

RAPPORT

**SUR L'EXECUTION DES LOIS DE FINANCES
EN VUE DU REGLEMENT DU BUDGET
DE L'EXERCICE 2003**

RAPPORT SUR LES COMPTES DE L'ETAT

**DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE
SUR LES COMPTES 2003**

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
TITRE 1 - LES COMPTES 2003.....	5
I - LE BILAN DE L'ETAT.....	6
A - <i>La situation nette</i>	6
B - <i>L'actif</i>	7
C - <i>Le passif</i>	10
II - LE COMPTE DE RESULTAT.....	14
A - <i>Le résultat courant</i>	15
B - <i>Le résultat exceptionnel</i>	16
III - LES ENGAGEMENTS HORS-BILAN.....	17
A - <i>La dette garantie</i>	17
B - <i>Les garanties liées à des missions d'intérêt général</i>	18
C - <i>les garanties de protection des épargnants</i>	19
D - <i>Les garanties de change</i>	19
E - <i>Les mises en jeu de la garantie de l'Etat</i>	20
F - <i>La mise en jeu de la responsabilité de l'Etat</i>	20
G - <i>Les garanties de passif</i>	20
H - <i>Les engagements financiers de l'Etat</i>	20
I - <i>Les engagements de retraites</i>	21
TITRE 2 - LA MISE EN ŒUVRE DE LA REFORME COMPTABLE.....	22
I - LA PREPARATION DES NOUVELLES NORMES COMPTABLES.....	23
A - <i>Le comité des normes de comptabilité publique</i>	23
B - <i>Le cadre conceptuel des nouvelles normes</i>	23
C - <i>Treize normes comptables</i>	24
II - L'EVOLUTION DE LA FONCTION COMPTABLE.....	26
A - <i>La nouvelle organisation comptable</i>	26
B - <i>Le renforcement des processus de contrôle interne et de la fonction d'audit interne dans le réseau du trésor public</i>	29
C - <i>Les nouveaux modes de contrôle des opérations des ordonnateurs</i>	30
D - <i>Une responsabilité qui doit être repensée</i>	31
III - LA REFORTE DU SYSTEME D'INFORMATION BUDGETAIRE ET COMPTABLE.....	33
A - <i>Génèse et caractéristiques du projet ACCORD</i>	33
B - <i>Les conditions de raccordement à ACCORD 1</i>	34
C - <i>Le déploiement d'une version intermédiaire (ACCORD 1 BIS) dans trois ministères</i>	37
D - <i>Les conséquences de l'abandon du marché ACCORD 2</i>	38
IV - LA MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITE D'ANALYSE DES COUTS DES ACTIONS DE L'ETAT.....	41
A - <i>La situation actuelle dans les ministères</i>	41
B - <i>les travaux en cours</i>	41
TITRE 3 - LA PREPARATION DE LA CERTIFICATION.....	43
I - LA DEMARCHE DE LA COUR.....	44
A - <i>Les différentes étapes de l'analyse des risques</i>	44
B - <i>Le découpage des travaux par cycles de contrôle et phases d'audit</i>	45
C - <i>l'adequation des moyens aux objectifs</i>	46
II - L'ANALYSE DES RISQUES.....	47
A - <i>Les charges de fonctionnement et d'intervention</i>	47
B - <i>Les immobilisations corporelles</i>	50
C - <i>Les produits régaliens</i>	53
D - <i>Les transferts de l'Etat à la sécurité sociale</i>	56
E - <i>Les dotations et participations</i>	57

TITRE 4 - LES VERIFICATIONS EFFECTUEES EN 2003.....	61
I - LES RELATIONS FINANCIERES AVEC LES AUTRES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES	62
A - <i>Les observations de la Cour sur la comptabilité générale de l'Etat</i>	62
B - <i>Les autres observations de la Cour</i>	62
II - LA DETTE FINANCIERE ET LA TRESORERIE	64
A - <i>La dette financière</i>	64
B - <i>Les comptes de correspondants</i>	67
C - <i>les comptes financiers</i>	69
D - <i>La gestion active de la trésorerie</i>	71
III - LES ENGAGEMENTS HORS-BILAN.....	72
A - <i>la dette garantie</i>	72
B - <i>Les instruments financiers à terme</i>	73
C - <i>les autres engagements</i>	74
IV - LE PROCESSUS D'ARRETE DES COMPTES ET LA CONSTRUCTION DES ETATS FINANCIERS	75
A - <i>les écritures de corrections de fin de gestion</i>	75
B - <i>les opérations d'inventaire</i>	77
C - <i>la construction des états financiers issus de la comptabilité générale de l'Etat</i>	80
V - L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE DES APPLICATIONS COMPTABLES CGL ET TCC.....	82
A - <i>La planification et l'organisation de l'environnement informatique</i>	82
B - <i>L'acquisition et la mise en place des applications</i>	82
C - <i>L'exploitation et le soutien aux utilisateurs</i>	82
D - <i>La surveillance de l'environnement informatique</i>	83
TITRE 5 - COMPTE-RENDU DES VERIFICATIONS DE LA COUR EN VUE DE LA DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE	84
A - <i>Les arrêtés de report</i>	84
B - <i>Le rapprochement des balances générales de sortie 2002 et d'entrée 2003</i>	84
C - <i>Le rapprochement des balances de sortie 2003</i>	86
I - LA MISSION DE LA COUR.....	87
II - LA PROCEDURE D'ARRETE DES COMPTES ET DE PREPARATION DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT ...	89
III - LES OBSERVATIONS RELATIVES A LA DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE.....	92
ANNEXES	
I - LE VOCABULAIRE DE LA COMPTABILITE.....	95
II - L'ORGANISATION ACTUELLE DES CHAINES DE LA RECETTE ET DE LA DEPENSE.....	98
III - DISPOSITIONS DIVERSES DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT.....	99
IV - LES DETTES DE L'ETAT AUPRES DE SES FOURNISSEURS PUBLICS.....	103
GLOSSAIRE.....	104
INDEX.....	106

INTRODUCTION

Dans quelques mois, le 1^{er} janvier 2005, la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, issue d'une initiative parlementaire, franchira une nouvelle étape, l'ordonnance de 1959 étant abrogée. La nouvelle loi a deux objectifs principaux : orienter la gestion publique vers la recherche de résultats performants, et renforcer l'information et le contrôle sur les finances publiques.

A ce titre, la LOLF se termine par un chapitre sur le contrôle, dont l'article 58 concerne la Cour des comptes.

La Cour, qui a apporté son assistance à l'élaboration de la « nouvelle constitution financière » du pays, organise ses travaux dans le cadre de ce nouveau dispositif depuis 2000.

Elle a réalisé un rapport préliminaire, qui représente sa contribution au débat d'orientation budgétaire, que prévoient et organisent les articles 48 et 58-3 de la LOLF : ce rapport replace les résultats de l'exécution de l'exercice antérieur dans le cadre d'un examen général des finances de l'Etat et des finances publiques.

Dans la perspective de l'entrée en vigueur de la LOLF, la Cour présente cette année deux rapports, l'un sur les résultats et la gestion budgétaire et l'autre sur les comptes de l'Etat.

Le premier rapport est relatif aux résultats, qu'ils soient budgétaires ou non, de l'exécution de l'exercice antérieur. D'une part, il aborde les résultats financiers de l'Etat, la gestion des recettes et des dépenses, les opérations de trésorerie et la régularité de la gestion. D'autre part, il suit, depuis 2002, l'état d'avancement de la loi organique et fournit – au-delà du commentaire des données budgétaires – des analyses synthétiques et ministérielles des politiques publiques, qui préfigurent ce que seront les futures analyses des programmes, dont le rapport annuel sur l'exécution fournira le premier niveau.

Le deuxième rapport examine les états financiers de l'Etat et les comptes. Ce rapport sur les comptes 2003 comprend cinq titres : le premier commente les états financiers issus de la comptabilité générale de l'Etat ; le second est un point de situation sur la réforme de la comptabilité de l'Etat ; le troisième décrit la démarche de la Cour dans la préparation de la certification et rend compte de ses analyses sur les risques liés à certains postes des états financiers ; le quatrième illustre cette démarche en présentant les résultats des audits comptables menés par la Cour sur certains types d'opérations ; le cinquième et dernier titre correspond à la déclaration générale de conformité, prévue par l'article 36 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances¹.

