici disponibles. De plus, la valorisation de ces immobilisations, notamment pour celles très nombreuses du ministère de la défense, risque d'être délicate, ces matériels étant suivis pour l'instant sur la base de prix d'inventaire et non de leur valeur d'acquisition.

c) - Les immobilisations incorporelles

Pour le bilan d'ouverture, l'objectif est de prendre en compte les immobilisations jugées les plus importantes. Cette question est très délicate dans la mesure où la connaissance des existants est très faible pour l'instant. Ainsi, ne vont être pris en compte que les logiciels acquis ou développés en interne de huit ministères, les brevets acquis ou créés en interne et les coûts de développement des ministères de l'équipement et de la défense.

Un seuil de 10 000 € pour les logiciels acquis auprès des fournisseurs a été fixé. En revanche, pour les logiciels produits en interne le seuil retenu est d'un million d'euros. Cette différence de traitement entre logiciels acquis et produits est difficilement justifiable. De plus, il faut noter que faute d'une comptabilité d'analyse des coûts fiable, les prix ainsi calculés risquent d'être approximatifs.

Comme pour les autres immobilisations, les opérations d'inventaire ont pris du retard par rapport au calendrier envisagé : leur lancement était prévu fin avril.

F - LES STOCKS

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

Aujourd'hui, les stocks ne sont pas comptabilisés au bilan de l'Etat. Les dépenses afférentes sont entièrement passées en charges lors de leur acquisition. Il n'existe d'ailleurs pas de compte pour les enregistrer⁸³.

Pour l'avenir, la norme comptable n° 8 définit les stocks comme des actifs (matières premières ou fournitures) « devant être consommés dans un processus de production ou de prestation de services » ou « détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'Etat » ou encore « faisant partie d'un processus de production pour être vendus et distribués ». Les stocks seront évalués au plus faible du coût (d'acquisition ou de production) et de la valeur nette de réalisation⁸⁴ ou, pour les stocks détenus pour être vendus à un prix nul ou symbolique, du coût de remplacement courant.

⁸² Bouches du Rhône, Calvados, Loire Atlantique, Bas Rhin, Rhône, Paris et la Seine et Marne pour la métropole et la Réunion et la Nouvelle Calédonie pour l'outre mer.

⁸³ Les comptes de classe 3 qui servent à l'enregistrement des stocks dans le plan comptable général sont utilisés pour des comptes de liaison interne dans le cas de l'Etat.

⁸⁴ Prix de vente dans le cours normal de l'activité diminué des coûts estimés pour l'achèvement et la réalisation de la vente.

Le critère de comptabilisation est, comme pour les immobilisations, non la propriété mais le contrôle par l'Etat. La norme renvoie à des textes d'application pour la définition des seuils à partir desquels les stocks doivent être comptabilisés.

2) - Les précisions qui restent à apporter

La notion de contrôle qui est, comme pour les immobilisations, d'application délicate devra être précisée. Les dispositions illustratives de la norme et ses projets de textes d'application donnent des exemples (stocks d'imprimés fiscaux de la DGI partiellement consignés auprès des fournisseurs, médicaments en dépôt auprès des hôpitaux, biens acquis avec une clause de réserve de propriété). Mais un critère opérationnel d'application générale reste à définir pour identifier un stock contrôlé.

Les textes d'application devront également préciser les seuils de comptabilisation par catégorie de stocks et la façon dont ils s'appliquent (groupes de pièces, pièces uniques).

La frontière entre stocks et immobilisations devra également être clarifiée. La norme comptable sur les immobilisations corporelles indique que « *certaines pièces de rechange principales ou certains stocks de pièces de sécurité ou encore certaines munitions de grande valeur sont enregistrables en immobilisations corporelles si leur utilisation va au-delà d'un exercice* ». Alors que le principe de distinction est assez clair (les biens qui se consomment à leur premier usage sont en stocks et ceux dont l'utilisation s'étend sur plusieurs exercices sont en immobilisations), l'introduction de la notion de pièces de rechange principales et, surtout, celle de la notion de valeur risquent de rendre plus complexe l'analyse et pourraient le cas échéant permettre des manipulations du bilan (fixation d'un seuil bas pour gonfler les immobilisations pour des raisons d'affichage budgétaire⁸⁵).

Recommandation 38 : *La Cour recommande que les textes d'application précisent, au plus vite, la notion de contrôle, les seuils de comptabilisation et leur mode d'application pour chaque type de stocks et que les critères permettant de distinguer immobilisations et stocks soient simplifiés.*

3) - La mise en œuvre

a) - Un recensement non exhaustif

La DGCP a dressé, au premier semestre 2004, un premier état des lieux des outils de gestion des stocks de l'Etat. Selon l'enquête, les stocks du ministère de la défense représenteraient à eux seuls 98% du total des stocks de l'Etat dont le montant global serait de l'ordre de 30 Md€. A partir de cette enquête, en constatant l'insuffisance des applicatifs de gestion des stocks au niveau ministériel, la DGCP a décidé de limiter la prise en compte des stocks dans les comptes 2006 à certains stocks et à certains ministères. Les stocks cibles seraient les carburants, les vaccins et médicaments, les stocks militaires, les stocks de matériaux et pièces de rechange (principalement budget de l'aviation civile et compte de commerce des parcs de l'équipement) et les munitions (intérieur, douanes et défense).

⁸⁵ Les stocks sont financés par des crédits de fonctionnement, les immobilisations par des crédits d'investissement.

Cette démarche est certes pragmatique : le fait de ne comptabiliser que les stocks déjà quantifiables et valorisables simplifie largement la tâche du comptable. Mais, cette méthode est, par nature, non exhaustive et risque d'engendrer des erreurs importantes. En effet, faute de données fiables, la synthèse réalisée par la DGCP ne donne qu'une analyse partielle et ne permet pas de quantifier avec précision les stocks de l'État. Ainsi, l'ensemble du ministère de l'intérieur (police, sécurité civile, administration préfectorale) ne déclare que 13 M€, alors que la seule gendarmerie affiche 300M€ de stocks pour le ministère de la défense. Les ministères de la justice et de l'éducation nationale ne déclarent aucun stock. En réalité, cette enquête témoigne surtout du manque d'outils fiables d'évaluation des stocks de l'Etat⁸⁶.

La définition d'un périmètre restreint, si elle est concevable dans un premier temps compte tenu du retard actuel de l'État en matière de comptabilisation des stocks, ne manquera pas d'avoir néanmoins des conséquences sur l'opinion de la Cour sur les comptes 2006. En tout état de cause, le teneur de comptes devra viser à terme l'exhaustivité et chaque année devra apporter des améliorations dans le recensement et la valorisation des stocks.

b) - Des risques importants sur les inventaires et la valorisation des stocks

La tenue des inventaires physiques constitue un important foyer de risque en matière de stocks. Il tient à la multiplicité des pièces qui rend impossible un inventaire unique, pièce par pièce. Il convient donc de mettre en place des procédures d'échantillonnage fiables et qui tiennent compte des enjeux stratégiques et financiers de chaque type de stocks.

La valorisation posera également de nombreux problèmes (valeur du coût d'acquisition, calculs des coûts de transports, de manutention...). Une comptabilité d'analyse des coûts robuste sera nécessaire pour mettre en œuvre pleinement la norme.

Des efforts restent à consentir pour sensibiliser aux problématiques comptables les gestionnaires de stocks, par ailleurs accaparés par des problèmes de sécurité et de logistique : à cet égard, la responsabilisation de chaque ministère et de chaque gestionnaire de stocks, comme la qualité du contrôle interne, dépendra, en partie, de l'implication du DCM.

G - LA DETTE FINANCIERE, LA TRESORERIE ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

Depuis 1999, les opérations liées à la dette et à la gestion active de la trésorerie sont comptabilisées en droits constatés au bilan de l'Etat. Le fait générateur de l'enregistrement comptable va néanmoins être légèrement avancé : il s'agira désormais de la date de l'opération et non plus comme aujourd'hui de la date de règlement-livraison.

Par ailleurs, la définition des dettes financières est modifiée, ce qui conduira à reclasser les bons internationaux et les monnaies métalliques, jusque là assimilés à la dette financière non négociable, dans une catégorie ad hoc, dite des autres passifs. En sens inverse, les dettes des budgets annexes et celles résultant des opérations de crédit-bail seront désormais comptabilisées comme des dettes financières, alors qu'elles ne figurent pas au passif de l'Etat aujourd'hui.

⁸⁶ Même dans le cadre d'un recensement plus fiable, il est néanmoins vraisemblable que le ministère de la défense continuerait à porter la très grande majorité des stocks de l'Etat. Ainsi, au Royaume-Uni, le ministère de la défense détient 95% des stocks. Au demeurant, la comptabilisation de ses stocks fait l'objet de réserves du certificateur.

Les contrats d'échange de taux conclus par l'Etat seront évalués dans des comptes de hors-bilan (classe 8) pour leur valeur nominale et non en valeur de marché.

2) - Les mesures d'application sont pour l'heure insuffisamment ambitieuses

a) - La qualité de l'information financière

La norme prévoit la mention des éléments suivants en annexe du compte général de l'Etat : une ventilation des encours selon la finalité de l'opération, le marché, le produit et la durée résiduelle ; des éléments d'information sur les risques de taux, risque de change et risque de contrepartie ; une information sur leur valeur de marché. Or les projets de textes d'application retiennent à ce stade une conception peu ambitieuse de ces dispositions, ne prévoyant notamment aucune information sur le risque de contrepartie⁸⁷.

Recommandation 39 : *La Cour recommande que des informations précises sur les instruments financiers à terme soient jointes en annexe des comptes de l'Etat dès l'exercice 2005.*

b) - Le plan de comptes envisagé n'est pas assez détaillé

Dans la nomenclature comptable actuelle, un sous-compte spécifique est créé pour chaque ligne d'OAT ou de BTAN. Le projet de plan de comptes envisagé pour la dette financière négociable à plus d'un an ne prévoit plus que cinq comptes : OAT à taux fixe, OAT à taux variable, OAT émises au profit de la caisse de la dette publique, BTAN, BTAN émis au profit de la caisse de la dette publique. Si cette orientation était maintenue, la réforme comptable introduite par la LOLF se traduirait donc par un appauvrissement de l'information communiquée au Parlement sur la dette de l'Etat⁸⁸.

Recommandation 40 : *La Cour demande que le futur plan de comptes de l'Etat conserve le même niveau de détail que l'actuel en ce qui concerne la dette financière négociable à plus d'un an afin de faciliter le rapprochement avec la comptabilité auxiliaire.*

3) - L'extension du périmètre des dettes financières de l'Etat

Les dettes financières résultant des opérations de location-financement (ou crédit-bail) ne sont aujourd'hui pas comptabilisées au passif de l'Etat. Le serveur du tableau général des propriétés de l'Etat (TGPE) a été modifié pour permettre l'identification de ces biens. Mais cette rubrique n'est aujourd'hui pas complétée par les gestionnaires. Une fois les biens concernés recensés, les paiements déjà effectués devront être reconstitués pour valoriser correctement la dette résultant des contrats de location-financement dans le bilan d'ouverture.

Le problème de l'intégration des dettes du budget annexe de l'aviation civile est traité p. 62.

⁸⁷ Dans l'annexe des comptes publics du Canada, les contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises sont au contraire présentés en valeur nominale par cote financière des contreparties.

⁸⁸ La comptabilité auxiliaire mise en place par l'AFT fournira certes une information détaillée, mais celle-ci sera fondée sur un référentiel comptable légèrement différent, celui des établissements de crédit.

H - LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE

1) - Les règles définies par les nouvelles normes

La norme n°13 fixe le périmètre des engagements à mentionner dans l'annexe, dont elle établit une typologie. Ils devront faire l'objet d'une description détaillée, assortie si possible d'une mention en valeur et sinon d'une analyse des risques de passif.

Tableau 9 - Critères de distinction entre les différents types de passifs établis par les normes n°12 et 13

Dettes non financières	Provisions pour risques	Engagements hors bilan
● Obligation de l'Etat ● Sortie certaine de ressources sans contrepartie ● Echéance et montant fixés de façon précise	● Obligation de l'Etat ● Sortie certaine <u>ou probable</u> de ressources sans contrepartie ● Echéance ou montant <u>non précis</u> ● Evaluation fiable du montant de l'obligation (sinon : mention dans l'annexe)	● Obligation <u>potentielle</u> de l'Etat dont la réalisation n'est pas totalement sous son contrôle ou ● Obligation de l'Etat <u>sans sortie probable ou certaine</u> de ressources sans contrepartie ● Importance significative et impact éventuel sur la situation financière de l'Etat

2) - Les précisions qui restent à apporter

La norme s'appliquera aux engagements reçus mais les projets de textes d'application ne précisent à ce stade ni la définition, ni le périmètre de ces engagements. Pourraient entrer dans cette catégorie les lignes de trésorerie consenties à l'Etat par les banques commerciales, les promesses de versement au titre des fonds structurels européens et des fonds de concours, les contentieux en recettes, voire les produits régaliens futurs.

La norme n'indique pas le fait générateur des engagements pris dans le cadre des contrats de plan Etat-régions. Par ailleurs, très détaillée sur la typologie, la norme reste assez générale sur les modalités d'évaluation des engagements. Pour les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, le principe selon lequel l'inscription doit se faire « pour le montant total de la garantie accordée » ne sera pas suffisant : en pratique, de nombreuses garanties ne sont pas accordées pour un montant donné, mais pour couvrir un risque dont l'estimation peut être complexe.

Recommandation 41 : La Cour demande que les textes d'application de la norme précisent le champ des engagements reçus, le fait générateur des engagements hors bilan de l'Etat au titre des contrats de plan Etat-régions et, pour chaque type d'engagement, des modalités précises d'évaluation.

3) - La mise en oeuvre

a) - Le traitement comptable des engagements

La DGCP envisage que l'ensemble des engagements hors bilan soit désormais suivi en compte de classe 8, alors que ce suivi est limité pour l'instant à la dette garantie, aux instruments à terme et aux créances éventuelles. De même, les schémas comptables applicables aux mises en jeu de garanties devraient être modifiés. Ces évolutions doivent être saluées.

La Cour sera attentive cependant au traitement comptable des «engagements budgétaires». D'une part, leur définition (engagements juridiques ayant consommé des autorisations d'engagement, mais pour lesquels le service fait n'est pas intervenu) les rattache plutôt aux provisions pour charges qu'au hors bilan. D'autre part, leur montant correspond en principe au solde des autorisations d'engagement non consommées par des crédits de paiement. Or le MINEFI envisage que, pour tous les engagements de durée indéterminée, l'ouverture des autorisations d'engagement en loi de finances se fasse pour le montant des crédits de paiement de l'année. En comptabilité générale, ce choix aurait pour conséquence de réduire à zéro le montant des engagements budgétaires correspondants. Si ce mode de budgétisation était confirmé, il serait indispensable que l'annexe apporte les informations littéraires et chiffrées nécessaires sur ces engagements afin de donner sa pleine utilité d'information financière en amont des arbitrages budgétaires annuels à la comptabilité générale.

b) - La préparation du bilan d'ouverture

Le processus de recensement des engagements hors bilan a pris du retard. Les garanties à valider en loi de finances en application de l'article 61 de la LOLF ne l'ont pas toutes été⁸⁹. Le MINEFI n'a relancé le chantier du recensement au niveau interministériel qu'en janvier 2005 et, dans certains ministères (culture, par exemple), il était à peine amorcé en avril 2005. Le calendrier prévu paraît particulièrement tendu puisqu'il s'agira, avant la fin 2005, de terminer le recensement, de définir les critères d'évaluation, de déterminer les seuils de comptabilisation et de mettre en place les procédures de suivi dans les administrations centrales et déconcentrées.

Les ministères, redoutant d'avoir à supporter sur leurs crédits budgétaires les éventuelles charges de mise en jeu des engagements, se montrent parfois réticents à les recenser dans leur périmètre. Ainsi, ni le MINEFI ni le ministère de la défense n'entendent assumer la prise en charge de la garantie de l'Etat à la société anonyme DCN.

Ils sont en outre confrontés à plusieurs difficultés : le champ des engagements hors bilan est complexe à borner, l'évaluation est délicate et leur expérience en la matière est limitée. Leurs attentes à l'égard des DCM et de la DGCP sont donc fortes. A leur demande, celle-ci procédera à des expertises spécifiques (notamment sur les PPP et les engagements budgétaires).

Par ailleurs, le suivi des engagements hors bilan est lacunaire, peu outillé et surtout éclaté entre administrations centrales et déconcentrées. Dans plusieurs ministères (éducation nationale, écologie, MINEFI, équipement), le domaine des risques contentieux est particulièrement illustratif de cette dispersion. Enfin, les dispositifs de contrôle interne n'ont pas été encore mis en place.

⁸⁹ Cette validation devait en principe intervenir avant le 2 août 2004. Néanmoins, même non validées dans les formes requises par la LOLF, les garanties en cause continuent de lier l'Etat.

c) - La nécessité d'une démarche d'analyse des risques

La norme requiert une analyse des risques de passifs qui s'attachent aux engagements hors bilan dans trois types de cas⁹⁰.