Les observations de la Cour ont été soumises à la contradiction du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et à celle de chacun des ministres concernés.

¹ Cette formalité juridique consiste à vérifier la cohérence des comptes généraux de l'Etat avec les comptes individuels des comptables principaux du Trésor et avec la comptabilité des ministres. Il se distingue de la future certification par l'objet et l'ampleur beaucoup plus limités des vérifications auxquelles il donne lieu.

TITRE 1 - LES COMPTES 2003²

Les états financiers 2003 ont été établis selon des principes et règles comptables identiques à 2002, sauf pour ce qui concerne :

- l'extension aux opérations de pensions, à la dette non négociable et aux comptes rémunérés de correspondants du Trésor les plus importants, de la comptabilisation des intérêts courus non échus, ainsi que le provisionnement des intérêts échus non payés³ ;
- le rattachement des produits de la taxe intérieure sur les produits pétroliers en janvier 2004 à l'exercice précédent, comme c'était déjà le cas pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- la comptabilisation respectivement à l'actif et au passif des décotes et primes⁴ sur emprunts et bons du Trésor, qui faisaient auparavant l'objet d'une contraction au passif.

Ces modifications, conformes aux recommandations de la Cour, ont donné lieu à un retraitement du bilan fin 2002 afin de faciliter les comparaisons avec les données fin 2003. Il se traduit par un écart de 6,6 Md€ entre le total du bilan de sortie 2002 (342,8 Md€) et celui du bilan d'entrée 2003 (349,4 Md€)⁵. La situation nette est améliorée de 0,4 Md€ (- 498,8 Md€ au lieu de - 499,2 Md€).

Les analyses qui suivent sont fondées sur les données 2003 telles qu'elles figurent dans le compte général de l'administration des finances (CGAF)⁶. Elles sont donc tributaires des insuffisances du référentiel comptable actuel qui n'est fondé qu'en partie sur le principe des droits constatés ainsi que d'erreurs de comptabilisation, qui, lorsqu'elles ont été relevées par la Cour, et non corrigées dans les comptes arrêtés, sont indiquées au titre 4 du présent rapport.

Sont commentés le bilan, le compte de résultat et le hors-bilan de l'Etat. Le tableau des flux de trésorerie de l'Etat pour 2003 est présenté dans le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire. Son mode de construction est critiqué au titre 4 du présent rapport. Une annexe consacrée au vocabulaire de la comptabilité détaille la signification des principaux termes comptables utilisés.

² Les états d'exécution des opérations budgétaires sont analysés dans le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire.

³ Dans un prêt, chaque jour produit ou « fait courir » des intérêts. Le prêteur ne peut cependant exiger le paiement de ceux-ci qu'à une date fixe déterminée à l'avance, la date d'échéance. Les intérêts dus, mais pas encore exigibles, sont appelés intérêts courus non échus. Par ailleurs, des intérêts exigibles peuvent ne pas être réclamés immédiatement par le prêteur ou acquittés tout de suite par l'emprunteur ; la créance du premier et la dette du second n'en subsistent pas moins : il s'agit alors d'intérêts échus non payés.

⁴ Les primes et décotes correspondent à la différence (positive ou négative) entre la valeur nominale des titres émis et le prix payé par les souscripteurs dans le cadre d'une adjudication.

⁵ La colonne « année 2002 » du « bilan agrégé au 31 décembre 2003 », publié dans le rapport de présentation du CGAF (p. 94 et suivantes) n'est pas utilisable en l'état, car elle intègre l'un des changements de méthodes (non-contraction des primes et décotes), mais pas les deux autres. Des explications sur les changements de méthode ont cependant été introduites dans ledit rapport au niveau des commentaires ou des tableaux.

⁶ Le CGAF, annexé au projet de loi de règlement, comprend la balance générale des comptes de l'Etat. Il est accompagné d'un rapport de présentation qui contient les états financiers de synthèse de l'Etat (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, annexe).

I - LE BILAN DE L'ETAT

Tableau 1 - Bilan de l'Etat (en M€)

ACTIF	2002	2002 (pro forma)	2003	PASSIF	2002	2002 (pro forma)	2003
				Situation nette	- 499 175	- 498 824	-578 545
Immobilisations	259 834	259 834	235 411	Dettes financières	747 984	748 148	817 060
Incorporelles nettes	213	213	190	Négociable	733 125	733 125	804 021
Corporelles nettes	91 259	91 259	93 612	Non négociable	14 493	14 493	12 787
Prêts et avances	18 043	18 043	18 044	Provisions pour risques et charges	-	164	252
Dotations et participations	150 319	150 319	123 566	Concours Banque de France	366	366	-
Actif circulant	72 044	72 863	70 901	Autres dettes	86 374	86 676	71 142
Redevables	18 231	18 231	18 715	Titres de participation non libérés	288	288	420
Débiteurs divers	30 961	31 189	32 103	Services non personnalisés et budgets annexes	805	805	1 270
Comptes d'attente débiteurs	2 095	2 095	1 354	Chèques sur le Trésor	495	495	492
Produits à recevoir	13 797	14 394	15 794	Correspondants et déposants	66 685	66 987	51 996
Etablissements financiers	6 910	6 904	2 882	Créditeurs divers/comptes d'attente créditeurs	11 247	11 247	9 248
Caisse	47	47	49	Charges à payer	6 086	6 086	6 614
Mouvements entre comptes financiers	3	3	4	Appels de marge sur pensions livrées	768	768	1 102
Régularisation	10 955	10 955	10 284	Régularisation	7 527	7 527	5 606
Charges à répartir / engagements étalés	312	312	262	Dépenses réglées dans la période suivante	6 800	6 800	5 261
Dépenses du budget de l'année suivante	3 219	3 219	3 133	Autres comptes de régularisation créditeurs	727	727	345
Autres comptes de régularisation débiteurs	7 424	7 424	6 889	Reversements sur dépenses à annuler	-	-	-
Divers	14	5 717	5 494	Divers	137	5 842	6 827
Décotes	-	5 704	5 484	Primes (nettes des décotes en 2002)	137	5 842	6 827
Suppléments d'indexation	14	13	10				
TOTAL	342 847	349 369	322 090	TOTAL	342 847	349 369	322 090

CGAF 2003(bilan de l'Etat pour l'année 2003) ; Cour des comptes (à partir de la balance d'entrée 2003) pour l'année 2002 pro forma; CGAF 2002 (bilan de l'Etat pour l'année 2002)

A - LA SITUATION NETTE

La situation nette est la différence entre les actifs et les passifs et donc normalement une mesure de la richesse d'une entité. Cette interprétation doit cependant être proscrite dans le cas de l'Etat. En effet, comme le relève l'introduction du nouveau recueil des normes comptables de l'Etat (applicables à partir de 2006) , "la notion même d'actif, telle que retenue pour

l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un "actif incorporel" très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt".

Si le niveau de la situation nette de l'Etat ne peut donc être commenté utilement, faute de point de comparaison, son évolution peut être néanmoins un indicateur intéressant, qui englobe certaines opérations non prises en compte dans le résultat (notamment l'effet des réévaluations des immobilisations corporelles et financières).

La situation nette de l'Etat s'établit à - 578,5 Md€ au 31 décembre 2003 (- 498,8 Md€ au 31 décembre 2002). Elle se décompose entre un report à nouveau de -545,9 Md€⁷, le résultat de l'année (- 54,0 Md€), et un écart de réévaluation positif de 21,4 Md€ (16,4 Md€ de réévaluation des dotations et participations de l'Etat ; 5 Md€ de réévaluation des immobilisations corporelles).

B - L'ACTIF

1) - L'actif immobilisé

L'actif immobilisé (235,4 Md€) a diminué de 24,4 Md€ en 2003. Cette baisse résulte de la réduction du montant des immobilisations financières (- 26,7 Md€), qui n'a pas été compensée par la revalorisation des immobilisations corporelles et incorporelles nettes (2,3 Md€).

a) - Les immobilisations corporelles et incorporelles

Le stock brut des immobilisations corporelles et incorporelles s'établit à 154,6 Md€ au 31 décembre 2003, en hausse de 9,5 Md€ par rapport à 2002. L'augmentation résulte de la réévaluation des constructions civiles en fonction du coût de la construction (+ 1,0 Md€), de la sortie des immobilisations amorties en totalité (-6,7 Md€) et des investissements de 2003 affectés essentiellement aux immobilisations corporelles (+15,2 Md€).

Le stock net des amortissements est de 93,8 Md€ (+ 2,3 Md€). Les amortissements ont augmenté de 7,1 Md€. Cette évolution est le solde de 13,8 Md€ de dotations supplémentaires et d'une diminution de 6,7 Md€ correspondant aux immobilisations sorties du bilan en 2003.

Pour les matériels de l'Etat, un amortissement linéaire est pratiqué, en général sur cinq ans (quatre ans pour les logiciels). Mais les achats de matériel militaire sont toujours amortis intégralement l'année de leur acquisition, ce qui gonfle artificiellement la part des équipements militaires dans la dotation aux amortissements de 2003 (5,2 Md€ soit 38 % du total).

b) - Les immobilisations financières

- ***Les dotations et participations***

Les dotations et participations inscrites à l'actif de l'Etat fin 2003 pour un total de 124 Md€ sont évaluées à partir des bilans des organismes considérés disponibles à la date de réalisation du CGAF, c'est-à-dire ceux établis au 31 décembre 2002. Les dotations et participations dans les entreprises du secteur marchand et créances rattachées sont évaluées à 84 Md€, les administrations de sécurité sociale à 21 Md€, les organismes divers du secteur non marchand à 33 Md€ et les organismes internationaux hors Union européenne à 20 Md€.

⁷ Dans une entité dotée de capitaux propres, le résultat peut être affecté aux détenteurs de parts de cette entité, conservé sous la forme d'une réserve ou reporté en vue d'une répartition future. Pour l'Etat, le résultat ne peut être réparti et est chaque année entièrement reporté. Le report à nouveau correspond donc à la somme des résultats de l'Etat depuis l'origine.

Les structures de défaillance⁸ sont inscrites à l'actif de l'Etat pour une valeur négative de 34 Md€

L'évolution des dotations et participations de l'Etat en 2003 (-26,7 Md€) résulte de :

- l'actualisation des dotations et participations : la variation globale (-26,7 Md€) est le solde d'augmentations et de diminutions dont les plus significatives ont concerné Gaz de France (+ 3,3 Md€⁹) dans un sens, France Télécom (-17,9 Md€¹⁰) les administrations de sécurité sociale (-5,2 Md€) et la Banque de France (-4,1 Md€¹¹) dans l'autre ;
- les cessions de titres (-1,2 Md€), correspondant pour l'essentiel au transfert au secteur privé d'une part du capital de Renault SA ;
- les achats de titres, dotations en capital et avances d'actionnaires (+1,2 Md€) : les opérations les plus importantes sont une dotation de 1,4 Md€ à Charbonnages de France et une diminution des participations aux organismes spéciaux (-0,6 Md€), notamment le Fonds monétaire international (FMI).

- ***Les prêts et avances***

Les prêts s'élèvent à 16,9 Md€ fin 2003. Les bénéficiaires sont des Etats étrangers, à hauteur de 92% : 6,1 Md€ afférents aux accords de consolidation des dettes envers la France dans le cadre du Club de Paris¹² ; 5,2 Md€ de prêts accordés par l'intermédiaire de Natexis ; 4,2 Md€ octroyés par l'intermédiaire de l'Agence française de développement (AFD) ; 0,3 Md€ restant à annuler dans le cadre des engagements pris au sommet de Dakar et dans le cadre de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED).

L'augmentation sensible du montant des avances et autres immobilisations financières (1,2 Md€ au lieu de 0,7 fin 2002) résulte de la souscription par l'Etat à deux emprunts obligataires émis dans le cadre du plan de sauvetage de la société ALSTOM.

2) - L'actif circulant

Les principaux postes de l'actif circulant sont les restes à recouvrer sur redevables, les produits à recevoir, les comptes d'attente débiteurs, les débiteurs divers et les disponibilités en banque et en caisse.

a) - Restes à recouvrer sur redevables

Les restes à recouvrer sur redevables s'établissent à 51,7 Md€, en montant brut, au 31 décembre 2003, contre 54,4 Md€ au 31 décembre 2002 : 93% de ce poste (45,2 Md€) est représenté par les impôts et taxes impayés.

⁸ Les structures de défaillance sont des personnes morales créées par l'Etat pour gérer les passifs d'organismes qu'il contrôlait et qui n'étaient plus en état de faire face à leurs engagements : la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES), l'Etablissement public de financement et de restructuration (EPFR : défaillance du Crédit Lyonnais) et l'Etablissement public de réalisation et de défaillance (EPRD : défaillance du Comptoir des entrepreneurs).

⁹ Cette augmentation des capitaux propres de Gaz de France en 2002 correspond à la différence entre le résultat (3,6 Md€) et le dividende (0,3 Md€).

¹⁰ Cette diminution traduit la baisse des cours de l'action France Télécom en 2002.

¹¹ Cette baisse retranscrit la diminution des comptes de réévaluation au passif de la Banque de France en 2002. Elle s'explique par la diminution de la valeur des réserves de change en dollars du fait de l'appréciation de l'euro d'une part, des ventes de devises réalisées par la banque centrale d'autre part.

¹² Créé en 1956, le Club de Paris est une instance informelle de coordination destinée à rééchelonner ou à remettre tout ou partie de la dette des pays en difficulté envers les bailleurs de fonds publics.

Depuis 1999, le stock des créances fiscales fait l'objet d'un provisionnement, en fonction des perspectives de recouvrement. Aussi est-il inscrit au bilan pour son montant net. La provision à la fin de l'année (32,9 Md€) résulte de l'agrégation de la provision fin 2002 (36,2 Md€) d'une part, de la dotation aux provisions de l'année 2003 (18,6 Md€) nette de la reprise sur provisions (21,8 Md€) liée aux dégrèvements et admissions en non-valeur¹³ constatés dans l'année d'autre part.

Les restes à recouvrer sur amendes et condamnations pécuniaires sont en forte hausse (1,8 Md€ au 31 décembre 2003, + 35%) et retrouvent des niveaux comparables à ceux qui prévalaient avant l'amnistie présidentielle de 2002 (2,3 Md€ au 31 décembre 2001).

b) - Produits à recevoir

Les produits de la TVA, depuis 2000, et de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), à compter de 2003, encaissés en janvier sont rattachés à l'exercice précédent sous la forme de produits à recevoir : 14, 6 Md€ pour la TVA et 0,5 Md€ pour la TIPP encaissés en janvier 2004 figurent ainsi à l'actif fin 2003. Le poste « produits à recevoir » enregistre aussi, pour 0,7 Md€, les intérêts courus non échus à recevoir sur les contrats d'échange de taux et les appels de marge qui leur sont liés¹⁴.

c) - Débiteurs divers

Le poste « débiteurs divers » représente 32,1 Md€ au 31 décembre 2003. Il est constitué pour 30,6 Md€ de créances résultant de placements à court terme de l'Etat (prêts en blanc ou prises en pension de titres¹⁵).

d) - Compte d'attente débiteurs

Les comptes d'attente (appelés aussi comptes transitoires ou comptes d'imputation provisoire) servent à enregistrer des opérations qui exigent une information supplémentaire avant d'être qualifiées définitivement. Ces comptes doivent normalement être soldés avant la fin de l'exercice. Fin 2003, des comptes d'attente débiteurs sont inscrits à l'actif pour 1,4 Md€. Ce montant qui reste trop élevé a néanmoins connu une forte diminution au cours des dernières années (4,9 Md€ en 2001 ; 2,1 Md€ en 2002).

e) - Banques et caisse

La trésorerie de l'Etat en banque ou en caisse (2,3 Md€), fin 2003, affiche une nette diminution par rapport à 2002 (6,9 Md€) et 2001 (10,3 Md€). Cette évolution reflète une gestion plus active de cette trésorerie : en particulier, les excédents ponctuels sur le compte du Trésor à la Banque de France sont désormais placés à très court terme. Le solde du compte du Trésor a ainsi été ramené à 149 M€ à la clôture de l'exercice 2003, alors qu'il s'élevait à 653 M€ à fin 2002.