Il est essentiel que les ministères s'engagent le plus systématiquement et le plus largement possible dans cette démarche (estimation des fourchettes haute et basse des risques, probabilité d'occurrence, analyse de sensibilité à différents paramètres comme l'évolution des taux de change, etc.). L'analyse des risques de passifs est en effet décisive tant pour effectuer correctement le départ entre les dettes financières, les provisions pour risques et les engagements hors bilan que pour évaluer l'exposition financière de l'Etat dans une logique de prévision budgétaire et de pilotage de la dépense.

La DGCP a engagé une réflexion sur la mise en œuvre d'une procédure de révision annuelle des risques au niveau interministériel. En revanche, le comité des risques envisagé par la DGTPE n'a toujours pas été créé.

II - L'EVOLUTION DES PROCEDURES COMPTABLES

La LOLF a fait du comptable public le garant de la qualité des informations comptables et les services gestionnaires⁹¹, sous le contrôle des ordonnateurs, participeront désormais à certaines opérations comptables.

Ces dispositions modifient fortement le rôle des acteurs. Elles se traduisent, au sein de la DGCP, par la création de nouvelles structures opérationnelles (pôles comptables dans les trésoreries générales et départements comptables ministériels – DCM – auprès des administrations centrales des ministères), supervisées par un nouveau service de la fonction comptable de l'Etat. En ce qui concerne les procédures, les comptables publics doivent pouvoir avoir l'assurance que les services gestionnaires respectent les règles de tenue des comptes de l'Etat, en s'appuyant sur des dispositifs efficaces de contrôle interne. Parallèlement, une nouvelle approche des contrôles du comptable public est mise en œuvre. Ces réformes posent la question de l'évolution de la responsabilité du comptable public et, plus généralement, des gestionnaires publics.

A - LA FONCTION COMPTABLE MINISTERIELLE

1) - Des départements comptables ministériels de plein exercice n'existeront en 2006 que dans quelques ministères

La mise en œuvre de la nouvelle fonction comptable au niveau ministériel s'est traduite par la création de quatre départements comptables ministériels, dont trois exercent à ce jour la plénitude des attributions d'un comptable public.

Les DCM des ministères de la défense et des affaires étrangères ont été créés, à compter du 1^{er} janvier 2004, au sein de postes comptables existants : respectivement, l'Agence comptable des services industriels de l'armement (ACSIA) et le trésorier-payeur général pour l'étranger.

⁹⁰ Lorsque l'évaluation de l'engagement n'est pas possible, lorsqu'il y a des variations de risques ou de montants et pour le chiffrage des engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou d'obligations reconnues par l'Etat.

⁹¹ Pour des raisons pratiques, les ordonnateurs principaux de certains ministères délèguent à des services gestionnaires, placés auprès de directions opérationnelles, l'engagement et la liquidation des dépenses.

S'agissant du ministère de l'Agriculture, le receveur des finances, responsable du DCM, a été nommé comptable spécial du Trésor à compter de la gestion 2005.

Le ministère de l'Intérieur a été, en octobre 2003, le premier ministère à expérimenter le DCM. Mais si ce comptable ministériel peut viser les dépenses par délégation de la PGT, celle-ci reste le comptable assignataire de l'administration centrale du ministère de l'Intérieur.

Dans douze autres ministères, des chargés de mission doivent préfigurer le futur DCM mais ils n'exercent pas encore de responsabilité opérationnelle dans la chaîne de la dépense. La transformation des chargés de mission en départements comptables ministériels de plein exercice, initialement prévue au 1^{er} janvier 2005, a été reportée en 2007 et 2008, suite à l'abandon du projet ACCORD 2 et afin de ne pas être concomitante avec l'application complète des dispositions de la LOLF et le basculement dans le nouvel environnement informatique associé.

Le MINEFI présente la particularité d'être chargé de produire les comptes retraçant l'activité et la situation financière de l'Etat dans son ensemble. La création, à terme, de deux entités comptables distinctes a donc été décidée. D'une part, un DCM de droit commun, comptable assignataire de l'administration centrale, et comptable centralisateur des opérations du MINEFI et, d'autre part, un opérateur comptable central de l'Etat, chargé de la centralisation des comptes de tous les DCM (et des comptes des budgets annexes) et de la production des comptes de l'Etat sous l'autorité de la DGCP. Ce n'est qu'en novembre 2004 que le directeur général de la comptabilité publique a été chargé de superviser la constitution du DCM du MINEFI à partir d'un noyau des services de l'ACCT. La tâche du nouveau DCM est d'autant plus considérable que les directions du ministère sont peu sensibilisées à leur rôle dans la tenue d'une comptabilité générale d'exercice.

Par ailleurs, la définition de l'opérateur comptable central est encore moins avancée. Le périmètre de ses fonctions et de sa position administrative, par rapport à l'ensemble des DCM et des autres services de la DGCP, devra pourtant être rapidement décidée.

Recommandation 42 : *La Cour sera attentive à la collaboration des différentes directions du MINEFI avec le nouveau DCM. Elle recommande par ailleurs que les fonctions et la position administrative de l'opérateur comptable central soient rapidement précisées.*

2) - Les fondements juridiques de la mise en place de certains départements comptables ministériels doivent être régularisés

Les modalités juridiques de mise en place des DCM déjà opérationnels ont été différentes selon le ministère dans lequel ils ont été implantés. S'agissant du ministère de la défense, les dépenses et recettes centrales ont été transférées à l'ACSIA par arrêté interministériel. En ce qui concerne le ministère des affaires étrangères, seule une lettre adressée par la DGCP au Trésorier général pour l'étranger a servi de fondement au transfert, à compter de cette même date, de l'assignation des dépenses d'administration centrale qui relevaient précédemment de la PGT et de paieries à l'étranger. Pour le ministère de l'agriculture, le transfert de l'assignation des opérations centrales vers le nouveau comptable spécial du Trésor a été réalisé par décret en décembre 2004.

L'article 103 du décret de 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique limite l'assignation des ordonnances de paiement émises par les ordonnateurs principaux de l'Etat au payeur général du Trésor, à l'agent comptable central du trésor ou à des comptables spéciaux du Trésor. L'article 70 ouvre la possibilité de charger des comptables spéciaux du Trésor d'exécuter des catégories particulières de recettes et de dépenses, si un décret, contresigné par le ministre des finances et, le cas échéant, les ministres intéressés, le prévoit. Seule la création du comptable spécial auprès du ministère de l'agriculture a fait l'objet, à ce jour, de telles dispositions.

Recommandation 43 : *La Cour recommande que les situations des DCM des ministères de la défense et des affaires étrangères soient régularisées par un décret.*

3) - Le bilan des DCM qui exercent déjà des fonctions comptables opérationnelles est intéressant

Les missions des DCM et des chargés de mission DCM ont été définies dans des protocoles ou des conventions de service, dont les signataires ont été les directions des affaires financières ou de l'administration générale des ministères concernés, la DGCP, la direction de la réforme budgétaire, le DCM ou le chargé de mission DCM et le contrôleur financier. Les missions recouvrent la préfiguration des conditions de tenue de la comptabilité d'exercice, notamment dans la perspective de l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006, « l'exécution de manière coordonnée de la dépense publique dans un cadre rénové », notamment la préparation ou l'exécution des transferts d'assignations, et la recherche d'une meilleure coordination des contrôles avec le contrôleur financier. Des feuilles de route sont venues préciser les protocoles, en établissant une liste de chantiers que les DCM ou chargés de mission DCM doivent mener pour la réalisation de leurs missions.

Les chargés de mission-DCM et les DCM ont prioritairement engagé, en 2004, de lourds travaux destinés à définir le périmètre du bilan d'ouverture et à arrêter les modalités de comptabilisation des éléments qui y seront inscrits. Les DCM des ministères de la défense et des affaires étrangères ont, en outre et sans difficulté majeure, préparé et mis en oeuvre leurs nouvelles attributions, nées du transfert des assignations.

La mise en place du DCM au sein du ministère de l'intérieur a eu des effets très positifs sur le nombre de rejets et l'amélioration des délais de paiement. Ces succès, facilités par la proximité géographique du DCM, des directions concernées du ministère et du contrôleur financier central, ont été rendus possibles grâce au dialogue instauré entre ces parties et à l'intervention immédiate du comptable lors de la constatation d'erreurs ou d'irrégularités. En revanche, le DCM du ministère de l'intérieur, qui n'est pas comptable assignataire, est confronté à la complexité des circuits qui le lient à la PGT et aux difficultés du partage de leurs tâches et responsabilités. Au contraire, le rattachement des DCM à des comptables assignataires existants apparaît comme un avantage dans l'exercice de leur mission. Ainsi, l'ACSIA a pu mettre du personnel à la disposition du DCM du ministère de la défense.

Dans les ministères auprès desquels sont placés des chargés de mission-DCM, les travaux de la réforme doivent au contraire être menés avec des effectifs réduits. Des difficultés peuvent naître également de la position du ministère à l'égard du chargé de mission DCM. Ainsi, les fonctions étendues du chargé de mission DCM et son rattachement au MINEFI ne sont pas perçus positivement par le ministère de l'éducation nationale. En outre, ce dernier, confronté aux réformes du système éducatif et de la recherche scientifique, ne fait pas de la mise en place du DCM une priorité. S'agissant du ministère de la culture, il est constaté une faible implication des directions autres que la direction de l'administration générale, qui semble, seule, s'intéresser, avec le DCM, à la réforme comptable.

Par ailleurs, de nombreux points restent à définir ou à préciser. Tous les chantiers prévus par les feuilles de route sont encore en cours de réalisation et d'importants travaux seront nécessaires avant leur achèvement. Les réflexions relatives au service facturier ou, chez les chargés de mission, à la préparation des transferts d'assignation sont peu avancées. Les modalités de prise en comptes par les DCM des opérations réalisées par les services déconcentrés restent encore très largement à définir, et notamment, dans le cadre de la centralisation des comptes, la possibilité donnée ou non au DCM de rectifier les écritures comptables passées par les TPG. Enfin, le succès des DCM dépendra de l'implication plus ou moins forte des administrations centrales des ministères. La fonction comptable ministérielle est encore, en conséquence, éloignée de ses objectifs.

B - LE CONTROLE ET L'AUDIT INTERNES

L'article 27 de la LOLF prescrit que les comptes de l'Etat, soumis à certification de la Cour des comptes, doivent être « réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». Le respect de cette obligation implique la mise en oeuvre ou l'adaptation de procédures de contrôle et d'audit internes, entendus respectivement comme l'ensemble des moyens ayant pour objectif la maîtrise de l'activité d'une institution par ses dirigeants et l'appréciation portée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services sur leur degré de maîtrise de leurs opérations.

Le contrôle et l'audit internes constituent un domaine essentiel pour la Cour des comptes. A partir de sa propre analyse des risques et d'une appréciation de l'efficacité du contrôle et de l'audit internes, la Cour définira la nature et le niveau de ses vérifications.

La formalisation et la mise en application du contrôle et de l'audit internes sont inégales selon les ministères. Ils deviennent effectifs dans les réseaux du Trésor public et un travail méthodologique de grande ampleur a été effectué par la DGCP.

1) - Dans les réseaux comptables du MINEFI

Dans le rapport sur les comptes 2003, la Cour avait présenté les méthodes de contrôle interne et d'audit interne à la DGCP qui concernaient essentiellement le réseau du Trésor public. La mise en oeuvre de « l'autodiagnostic » s'est poursuivie, en 2004, par sa généralisation à l'ensemble des chefs de poste des trésoreries générales et des recettes des finances. Cette démarche de sensibilisation des équipes de direction a débouché sur des plans d'action dans les trésoreries générales et les postes comptables non centralisateurs.

Le déploiement de l'organisation retenue pour la mise en place du contrôle interne proprement dit a été engagé au premier trimestre 2005. Son architecture devrait, à terme, reposer sur une meilleure structuration des contrôles de premier niveau, déjà exercés par les agents et leur hiérarchie, et par la formalisation des procédures. Des contrôles de deuxième niveau, qui seront assurés par des cellules « qualité comptable » rattachées aux trésoriers payeurs généraux, sont en cours de mise en place. La DGCP veut faire évoluer le rôle de la mission de vérification des comptes de gestion vers un « contrôle interne de troisième niveau » et vers un rôle d'animation des cellules « qualité comptable ». L'intégration automatique des données comptables des autres administrations financières (cf. p.41) devrait permettre de redéployer les moyens de la mission vers des contrôles de cohérence, notamment sur les états de développement de soldes que les trésoreries générales auraient l'obligation de lui transmettre chaque mois. Ce contrôle interne de troisième niveau devrait notamment permettre de réduire les montants non soldés en fin d'année sur des comptes de tiers, d'imputation provisoire ou de régularisation, ainsi que sur les comptes de liaison entre comptables.

En complément du contrôle interne, la DGCP a entrepris la mise en place d'un audit interne comptable et financier dont les premiers éléments ont été présentés par la Cour dans son rapport 2003. L'expérimentation, considérée comme probante par la DGCP, doit être étendue à une quarantaine de trésoreries générales en 2005 avant d'être généralisée en 2006. Le plan de déploiement de cet audit semble néanmoins ambitieux au regard du nombre limité d'auditeurs disponibles et des délais nécessaires aux contrôles et à leur exploitation.

Par ailleurs, les concertations se poursuivent entre les trois directions en charge du recouvrement des produits régaliens pour la mise en place de procédures de contrôle interne homogènes et d'un schéma d'organisation de la fonction comptable qui intègre les compétences nouvelles du DCM.

2) - Dans les autres ministères

Le développement des procédures de contrôle interne comptable dans l'ensemble des ministères a fait l'objet, en 2004, de travaux d'un groupe de travail interministériel⁹² animé par la DGCP. Ces travaux ont abouti, en janvier 2005, à l'élaboration d'un référentiel de contrôle interne interministériel qui présente l'environnement du contrôle interne et les dispositifs que les ministères devront mettre en œuvre pour couvrir les risques relatifs à sept cycles comptables⁹³. Les ministères devront réaliser l'analyse des systèmes existants, mettre au point de nouvelles procédures de contrôle et adapter en conséquence les organisations administratives. Pour les y aider, le groupe de travail a mis au point un cahier des charges destiné à identifier les éléments que devront réunir les futurs guides de procédures comptables. Des matrices de guide de procédures, établies par cycle comptable, et dont l'adaptation par les ministères sera libre, devraient être proposées dans le courant de l'année 2005.

Les travaux qui ont mené à l'établissement du référentiel de contrôle interne ont éclairé, de façon pratique, la démarche que chaque ministère doit adopter pour mettre en place de véritables outils de contrôle interne au sein de ses services. Néanmoins, l'avènement d'une culture de contrôle interne et sa mise en œuvre dans l'ensemble des ministères restent encore un objectif lointain. Ces derniers ont été accaparés par les travaux liés à la réforme budgétaire introduite par la LOLF, et par ceux destinés à l'élaboration du bilan d'ouverture 2006. En conséquence, les travaux relatifs au contrôle interne comptable ont essentiellement consisté en la participation de certains ministères au groupe de travail animé par la DGCP. Plus ou moins avancées selon que les ministères disposaient, ou non, de bases de contrôle interne, les réflexions ne pourront pas aboutir à des systèmes structurés avant l'entrée en vigueur, au 1^{er} janvier 2006, de l'ensemble des dispositions de la LOLF. Un étalement, sur plusieurs années, de la mise en place du contrôle interne sera probablement nécessaire.

⁹² Il a réuni, sous la direction de la DGCP, des représentants des ministères de la défense, des affaires étrangères, de la culture, de l'équipement et de la santé et leur DCM. Y participent également des représentants de la direction de la réforme budgétaire et de la Cour des comptes.

⁹³ Produits, charges, dettes, immobilisations et stocks, trésorerie, engagements et provisions, et états financiers.

C - LES CONTROLES DU COMPTABLE PUBLIC

Le comptable public est désormais responsable de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures (LOLF, art. 31). C'est pourquoi l'évolution de la fonction comptable de l'Etat nécessite non seulement le rapprochement des comptables publics et des ordonnateurs, mais aussi une nouvelle approche du contrôle de la dépense.

1) - Une évolution très progressive

Deux décrets du 9 juillet 2003 et du 27 janvier 2005 ont posé le principe d'un allègement des contrôles réalisés sur la dépense de l'Etat par les contrôleurs financiers.

La nouvelle approche du contrôle de la régularité de la dépense par le comptable public repose sur la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et du contrôle partenarial. Seuls des comptables publics assignataires peuvent les mettre en œuvre. Par conséquent, les chargés de mission DCM devront être désignés comptables de plein exercice avant de pouvoir exercer cette fonction.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense relève exclusivement des comptables publics et consiste en des contrôles dimensionnés en fonction d'une analyse des risques. La PGT a établi, dès 2003, dans les ministères dont elle est comptable assignataire, un contrôle hiérarchisé des dépenses sur la base du niveau de leur activité et des risques constatés. Le DCM du ministère de l'Intérieur a également mis en œuvre, en 2004, un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense. Un contrôle hiérarchisé des dépenses de fonctionnement des ambassades et des consulats disposant d'une régie diplomatique a été engagé par le DCM du ministère des affaires étrangères. De façon générale, les dispositions prises par les DCM pour 2005 au titre du contrôle hiérarchisé restent cependant limitées.