¹³ Un dégrèvement est une décision par laquelle l'administration renonce à une créance fiscale soit parce qu'elle n'est pas fondée (erreur du contribuable ou de l'administration), soit à titre gracieux. Une admission en non-valeur consiste, sans remettre en cause le droit de l'Etat, à ne plus comptabiliser une créance fiscale parce que celle-ci est jugée irrécouvrable.

¹⁴ Un contrat d'échange de taux est un instrument financier par lequel deux parties échangent les flux d'intérêt liés à leurs dettes respectives pour une période donnée. Pour toute transaction financière courant sur une certaine période, le versement d'un appel de marge consiste à régler périodiquement à une contrepartie la différence entre le montant de la transaction et la valeur de marché actuelle.

¹⁵ Un prêt « en blanc » est accordé sans prise de garantie. Lors d'une prise en pension de titres, la liquidité n'est remise qu'en échange du dépôt de titres chez le prêteur : ceux-ci seront restitués à l'emprunteur lorsque lui-même remboursera les liquidités qui lui ont été mises à disposition.

3) - Autres actifs

Les comptes de régularisation débiteurs figurent à l'actif pour un montant de 10,2 Md€ fin 2003. La principale écriture (5,3 Md€) correspond au remboursement des avances consenties par le Trésor public à l'Agence centrale des organismes de financement agricole (ACOFA) pour les besoins temporaires de préfinancement des dépenses de la Politique agricole commune (PAC). Enfin, à compter de 2003, l'actif de l'Etat enregistre de façon séparée les décotes constatées lors de l'émission d'emprunts ou de bons du Trésor (5,7 Md€), qui étaient jusque là contractées avec les primes au passif.

C - LE PASSIF

1) - La dette de l'Etat

La dette de l'Etat a plusieurs définitions.

Au sens du CGAF, la dette de l'Etat comprend la dette financière, les dépôts des correspondants et des services non personnalisés de l'Etat, les charges à payer et dettes diverses, les appels de marges sur pensions, mais pas les comptes d'attente créditeurs.

Outre le CGAF, le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie publie selon un rythme mensuel une situation mensuelle des opérations du Trésor (SMOT) et annuellement une situation résumée des opérations du Trésor (SROT). La dette au sens de la SROT exclut une partie des dettes diverses et les appels de marge sur pensions, mais prend en compte certains comptes d'attente.

La notion d'endettement brut des administrations publiques, utilisée dans le cadre de la procédure communautaire de surveillance des déficits excessifs, est issue de la comptabilité nationale. Pour l'Etat, les données utilisées proviennent de la comptabilité générale, mais subissent quelques retraitements, détaillés au point b ci-dessous.

a) - En comptabilité générale

Au sens du CGAF, la dette de l'Etat s'est accrue de 58,5 Md€ en 2003, passant de 826,7 Md€ fin 2002 à 885,2 Md€ fin 2003 (+7%)¹⁶.

- **La dette financière**

Dans le référentiel comptable actuel, la dette financière est la dette pour laquelle la créance détenue sur l'Etat est matérialisée par un titre. Si ce titre peut être échangé de manière dématérialisée, il s'agit de dette financière négociable.

La dette financière négociable s'élève à 804 Md€ fin 2003 et représente 90% de la dette totale (89% en 2002 ; 88% en 2001 ; 77% en 1990). L'encours se décompose en trois grandes catégories de titres :

- long terme (10/30 ans) : obligations assimilables du Trésor (OAT), 524 Md€ (+ 7%),
- moyen terme (2/5 ans) : bons du Trésor à intérêts annuels (BTAN), 172 Md€ (+ 11%),
- court terme (trois mois/un an) : bons du Trésor à taux fixe (BTF), 108 Md€ (+23%).

La dette négociable est détenue par une large gamme de souscripteurs. S'agissant des OAT, au deuxième trimestre 2003, selon la Banque de France, les assurances et caisses de

¹⁶ La SROT évalue la dette de l'Etat à 881,1 Md€ fin 2003.

retraite, les établissements de crédits et les organismes de placement commun en valeurs mobilières (OPCVM) résidents représentaient respectivement 33%, 14% et 9% de l'encours. Les ménages, sociétés et administrations résidents n'en détenaient ensemble que 3%. La part des non-résidents est de 41%.

La dette financière non négociable (13,0 Md€) diminue de 13%. L'essentiel est constitué par les bons du Trésor détenus par des organismes internationaux (9,1 Md€) et les monnaies métalliques en circulation (2,4 Md€). Mais la dette financière non négociable comprend aussi des émissions et engagements anciens non remboursés. En revanche, les concours accordés par la Banque de France avant 1994 sont désormais intégralement remboursés.

- ***Les autres dettes***

Hors comptes d'attente créditeurs, la dette non financière diminue de 13% et retrouve, à 68,1 Md€, son niveau de 1998.

Les dépôts de fonds des correspondants du Trésor (51,9 Md€) enregistrent une diminution de 14,8 Md€ qui s'explique par la mise en place du Fonds de réserve des retraites, qui a été autorisé à placer ses liquidités jusqu'ici déposées au Trésor public auprès de la Caisse des dépôts et consignations, et la restitution à La Poste des dépôts des comptes chèques postaux¹⁷.

Les budgets annexes et certains autres services non personnalisés de l'Etat (pouvoirs publics, services bénéficiaires de fonds spéciaux) sont traités dans le référentiel comptable actuel de l'Etat comme des correspondants dotés d'une personnalité morale distincte. Leur patrimoine et leurs dettes ne figurent pas au bilan, dans lequel n'apparaissent que leurs disponibilités à la fin de l'année déposées sur des comptes internes au Trésor (pour un montant total de 1,3 Md€).

Les charges à payer qui augmentent de 0,5 Md€ s'élèvent à 6,6 Md€ dont 6,0 Md€ retracent les remboursements de TVA effectués en janvier et février 2004 au titre de la gestion 2003, et le solde (0,6 Md€) les intérêts courus non échus à payer sur les contrats d'échange de taux d'intérêt et les appels de marge afférents.

Le poste « créditeurs divers » (6,3 Md€) affiche aussi une augmentation sensible (3,6 Md€ en 2002) qui s'explique par le reclassement de certains comptes d'attente créditeurs dans cette catégorie (cf. ci-dessous).

Les dettes résultant des appels de marge reçus sur pensions représentent 1,1 Md€ fin 2003.

b) - En comptabilité nationale

La dette des administrations publiques notifiée aux institutions communautaires est évaluée à partir du tableau des opérations financières de la comptabilité nationale. Elle exclut certains types de dette, notamment les crédits commerciaux, les charges à payer, les intérêts courus non échus. Elle comprend en revanche la dette en crédit-bail. Elle est évaluée en valeur nominale, c'est-à-dire à la valeur faciale de la dette et non en valeur de marché.

Pour parvenir à la dette de l'État au sens communautaire (799,0 Md€ en 2003, soit une progression de 8% par rapport à 2002), en sus des retraitements précités, on déduit les dettes de l'État vis-à-vis des autres administrations publiques. Enfin, cette dette est additionnée à celle

¹⁷ La Poste a longtemps été tenue de déposer l'intégralité des fonds qu'elle collectait sur les comptes chèques postaux (CCP) au Trésor public. Le précédent contrat de plan de l'exploitant public l'a autorisé à transférer progressivement ceux-ci à une filiale (Efiposte) chargée de gérer ses actifs. Cette « décentralisation des CCP » s'est achevée en 2003.

des autres administrations publiques (autres organismes d'administration centrale, administrations locales, administrations de sécurité sociale)¹⁸ pour obtenir l'endettement brut consolidé des administrations publiques (992,1 Md€ en 2003, +11% par rapport à 2002).

Tableau 2 - Tableau de passage entre la dette de l'État (CGAF) et l'endettement brut consolidé des administrations publiques, en comptabilité nationale

En milliards d'euros	31/12/2003	31/12/2002
Dette (CGAF)	885,2	826,7
Correction sur dette financière	- 26,2	- 27,4
Intérêts courus non échus	- 16,3	- 15,9
Corrections sur dette non négociable	- 9,9	- 11,4
Corrections sur les autres dettes	- 14,3	- 11,2
Complètement du champ de la dette:	+ 2,1	+ 2,3
Budgets annexes et comptes spéciaux	+ 0,8	+ 0,7
Remises de dette des sommets de Dakar	+ 1,1	+ 1,4
Divers dont crédit-bail	+ 0,2	+ 0,2
Dette vis-à-vis des administrations publiques	- 47,8	- 58,2
Dette de l'État brute	799,0	731,3
Dette des autres administrations publiques	193,1	166,2
Dette des administrations publiques notifiée	992,1	897,5

Source : DGCP¹⁹

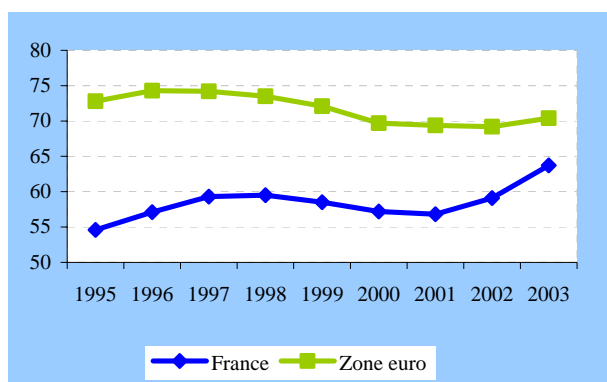
Ainsi calculée, la dette publique représente 63,7%, du produit intérieur brut (PIB) français en 2003 (58,8% en 2002). Elle dépasse désormais la valeur de référence de 60 % prévue dans le cadre de la procédure communautaire de surveillance des déficits excessifs. La situation de la France qui était initialement plus favorable dans ce domaine que celle de la moyenne de ses partenaires se dégrade rapidement.

Le déficit de l'Etat est la principale cause de l'augmentation de la dette des administrations publiques françaises en 2003, mais les autres administrations publiques représentent aussi une part significative et inhabituelle de cet accroissement (l'accroissement de la dette de l'Etat a représenté 91% de la croissance totale de la dette publique entre 1993 et 2002). En particulier, l'Etablissement de recherches et d'activités pétrolières (ERAP), établissement public qui détient des participations des entreprises de divers secteurs (énergie, mais aussi télécommunications), a émis 9,4 Md€ de nouvelles obligations pour financer sa participation à l'augmentation de capital de France Télécom.

¹⁸ Celle-ci est elle-même nette des dettes réciproques de ces administrations et de leurs dettes à l'égard de l'Etat.

¹⁹ Ces données, transmises en dernier lieu par la DGCP, diffèrent légèrement de celles publiées par les rapports de présentation des CGAF 2002 et 2003.

Tableau 3 - Endettement brut consolidé des administrations publiques (en % du PIB)



Source : INSEE, Eurostat

La progression de la dette publique se traduira par des charges d'intérêts supplémentaires qui pèseront sur les déficits des prochaines années, si la croissance en valeur reste inférieure au taux d'intérêt moyen de la dette (effet « boule de neige»). Elle peut aussi avoir un effet négatif sur la croissance en évinçant les entreprises privées du marché du crédit ou en conduisant les entreprises et les individus à anticiper un relèvement des prélèvements obligatoires et à épargner pour y faire face, au lieu de consommer ou investir.

2) - Les comptes d'attente créditeurs et les autres passifs

Les comptes d'attente créditeurs (3,0 Md€) connaissent le même mouvement de réduction (7,6 Md€ en 2002 ; 10,0 Md€ en 2001) que les comptes d'attente débiteurs enregistrés à l'actif. Ce résultat s'explique :

- par le reclassement de certaines recettes des collectivités locales et des établissements publics locaux en attente de répartition²⁰ au poste « créditeurs divers » (représentant 2,4 Md€ fin 2003)
- pour le solde de la diminution (2,2 Md€), par la poursuite du plan national d'action sur les comptes d'imputation provisoire par lequel la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) a entrepris une sensibilisation des ordonnateurs et des comptables depuis 2001 : ce mouvement doit être approfondi dans le cadre du contrat pluriannuel de performance du Trésor public qui fixe des objectifs d'apurement des comptes d'attente pour les années 2003 à 2005.

Les comptes de régularisation créditeurs (5,6 Md€) retracent notamment les dépenses de la période complémentaire de l'exercice 2003 (5,3 Md€).

Les primes sur emprunts et bons du Trésor représentent 6,8 Md€. Comme il a déjà été indiqué, elles ne sont plus contractées avec les décotes qui figurent désormais à l'actif.

²⁰ Notamment : fonds départemental de péréquation de la taxe professionnelle (0,7 Md€), fonds national de péréquation de la taxe professionnelle (0,6 Md€), fonds de péréquation départemental des taxes additionnelles à des droits d'enregistrement (0,6 Md€), amendes (0,3 Md€), fonds national de péréquation (0,1 Md€).

II - LE COMPTE DE RESULTAT

Tableau 4 - Le compte de résultat

En M€	2001	2002	2003
Produits de fonctionnement	369 203	363 092	368 118
Produits fiscaux	316 925	312 183	314 399
Exploitation industrielle et commerciale	1 337	1 392	1 450
Participations et contributions	18 542	20 010	20 137
Reprise sur provisions, transferts de charges	20 452	18 461	21 832
Autres produits	11 947	11 046	8 410
Charges de fonctionnement	-316 866	- 324 945	- 330 497
Achats	-3 766	- 3 792	-3 441
Prestations externes	-8 795	- 9 595	-10 304
Charges de personnel	-107 592	- 115 589	-118 047
Dégrèvements et remboursements d'impôts	-60 961	- 62 087	-66 769
Prestations à caractère social	-29 004	- 31 990	-29 628
Subventions	-69 754	- 66 472	- 66 753
Dotations aux amortissements et provisions	-34 012	- 31 996	- 32 498
Autres charges	-2 982	- 3 154	- 3 058
Prélèvements sur recettes	- 46 200	-49 556	- 52 917
Collectivités territoriales	- 26 423	-27 006	- 36 575
Communauté européenne	- 19 777	-22 490	- 16 342
Résultat "de fonctionnement"	6 137	- 11 409	- 15 296
Résultat financier	- 34 091	- 35 173	- 35 227
Produits financiers	8 364	10 504	8 714
Charges financières	- 42 455	-45 677	- 43 941
Résultat courant	- 27 954	- 46 582	- 50 524
Résultat exceptionnel	- 1413	353	- 3 528
Produits exceptionnels	3 886	6 528	2 418
Charges exceptionnelles	- 5299	- 6175	- 5 946
Résultat patrimonial	- 29 367	- 46 229	- 54 021

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

Le "résultat patrimonial"²¹ de l'Etat n'a qu'une valeur relative dans la mesure où les charges et les produits ne sont que très partiellement comptabilisés en droits constatés. Il enregistre une nouvelle et importante dégradation en 2003 (-54,0 Md€, après - 46,2 Md€ en 2002 et - 29,4 Md€ en 2001). Ce solde traduit à la fois une aggravation de 3,9 Md€ du déficit courant (- 50,5 Md€) et une dégradation de 3,9 Md€ du résultat exceptionnel (- 3,5 Md€).

A - LE RESULTAT COURANT

En 2003 comme en 2002, la baisse des taux a permis de maîtriser le résultat financier. En revanche, la dérive du résultat de fonctionnement s'est poursuivie.

1) - Le "résultat de fonctionnement"

Les « charges de fonctionnement » du compte de résultat recouvrent un champ plus large que les dépenses de fonctionnement, au sens budgétaire (titre III), puisqu'elles incluent l'essentiel des charges liées aux dépenses d'intervention (subventions) et d'investissement (dotation aux amortissements).