Recommandation 44 : Dans son rapport sur les comptes 2003, la Cour a recommandé que des dispositions soient prises afin de donner au dispositif du contrôle hiérarchisé de la dépense une base juridique destinée à le rendre compatible avec les dispositions du règlement général sur la comptabilité publique. Sans évolution constatée à ce jour, la Cour renouvelle sa recommandation.

S'agissant du contrôle partenarial, les décisions de contrôle et leur réalisation sont communes à l'ordonnateur, au gestionnaire et au comptable. Les contrôles partenariaux que mènent, ou qu'envisagent de mener, les ministères dans lesquels ont été mis en place des DCM, sont encore très limités. Ils ne concernent que certaines catégories de dépenses et un nombre restreint de directions. Les raisons de cette mise en œuvre très discrète sont diverses : nouveauté de la démarche et engagement prudent des différents services concernés, attente de l'évolution du projet de services facturiers, nombre limité des agents de DCM compétents pour mener ces travaux.

2) - Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel

Le secrétaire d'Etat au budget et à la réforme budgétaire a annoncé, lors de la présentation du projet de loi de finances 2005, l'objectif du MINEFI de regrouper le contrôle comptable, exercé par les DCM, et le contrôle financier sous une autorité unique placée auprès de chaque ministère. Initialement appelée « interlocuteur financier unique », sa dénomination est désormais « contrôleur budgétaire et comptable ministériel ». L'organisation des relations entre comptable public et contrôle financier, au sein de la nouvelle entité dont la mise en oeuvre est prévue à l'échéance du 1^{er} janvier 2006, restent encore à définir.

3) - L'évolution du régime de responsabilité des comptables et des gestionnaires publics

Dans son rapport sur les comptes 2003, la Cour considérait que les nouvelles modalités de contrôle de la dépense publique mises en oeuvre dans le cadre du contrôle hiérarchisé et du contrôle partenarial ne sauraient être sans incidences sur les règles régissant le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

Se pose plus largement la question des conséquences à tirer de l'article 31 de la LOLF et de la sanction de la responsabilité du comptable public, en matière de sincérité des enregistrements comptables et de respect des procédures. La Cour des comptes considère que des solutions doivent être recherchées dans une réforme d'ensemble de la responsabilité en matière de gestion des fonds publics qui soit également applicable aux ordonnateurs, et plus largement aux gestionnaires publics, quel que soit leur statut.

Recommandation 45 : *La Cour recommande qu'une réforme du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics soit rapidement mise en oeuvre et qu'une réflexion soit engagée sur une réforme du régime de responsabilité des ordonnateurs et, plus largement, de l'ensemble des gestionnaires publics, en matière financière.*

III - LA MODERNISATION DES SYSTEMES D'INFORMATION

L'Etat est engagé dans la modernisation d'un système d'information éclaté entre de nombreuses applications budgétaires et comptables, elles-mêmes conçues pour fonctionner selon les préceptes de l'ordonnance de 1959. Après l'abandon en mars 2004 du projet de refonte globale intitulé ACCORD 2, la mise en oeuvre de la LOLF sera fondée sur les applications existantes, dans le cadre d'une solution de transition intitulée « palier 2006 », qui ne répond qu'en partie aux nouvelles exigences d'une comptabilité en droits constatés.

A - LES CONTRETEMPS SUBIS PAR LE PROJET ACCORD EN 2004

1) - La fin du déploiement d'ACCORD dans l'ensemble des services centraux

Les dysfonctionnements qui avaient marqué les premières années de fonctionnement d'ACCORD 1 se sont atténués en 2004. Mais pénalisée par le poids des développements spécifiques, cette application demeure affectée par une instabilité chronique, qui alourdit la charge de maintenance pesant sur le service à compétence nationale ACCORD (SCNA⁹⁴). Bien qu'ils aient désormais accès à l'infocentre INDIA (Infocentre national sur la dépense et informations associées), les utilisateurs d'ACCORD 1 continuent de souligner l'insuffisance des restitutions offertes par l'application, particulièrement manifeste en matière de gestion budgétaire.

Les trois ministères dont la dépense centrale n'était pas gérée sous ACCORD 1 (affaires étrangères, agriculture, défense) ont été raccordés en avril 2004 à ACCORD 1 bis. Cette version s'est rapidement révélée plus performante que la précédente, si l'on se réfère au taux d'anomalies traitées et à la charge de maintenance supportée à ce titre par le SCNA. La version 1 bis bénéficie en outre d'une ergonomie améliorée par rapport à ACCORD 1, et d'un certain nombre d'améliorations fonctionnelles qui trouvent leur pleine signification dans la perspective de la mise en oeuvre de la LOLF : introduction d'une fonctionnalité « opération budgétaire d'investissement » (OBI), qui pourra être utilisée au niveau central pour préfigurer les budgets opérationnels de programme (BOP) ; activation de la transaction « service fait », qui permet en fin de période des écritures de factures non parvenues.

Cette nouvelle application n'est cependant pas exempte de défauts. Sur certains points, son champ fonctionnel est plus réduit que celui d'ACCORD 1 (absence de module recettes ; suppression d'un certain nombre de contrôles automatiques au profit de contrôles intellectuels, nécessitant une plus grande vigilance de la part des agents). La lacune majeure d'ACCORD 1 bis tient à l'absence d'infocentre de cette version, que le MINEFI a décidé dans un premier temps de ne pas relier à INDIA. Pour pallier cette déficience, le SCNA a complété la liste des restitutions offertes par l'application, tout en s'engageant à effectuer lui-même les requêtes souhaitées par les utilisateurs. Ce palliatif est apparu peu satisfaisant aux ministères concernés.

⁹⁴ Transformé en une Agence pour l'informatique financière de l'Etat (AIFE), cf. page suivante.

Par ailleurs, pour les deux applications, les vérifications de la Cour ont mis en évidence des carences fonctionnelles et non fonctionnelles :

- la continuité du chemin de révision n'est pas assurée entre ACCORD et les applications situées en amont et en aval (l'application de comptabilité générale CGL notamment) : il n'y a pas de système d'accusés de réception entre ACCORD et ces applications et des difficultés de réconciliation des données ACCORD alimentant CGL et des données de la comptabilité auxiliaire de la dépense subsistent ;
- les fonctions d'administration du système d'information budgétaire et comptable de l'Etat sont éclatées entre le SCNA, l'ACCT et la PGT et aucun pilote de journée n'est désigné dans les ministères et dans les postes comptables ; les procédures à suivre en cas d'incident ne sont pas formalisées.

2) - L'abandon d'ACCORD 2 et le repli sur une solution informatique de transition pour accompagner la mise en oeuvre de la LOLF

D'une ambition sans précédent, le projet ACCORD 2 se distinguait des versions 1 et 1 bis par son extension aux acteurs de la dépense déconcentrée (au total entre 25 000 et 35 000 utilisateurs), par la couverture de l'ensemble des besoins comptables de l'Etat, et par l'intégration des fonctionnalités de la LOLF (nouvelle architecture budgétaire, comptabilité d'exercice, comptabilité d'analyse des coûts). Soumis à une très forte contrainte de calendrier, et d'un coût évalué à plus de 300 M€ en hypothèse basse (absence de signature d'avenants), l'appel d'offres a été déclaré sans suite pour des motifs d'intérêt général par le MINEFI en mai 2004, après l'avis défavorable rendu par la commission spécialisée des marchés informatiques. L'abandon d'un projet jusqu'alors présenté comme la pièce maîtresse de la modernisation budgétaire et comptable, à moins de deux ans de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi organique, a eu pour corollaires la déconnection de la refonte du système d'information et de la mise en oeuvre de la LOLF et le repli sur une solution informatique de transition intitulée « palier 2006 ».

Cette réorientation s'est accompagnée d'une modification du mode de gouvernance du projet. Le SCNA, rattaché au directeur de la réforme budgétaire depuis mars 2003, a été transformé en Agence pour l'informatique financière de l'Etat (AIFE). Celle-ci reste un service à compétence nationale mais est directement rattachée au ministre, par un décret en Conseil d'Etat en date du 11 février 2005. Alors que la compétence du SCNA était limitée aux applications de dépense, celle de l'agence est étendue à la refonte des applications comptables.

Le nouveau dispositif ainsi mis en place se voit assigner trois objectifs : l'adaptation des systèmes d'information existants pour leur permettre de franchir le palier 2006 ; la construction d'une solution de secours dans l'hypothèse où les applications existantes ne pourraient pas être adaptées ; la construction du système d'information cible à l'horizon de 4 ou 5 ans.

B - CONTENU, LIMITES ET RISQUES DU « PALIER 2006 »

1) - Les principes directeurs de la solution informatique de transition

Le « palier 2006 » doit permettre une application de « l'essentiel » de la LOLF dès 2006, recouvrant :

- la présentation et l'exécution de la loi de finances 2006 dans une nomenclature budgétaire et comptable conforme à la LOLF ;
- la mise en place d'un circuit de la dépense rénové et autorisant la globalisation et la fongibilité des crédits dans le cadre de la généralisation des autorisations d'engagements à tous les types de dépenses, au niveau central et au niveau déconcentré ;
- la tenue de la comptabilité de l'Etat se rapprochant des normes fixées par la LOLF, et comprenant la comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes, la comptabilité générale de l'Etat, ainsi qu'une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts.

La mise en oeuvre des novations budgétaires et comptables introduites par la LOLF dans le cadre des applications existantes repose sur deux mécanismes : la réutilisation des structures des chapitres et articles de l'ordonnance de 1959 pour permettre le changement de nomenclature nécessaire à la préparation, au vote et à l'exécution des crédits de la LFI 2006 dans la structure missions-programmes-actions, ainsi que la globalisation des crédits dans le cadre du principe de fongibilité asymétrique ; l'utilisation des chaînes de dépense en capital pour gérer les crédits en autorisations d'engagement (AE) et crédits de paiement (CP).

2) - Les différents volets du « palier 2006 »

a) - L'extension à l'ensemble des services centraux d'une version modifiée d'ACCORD 1bis, intitulée ACCORD LOLF

La décision de fonder l'exécution de la dépense centrale en mode LOLF sur ACCORD 1 bis se justifie, d'une part, par l'instabilité d'ACCORD 1 et, d'autre part, par les fonctionnalités de la version 1 bis, plus à même que la version précédente de porter les concepts de la nouvelle loi organique, et permettant de réaliser des expérimentations au cours de l'exercice 2005. Ces arguments l'ont emporté sur les inconvénients d'une extension de la version 1 bis à tous les ministères, tenant notamment à l'absence d'infocentre dans cette application, ainsi qu'au nouvel effort d'adaptation demandé aux ministères raccordés à ACCORD 1.

La version 1 bis doit elle-même subir plusieurs modifications pour déboucher sur une version dite « ACCORD LOLF », supposée répondre aux exigences de la nouvelle loi organique :

- mise à niveau du périmètre fonctionnel d'ACCORD 1 bis par rapport à ACCORD 1 (par exemple élaboration d'un module recette, ou extraction de données vers l'infocentre INDIA et les infocentres ministériels), effectuée dans le cadre du marché « ACCORD 2002-2005 » en fin d'exécution ;
- adaptation d'ACCORD 1 bis aux dispositions de la LOLF, construction des outils de bascule des données « ACCORD 1-bis format ordonnance de 1959 » vers ACCORD LOLF, maintenance d'ACCORD 1 et des outils de bascule jusqu'en mars 2006 : ces prestations font l'objet d'un marché négocié avec le titulaire des précédents marchés ACCORD, pour un montant de 21 M€ HT ;
- mise à disposition de l'infrastructure technique nécessaire à la mise en oeuvre d'ACCORD LOLF : marché sur appel d'offres, d'un montant estimé à 6 M€ HT, auxquels s'ajoutent des coûts récurrents de 3,75 M€ ;
- mise en production, déploiement et maintenance d'ACCORD LOLF : marché sur appel d'offres, d'un montant estimé à 34 M€ HT en hypothèse basse, 68 M€ en hypothèse haute, auxquels s'ajoutent 33 M€ de coûts récurrents sur la période 2006-2009⁹⁵.

b) - Les travaux engagés sur NDL et sur les applications de gestion ministérielles

L'application de dépense utilisée par les services déconcentrés NDL (« nouvelle dépense locale ») doit, comme ACCORD 1bis, faire l'objet d'une adaptation pour permettre un changement de nomenclature, une utilisation des chaînes de dépense en capital et l'instauration de circuits autorisant la fongibilité asymétrique. Il n'est pas envisagé d'introduire dans NDL une transaction permettant de constater le service fait. Les travaux de mise au format LOLF de NDL doivent être réalisés en régie par la DGCP, de même que les travaux engagés sur les autres applications comptables.

Les applications de gestion ministérielle interfacées avec NDL doivent soit être supprimées, soit faire l'objet d'une adaptation leur permettant de déverser des informations en format LOLF dans l'application interministérielle. Chaque ministère assume la responsabilité de la maîtrise d'oeuvre et d'ouvrage des travaux entrepris sur ses propres applications (éventuellement avec l'aide de prestataires externes), l'AIFE se voyant confier une tâche de coordination. Début avril 2004, le montant de ces travaux était estimé à 15 M€ HT, recouvrant notamment 2 M€ pour l'adaptation des applications du ministère des affaires étrangères, 1 M€ pour l'agriculture, 4 M€ pour la défense, 1,9 M€ pour l'éducation nationale, 1,5 M€ pour l'équipement. Ces montants ne couvrent qu'une partie des projets de modernisation des systèmes d'information budgétaires et comptables des ministères⁹⁶.

⁹⁵ Les coûts récurrents sont présentés par le MINEFI comme « neutres par rapport au palier 2006 », dans la mesure où ils couvrent la maintenance d'un système qui doit être prévue quelle que soit la solution ACCORD utilisée pour gérer quotidiennement les opérations budgétaires et comptables.

⁹⁶ Le ministère de la défense évalue à 15 M€ le coût d'adaptation de ses applications, auxquels s'ajoutent des coûts de formation équivalents et des coûts de fonctionnement estimés à 10 M€/an.

c) - Les travaux menés sur l'infocentre INDIA

L'absence de système intégré à l'horizon 2006 confère à INDIA une importance majeure : l'infocentre interministériel doit donner une vision consolidée des informations budgétaires de niveau central et local, sans laquelle il ne peut y avoir de suivi budgétaire par programme. Pour remplir ce rôle, INDIA doit être capable de restituer des informations conformes au nouveau référentiel budgétaire, et intégrer les données transmises par ACCORD LOLF. Les marchés passés à cette fin par la DGCP représentent en hypothèse haute un montant de 14 M€ TTC.

d) - Les modifications des applications comptables et des systèmes remettants

Les applications de comptabilité générale, de centralisation et de production des comptes de l'Etat (CGL, NDC et TCC) doivent prendre en compte les nouveaux référentiels budgétaires et comptables, la nature de la dépense déterminant le compte de charge ou d'immobilisation sur laquelle celle-ci sera imputée. L'adaptation des systèmes à la comptabilité d'exercice repose sur un enregistrement des charges en comptabilité générale au moment de l'émission du mandat dans NDL et de la constitution du dossier de liquidation dans ACCORD. Au plan technique, les écritures de type « droits constatés » seront produites par NDC, et déversées dans CGL. Les interfaces actuelles NDL-CGL et ACCORD-CGL seront supprimées.

Pour les recettes fiscales, il n'est pas prévu d'adapter à la LOLF les applications remettantes destinées à être progressivement remplacées par de nouveaux systèmes d'information (projet COPERNIC). Il sera de ce fait mis en oeuvre, à l'entrée de la CGL, un traitement de transposition des écritures réalisées selon les anciens schémas vers les nouveaux.

Il est également prévu de traduire en mode LOLF à l'entrée de CGL les informations transmises par les nouveaux systèmes d'information, qui seront déployés ou en cours de déploiement en 2006 : pour SIFT (système de gestion de la dette et de la trésorerie) et pour ALTAIR (gestion des déposants du Trésor), la traduction sera prise en charge par chacun des deux progiciels concernés. Pour RSP/Copernic et pour EDITH (opérations enregistrées par les structures de base du réseau des administrations fiscales), la traduction en écritures comptables doit, en revanche, faire l'objet d'un appel d'offres ouvert (le cahier des charges de ces applications excluait les fonctions comptables qui devaient être intégrées dans ACCORD 2).