Le CGAF ne calcule pas de solde intermédiaire correspondant à la différence des produits (nets de prélèvements) et des charges de « fonctionnement ». Le calcul de ce résultat de "fonctionnement" a été effectué par la Cour. Alors qu'il était encore positif (+ 6,1 Md€ en 2001, le résultat de fonctionnement s'est dégradé rapidement depuis (- 11,4 Md€ en 2002, - 15,3 Md€ en 2003). Ce dérapage s'explique d'abord par la forte baisse des produits nets de fonctionnement de l'Etat. Les charges de fonctionnement, hors remboursements et dégrèvements d'impôts, qui avaient augmenté plus rapidement que l'inflation en 2002, ont été tenues en 2003.

a) - Les charges de fonctionnement, hors remboursements et dégrèvements d'impôts

Les charges de fonctionnement hors remboursements et dégrèvements d'impôts ont augmenté de 2,7% en 2002, mais seulement de 0,3% en 2003 pour atteindre 263,8 Md€. Seules les charges de personnel et celles de fonctionnement courant (achats et prestations externes) ont progressé plus rapidement que l'inflation au cours de ces deux années (+ 6,6% en 2002 et + 2,7% en 2003 pour le fonctionnement courant ; + 7,4% en 2002 et + 2,1% en 2003 pour le personnel). Les charges de personnel représentent en 2003 45% des charges de fonctionnement, hors remboursements et dégrèvements (37% en 1993 et 38% en 1998).

b) - Les produits nets de fonctionnement de l'Etat

Les produits nets de fonctionnement ont diminué en valeur en 2002 (-4,0 %) et en 2003 (-1,2%). Ils ont été ramenés à 248,5 Md€. En volume (hors effet de l'inflation), la baisse atteint 5,8% en 2002 et 3,2% en 2003. Sur deux ans, le « pouvoir d'achat » de l'Etat a reculé de 8,8%. L'évolution est encore plus marquée pour les produits fiscaux nets de l'Etat qui ont régressé en valeur de 4,3% en 2002 et 2,9% en 2003. Ils ne représentent plus que 194,8 Md€. Cette baisse des ressources fiscales des politiques de l'Etat s'explique par la faiblesse de la croissance, les allègements de la fiscalité de l'Etat, l'augmentation des remboursements et dégrèvements (+ 9,5% en valeur entre 2001 et 2003)²² et le dynamisme du prélèvement sur recettes au profit des collectivités territoriales (26,4 Md€ en 2001, 27,0 Md€ en 2002, 36,6 Md€ en 2003).

²¹ Cette expression utilisée par le CGAF désigne le résultat de l'Etat en comptabilité générale.

²² Celle-ci traduit la prise en charge d'une part croissante de la fiscalité locale par l'Etat (après la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle notamment) et la montée en charge rapide de la prime pour l'emploi, liée à l'impôt sur le revenu.

Tableau 5 - Les produits nets de fonctionnement de l'Etat

	2001	2002	2003
En Md€ courants			
Produits fiscaux bruts	316,9	312,2	314,4
Remboursements et dégrèvements	- 61,0	-62,0	- 66,7
Produits fiscaux nets	255,9	250,2	247,7
Prélèvement sur recettes (collectivités territoriales)	- 26,4	- 27,0	-36,6
Prélèvement sur recettes (Communauté européenne)	-19,8	- 22,5	-16,3
Produits fiscaux nets de l'Etat	209,7	200,6	194,8
Autres produits de fonctionnement de l'Etat	52,3	50,9	53,7
Produits nets de fonctionnement de l'Etat	262,0	251,5	248,5
Coefficient multiplicateur	X 1,040	X 1,021	X 1,000
Produits nets de fonctionnement de l'Etat (en Md€2003)	272,5	256,8	248,5
Evolution en % des produits nets de fonctionnement de l'Etat (en Md€2003)		- 5,8%	- 3,2%

CGAF (données comptables), INSEE (pouvoir d'achat de l'euro), calculs Cour des comptes

2) - Charges et produits financiers

Les charges financières s'élèvent à 43,9 Md€, en baisse de 1,8 Md€. Elles sont constituées principalement du service de la dette qui, malgré l'augmentation du volume de celle-ci, a pu être contenue grâce à la baisse des taux.

Les produits financiers (8,7 Md€) diminuent d'un montant sensiblement équivalent (-1,8 Md€). Dans un contexte économique peu porteur, les revenus tirés par l'Etat de ses participations ont nettement baissé (-1,4 Md€).

Les charges financières nettes (ou résultat financier) sont stables à 35,2 Md€. Elles représentent 14% des produits nets de fonctionnement de l'Etat.

B - LE RESULTAT EXCEPTIONNEL

Un résultat exceptionnel positif de 0,4 Md€ avait été enregistré en 2002 du fait d'importantes cessions d'actifs (Renault : 1,6 Md€; Autoroutes du Sud de la France : 1,8 Md€; Crédit Lyonnais : 2,2 Md€; au total 6,3 Md€ sur des produits exceptionnels de 6,6 Md€). Elles avaient permis de compenser des charges exceptionnelles de 6,2 Md€.

En 2003, ces cessions n'ont représenté que 2,3 Md€ (Renault : 1,3 Md€, soit la quasi-totalité des produits exceptionnels (2,4 Md€). Les charges exceptionnelles s'élèvent à 5,9 Md€ (dont 2,9 Md€ pour les annulations de produits constatés au cours des années antérieures et 1,7 Md€ correspondant aux valeurs de sortie des participations cédées). En conséquence, le résultat exceptionnel est redevenu négatif (3,5 Md€).

III - LES ENGAGEMENTS HORS-BILAN

Les engagements hors-bilan sont des passifs possibles ou probables mais dont l'évaluation est incertaine. Ils sont ici présentés selon le classement qui prévaudra à partir de 2006. Leur énumération ne peut cependant être considérée comme exhaustive.

A - LA DETTE GARANTIE

En 2003, la forte progression de l'encours de la dette garantie qui passe de 17,7 Md€ à 26,2 Md€ (+48%), inverse la tendance à la baisse observée depuis 1987 (où elle atteignait 187 Md€). Elle s'explique principalement par les nouvelles garanties accordées par l'Etat (14 Md€) en faveur de l'Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce (UNEDIC) (4 Md€), de l'ERAP (9,4 Md€) et de la République du Liban (0,5 Md€).

Les autorisations législatives nouvelles accordées en 2002 n'ont eu d'effet que sur les comptes 2003. C'est le cas de la garantie de l'Etat aux prêts accordés à la République du Liban par l'Agence française de développement (AFD) (dans la limite de 500 M€ en principal) et aux emprunts contractés par l'ERAP dans le cadre du soutien de l'Etat à France Telecom (dans la limite de 10 Md€).

Les autorisations nouvelles accordées en 2003 ont concerné l'UNEDIC (dans la limite de 4 Md€), l'AFD (dans la limite de 1,1 Md€ pour les prêts qu'elle consent aux pays éligibles à l'initiative en faveur des pays pauvres très endettés), l'Organisation des Nations unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO) pour l'emprunt contracté pour la rénovation de son siège à Paris (dans la limite d'un encours en principal de 80 M€), enfin dans le cadre du premier plan de sauvetage du groupe ALSTOM:

- la Caisse française de développement industriel (CFDI) pour un risque financier maximum à fin 2003 de 300 M€ au titre de la souscription d'un prêt subordonné à durée déterminée accordé par les banques et de 2 275 M€ au titre d'une contre-garantie de cautions bancaires émises après le 19 août 2003 sur des marchés conclus par le groupe;
- la Caisse des dépôts et consignations (CDC), pour un risque financier maximum fin 2003 de 300 M€ correspondant à un engagement de souscription de billets de trésorerie.

Les prêts de la Banque européenne d'investissement (BEI) accordés au titre des conventions de Lomé III, IV et IV bis font l'objet d'un cautionnement des Etats-membres de l'Union européenne. L'encours nominal garanti par la France est de 291 M€ au 31 décembre 2003. S'y ajoutent, en application de l'article 18-3 des statuts de la BEI, les éventuelles garanties relatives à des prêts accordés sur le territoire national, soit 12,8 M€ fin 2003.

Par ailleurs, l'article 80-I de la loi de finances rectificative pour 2003 a donné un fondement juridique à dix-neuf garanties antérieurement délivrées par l'Etat, conformément à l'article 61 de la LOLF²³.

²³ Selon l'article 61 de la loi organique du 1^{er} août 2001, "*dans un délai de trois ans à compter de la publication de la présente loi organique, toute garantie de l'Etat qui n'a pas été expressément autorisée par une disposition de loi de finances doit faire l'objet d'une telle autorisation*".

B - LES GARANTIES LIEES A DES MISSIONS D'INTERET GENERAL

1) - Les garanties Coface et Natexis

Coface qui est une filiale de Natexis Banques populaires gère pour le compte de l'Etat quatre procédures publiques de soutien aux exportations sous forme de garanties contre des risques qui ne sont pas assurables par le marché: l'assurance-crédit court terme, l'assurance crédit moyen terme qui peut être accompagnée d'une stabilisation des taux gérée par Natexis Banques Populaires²⁴, la garantie des investissements, l'assurance change négociation. Au 31 décembre 2003, les encours garantis étaient de 40,4 Md€ au titre de l'assurance-crédit, 0,7 Md€ pour la garantie des investissements (encours net après réassurance) et 3,3 Md€ pour la garantie de change. Les promesses de garantie s'élevaient à 8,0 Md€ pour l'assurance-crédit.

Les frais de gestion des procédures publiques et la rémunération reçue de l'Etat sont inscrits dans les comptes de Coface²⁵. Les primes payées par les assurés, les sinistres indemnisés et les récupérations au titre de ces garanties font l'objet d'un enregistrement distinct dans un patrimoine d'affectation sans personnalité juridique ("compte Etat"), dont les comptes sont contrôlés par un commissaire aux comptes. Mais pour la troisième année consécutive, celui-ci n'a pu certifier les comptes annuels²⁶. Sous cette importante réserve, le bilan de ces procédures gérées avec la garantie de l'Etat fait ressortir un montant de fonds propres de 12,3 Md€. Ces fonds propres ne sont pas comptabilisés parmi les immobilisations financières de l'Etat, le CGAF ne reflétant que les flux de trésorerie du compte Etat²⁷.

Tableau 6 - Bilan (non certifié) du compte Etat géré par COFACE au 31/12/2002

en Md€

Actif	17,4	Passif	17,4
Créances	15,0	Fonds propres	12,3
dont : Créances sur débiteurs étrangers	14,5	dont : Réserves patrimoniales	2,6
Dont : créances sur assurés	0,6	Versements nets du Trésor	9,6
		Provisions techniques brutes	2,5
Placements	2,1	Autres dettes envers les assurés	1,2
		Sous-participation	1,1
Différence de conversion-actif	0,1	Différence de conversion passif	0,2

Rapport de présentation du CGAF 2003

²⁴ Les prêts bénéficiant de la procédure de « stabilisation » par Natexis représentaient 11 Md€ au 31 décembre 2003 contre 14,4 Md€ à fin 2002.

²⁵ La nouvelle convention signée le 16 février 2004 prévoit, de façon rétroactive, une rémunération forfaitaire de 62 M€ au titre de 2003. Pour les années 2004 à 2006, cette rémunération sera liée au volume d'activité absorbé par la compagnie, aux performances techniques et à la qualité du service rendu tant aux assurés qu'à l'administration.

²⁶ Le commissaire aux comptes a mis en évidence que les hypothèses retenues pour le provisionnement des sinistres restaient à étayer par un suivi technique par exercice de souscription et que les ajustements liés aux modifications apportées aux systèmes d'information ont été enregistrés dans le compte de résultat sans avoir été isolés dans un poste comptable spécifique.

²⁷ Le solde moyen de trésorerie laissé à la disposition de la Coface est de 1,9 Md€ fin 2003. Chaque année, l'Etat effectue un prélèvement budgétaire sur la trésorerie du compte Etat de Coface en rémunération de sa garantie: celui-ci s'est élevé à 690 M€ en 2003.

2) - Les garanties accordées à la Caisse centrale de réassurance (CCR)

La garantie de l'Etat peut être appelée pour les opérations que gère la CCR au titre de la réassurance de risques hors marché (principalement, transport et nucléaire, catastrophes naturelles, attentats et terrorisme, les autres gestions étant en voie d'extinction) lorsque le montant des indemnités pour sinistres restant à la charge de la caisse centrale dépasse 90 % des provisions techniques nettes disponibles et de la réserve spéciale constituées au titre de la catégorie de risques. Elle joue alors pour le montant du dépassement. Les seuils prévisionnels d'intervention de l'Etat sont au 1^{er} janvier 2004 de 257 M€ pour les risques exceptionnels de transport et nucléaire, de 654 M€ pour le régime des catastrophes naturelles et de 2 Md€ pour le pool GAREAT qui couvre les dommages aux biens des entreprises et des collectivités locales d'une valeur assurée supérieure à 6 M€ lorsqu'ils résultent d'un acte de terrorisme.

La CCR a pu faire face aux conséquences des inondations du Gard en septembre 2002 (coût : 700 M€) et de celles du Centre et du Sud de la France en décembre 2003 (coût estimé entre 800 et 1 000 M€), sans qu'il soit fait appel à la garantie de l'Etat. Mais une catastrophe majeure déclencherait inévitablement celle-ci : ainsi, le coût d'une crue centennale de la Seine est estimé à 4,5 Md€ celui d'un séisme dans le sud-est à 1,8 Md€

C - LES GARANTIES DE PROTECTION DES EPARGNANTS

Les fonds d'épargne qui sont rémunérés à un taux réglementé fixé par les pouvoirs publics et sont centralisés à la CDC sont protégés contre le risque de liquidité et de solvabilité, en cas de demande massive de retraits des déposants aux guichets distributeurs, par des fonds de réserve et de garantie qui doivent représenter 2% des dépôts, un fonds pour risques bancaires généraux et une garantie de l'Etat. Cette garantie s'applique au livret A des Caisses d'épargne et de La Poste, au livret bleu du Crédit mutuel ainsi qu'au livret d'épargne populaire (LEP) pour tous les réseaux, y compris pour la part des dépôts qui n'est pas centralisée à la CDC. Elle s'étend à tous les produits de la Caisse nationale d'épargne (qui gère les produits d'épargne distribués par La Poste). Elle fait l'objet d'une rémunération, sous la forme d'un prélèvement de l'Etat sur les fonds propres des fonds d'épargne (1,6 Md€ en 2003). Au 31 décembre 2003, les fonds propres des fonds d'épargne (avant résultat et après prélèvement de l'Etat) étaient de 7,15 Md€, en baisse de 11 % sur 2002. L'encours des dépôts centralisés, intérêts capitalisés compris, atteignait 218 Md€ en hausse de 4% sur 2002.

Par ailleurs, l'Etat accorde une prime aux titulaires de produits d'épargne-logement. Les engagements de l'Etat liés aux encours d'épargne-logement étaient évalués à 10 Md€ en 2002.

D - LES GARANTIES DE CHANGE

Les banques centrales de la zone Franc bénéficient d'une garantie de change euro contre droits de tirage spéciaux pour leurs avoirs déposés au Trésor public. La Banque de France bénéficie d'une garantie de l'Etat qui prémunit son compte de résultat contre les variations de change de ses réserves en or et en devises, mais qui n'est appelé à jouer qu'en cas d'insuffisance de la réserve de réévaluation des réserves en or (18,5 Md€ fin 2003) et de la réserve de réévaluation des réserves en devises (4,5 Md€ fin 2003)²⁸.

²⁸ Toute vente d'or conduit à constater des plus-values et diminue le montant de la réserve de réévaluation des réserves en or. Elle augmente le risque que la garantie de l'Etat soit appelée par la Banque de France.