3) - Les risques du « palier 2006 »

Le calendrier de réalisation des travaux est extrêmement tendu : phase de conception d'août à octobre 2004, développement d'octobre 2004 à juin 2005, déploiement de juillet 2005 à janvier 2006, recouvrant les tests d'ensemble du palier 2006 entre juillet et septembre 2005, et la conduite du changement et la formation des utilisateurs à l'automne 2005. Le basculement sur le fonctionnement en mode LOLF se réalisera de janvier à mars 2006. Il n'est pas prévu de mettre en oeuvre une gestion anticipée dans le cadre de la solution informatique « palier 2006 ». En mars 2005, le calendrier consolidé des travaux ne faisait pas apparaître de dérapage majeur par rapport à l'échéancier initial. On notait cependant un glissement des marchés infrastructures et déploiement ACCORD LOLF, dont la notification, initialement prévue pour le mois d'avril 2005, ne devrait pas intervenir avant juin. La formation des utilisateurs aux nouveaux outils ne pourra par ailleurs être réalisée avant la mi-décembre, ce qui apparaît tardif pour une mise en service programmée en début d'année.

Le « palier 2006 » est également exposé au risque de mauvaise coordination des travaux menés par les différentes maîtrises d'ouvrage (AIFE, DGCP, ministères), ainsi qu'au risque de survenance d'un contentieux sur l'un des nombreux marchés concourant à la réalisation de la solution informatique d'ensemble. La plus grande vigilance s'impose sur les procédures qui sous-tendent ces marchés, pour la plupart passés et exécutés dans l'urgence.

Un autre risque pesant sur le projet est celui de sous-évaluation de la charge associée à la conduite du changement. Les perturbations que peut produire chez les utilisateurs le passage à une nouvelle nomenclature et à de nouveaux mécanismes de gestion pourraient avoir été sous-estimées par les services du MINEFI. L'importance des traitements manuels liés au passage à une comptabilité en droits constatés et la suppression pour la dépense centrale de divers contrôles automatiques, laissent craindre des erreurs de saisie, qui, si elles se multipliaient, porteraient atteinte à la fiabilité des comptes de l'Etat.

La tension sur les délais et les risques pesant sur l'ensemble du projet justifient pleinement l'élaboration de plusieurs scénarios de secours, qui seront activés en cas de non disponibilité totale ou partielle de la solution « palier 2006 » lors de l'entrée en vigueur de la LOLF. Au-delà d'un retard du démarrage supérieur à deux mois, le scénario le plus dégradé repose sur une présentation et un vote de la LFI 2006 en « missions-programmes-actions », une exécution budgétaire et comptable en mode « ordonnance de 1959 » et sa restitution vers le Parlement au format LOLF. Un état des lieux doit être effectué au 31 août 2005 pour décider le cas échéant de suspendre le « palier 2006 » au profit de ce scénario. Dans une telle hypothèse, la mise en oeuvre de la LOLF relèverait en grande partie de l'affichage.

4) - Les limites de cette solution transitoire

En matière comptable, l'objectif fixé dans le cadre du « palier 2006 » est de parvenir à une « tenue de la comptabilité de l'Etat se rapprochant des normes fixées par la LOLF ». La tenue d'une comptabilité générale en droits constatés comportera de fait des approximations.

La solution informatique transitoire ne fera que s'approcher de la cible pour la dépense déconcentrée, en raison de l'impossibilité d'utiliser le service fait comme fait générateur d'écritures dans NDL. Une fonction dans ACCORD permettra de recenser la liste des factures non parvenues à la fin de l'exercice qui servira à passer les écritures de charges à payer, après rapprochement avec les engagements juridiques, mais une enquête demeurera nécessaire en fin d'année pour assurer le correct rattachement des charges à l'exercice en dépense déconcentrée.

La réalisation des inventaires et la mise à jour en cours d'année des informations patrimoniales reposeront très largement sur des opérations de saisie manuelle (pour les immobilisations corporelles autres qu'immobilières, il y aura par exemple saisie des écritures comptables à partir des états fournis par les applications de gestion ministérielles).

Le « palier 2006 » ne comprend pas de volet dédié à la comptabilité d'analyse des coûts. L'exécution de la dépense centrale pourra cependant être suivie sous ACCORD LOLF selon les axes d'analyse du progiciel et les nomenclatures qui leur sont associées.

L'exigence était en effet absente du cahier des charges des applications qui servent de support au « palier 2006 ». La solution transitoire a de plus les défauts des systèmes non intégrés, rassemblant des applications disparates, de conception et de réalisation distinctes. Alors que les applications de dépense déversent actuellement directement leurs informations dans l'application de comptabilité générale CGL, la suppression de ces interfaces dans le palier 2006 et la décision d'alimenter CGL via NDC rendront plus complexe le suivi du cheminement comptable entre l'évènement initial et l'écriture définitive.

En agrégeant le montant des différents marchés concourant à la réalisation du palier 2006, le coût⁹⁷ de cette solution peut être évalué à un montant compris entre 108 et 149 M€ TTC, auxquels s'ajoutent 44 M€ de coûts récurrents. Ce coût paraît élevé pour une solution informatique provisoire, dont les fonctionnalités se situent en deçà des objectifs fixés par la LOLF, et présentée initialement comme une adaptation « a minima » des systèmes existants.

C - LES PERSPECTIVES OUVERTES POUR LA REALISATION DE LA SOLUTION CIBLE (« CHORUS »)

Après l'abandon du marché ACCORD 2, l'objectif de refonte du système d'information budgétaire et comptable de l'Etat prend désormais la forme d'une « solution cible » rebaptisée Chorus et appelée à être déployée plusieurs années après l'entrée en vigueur de la LOLF. Le principe d'une application unique, qui intègre l'ensemble des acteurs de la comptabilité et de la dépense de l'Etat, est maintenu.

Le périmètre fonctionnel de Chorus est en revanche fractionné en plusieurs blocs : le « cœur » comporte les fonctionnalités correspondant aux attentes prioritaires de la LOLF, utilisées par tous les ministères ; les fonctionnalités avancées sont celles permettant une amélioration de la productivité ou du pilotage de la gestion ; les autres fonctionnalités sont considérées comme hors du système d'information cible, c'est-à-dire sous responsabilité des ministères avec mutualisation éventuelle des investissements.

La stratégie contractuelle sur laquelle repose le nouveau projet dissocie le choix de l'éditeur du progiciel, qui devrait intervenir en 2005, du choix de l'intégrateur, qui devrait être notifié courant 2006. Le calendrier prévisionnel s'étale jusqu'à la fin 2009 pour le déploiement du cœur et au delà pour les fonctionnalités avancées.

La détente introduite dans le calendrier permet en principe de réaliser la « réingénierie » des processus avant la refonte des applications budgétaires et comptables. Un déploiement à la fin 2009 constitue néanmoins un objectif ambitieux, les équipes des ministères étant mobilisées jusqu'à la fin 2006 sur le chantier prioritaire du passage en mode LOLF. La vétusté de certaines composantes du « palier 2006 » et ses lacunes fonctionnelles rendent cependant difficilement envisageable un déploiement du cœur de la solution cible au delà de l'année 2009.

⁹⁷ Hors coût des travaux réalisés en régie, et hors coût de fonctionnement de l'AIFE.

TITRE 4 - LA PREPARATION DE LA CERTIFICATION

I- LE CADRE GENERAL DE LA DEMARCHE (RAPPEL)

Dès son rapport sur les comptes de l'exercice 2002, la Cour des comptes a entrepris de préciser la démarche qu'elle entendait suivre pour remplir la nouvelle mission de certification des comptes de l'Etat prescrite par l'article 58-5 de la loi organique du 1^{er} août 2001.

Dans le temps, cette démarche est fondée sur une montée en charge progressive afin que la Cour soit en mesure de procéder, en 2007, à la première certification des comptes de l'exercice 2006.

Sur le fond, la Cour s'est inspirée des normes internationales d'audit développées par l'IFAC et l'INTOSAI. Ainsi qu'il a été exposé dans le rapport sur les comptes de l'exercice 2003, l'approche de la Cour est fondée sur l'analyse des risques affectant les opérations de comptabilisation : risques inhérents à la nature de ces opérations ou risques liés à leurs modalités de contrôle. Sur la base des résultats de cette analyse, la Cour définit des plans de contrôle conçus pour lui permettre d'obtenir une assurance raisonnable qu'elle a détecté toutes les erreurs significatives affectant les comptes qui lui ont été soumis.

Les comptes de l'Etat ont ainsi été découpés en cycles de contrôle regroupant des ensembles cohérents d'opérations. Chaque cycle fait l'objet d'un plan de contrôle adapté.

En outre, pour chaque cycle de contrôle, les travaux de certification annuels sont découpés en deux phases : une phase dite « intermédiaire » qui s'étend sur l'année n et au cours de laquelle sont testés les dispositifs de contrôle interne appliqués à un groupe d'opérations (les tests mis en œuvre sont alors qualifiés de tests de conformité), puis une phase dite « finale » qui se déroule au début de l'année n+1 et au cours de laquelle les comptes produits sont examinés sous l'angle de la fidélité de la représentation qu'ils donnent de la situation et des opérations de l'Etat (les tests qui portent sur des échantillons représentatifs d'opérations sont alors qualifiés de tests de corroboration).

II- LES TRAVAUX ACCOMPLIS EN 2004

Au cours des missions conduites en 2004, la Cour a :

- pris en considération les nouvelles normes de comptabilité de l'Etat publiées en mai 2004 afin d'apprécier le chemin restant à parcourir dans les différentes administrations pour que ces normes puissent être appliquées à l'établissement des comptes 2006,
- poursuivi l'élaboration ou l'actualisation de guides d'audit (guides méthodologiques) et de plans d'audit (programmes de travail) couvrant l'ensemble des cycles de contrôle identifiés,
- expertisé les principales applications informatiques à l'aide desquelles seront élaborés les comptes 2006, dans le cadre de la solution dite « palier 2006 », afin d'apprécier la qualité de cet élément du dispositif de contrôle interne des opérations comptables,
- procédé à un ensemble de vérifications comptables sur les comptes 2004 sensiblement plus étendues et plus approfondies que celles qui avaient pu être menées sur les comptes 2003 (il en est rendu compte au titre II du présent rapport),
- utilisé pour la première fois une procédure d'observations d'audit soumises aux responsables de la préparation des comptes avant que ceux-ci ne soient arrêtés, procédure qui a conduit dans certains cas à la correction des comptes avant leur publication.

En outre, la Cour a entrepris de se doter de ses propres normes d'audit, inspirées des référentiels publiés par l'IFAC et l'INTOSAI mais adaptées à la place spécifique de la Cour dans le système français de vérification externe des comptes publics ; ce travail est en cours.

III- LA FORME DE LA CERTIFICATION

La Cour émettra pour la première fois une opinion sur les comptes de la personne morale Etat pour l'exercice 2006, au printemps 2007, à l'issue d'une procédure de concertation continue avec le préparateur des comptes de l'Etat où s'appliquent toutes les garanties du respect du principe de contradiction.

Des structures d'échanges ont été mises en place début 2005 avec la DGCP afin d'apprécier les actions à mener en vue de la certification des comptes. C'est dans ce cadre que la DGCP présentera (en principe à la mi-2005) un plan d'action pluriannuel tenant compte des recommandations formulées par la Cour et favorisant leur suivi.

L'opinion de la Cour revêtira l'une des formes reconnues au plan international : certification sans réserves, certifications avec réserves, refus de certifier ou constatation d'une impossibilité d'exprimer un opinion.

Les exemples de quelques pays de l'OCDE (en 2002 et 2003) illustrent la gamme des opinions susceptibles d'être formulées par les organes de certification des comptes publics : celles-ci vont de l'approbation sans réserve (Canada, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, compte du Trésor britannique) à l'impossibilité d'exprimer une opinion (Etats-Unis) en passant par la certification avec réserves (Australie, comptes d'entités britanniques autres que le Trésor). Dans tous les pays qui sont entrés dans un processus de certification, les délais nécessaires pour parvenir à une opinion sont longs.

Conformément à la loi organique, l'opinion de la Cour sera accompagnée d'un rapport rendant compte des vérifications opérées. Ce rapport pourra également exposer ses observations et recommandations relatives à la qualité des systèmes de contrôle interne et à l'application des normes comptables (voire à l'adaptation ou à la révision de celles-ci, cf. ci-après).

IV- L'APPRECIATION DE LA COUR SUR LES NOUVELLES NORMES COMPTABLES

La Cour s'efforcera de contribuer à l'amélioration progressive du référentiel comptable, à la lumière des insuffisances révélées par sa mise en œuvre et des évolutions observées au plan international, notamment dans le cadre de l'IFAC.

Les vérifications effectuées en 2004 ont d'ores et déjà permis à la Cour d'identifier certaines modifications ou certains compléments qu'il conviendrait d'apporter aux normes à plus ou moins brève échéance.

Ainsi, une évolution de la méthode de valorisation des œuvres d'art prévue dans la norme n°6 sur les immobilisations corporelles paraît nécessaire. La norme prévoit en effet que les œuvres d'art acquises avant le 1^{er} janvier 2006 seront valorisées à l'euro symbolique et que les œuvres acquises postérieurement à cette date seront inscrites à leur valeur d'acquisition, sans être amorties. Or cette méthode pose un double problème : des œuvres majeures seront valorisées à l'euro symbolique alors que des œuvres souvent moins prestigieuses le seront à leur coût d'acquisition ; ce coût d'acquisition se dévaluera avec les années en euros constants, faisant perdre toute signification à la référence.

La Cour recommande également qu'une clarification soit opérée dans le traitement comptable des cessions d'actif et des éventuelles plus ou moins values constatées à cette occasion. A l'heure actuelle, les normes n°2 sur les charges, n°3 sur les produits et n°6 sur les immobilisations corporelles ne sont pas cohérentes entre elles. Selon la norme n°2, la valeur nette comptable des actifs cédés est une charge et selon la norme n°3, le fruit de la cession est un produit ; selon la norme n°6, c'est seulement la moins-value éventuelle de cession qui est une charge et la plus-value un produit.

Enfin, une évolution de la norme n°13 relative aux engagements à mentionner dans l'annexe paraît souhaitable sur deux points :

- d'une part, la norme exclut du champ des engagements à mentionner dans l'annexe les garanties implicites de l'Etat (notamment celles dont bénéficient les établissements publics sur leurs passifs à raison de leur statut), au motif que leur liste et leur probabilité de survenance ne pourraient être établies avec précision. Ce choix singularise la norme par rapport à d'autres référentiels comptables⁹⁸. En outre, certaines garanties implicites ont d'ores et déjà été identifiées avec précision par les ministères dans le cadre de la préparation du bilan d'ouverture. L'enquête effectuée auprès des opérateurs des politiques de l'Etat a également mis en évidence, pour certains d'entre eux, des engagements auxquels ils n'auront pas les moyens de faire face sans l'aide de l'Etat (démantèlement des installations nucléaires pour l'ANDRA ; engagements de la CADES, du CDR et de l'EPFR, etc.) ;
- d'autre part, s'agissant des engagements de retraite, la Cour avait souhaité dès le rapport sur les comptes 2003 une clarification de la norme n° 13 afin que soient mieux distinguées la notion comptable d'engagements, à l'égard des seuls actifs et retraités, et celle de besoin de financement qui fait intervenir des hypothèses de cotisations futures. Le comité d'interprétation des normes comptables a donné son accord de principe à cette demande de clarification.

⁹⁸ La norme IAS 37, la norme IPSAS 19 et, au Royaume-Uni, la norme FRS 12 intègrent les « constructive obligations » (« obligations implicites ») parmi les passifs éventuels. Selon la norme IAS 37, il y a obligation implicite lorsque l'entité concernée a « *par ses pratiques passées, sa politique affichée ou une déclaration récente, indiqué aux tiers qu'elle assumera certaines responsabilités et, qu'en conséquence, elle a créé chez ceux-ci l'attente fondée qu'elle assumera ses responsabilités* ».

CONCLUSION

La Cour présente dans ce rapport les progrès accomplis et les difficultés rencontrées par les ministères dans la mise en œuvre de la réforme comptable. Elle y formule un grand nombre de recommandations, parfois détaillées, parfois plus générales, qui visent à aiguiller l'administration dans son effort de refondation de la comptabilité générale de l'Etat et à identifier suffisamment en amont les éventuels retards ou choix qui empêcheraient une application de la réforme dans des conditions satisfaisantes.

La mise en œuvre de la réforme comptable représente un chantier considérable pour les administrations. Une étape structurante a été franchie avec l'adoption en mai 2004 des nouvelles normes comptables de l'Etat.

D'autres avancées méritent d'être soulignées. Depuis 1999, des corrections en fin d'année permettent de valoriser les dettes financières selon des principes qui se rapprochent des nouvelles normes. La gestion comptable de la dette se rapproche également de la cible et la tenue des comptes de correspondants et des comptes financiers a enregistré des progrès notables. Le schéma annoncé de réorganisation de la fonction comptable de l'Etat a commencé à être mis en application et les premières expérimentations engagées (département comptable ministériel, service facturier) présentent un bilan globalement positif. Sous l'impulsion du MINEFI, une réflexion méthodologique a été menée au plan interministériel sur le contrôle interne et l'audit comptable et financier commence à être mis en œuvre dans le réseau du Trésor. Enfin, l'évaluation des participations de l'Etat dans les entreprises publiques peut s'appuyer sur des comptes certifiés.

Mais les constats faits dans le rapport montrent l'ampleur du chemin qui reste à parcourir. La résolution des problèmes suppose un pilotage fort par la DGCP, qui a engagé une dynamique. Elle requiert aussi une mobilisation accrue des autres directions du MINEFI et des ministères qui n'ont pas pris la pleine mesure des responsabilités que leur a confiées la LOLF en matière de tenue d'une comptabilité d'exercice.

Certaines des lacunes identifiées, si elles n'étaient pas comblées, pourraient conduire la Cour à se déclarer dans l'impossibilité d'émettre une opinion sur les comptes de l'Etat⁹⁹ :

- malgré l'effort important fait pour recenser et estimer le parc immobilier contrôlé par l'Etat, l'exhaustivité et l'exacte évaluation des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks d'un montant significatif sont encore loin d'être assurées ;
- l'hétérogénéité des méthodes comptables des opérateurs des politiques de l'Etat et le mode de prise en compte des organismes de sécurité sociale sont susceptibles de créer des erreurs significatives dans la valorisation des immobilisations financières ;
- en l'absence de système d'information performant avant 2009, l'administration n'a pas encore proposé à la Cour d'alternative crédible pour rattacher certaines charges à l'exercice ; en outre, les risques d'indisponibilité de la solution transitoire « palier 2006 » ne peuvent être écartés ;

⁹⁹ Les cinq chantiers énoncés ci-après sont ceux qui apparaissent prioritaires au 1^{er} avril 2005, compte tenu de l'état d'avancement des travaux de mise en œuvre du volet comptable de la LOLF et des vérifications effectuées par la Cour. Ce constat ne préjuge pas de l'opinion de la Cour sur les comptes 2006. Il n'est pas exclusif d'autres difficultés d'ores et déjà identifiées mais de moindre ampleur ou qui pourraient être détectées à l'occasion d'enquêtes ultérieures.

- la connaissance des différents modes d'attribution des transferts sans contrepartie est insuffisante pour permettre l'identification précise des faits générateurs de ces charges ;
- le recensement et l'évaluation des risques financiers (provisions, engagements hors bilan) supportés par l'Etat demeurent lacunaires.

Lorsque le champ des états financiers permettra à la Cour d'émettre une opinion, celle-ci ne pourra être positive que si elle peut constater :

- l'absence d'écarts significatifs par rapport aux normes comptables ;
- l'existence et l'application effective tout au long de l'année, chez le gestionnaire comme chez le comptable, de procédures de contrôle interne pour toutes les opérations à enjeux : une méthodologie a été définie par la DGCP, mais l'acculturation des services de tous les ministères doit progresser rapidement ;
- en fin d'exercice, des liaisons de qualité entre gestionnaires et comptables qui permettront à ceux-ci de passer les écritures d'inventaire donnant une image fidèle du patrimoine et des dettes de l'Etat (amortissement et dépréciation des immobilisations, passation de provisions pour risques et charges, évaluation des charges à payer et des produits à recevoir) : cette nouvelle procédure de clôture reste à construire ;
- l'amélioration de l'information financière fournie dans l'annexe ou à l'appui des états financiers.

Le seul énoncé des chantiers prioritaires qui restent à mener à bien montre que la mise à niveau de la comptabilité générale de l'Etat ne pourra être que progressive. Il est donc indispensable que le gouvernement s'engage sur un calendrier réaliste qui permette des progrès importants dès 2005.

DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE

**du compte général de l'administration des finances
et des comptes d'exécution des budgets annexes pour 2004**

avec

**les comptes présentés à la Cour pour la même gestion
par les comptables principaux du Trésor et des budgets annexes**

La Cour, après avoir entendu M. Lefas, conseiller maître, en son rapport, M. Cretin, conseiller maître, en ses observations et M. le Procureur général de la République en ses conclusions, déclare ce qui suit :

1) - La mission de la Cour, ses conditions d'exécution

En exécution de la mission qui lui a été confiée par l'article 36 de l'ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, l'article L.O. 132-1 2ème alinéa du code des juridictions financières et par l'article 150 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, la Cour doit établir la déclaration générale de conformité des comptes individuels des comptables principaux du Trésor et des comptables des budgets annexes avec les comptes généraux de l'État, la comptabilité des ministres, ordonnateurs principaux, et l'état G relatif aux budgets annexes qui est joint au projet de loi de règlement.

Cette déclaration est distincte du rapport sur l'exécution des lois de finances et est annexée au projet de loi de règlement. Elle est appelée à tomber en désuétude lors de l'entrée en vigueur de l'article 58-5° de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances qui a confié à la Cour « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat* ». En application des articles 65 et 67 de ladite loi organique, le projet de loi portant règlement définitif du budget de 2005 sera ainsi le dernier à être assorti d'une déclaration générale de conformité.

D'autre part, il paraît utile de souligner à nouveau que le bilan d'ouverture des premiers comptes annuels de l'Etat soumis à la procédure de certification sera établi au premier trimestre 2006 et exigera de la Cour, qui devra s'assurer de sa conformité au référentiel comptable auquel l'Etat sera soumis en application de l'arrêté du 21 mai 2004, des vérifications appropriées qui sont très différentes de celles qui visent à un simple rapprochement entre une balance d'entrée de l'exercice sous revue et la balance de sortie de l'exercice précédent. La procédure de déclaration générale de conformité perd donc bien tout sens à compter de l'exercice 2006.

Comme pour l'exercice 2003, la déclaration générale de conformité est limitée à des considérations sur les délais de production des comptes et à un examen des différents articles du projet de loi de règlement. Les observations et recommandations par cycle d'audit au regard des principes comptables et du référentiel comptable applicable en 2004 figurent dans le titre 2 du rapport sur les comptes.

2) - la procédure d'arrêté des comptes et de préparation du projet de loi de règlement

a) - La procédure d'arrêté des comptes

La procédure d'arrêté des comptes 2004 a été marquée par une nouvelle réduction des délais de production des états financiers et s'est déroulée conformément au calendrier prévu et sur le fondement du référentiel comptable en vigueur.

Tous les documents comptables ont été adressés à la Cour quelques jours plus tôt que l'année dernière. Le compte général de l'administration des finances et le rapport financier qui l'accompagne ont été signés respectivement par le ministre et le directeur général de la comptabilité publique le 14 mars, soit deux mois plus tôt que pour les comptes 2003 et neuf jours plus tôt que pour les comptes 2002.

Toutefois, la fin de l'exercice 2004 n'a pas été suffisamment mise à profit pour améliorer les procédures d'inventaire et préparer le passage aux normes comptables de l'Etat approuvées par arrêté ministériel du 21 mai 2004.

b) - La préparation du projet de loi de règlement

Les comptes des ministres ont été transmis à la Cour le 19 mai, soit à un jour près aux mêmes dates qu'en 2003 mais dix-sept jours plus tard que pour l'exercice 2003. La raison de ce retard tient aux arbitrages rendus sur les crédits de report. Le dernier arbitrage sur les crédits de report concernant le fonds national pour le développement du sport a été rendu le 23 mai et les derniers arrêtés de report n'avaient pas encore été publiés à cette date.

Le gouvernement a fixé la date de dépôt du projet de loi de règlement du budget 2004 sur le bureau des assemblées parlementaires au 22 juin 2005. Or, dès l'année prochaine, le dépôt du projet de loi de règlement devra intervenir avant le 1^{er} juin en application des articles 46 et 64 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), ce qui obligera *de facto* à respecter l'échéance de date ultime de publication des arrêtés de report fixée au 31 mars en application de l'article 15-IV.- de la LOLF, disposition qui n'entrera en vigueur que pour le projet de loi de règlement du budget 2006.

Recommandation : La Cour note que beaucoup reste à faire pour se conformer à l'obligation de dépôt du projet de loi de règlement avant le 1^{er} juin de l'année suivant la fin de gestion, échéance à respecter dès l'année prochaine.

c) - Les vérifications de la Cour

Les vérifications de la Cour ont consisté à examiner le certificat administratif de reprise des balances d'entrée concernant la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat signé par le directeur général de la comptabilité publique et à vérifier la concordance entre la balance générale des comptes du CGAF et la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat tant pour les balances d'entrée que pour les balances de sortie. Elles ont aussi porté sur les comptes des ministres, les comptes spéciaux du Trésor et les comptes des budgets annexes. Elles ont enfin visé à contrôler les justifications apportées aux transports aux découverts du Trésor qui figurent dans le projet de loi de règlement du budget 2004.

3) - Les observations relatives à la déclaration générale de conformité

1. Les observations faites dans la déclaration générale de conformité annexée au projet de loi de règlement du budget 2001 sur le nécessaire respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ont porté leurs fruits. L'examen de la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux de l'État et du compte général de l'administration des finances pour l'exercice 2004 a confirmé les constatations faites à la fin des exercices 2002 et 2003 selon lesquelles il n'y a plus aucune modification des balances d'entrée à l'initiative des comptables. Les écritures d'inventaire qui ont été demandées par la Cour à la clôture des comptes 2004, à l'occasion des audits dont il a été rendu compte au titre 2 du rapport sur les comptes, ne mettent pas en cause le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture. Les changements de méthode traités en variation de situation nette ont tous été justifiés.

2. La Cour a examiné les différents articles du projet de loi de règlement du budget 2004 et les documents qui lui sont annexés. Elle constate que la balance générale des comptes du CGAF pour 2004 ne comporte pas de différences significatives avec les comptes de gestion des comptables principaux de l'État pour le même exercice tels qu'ils résultent de la centralisation des écritures comptables par compte, par compte principal et par classe. Cela vaut aussi bien pour les opérations du budget général de l'État que pour celles des comptes spéciaux du Trésor. Pour les budgets annexes, les résultats apparaissent dans les comptes de recettes et de dépenses certifiés par les ordonnateurs et visés par les agents comptables compétents.

La Cour en conclut que :

- les opérations du budget général comprises dans les développements du compte général s'élèvent respectivement à 309 955 621 688,5 € en recettes et à 355 365 218 509,9 € en dépenses, soit un excédent des dépenses sur les recettes égal à 45 409 596 821,4 € ; elles sont conformes aux résultats des comptes de gestion des comptables principaux (article 7 du projet de loi de règlement) ;
- les recettes et les dépenses nettes des budgets annexes, après affectation des résultats ou réalisation de l'équilibre, sont arrêtées dans les comptes des agents comptables et dans les comptes d'exécution des budgets annexes à des montants égaux, soit 19 614 330 875,91 € (article 8 du projet de loi de règlement) ;
- les opérations enregistrées aux comptes spéciaux du Trésor hors FMI dont les opérations se poursuivent en 2005 atteignent la somme de 80 060 062 623,31 € en dépenses et de 80 793 541 158,31 € en recettes (article 9-I du projet de loi de règlement)⁽¹⁰⁰⁾ ;
- les opérations enregistrées aux comptes spéciaux clos au 31 décembre 2004 atteignent 2 784 232 290,53 € en dépenses et 2 805 924 332,22 € en recettes (article 10 du projet de loi de règlement) ;

(100) Les comptes de commerce et les comptes d'opérations monétaires hors FMI sont présentés en solde net.

- les soldes des comptes qui sont mentionnés aux articles 7 (résultat du budget général, soit 45 409 596 821,4 €), 9 III et 10 (remises de dettes aux pays les moins avancés par annulation des comptes de prêts, compte de pertes et bénéfices de change , comptes clos, soit un total de 626 997 859,20 €) et 11 (pertes et profits sur emprunts et engagements de l'État, soit un solde créditeur de 275 736 595,5 €) du projet de loi de règlement et qui concourent au total net à transporter en augmentation des découverts du Trésor concordent avec ceux mentionnés dans la balance générale des comptes du CGAF ;
 - le total net à transporter en augmentation des découverts du Trésor, qui figure à l'article 13 du projet de loi de règlement et dont la décomposition est analysée dans le rapport sur les comptes (titre 1-II-C - Le passage entre les différents résultats de l'État) s'établit à 45 760 858 085,1 € contre un total de 57 858 411 650,21 € en 2003, de 52,075 Md€ en 2002, 33,57 Md€ en 2001 et de 31,42 Md€ en 2000.
-

Délibéré

Conformément aux dispositions de l'article L.O. 132. 1, 2^{ème} alinéa, du Code des Juridictions financières, la Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, a adopté la présente déclaration.

Ce texte a été arrêté au vu du projet de déclaration générale de conformité qui a été communiqué au préalable aux directions intéressées du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et après qu'il a été tenu compte des réponses fournies à la Cour.

Étaient présents : M. Séguin, premier président, MM. Delafosse, Fragonard, Cieutat, Carrez, Pichon, Picq, présidents de chambre, MM. Mignot, Ménasseyre, Gastinel, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Chartier, Limouzin-Lamothe, Zuber, Sallois, Vianes, Giquel, Bonacossa, Bady, Cretin, Malingre, Paugam, Babusiaux, Hespel, Hourri, Richard, Devaux, Arnaud, Bayle, Bouquet, Adhémar, Rémond, Mme Boutin, MM. Chabrol, Ganser, X-H Martin, Mme Cornette, MM. Hernandez, Cardon, Thérond, Mme Froment-Meurice, MM. Cazanave, Frèches, Duchadeuil, Moulin, Mme Bazy-Malaurie, MM. Thélot, Lesouhaitier, Lefas, Gauron, Andréani, Dupuy, Banquey, Morin, Mme Fradin, MM. Braunstien, Brochier, Levy, Auger, Delin, Mme Dayries, MM. Phéline, Gautier Jean, Violla, Tournier, Courtois, Mme Colomé, M. Vivet, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Lefebvre, Couty, Sabbe, Mme Aubin-Saulière, MM. Gaillard, Petel, Maistre, Ch. Martin, Valdiguié, conseillers maîtres, MM. Pascal, Gleizes, Lemasson, Cultiaux, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général.

Était présent et a participé aux débats : M. Bertucci, premier avocat général, assisté de M. Frentz et de M. Feller, avocats généraux.

Madame Démier, secrétaire générale, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 9 juin 2005.

Signé : Patrick Lefas

conseiller maître, rapporteur

et Philippe Séguin

Premier président

ANNEXE I : LES SUITES DES RECOMMANDATIONS DU RAPPORT PRECEDENT

L'examen des comptes 2003 et le suivi de la mise en œuvre de la réforme comptable dans les ministères avaient amené la Cour, dans le rapport sur les comptes 2003, à formuler les recommandations suivantes.

1) - Le contrôle et l'audit internes (p. 30 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que la DGCP généralise ses nouvelles modalités de contrôle interne et poursuive le renforcement de l'audit interne. Elle demande que la direction générale des impôts et la direction générale des douanes et droits indirects modernisent le contrôle et l'audit interne de leurs réseaux comptables respectifs.*

La DGCP a opéré un travail méthodologique de grande ampleur sur le contrôle interne, qui devient effectif dans le réseau. En revanche, des progrès importants restent à effectuer par la DGI et la DGDDI.

2) - Le contrôle des opérations des ordonnateurs (p. 31 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les dispositions soient prises afin de donner au dispositif du contrôle hiérarchisé de la dépense la base juridique qui lui fait défaut.*

Cette recommandation n'ayant pas été suivie d'effet, la Cour la réitère dans le présent rapport.

3) - La responsabilité des acteurs de la dépense (p. 32 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La LOLF place la responsabilisation des gestionnaires publics au cœur des procédures budgétaires, financières et comptables. Compte tenu des échéances rapprochées, la Cour recommande qu'une réforme des régimes de responsabilité des comptables et des ordonnateurs soit rapidement mise en œuvre, et se tient à la disposition du Parlement et du Gouvernement pour y contribuer.*

Cette recommandation est réitérée dans le présent rapport. La Cour des comptes a organisé un colloque sur ce thème en avril 2004.

4) - Les dotations et participations de l'Etat (p. 58 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *Les dividendes et les autres produits non fiscaux doivent pouvoir être pris en charge par un comptable public, et faire l'objet d'une comptabilisation sincère dès lors que la créance de l'Etat est certaine et connue dans son montant, sans attendre le versement par le débiteur.*

Cette recommandation demeure d'actualité.

**5) - Les relations financières avec les autres administrations publiques
(p. 62 du rapport précédent)**

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que soit mis en place un rapprochement systématique des flux d'actif et de passif circulant entre les organismes divers d'administration centrale et les administrations de sécurité sociale d'une part, l'Etat d'autre part.*

Cette recommandation n'ayant pas été suivie d'effet, la Cour la réitère dans le présent rapport à propos des opérateurs des politiques de l'Etat.

**6) - Le classement de certains organismes en comptabilité nationale
(p. 63 du rapport précédent)**

RECOMMANDATION : *La Cour recommande qu'il soit procédé à une mise à jour régulière de la liste des organismes divers d'administration centrale en fonction des critères du SEC 95.*

Ce travail reste à effectuer. Des travaux en ce sens ont été engagés.

7) - Les budgets annexes (p. 64 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour rappelle que les budgets annexes, s'ils jouissent d'une certaine autonomie financière, ne disposent pas de la personnalité juridique. Elle demande que les dettes financières des budgets annexes actuels ou supprimés soient enregistrées parmi les dettes financières de l'Etat.*

Cette recommandation n'a pas été mise en œuvre. La réflexion sur les modalités d'intégration dans la comptabilité générale de l'Etat des budgets annexes et autres services non personnalisés a peu progressé en 2004.

8) - La dette financière négociable (p. 65 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour demande que, conformément à l'article 25 de la loi organique de 2001, applicable depuis 2002, les pertes et profits sur rachats soient traités comme des dépenses et des recettes budgétaires.*

Les dispositions de l'article 25 de la LOLF n'étant toujours pas appliquées, la Cour renouvelle cette recommandation dans le présent rapport.

9) - La dette financière non négociable (p. 66 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande à nouveau que la fiabilité de la procédure de mise à jour du fichier de gestion des bons du Trésor soit accrue. Elle demande que le principe de séparation des exercices soit appliqué avec plus de rigueur dans les opérations concernant les bons sur formules.*

La mise en œuvre de cette recommandation a été dans une large mesure assurée.

10) - Les primes d'épargne populaire (p. 66 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour demande à nouveau que les comptes de l'Etat retracent de manière plus sincère ses engagements au titre de la prime d'épargne populaire*

Cette recommandation n'ayant pas été mise en œuvre, la Cour la réitère dans le présent rapport.

11) - L'indexation des rentes (p. 66 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le schéma comptable d'indexation de la rente 4,5% 1952 soit aligné sur celui en vigueur pour les OAT indexées.*

Cette recommandation a été mise en œuvre dans les comptes 2004.

**12) - Le traitement des créances de TVA
(p. 67 du rapport précédent)**

RECOMMANDATION : *La Cour demande que les schémas comptables de traitement des créances de TVA soient adaptés pour tenir compte du remboursement par anticipation décidé par le décret du 13 février 2002.*

A la demande de la Cour, des termes correctifs ont été introduits dans le calcul du montant des charges de TVA à rattacher à l'exercice clos.

13) - Les comptes de correspondants (p. 67 sq du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour demande qu'il soit mis fin à la pratique de la « londe » consistant à ranger dans un compte d'attente des paiements qui ne peuvent être imputés sur les comptes de correspondants faute d'approvisionnement suffisant de ces comptes et que des agios soient perçus sur les comptes débiteurs.*

La pratique de la « londe » demeure mais sa surveillance a été améliorée. Des problèmes demeurent sur les autres comptes de suspens.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande de généraliser la comptabilisation à l'inventaire des intérêts courus non échus à tous les comptes de correspondants rémunérés.*

Cette recommandation a été mise en œuvre dans les comptes 2004.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le schéma de comptabilisation des frais afférents à la collecte et au recouvrement des droits de douane soit revu.*

Cette recommandation n'a pas été suivie d'effet.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande qu'une procédure d'information identique à celle mise au point avec la Caisse des dépôts soit étendue à tous les bénéficiaires de crédits communautaires.*

Cette recommandation n'a pas été suivie d'effet.

RECOMMANDATION : *La Cour demande que les comptables contrôlent la base réglementaire des intérêts qu'ils versent à certains correspondants.*

Cette recommandation est en cours de mise en œuvre.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le solde du compte de l'EPRART soit reversé au budget général.*

Cette recommandation sera mise en œuvre en 2005. Ce compte va être consigné à la Caisse des dépôts et consignations dans l'attente de la publication du décret en Conseil d'Etat qui déterminera l'affectation des sommes qui y figurent.

RECOMMANDATION : *La Cour demande qu'une attention particulière soit portée à l'identification des discordances entre la comptabilité de la Banque de France et la comptabilité générale de l'Etat et à leur résorption en début de gestion suivante. Elle recommande que les chevauchements les plus anciens soient apurés.*

Les progrès faits dans la mise en œuvre de cette recommandation sont réels mais doivent être poursuivis.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les efforts engagés pour apurer les comptes d'imputation provisoire se poursuivent, en particulier en direction des administrations financières, et que des solutions innovantes soient recherchées.*

La question des comptes d'imputation provisoire à impact budgétaire a été traitée, les objectifs fixés dans le programme pluriannuel de performance du Trésor public ayant même été dépassés. Il reste à régler les problèmes portant sur les autres comptes de suspens, qui présentent souvent des soldes très anciens.

14) - Engagements hors bilan (p. 72 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les efforts engagés en vue d'un suivi fiable et exhaustif de la dette garantie en classe 8 soient poursuivis et que les appels en garantie soient suivis dans un compte de charges dédié.*

Des progrès substantiels ont été faits dans la mise en œuvre de cette recommandation ; ils doivent être poursuivis.

15) - Les créances particulières suivies à des comptes de bilan (p. 73 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les prêts consentis aux sociétés HLM et les prêts au logement consentis à des fonctionnaires soient retracés dans le bilan de l'Etat.*

Des travaux sont prévus en 2005 pour améliorer le suivi de ce type de créances et assurer leur correcte imputation dans les comptes de l'Etat.

16) - Les instruments financiers à terme (p. 73 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les informations figurant en annexe du rapport de présentation du compte général de l'administration des finances sur les instruments financiers à terme soient enrichies pour atteindre le plus rapidement possible le niveau qu'exigera le nouveau référentiel comptable de l'Etat en 2006. Elle recommande aussi que la norme n°11 sur les dettes financières et les instruments financiers à terme soit revue dès que les règles applicables aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière auront été adaptées.*

Aucune avancée n'est intervenue sur ces deux points.

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le suivi des confirmations écrites des opérations d'échange de taux soit mieux formalisé.*

Cette recommandation a été dans une large mesure mise en œuvre en 2004.

17) - Les engagements de retraite (p. 74 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour appelle à une clarification du projet de norme sur les engagements de l'Etat, en ce qui concerne la méthode d'évaluation de l'engagement de l'Etat au titre des retraites des fonctionnaires.*

Cette recommandation a été mise en œuvre (accord de principe du comité d'interprétation des normes).

18) - Les écritures de fin de gestion (p. 77 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande une refonte de la procédure de corrections en fin de gestion. Elle demande que les conditions d'un échange périodique et automatisé des données comptables entre la DGI et la DGDDI d'une part et la DGCP d'autre part soient précisées à bref délai.*

Cette recommandation a été mise en œuvre pour la DGI mais reste à mettre en œuvre pour le réseau des douanes.

19) - Les provisions sur créances fiscales (p. 79 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le mode de calcul des provisions pour créances fiscales recouvrées par les trois réseaux soit revu pour obtenir un taux de dépréciation des créances qui soit plus conforme à la réalité économique.*

Le mode de calcul a été affiné mais reste perfectible, comme le souligne la Cour dans le présent rapport.

20) - Les amortissements (p. 79 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que les durées d'amortissement actuellement utilisées fassent l'objet d'une révision complète dès l'exercice 2004. Elle propose aussi d'expérimenter au ministère de la défense un inventaire physique des équipements et les nouvelles méthodes de valorisation de ceux-ci.*

Seules les durées d'amortissement des matériels militaires ont été à ce stade modifiées.

21) - Le tableau des flux de trésorerie (p. 81 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande à nouveau que le tableau des flux de trésorerie du rapport de présentation du CGAF soit complété en distinguant les flux résultant d'imputations provisoires et ceux qui résultent d'imputations définitives.*

Cette recommandation n'a pas été mise en œuvre en 2004.

22) - La construction des états financiers (p. 81 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que la ventilation des lignes du plan comptable entre les lignes du bilan et du compte de résultat fasse l'objet d'une instruction comptable en bonne et due forme.*

Cette recommandation reste à mettre en œuvre dans le cadre du nouveau plan comptable de l'Etat, comme le souligne la Cour dans le présent rapport.

23) - Le rapport de présentation (p. 81 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que le rapport de présentation du CGAF soit refondu pour se rapprocher d'une véritable annexe aux états financiers.*

Les efforts engagés en 2004 en vue de la refonte du rapport financier de l'Etat doivent être poursuivis en 2005.

**24) - La surveillance de l'environnement informatique
(p. 83 du rapport précédent)**

RECOMMANDATION : *La gestion des risques liés à l'environnement des applications doit faire l'objet d'une expression formelle des besoins, des priorités et des critères de décision.*

Cette recommandation a été prise en compte.

RECOMMANDATION : *Des indicateurs quantifiés doivent être élaborés pour mesurer les améliorations apportées à la qualité des services rendus aux utilisateurs.*

Cette recommandation a été prise en compte.

RECOMMANDATION : *L'accès à une piste d'audit fiable¹⁰¹ et continue doit impérativement être recherché dans le cadre de la solution de transition, développée pour pallier le retard d'ACCORD 2. La Cour doit être associée à ces travaux afin que les solutions retenues correspondent à ses besoins en matière de certification.*

Cette recommandation a été prise en compte, mais la Cour s'assurera de sa mise en œuvre effective dans le cadre de la solution palier 2006.

25) - La procédure d'arrêté des comptes (p. 89 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour note avec intérêt que la procédure d'arrêté des comptes annuels de l'Etat a connu une amélioration significative pour la gestion 2003. La réduction des délais doit cependant se poursuivre afin de disposer de la balance générale des comptes au tout début du mois de mars. Cet objectif ambitieux implique de limiter encore le nombre d'écritures de correction, tout en développant la période d'inventaire qui devrait occuper l'essentiel du mois de février.*

Cette recommandation est en cours de mise en œuvre.

La Cour note, en revanche, que des progrès substantiels restent à réaliser pour se conformer aux dispositions des articles 15 IV.- et 46 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relatives à la publication des arrêtés de report et à l'obligation de dépôt du projet de loi de règlement avant le 1^{er} juin de l'année suivant la fin de gestion.

Cette remarque reste d'actualité.

¹⁰¹ Ou « chemin de révision ».

26) - Les dotations et participations de l'Etat (p. 58 du rapport précédent)

RECOMMANDATION : *La Cour recommande que la norme n°1 relative aux états financiers dans le recueil des normes de comptabilité publique soit complétée pour préciser les règles comptables applicables en cas de changement de méthode. Ce sujet revêtira une particulière importance pour le bilan d'ouverture de l'exercice 2006.*

Cette recommandation, qui n'a pas encore été mise en œuvre, reste d'actualité.

ANNEXE II : LES REFORMES COMPTABLES A L'ETRANGER

Des pays de plus en plus nombreux ont décidé d'appliquer les principes de la comptabilité d'exercice à la comptabilité publique. A titre d'illustration, les expériences de quatre pays sont décrites ci-après (Australie, Canada, Royaume-Uni, Etats-Unis)¹⁰². D'autres pays, appartenant dans leur grande majorité au monde influencé par la culture comptable anglo-saxonne (Nouvelle Zélande, Singapour, Hong-Kong) ou à l'Europe du Nord (Suède, Pays-Bas) participent également à ce mouvement. D'autres envisagent de s'y joindre. Ce développement bénéficie largement des travaux de normalisation comptable internationale de l'*International public sector accounting standards Board* qui a développé 21 normes dites IPSAS.

- **L'Australie**

La réforme comptable, après avoir été préparée au début des années 1990 au niveau des ministères où les principes de la comptabilité en droits constatés devaient commencer à être mis en œuvre à titre expérimental, a été introduite essentiellement par la loi de 1997 sur la gestion financière et la comptabilité (*Financial Management and Accountability Act*).

La réforme a généralisé la comptabilité d'exercice à partir de l'année fiscale 1999-2000 et établi l'obligation d'un compte consolidé de l'Etat. Celui-ci, audité par l'*Australian National Audit Office* (ANAO) – institution supérieure de contrôle rattachée au Parlement - comprend les comptes des ministères et des organismes contrôlés par le gouvernement à l'exclusion des comptes des collectivités locales mais y compris les dépenses de l'assurance maladie et de l'assurance chômage financées par le budget. La comptabilité d'exercice s'applique à la comptabilité générale et à la comptabilité budgétaire et se double d'un cadre de mesure de la performance. Un état sur la performance financière figure dans les états financiers consolidés sur lesquels se prononce l'auditeur général.

Le passage aux nouvelles méthodes a été précédé et accompagné de l'élaboration de normes, instructions et guides préparés par l'ANAO et le ministère des finances et conformes aux normes comptables et d'audit australiennes généralement acceptées, émises par le Bureau australien des normes comptables (*Australian Accounting Standard Board*).

La réforme déjà mise en place doit se poursuivre principalement dans trois directions :

- l'adoption des normes comptables internationales (IFRS) à compter du 1^{er} janvier 2005 afin de permettre une meilleure comparaison entre le secteur public et le secteur privé : ceci va se traduire par l'introduction de principes nouveaux, y compris le cas échéant sur une base rétroactive, et a suscité des réflexions sur la prise en compte des spécificités du secteur public ;
- l'application, à partir de janvier 2005 également, des normes internationales d'audit ;
- le rapprochement entre les normes comptables et celles de la comptabilité nationale : l'objectif de ce rapprochement est d'obtenir dans un même rapport auditable, des états comparables.

¹⁰² Cette présentation, réalisée à partir de résultats d'enquêtes et d'études et de documents publiés par les institutions concernées, est sommaire et ne prétend pas à l'exhaustivité.

Bien que l'ANAO ait pu procéder dès l'origine à la certification des comptes consolidés, celle-ci s'est accompagnée de réserves jusqu'à ces dernières années. En outre, une dizaine de comptes particuliers par an en moyenne suscite également des réserves.

Liée à la mise en œuvre d'un contrôle renforcé de la performance dont elle est un outil, la nouvelle comptabilité sur la base des droits constatés est considérée comme un progrès réel en matière de transparence. Le Parlement a souhaité toutefois pouvoir disposer d'informations comptables aussi détaillées que celles fournies par la comptabilité de caisse en ce qui concerne notamment les mouvements de trésorerie. Un renforcement de l'information financière est donc recherché également sur ce plan.

- ***Le Canada***

Tous les ministères, organismes et fonds qui appartiennent au gouvernement fédéral ou qui sont sous son contrôle doivent rendre compte au Parlement. Les activités financières de toutes ces entités sont consolidées dans les états financiers (comptes publics) du Canada, à l'exception des sociétés d'Etat et entreprises publiques qui ne dépendent pas des crédits votés par le Parlement. Ces sociétés sont présentées selon la méthode modifiée de comptabilisation à la valeur de consolidation. Le périmètre comptable ne comprend pas non plus le Régime des pensions du Canada, contrôlé conjointement par le gouvernement fédéral et les provinces participantes.

Les comptes consolidés du Canada sont présentés depuis l'exercice 2002/2003 selon la comptabilité d'exercice intégrale. Cette méthode remplace la comptabilité d'exercice modifiée qui était utilisée depuis 1980. Mais la comptabilité budgétaire ainsi que celle des ministères sont encore plus ou moins partiellement fondées sur la comptabilité de caisse.

La nouvelle comptabilité publique s'appuie sur les normes généralement reconnues au Canada. Pour le secteur public, elles sont formalisées dans un manuel de comptabilité de l'Institut canadien des comptables agréés et précisées ou complétées par le Conseil du Trésor. Elles trouvent leur application dans le Plan comptable du secteur public.

L'opinion produite par la Vérificatrice générale du Canada a été jusqu'à ces dernières années positive. Celle-ci a émis toutefois dans son dernier rapport des remarques qui ne constituent pas des réserves, mais des recommandations critiques à l'attention du gouvernement. Ainsi ont été soulevées récemment la question de l'excédent excessif du compte d'assurance-emploi et celle de la comptabilisation en charges de fonds transférés aux fondations mais non utilisés.

Outre le contrôle, la Vérificatrice joue un rôle important dans l'élaboration et l'application des normes comptables et d'audit du secteur public. La mise en œuvre de la comptabilité d'exercice intégrale à partir de 2003 répond ainsi à un souhait fortement exprimé les années précédentes.

- **Le Royaume-Uni**

Il n'existe pas jusqu'à présent de compte général de l'Etat et des collectivités publiques mais des comptes par départements ministériels, par agences et par organismes. L'Etat ne possède pas de comptabilité générale complète. Seuls quelques comptes réalisent une certaine consolidation : les comptes du ministère des finances (*Treasury*), le *Consolidated Fund* et *National Loan Fund* par exemple qui centralisent les ressources ayant fait l'objet d'une approbation parlementaire ou effectuent des opérations de trésorerie pour les ministères, mais ne constituent pas le compte de l'Etat.

Le *Government Resources and Account Act* du 28 juillet 2000 établit un cadre pour la mise en place d'un compte consolidé sur la base des Principes comptables britanniques généralement agréés (UK GAAP) qui font référence notamment aux normes du secteur privé et aux normes internationales. Le ministère des finances (*Treasury*) est chargé de la coordination du projet.

L'évolution s'est traduite par:

- la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice à partir de 2002-2003, parallèlement à la comptabilité d'engagement opérationnelle sur le plan budgétaire depuis 2001-2002 ;
- l'engagement du gouvernement, dans une démarche progressive, à publier l'ensemble des comptes publics consolidés – incluant les collectivités locales – pour 2006-2007, sous l'appellation de *Whole Government Account* (WGA) : la première étape de ce processus, concernait les comptes 2003-2004 du gouvernement central (*Central Government Account*), y compris ceux des agences et des établissements du *National Health Service*.

La mise en œuvre de ce processus est désormais bien engagée. Un manuel de comptabilité, reprenant les principes comptables, a été élaboré par le ministère des finances en collaboration avec les instances spécialisées. Des principes de contrôle interne et d'audit ont été également définis. Les travaux menés prennent en compte les besoins de la comptabilité nationale. Certaines des données des comptes consolidés du gouvernement central sont reprises par le Bureau national des statistiques chargé d'établir les comptes nationaux, dans un but de comparaisons internationales.

Toutefois, ce processus n'avance pas sans se heurter à des difficultés aussi bien en ce qui concerne la comptabilité d'exercice que la consolidation des comptes.

Le *Comptroller and Auditor general* (CAG)¹⁰³ relevait par exemple dans son dernier rapport, le maintien d'une comptabilité de caisse pour l'impôt sur le revenu et les difficultés à évaluer les engagements de pensions des agents du secteur public.

S'agissant de la consolidation des comptes, plusieurs questions relatives à l'harmonisation et à la concordance des règles et procédures de tenues de comptes doivent être résolues, même s'il est convenu qu'une grande partie de celles-ci seront réglées au niveau et au moment de la consolidation centrale. En ce qui concerne les comptes du gouvernement central, la situation est bien avancée et l'expérience de comptes consolidés du gouvernement central (*Central Government Accounts*) semble concluante. Pour les autres niveaux, les choses devraient se mettre en place, comme le rapprochement progressif des dates de reddition des comptes et des années d'exercice ainsi que des systèmes d'information. Les règles de partage entre les audits « centraux » et ceux des comptes « inférieurs » semblent également assez claires et ne pas remettre en cause les pratiques actuelles. De ce point de vue, le CAG émettra une opinion sur la sincérité et la fidélité des comptes consolidés, réservant l'appréciation de la régularité aux autres audits.

¹⁰³ Fonctionnaire indépendant du Parlement, il est à la tête du National Audit Office chargé de contrôler les comptes du secteur public.

- **Les Etats-Unis**

En application du *Government Management Reform Act* de 1994, le gouvernement est tenu d'établir à compter de 1997 des états financiers consolidés audités par le *Government Accountability Office* (GAO), institution de contrôle des comptes publics. Ces états comprennent les comptes des trois pouvoirs, exécutif, législatif et judiciaire (partiellement pour ce dernier). La date de reddition des comptes a été avancée au cours des dernières années pour être fixée au 15 décembre, l'exercice s'achevant le 30 septembre. Les organismes publics sont en principe inclus dans ces états. Ne sont pas concernés en revanche, les organismes privés sur lesquels l'Etat exerce une tutelle et le Système de la *Federal Reserve* en vertu du principe d'autonomie de la politique monétaire.

Les états financiers répondent aux normes comptables généralement acceptées des Etats-Unis qui sont fondées sur les principes émis par le *Federal Accounting Standards Advisory Board* instance créée en 1990 par le *Treasury*, le Bureau du budget auprès du Président et le GAO. Depuis 1997, les comptes des départements ministériels et les états consolidés sont établis selon la comptabilité d'exercice, sauf pour les taxes et redevances pour lesquelles il est admis une comptabilité de caisse modifiée. Les comptes du Parlement et du pouvoir judiciaire, qui figurent dans les états financiers, sont, en revanche, établis selon la comptabilité de caisse.

La comptabilité d'exercice ne s'applique pas au budget qui repose sur la comptabilité de caisse.

Le GAO qui n'audite pas toujours directement lui-même les comptes des entités et organismes fédéraux a établi des normes d'audit du Gouvernement et un manuel d'audit financier à l'usage des auditeurs publics ou privés. Ces normes sont fondées sur les Normes généralement acceptées d'audit du gouvernement (GAGAS).

Un effort important reste à mener pour renforcer la cohérence et la compatibilité des systèmes et des procédures répondant aux normes fédérales (*Federal Financial Management System Standards, Federal Accounting Standards*).

Jusqu'à présent le Contrôleur général n'a pas été en mesure d'émettre une opinion sur les comptes de l'Etat fédéral. Pour les comptes de l'année fiscale 2003, il relevait les difficultés de gestion au ministère de la défense et en particulier, les problèmes d'évaluation des immobilisations et des engagements hors bilan, les défaillances concernant les comptes et procédures de réconciliation des transactions entre organismes gouvernementaux et l'insuffisance des procédures de préparation des états financiers. Il soulignait notamment que les engagements et obligations du gouvernement n'étaient pas retracés comme ils devaient l'être dans les états financiers et le budget. La certification des comptes individuels des agences – essentiellement 24 départements ministériels – que le contrôleur général est tenu de vérifier chaque année, paraît connaître une certaine amélioration puisque le nombre d'opinions émises est en augmentation mais celles-ci sont le plus souvent accompagnées de réserves.

ANNEXE III : DISPOSITIONS DIVERSES DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT

- *Transport au compte permanent des découverts du Trésor.*

Tableau 10 - Montant à transporter en augmentation des découverts du Trésor

	Excédent de	
	Dépenses	Recettes
Résultat du budget général	45 409 596 821,42	
Résultat net du compte spécial du Trésor "Pertes et bénéfices de change" soldé annuellement	10 689 488,82	
Remises de dettes aux pays les moins avancés	652 666 968,45	
Pertes et profits sur emprunts et engagements		275 736 595,49
Pertes en trésorerie		
Résultat net des comptes spéciaux clos au 31 décembre 2003		36 358 598,07
Totaux	46 072 953 278,69	312 095 193,56
Montant à transporter en augmentation des découverts du Trésor	45 760 858 085,13	

Conformément à l'article 35 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, le projet de loi de règlement du budget de 2004 propose le transfert du résultat de l'année au compte permanent des découverts du Trésor soit un montant de 45 760 858 085,13 €.

- *Pertes et profits constatés dans l'exécution des comptes spéciaux*

En application de l'article 24 alinéa 2 de la loi organique du 2 janvier 1959, « le solde de chaque compte est reporté d'année en année. Toutefois, les profits et pertes constatés sur toutes les catégories de comptes, à l'exception des comptes d'affectation spéciale, sont imputés aux résultats de l'année dans les conditions prévues à l'article 35 ».

Résultat net des comptes spéciaux en activité soldés annuellement.

Le compte d'opérations monétaires 906-01 « Pertes et bénéfices de change » enregistre un solde débiteur de 10 689 488,82 € qui n'est pas repris en balance d'entrée. Le projet de loi de règlement en propose le transport aux découverts du Trésor.

Résultat net sur les comptes spéciaux clos au 31 décembre 2004.

Le compte 902-15 «Compte d'emploi de la redevance audiovisuelle» créé par l'article 33 de la loi de n° 74-1129 du 30 décembre 1974 est clos au 31 décembre 2004 par le I de l'article 36 de la loi de finances initiale pour 2005. Le solde de ce compte (694 102, 92 €) est repris, selon les dispositions du II de l'article précité, au compte spécial du Trésor 903-60 « Avances aux organismes de l'audiovisuel public ».

Le compte 902-25 « Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien » créé par l'article 46 de la loi n° 94-1162 du 29 décembre 1994 portant loi de finances est clos au 31 décembre 2004 en vertu de l'article 38 de la loi de finances pour 2005. Le solde créditeur de ce compte (36 358 598, 07 €) est transporté en atténuation des découverts du Trésor.

Le compte 904-01 « Substances militaires » ouvert par l'article 24 de la loi n° 43-488 du 26 août 1943 est clos au 31 décembre 2004 par le I de l'article 63 de la loi de finances rectificative pour 2002. Le solde de ce compte (34 165 668, 52 €) est transféré à l'Econamat des armées, établissement public de l'Etat, à caractère commercial.

- ***Pertes et profits sur emprunts et engagements de l'Etat***

Les opérations relatives aux emprunts et engagements de l'Etat ont dégagé un solde créditeur porté en atténuation des découverts du Trésor pour un montant net de 275 736 595, 49 €. Ce résultat provient des annuités non supportées par le budget général ou un compte spécial du Trésor, pour un montant de 4 333 355,23 €, la part annuelle des décotes et des suppléments résultant des indexations pour 972, 5 M€, la part annuelle des primes pour 1 373, 4 M€, les pertes et profits sur opérations de rachat de dette négociable pour respectivement 140, 7 M€ et 15, 5 M€. et les profits divers sur emprunts et engagements pour un montant de 4,3 M€.

- ***Remises de dettes en faveur des pays les moins avancés***

Les remises de dettes aux Etats étrangers décidées par la France dans un cadre multilatéral ou bilatéral sont autorisées par des lois de finances. Les annulations sont constatées en loi de règlement. Pour 2004, elles représentent 652,6 M€ répartis entre différents dispositifs.

Remises consenties en application de la résolution 165 S9 de la CNUCED

Le projet de loi propose de transporter au compte permanent des découverts du Trésor un montant de 545 079, 02 € correspondant à la part en capital des annuités de prêts consentis au Bangladesh échues en 2004.

Remises consenties en application des décisions prises au sommet de Toronto complétées par les accords dits « termes de Naples, de Cologne et de Lyon »

Au sommet de Toronto en 1988, les sept pays les plus industrialisés ont décidé de nouvelles mesures d'allègement de dette en faveur des pays les plus pauvres et les plus endettés. Ces mesures ont été confirmées et adaptées lors de sommets suivants. Les annulations accordées par la France en 2004, s'établissent à 339 370 780, 14 € de prêts en capital et intérêts suivis au compte 903.17, géré par la Banque de France.

Remises consenties en application des décisions prises aux sommets de Dakar

Au sommet de Dakar en mai 1989, la France a décidé d'annuler la totalité des créances d'aide publique au développement détenues sur trente cinq pays les plus pauvres et les plus endettés d'Afrique sub-saharienne. Le bénéfice de cette mesure a été étendu aux PMA non africains lors de la conférence de Paris de 1990. Les annulations accordées à ce titre s'élèvent à 31 020 072, 82 €. En outre, lors du sommet de Dakar de janvier 1994, la France a apporté son soutien aux efforts d'ajustement des pays africains de la zone franc à la suite de la modification des parités du franc CFA et comorien. Les échéances en capital annulées s'élèvent à 706 568, 74 € sur le compte 903.17 géré par la Banque de France.

Remises consenties dans le cadre des accords de Yaoundé

Dans le prolongement des engagements pris au sommet franco-africain de Yaoundé en janvier 2001, l'article 82-II de la loi de finances rectificatives pour 2001 autorise le ministre de l'économie et de finances « à prendre les mesures nécessaires en vue des remises de dettes consenties par la France aux pays pauvres très endettés ». Ces mesures bénéficient aux pays remplissant les critères du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale au titre de l'initiative pays pauvres très endettés. Les remises de dettes s'élèvent à 278 634 994,81 € d'échéances en capital et intérêts au titre de 2004.

Remises consenties dans le cadre des conversions de créances

Diverses dispositions législatives ont autorisé l'annulation totale ou partielle de dettes dans le cadre d'opérations de conversion de créances en faveur du développement.

Session du Club de Paris du 10 septembre 1990.

L'article 68-III de la loi de finances rectificative pour 1990 autorise le ministre de l'économie et des finances « à prendre les mesures nécessaires en vue de l'annulation, totale ou partielle, ou de la cession de dettes de pays en développement ou de pays de l'Europe centrale et orientale bénéficiaires potentiels de concours de la Banque européenne pour la reconstruction et le développement ». Au cas par cas, lors des réunions multilatérales, sont déterminés les pays débiteurs qui, en cas de succès, voient leurs dettes convertie en projets de protection de l'environnement, d'aide au développement, ou encore en investissements. Cette mesure a bénéficié au Pérou pour un montant de 2 204 094,04 € d'échéance en capital sur le compte 903.17 géré par la Banque de France.

17^{ème} conférence des chefs d'Etat et de gouvernement de France et d'Afrique à Libreville d'octobre 1992.

A l'issue de la Conférence de Libreville, il a été décidé que les pays à revenu intermédiaire de la zone franc qui n'avaient pas pu, jusqu'alors, bénéficier d'une réduction de leur dette à l'égard de la France en raison de leur niveau de revenu, pourraient désormais bénéficier de mesures d'annulation de dettes. L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 1992 a autorisé dans la limite de 4 MdF (609,8 M€), l'annulation totale ou partielle de dettes du Cameroun, du Congo, de la Côte d'Ivoire et du Gabon. L'article 9-IV de la loi de règlement pour 2000 a ramené ce plafond à 2,37 MdF (360,8 M€). Le Gabon bénéficie d'une remise de dette de 185 378,88 € (en principal).

- ***Reconnaissance d'utilité publique pour des dépenses comprises dans des gestions de fait***

Gestion de fait « société Française pour le Droit à l'environnement (S.F.D.E.) »

Au cours de contrôles effectués sur l'emploi des subventions reçues par la Société française pour le droit à l'environnement, la Cour a relevé que deux subventions versées en novembre 1992 et octobre 1993, pour la réalisation de travaux de recherche avaient, en réalité, été utilisées d'une part, pour rémunérer des membres de la « commission d'expertise pour l'élaboration du code de l'environnement » puis du « comité d'experts pour le droit de l'environnement » et, d'autre part, pour pourvoir à des dépenses de fonctionnement de ce comité qui auraient dues être prises en charge par l'administration.

En conséquence, s'agissant de subventions qui avaient dès l'origine pour objet de pourvoir à des dépenses de fonctionnement, la Cour a estimé que le maniement de ces fonds avait le caractère de gestion de fait.

La Cour a décomposé le compte de gestion de fait en deux sous-comptes et fixé les lignes de recettes respectivement à 54 881,65 € et 18 506,55 € et de dépenses à 53 585, 52 € et 3 161, 15 € sous réserve que celles-ci soient reconnues comme ayant été faites dans l'intérêt de l'Etat.

La reconnaissance d'utilité publique permettra d'allouer définitivement les dépenses de la gestion de fait, soit 56 746, 67 €, et rendra possible la décharge des comptables de fait.

Gestion de fait « fonds pauvreté et fonds d'action sociale EdF-Gaz de France gérés pour le compte de la direction générale de l'action sociale par la Fondation de France ».

De 1984 à 1997, la direction générale de l'action sociale a disposé d'un compte spécial ouvert auprès de la Fondation de France, d'abord dans l'intitulé « fonds pauvreté », puis sous l'intitulé « fonds d'action sociale EdF-Gaz de France ». Alimenté initialement par une subvention de l'Etat, ce compte l'a été ensuite par des versements d'EdF et de Gaz de France, ayant pour objet selon des conventions de 1992 à 1997, d'abonder le financement des plans pauvreté-précarité, puis plus généralement de contribuer à la lutte contre l'exclusion.

Considérant que ces versements devaient être regardés comme des fonds de concours qui auraient dû être remis au Trésor Public et rattachés au budget de l'Etat, la Cour des comptes a prononcé une déclaration de gestion de fait pour les managements opérés depuis le 21 février 1991, les opérations antérieures étant couvertes par la prescription décennale au moment où a été rendu le premier arrêt provisoire.

Au vu du compte établi par la Fondation de France, les directeurs successifs de l'action sociale et trois autres fonctionnaires signataires d'ordres de paiement, comptables de fait, la Cour a fixé provisoirement la ligne de compte à 24.170.364,52 € en recettes et à 23.935.658,59 € en dépenses. La différence correspond pour 3.048,98 € à un reliquat de trésorerie déjà reversé et pour le surplus à diverses dépenses jugées non conformes à l'affectation fixée par les conventions liant l'Etat à la partie versante, et dont la Cour a prescrit le reversement.

Les dépenses ne pouvant être définitivement allouées qu'après avoir été reconnues comme ayant été faites dans l'intérêt de l'Etat, c'est cette reconnaissance, équivalente à une ouverture rétroactive de crédits, qui est sollicitée du Parlement à l'article 12.II du projet de loi de règlement.

**RÉPONSE DU MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES
ET DE L'INDUSTRIE
ET DU MINISTRE DÉLÉGUÉ AU BUDGET ET A LA RÉFORME DE
L'ÉTAT, PORTE PAROLE DU GOUVERNEMENT**

Vous avez bien voulu nous faire parvenir le rapport sur les comptes de l'Etat 2004 qui, outre la situation des comptes de l'exercice passé, fait un point complet et précis sur la préparation au basculement des comptes de l'Etat au nouveau référentiel comptable qui entre en vigueur le 1^{er} janvier prochain avec les dispositions de la loi organique sur les lois de finances. Nous souscrivons à la plupart des recommandations issues des investigations de la Cour des comptes.

Les comptes 2004 constituent une nouvelle étape vers la comptabilité d'exercice et plusieurs évolutions, recommandées par la Cour des comptes dans ses précédents rapports, ont pu être prises en compte. Pour autant, un travail important reste à mener en liaison avec la Cour en vue de l'objectif commun de certification. Ainsi, si les comptes 2004 ne peuvent être jugés à l'aune du futur référentiel comptable en cours de déclinaison et qui sera applicable à compter de 2006, les recommandations que vous formulez constituent une aide précieuse en vue des comptes de 2006, soumis au premier exercice de certification. Dans ce contexte, nous focaliserons la réponse sur les parties du rapport consacrées à la préparation de la Cour à la certification et à la mise œuvre de la réforme comptable.

Nous relevons tout d'abord la qualité des travaux de la Cour et l'évolution tout à fait positive de sa méthodologie, déjà engagée dans les comptes 2003, en vue de sa nouvelle mission de certification et qui sera très utile dans la conduite de nos propres travaux. Les travaux menés par la Cour sur l'analyse des procédures comptables, tant dans la phase intermédiaire d'investigation que dans la phase de clôture des comptes avec les observations d'audit qu'elle a transmises à cette occasion à nos services, contribuent en effet à identifier les points critiques en vue de la certification. S'agissant de la réforme comptable, nous nous félicitons par ailleurs que les travaux de la Cour contribuent, au travers de ce rapport, à dresser un constat objectif, équilibré et constructif de l'état d'avancement du chantier. Cet état des lieux n'empêche pas le futur certificateur de formuler des recommandations en vue du bon déroulement de ce chantier.

Parmi les points forts relevés en vue de la certification, le renforcement du contrôle interne comptable constitue en effet un axe essentiel des travaux privilégiés par la Direction générale de la comptabilité publique. En favorisant l'identification des risques et mesures correctives à prendre, le contrôle interne constitue un élément indispensable dans la fiabilisation des processus comptables et financiers de l'Etat. Comme le relève la Cour, les travaux en ce domaine se sont intensifiés depuis 2004, avec en particulier la généralisation en 2005 de l'audit comptable et financier au sein des services du Trésor, et la montée en charge au plan interministériel d'une démarche de contrôle interne comptable sur la base d'un référentiel diffusé début 2005. Il semble important de préciser qu'après une première phase indispensable d'élaboration des référentiels de contrôle interne, l'année 2005 se traduira par un accompagnement des ministères sous forme d'opérations de sensibilisation à la démarche, de formation de référents dans chaque ministère et de lancement d'expérimentations.

La Cour souligne par ailleurs que certains postes significatifs sont dès aujourd'hui largement conformes aux normes : il en va ainsi du poste « dette », des comptes financiers et de correspondants et des participations dans les entreprises publiques, qui représentent des enjeux financiers très importants. Cette action de fiabilisation sera poursuivie sur les autres postes du bilan en vue des échéances de 2006.

Ainsi, la Cour reconnaît l'importance des travaux entrepris en vue de la préparation du bilan d'ouverture avec un recensement et une évaluation des principaux actifs et passifs de l'Etat pour permettre d'avoir un périmètre le plus significatif possible, en fonction de seuils de signification. Bien entendu, les travaux restant à accomplir sur le bilan d'ouverture en matière de recensement et d'estimation des biens sont, comme le souligne la Cour, tout à fait considérables et nécessitent la poursuite d'une forte mobilisation des ministères que les nouveaux départements comptables ministériels contribuent à favoriser. Au-delà de la première estimation du parc immobilier sur laquelle des travaux complémentaires de fiabilisation sont en cours, les travaux sont engagés avec les ministères notamment sur les autres immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks et l'évaluation des principaux risques financiers (engagements hors bilan et provisions). Les incitations de la Cour des comptes auprès des ministères à mener à bien ces travaux sont à ce titre tout à fait utiles.

C'est la même préoccupation qui nous guide, s'agissant des « charges à payer » : sur ce point, des évolutions importantes devront être apportées dans le cadre du « palier 2006 » en vue d'une étape tout à fait significative dans la comptabilité en « droits constatés » : en effet, pour les administrations centrales, des solutions intégrées au système d'information Accord LOLF vont être utilisées pour le rattachement à l'exercice ; s'agissant des services déconcentrés, la comptabilisation des charges à payer devra reposer sur des procédures fiabilisées, comme nous y invite la Cour, pour servir de support à la comptabilité.

La Cour relève que l'année 2004 a été marquée par l'élaboration des normes qui constituent le nouveau référentiel comptable de l'Etat. S'agissant des évolutions des normes que la Cour préconise et, sans exclure naturellement des évolutions à moyen terme dans un contexte de convergence des normes, il nous semble que cet exercice doit être très largement déconnecté de la préparation du « palier 2006 », compte tenu des délais contraints liés à sa mise en oeuvre.

Sur la question du « palier 2006 », les travaux menés visent à sécuriser cette étape indispensable dans la mise en œuvre de la loi organique. Du point de vue comptable, l'absence de système d'information unique doit conduire, comme le relève la Cour, à des travaux supplémentaires en vue de renforcer la piste d'audit. Ce point est désormais bien intégré dans les chantiers en cours au travers notamment des exigences de documentation et de traçabilité retenues en matière de contrôle interne comptable. Des nouvelles possibilités de consultation seront aussi prévues avec un infocentre comptable dédié.

La Cour reconnaît enfin le résultat positif de la mise en œuvre du volet organisationnel de la fonction comptable avec la mise en place des départements comptables ministériels ou l'expérimentation d'un service facturier.

Pour apporter les améliorations attendues par la Cour, nous avons d'ores et déjà donné des instructions à nos services pour qu'ils se mobilisent en priorité sur les points d'amélioration identifiés par vos soins en vue de la mise en œuvre du volet comptable de la loi organique. Comme l'atteste l'analyse très complète de la Cour, des avancées solides sont acquises, même si un chemin important reste à parcourir d'ici le printemps 2007. Soyez certain que nous en sommes bien conscients, et que les mois à venir seront consacrés à poursuivre et amplifier les efforts engagés, tant dans la déclinaison du référentiel comptable et l'enrichissement de la période d'inventaire, le déploiement effectif du contrôle interne comptable et, surtout, pour la préparation du bilan d'ouverture.

Dans cette perspective, c'est pour nous une grande satisfaction de voir la Cour s'associer dans un esprit constructif à ces travaux. Seules des relations de cette nature sont à même de permettre à nos services de nouer des liens de confiance sans lesquelles serait vain notre objectif commun de voir les comptes de l'Etat certifiés. Ces échanges, amenés encore à se développer dans le cadre de la nouvelle relation de certificateur-certifié, sont essentiels pour appréhender les attentes du certificateur et permettre l'élaboration sur cette base d'un plan d'action qui vous sera soumis, dans le plein respect de l'indépendance de la Cour dans l'opinion qu'elle sera amenée à porter sur les comptes à partir de 2006.

Nous voyons dans ce rapport et dans l'accroissement des échanges constructifs avec la Cour des comptes un encouragement à poursuivre sur la voie engagée et toutes les raisons de maintenir et d'accroître la mobilisation de l'ensemble des acteurs de la fonction comptable de l'Etat et, au premier chef, de nos propres services dans le pilotage de ce chantier. Nous nous ferons votre relais auprès des autres membres du gouvernement pour leur faire part de vos attentes fortes dans la perspective de la certification des comptes.

GLOSSAIRE

ACCT	Agence comptable centrale du Trésor
ACOFA	Agence centrale des organismes de financement agricole
ACOSS	Agence centrale des organismes de sécurité sociale
ACSIA	Agence comptable des services industriels de l'armement
AE	Autorisations d'engagement
AFD	Agence française de développement
AFPA	Association pour la formation professionnelle des adultes
AFT	Agence France Trésor
AID	Association internationale de développement
AIFE	Agence pour l'informatique financière de l'Etat
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i> (Bureau national australien d'audit)
ANDRA	Agence nationale pour la gestion des déchets radioactifs
ANVAR	Agence nationale de valorisation de la recherche
APE	Agence des participations de l'Etat
ARCADE	Ajustement des recouvrements sur la comptabilité automatisée du département
BAAC	Budget annexe de l'aviation civile
BAPSA	Budget annexe des prestations sociales agricoles
BEI	Banque européenne d'investissement
BERD	Banque européenne de reconstruction et de développement
BOP	Budget opérationnel de programme
BTAN	Bons du trésor à taux fixe et intérêt annuel
BTF	Bons du Trésor à taux fixe
CADES	Caisse d'amortissement de la dette sociale
CAG	<i>Comptroller and Auditor general</i> (Contrôleur et Auditeur général, chef du NAO)
CCR	Caisse centrale de réassurance
CDC	Caisse des dépôts et consignations
CDR	Consortium de réalisation
CEA	Commissariat à l'énergie atomique
CEL	Compte d'épargne logement
CFDI	Caisse française de développement industriel
CGAF	Compte général de l'administration des finances
CGL	Comptabilité générale
CHD	Contrôle hiérarchisé de la dépense
CNAF	Caisse nationale d'allocations familiales
CNAMTS	Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés
CNES	Centre national d'études spatiales
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement
COFACE	Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur

CP	Crédits de paiement
CRP	Centres régionaux des pensions
DATAR	Délégation à l'aménagement du territoire et à l'action régionale
DCM	Département comptable ministériel
DCN	Direction des constructions navales
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGDDI	Direction générale des douanes et des droits indirects
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DGTPE	Direction générale du trésor et de la politique économique
DIE	Département informatique d'exploitation
DIT	Département informatique du Trésor
DRB	Direction de la réforme budgétaire
DTS	Droits de tirages spéciaux
EDF	Electricité de France
EPRART	Etablissement public de restructuration et d'aménagement de Roubaix-Tourcoing
EPFR	Etablissement de financement et de restructuration
ERAP	Etablissement de recherches et d'activités pétrolières
ESAR	Etablissement des sommes à recouvrer
FAD	Fonds africain de développement
FCAATA	Fonds de cessation anticipée d'activité des travailleurs de l'amiante
FDES	Fonds de développement économique et social
FEOGA	Fonds européen d'orientation et de garantie agricoles
FFIPSA	Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles
FIVA	Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante
FMI	Fonds monétaire international
FOREC	Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale
FRBG	Fonds pour risques bancaires généraux
FSC	Fonds de stabilisation des changes
FSV	Fonds de solidarité vieillesse
GAO	<i>Government Accountability Office</i> (Bureau de responsabilité de gouvernement des Etats Unis)
GDF	Gaz de France
GIE	Groupement d'intérêt économique
GIP	Groupement d'intérêt public
HLM	Habitation à loyer modéré
IAS	<i>International accounting standards</i> (anciennes "normes comptables internationales")
IEDOM	Institut d'émission des départements d'outre-mer
IFAC	<i>International federation of accountants</i> (fédération internationale des comptables)
IFRS	<i>International financial reporting standards</i> (nouvelles "normes internationales sur les états financiers")
INDIA	Infocentre national sur la dépense et informations associées
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques
INTOSAI	<i>International organization of supreme audit institutions</i> (organisation internationale des institutions supérieures de contrôle)
IR	Impôt sur le revenu

LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
MAEC	Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle
MINEFI	Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie
NDL	Nouvelle dépense locale
OAT	Obligations assimilables du Trésor
OBI	Opération budgétaire d'investissement
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODAC	Organismes divers d'administration centrale
OPE	Opérateur des politiques de l'Etat
PCE	Plan de comptes de l'Etat
PEL	Plan d'épargne logement
PGT	Paierie générale du Trésor
PIB	Produit intérieur brut
PPP	Partenariat public-privé
PPTE	Pays pauvres très endettés
PSOP	Paye sans ordonnancement préalable
RGCP	Règlement général sur la comptabilité publique
RPE	Réserve pays émergents
SCNA	Service à compétence nationale
SCNECMA	Société nationale d'étude et de construction de moteurs d'aviation
SEC	Système européen de comptes nationaux
SETRA	Service d'études techniques des routes et autoroutes
SIFT	Système de gestion de la dette et de la trésorerie
SLR	Services "liaisons-rémunérations"
SOFARIS	Société française de garantie des financements des PME
TCC	Traitement central des comptabilités
TGPE	Tableau général des propriétés de l'Etat
TIP	Titre interbancaire de paiement
TIPP	Taxe intérieure sur les produits pétroliers
TP	Taxe professionnelle
TPG	Trésorier payeur général
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
WGA	<i>Whole Government Accounts</i> (comptes consolidés du gouvernement)

INDEX

A

ACCORD, 64, 80, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 111
ACCORD 1, 86, 88, 89
ACCORD 2, 80, 86, 87, 90, 92, 111
ACCT, 33, 34, 35, 39, 48, 51, 52, 53, 80, 87, 125
ACOFA, 12, 50, 125
ACOSS, 49, 125
AC Sia, 79, 80, 81, 125
AE, 88, 125
AFD, 50, 69, 125
AFPA, 68, 125
AFT, 25, 51, 76, 125
AIFE, 86, 87, 89, 91, 92, 125
Alstom, 11, 29
ALSTOM, 29
ALTAIR, 52, 90
ANAO, 113, 114, 125
ANDRA, 95, 125
ANVAR, 29, 125
APE, 10, 47, 63, 125
ARCADE, 40, 125
Areva, 67
AREVA, 48, 67
ARIANE, 31
ARIANESPACE, 48

B

BAAC, 62, 125
Banque de France, 8, 11, 12, 28, 50, 51, 53, 54, 108, 118, 119
BAPSA, 17, 23, 61, 62, 125
BCAC, 28
BCEAO, 28
BEI, 56, 125
BTAN, 13, 25, 76, 125
BTF, 13, 25, 125

C

CADES, 49, 95, 125
CCR, 27
CDC, 17, 28, 125
CDR, 48, 95, 125
CEA, 48, 67, 125
CEL, 28, 55, 56, 125
CFDI, 29, 125
CGAF, 7, 8, 15, 16, 19, 22, 25, 30, 31, 33, 34, 36, 55, 56, 100, 101, 102, 110, 111, 125
CGL, 40, 42, 58, 87, 90, 92, 125
Charbonnages de France, 11, 49
CHD, 84, 125
CNAF, 43, 125
CNAMTS, 49, 125
CNES, 48, 125
CNUCED, 35, 118, 125
CODEVI, 28
Coface, 27

D

DATAR, 29, 126
DCM, 65, 66, 67, 75, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 126
DGCP, 20, 22, 33, 34, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 52, 59, 64, 74, 75, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 89, 90, 91, 94, 97, 98, 105, 110, 126
DGDDI, 35, 37, 38, 39, 41, 42, 105, 110, 126
DGE, 37, 38, 41, 126
DGI, 30, 35, 37, 38, 39, 41, 42, 46, 74, 105, 110, 126
DGTPE, 50, 79, 126
DIE, 40, 126
DIT, 40, 126
DOM, 27

E

EDF, 11, 17, 67, 126
EdF-Gaz de France, 120
EPFR, 48, 49, 95, 126
EPRART, 108
ERAP, 11, 14, 53, 67, 126
ESAR, 40, 126
Etablissement public de financement et de restructuration, 11
Eumetsat, 56

F

FCAATA, 30, 126
FDES, 50, 69, 126
FEOGA-Garantie, 12
FFIPSA, 23, 62, 126
FIVA, 30, 126
FMI, 13, 20, 21, 25, 51, 55, 101, 126
FOREC, 17, 18, 126
FRBG, 28, 126

G

GAO, 116, 126
GDF, 11, 126
GIE, 67, 126
GIP, 67, 126

I

IEDOM, 53, 126
IFAC, 33, 58, 93, 94, 95, 126
INDIA, 86, 89, 90, 126
INTOSAI, 33, 93, 94, 126
IPSAS, 95, 113
IR, 17, 37, 39, 40, 126
IS, 17, 37, 38

K

KLM, 11

L

LFI, 88, 91

LOLF, 5, 14, 19, 20, 43, 48, 51, 56, 59, 61, 63, 64,
69, 76, 78, 79, 80, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89,
90, 91, 92, 97, 100, 105, 106, 122, 127

Lordex, 29

M

MEN, 40

MINEFI, 26, 42, 44, 48, 50, 51, 64, 65, 68, 71, 78,
80, 81, 82, 85, 86, 87, 89, 91, 97, 127

N

Natexis, 28, 50

NDC, 90, 92

NDL, 89, 90, 91, 127

O

OAT, 13, 25, 26, 76, 107, 127

OBI, 86, 127

OCDE, 94, 127

ODAC, 106

OPE, 68, 127

P

PAY, 42, 43

PCE, 59, 60, 127

PEL, 28, 55, 56, 127

PGT, 42, 43, 44, 45, 80, 81, 84, 87, 127

PIB, 30

Picardex, 29

PPTE, 29, 127

PSOP, 42, 127

R

RAR, 40

REC, 40, 54

RPE, 30, 127

S

SCNA, 86, 87, 127

SEC 95, 23, 106

SETRA, 72, 127

SNECMA, 11

société de développement régional Picardex, 29

SOFARIS, 11, 56, 127

T

TCC, 58, 90, 127

TGPE, 46, 47, 71, 76, 127

TIP, 54, 127

TIPP, 12, 16, 22, 35, 37, 38, 127

TP, 37, 38, 127

TPG, 71, 73, 82, 127

Trésor public, 28

TVA, 12, 14, 16, 17, 22, 35, 36, 37, 38, 41, 51, 107,
127