E - LES MISES EN JEU DE LA GARANTIE DE L'ETAT

Pour l'année 2003, les mises en jeu de la garantie de l'Etat (au titre de la dette garantie ou des missions d'intérêt général) ont représenté une somme de 161,5 M€ en décroissance de 19 % par rapport à 2002 (198,6 M€). Elles ont concerné principalement la Côte d'Ivoire (64,5 M€), Coface (42,4 M€), le Congo (32,4 M€), la société de développement régional Picardex (16,0 M€) et les prêts de la BEI (3,9 M€).

Dans son précédent rapport, la Cour avait relevé qu'une garantie de 55,2 M€ accordée pour un emprunt de la société d'économie mixte Semimages chargée d'organiser une exposition internationale sur le thème de l'image en Seine-Saint-Denis, avait été mise en jeu à hauteur de 15 M€ en octobre 2002, à la suite de l'abandon de ce projet. Au total, l'Etat a versé 33,6 M€²⁹. Il convient d'y ajouter le risque d'un contentieux en cours qui se monte à 0,6 M€

F - 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. Les contentieux sont suivis de manière dispersée, le plus souvent à l'échelon déconcentré. On peut distinguer les contentieux liés aux fonctions de l'Etat, tels que les contentieux fiscaux³⁰ et douaniers, les contentieux indemnitaires, enfin les contentieux plus spécifiques tel que celui de l'amiante. Sur ce dernier dossier, la responsabilité de l'Etat est susceptible de résulter, soit de l'article 96 de la loi de finances rectificative (LFR) pour 2003 visant les agents relevant du ministère de la défense victimes de l'amiante, soit de l'évolution de la jurisprudence administrative qui a reconnu la faute de l'Etat qui a tardé à prendre les mesures de prévention des risques liés à l'exposition des travailleurs aux poussières d'amiante³¹.

G - LES GARANTIES DE PASSIF

La seule garantie dans le cadre d'opérations de cession ou de restructuration d'entreprises publiques mise en jeu en 2003 concerne la société de développement régional Picardex.

Trois expositions temporaires d'œuvres d'art de grande valeur (collection Winthrop, Léonard de Vinci, Gauguin et Tahiti) organisées par la Réunion des musées nationaux ont fait l'objet de garanties de l'Etat (qui n'ont pas été mises en jeu) en 2003.

H - LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ETAT

La génération des contrats de plan Etat-régions 2000-2006 représente un engagement total de 18,3 Md€ pour l'Etat qui a naturellement commencé à être mis en œuvre. Les engagements restant à honorer à ce titre, au 31 décembre 2003, restent néanmoins non négligeables, notamment pour les volets transport et sécurité routière (4 483 M€), aménagement du territoire (1 162 M€), enseignement supérieur (1 049 M€), ville (535 M€) ou recherche (243 M€).

Les contrats d'échange de taux sont un outil de gestion active de la dette négociable de l'Etat. L'encours de ces contrats n'a connu aucune évolution en 2003 (61,2 Md€).

²⁹ 15 M€ au titre de la garantie d'emprunt; 18,4 M€ au titre de l'indemnisation de SEMIMAGES, de la commune de Dugny et du département de Seine-Saint Denis; 0,2 M€ de frais de justice et honoraires.

³⁰ La direction générale des impôts (DGI) suit 90 dossiers dont l'enjeu individuel dépasse 15 M€ et le risque total est de 8,2 Md€

³¹ Conseil d'Etat, 3 mars 2004, ministère de l'emploi et de la solidarité c/ consorts Xueref.

I - LES ENGAGEMENTS DE RETRAITES

Pour la première fois en 2002, comme la Cour l'avait souhaité, une annexe méthodologique sur l'évaluation des engagements de l'Etat au titre des retraites de ses fonctionnaires et un premier chiffrage sur la base de la méthode «des unités de crédit projetées» avaient été introduites dans le rapport de présentation du CGAF. Le calcul visait à déterminer la valeur actualisée des pensions qui seront versées aux retraités et aux actifs présents à la date du chiffrage. Elle aboutissait, pour un horizon de projection à 2 100 à un niveau d'engagements de l'Etat d'une valeur de 710 Md€2002, soit environ 50 % du PIB 2002.

En 2003, l'annexe n°2 présente, selon une méthode identique dans ses principes mais utilisant un nouveau modèle (dit Ariane), les effets de la réforme des retraites du 21 août 2003. Selon cette évaluation, après réforme, pour un taux d'actualisation de 2,5% (cohérent avec les taux des obligations d'Etat indexées sur l'inflation), les engagements de l'Etat après réforme seraient compris entre 830 et 880 Md€ (55% du PIB). L'impact de la réforme serait d'environ 100 Md€ actuels. La publication de ces évaluations dans le CGAF marque une volonté de transparence dont il y a lieu de se féliciter. Mais ces données, que la Cour n'a pas expertisées³², restent fragiles. Ainsi, malgré une méthode annoncée comme inchangée, l'estimation de l'engagement hors impact de la réforme fin 2003 est, pour un taux d'actualisation identique de 3%, sensiblement différente de celle effectuée fin 2002 (respectivement 850 et 710 Md€)³³.

Tableau 7 - Les engagements de l'Etat au titre des retraites (Md€)

Taux d'actualisation	2,5%	3,0%	3,5%
Engagement au 31/12/2002		710	
Engagement au 31/12/2003 (sans réforme)	940	850	780
Engagement au 31/12/2003 (après réforme, changements lents de comportements)	880	800	740
Engagement au 31/12/2003 (après réforme, changements rapides de comportements)	830	760	700

Sources: rapports de présentation des CGAF 2002 (engagement au 31/12/2002) et 2003 (autres lignes du tableau)

En tout état de cause, pour appréhender les effets de la réforme, il faut prendre en compte les engagements mais aussi les cotisations. Le rapport de présentation fournit une évaluation de l'impact de la réforme sur le besoin de financement annuel à l'horizon 2020 : le gain serait d'environ 10 Md€ sur un besoin de financement annuel tendanciel supérieur à 20 Md€

³² Sur ce point, se reporter au compte-rendu des vérifications sur les engagements hors-bilan au titre IV.

³³ La direction du budget a apporté tardivement les explications suivantes, qui n'ont pas fait l'objet de vérifications par la Cour: "Une partie de l'écart observé provient du fait que les engagements d'une année sur l'autre progressent mécaniquement d'un taux égal à la somme du taux d'actualisation réel utilisé et de l'inflation [...]. Le montant des engagements évolue également de la différence entre les droits acquis dans l'année et les pensions payées dans l'année. Par ailleurs, le degré de réalisation des hypothèses actuarielles utilisées dans l'évaluation [...] peut entraîner une dérive à la hausse ou à la baisse, qui n'a pas été évaluée [...] La plus grande partie de l'écart observé entre 2002 et 2003 s'explique cependant par le fait que l'évaluation fournie pour le CGAF pour l'année 2003 a été réalisée grâce au modèle Ariane [...] qui présente des améliorations notables par rapport aux modèles précédemment utilisés (prise en compte des années dans les autres régimes, des comportements,...)".

TITRE 2 - LA MISE EN ŒUVRE DE LA REFORME COMPTABLE

La LOLF fixe les grandes lignes d'une réforme comptable ambitieuse, touchant aussi bien aux principes d'enregistrement des opérations qu'aux procédures financières.

D'une part, l'article 30 précise que « *la comptabilité générale de l'Etat sera fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations* » et que « *les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* ». Cette disposition introduit une rupture fondamentale. La comptabilité générale de l'Etat n'est aujourd'hui conçue que comme un prolongement du suivi des recettes et des dépenses. En particulier, les produits et les charges de l'Etat sont le reflet des écritures budgétaires (éventuellement retraitées), et sont donc enregistrés au moment des encaissements et décaissements. L'Etat ne dispose donc pas d'une vision exhaustive des opérations de l'exercice ayant une influence sur son patrimoine. Certains engagements peuvent ainsi être pris sans que leurs conséquences financières puissent être mesurées directement dans les comptes annuels. Compte tenu de ces imperfections, la comptabilité actuelle ne permet ni de procéder à une analyse de la situation financière globale de l'Etat ni à des calculs de coûts pertinents pour prendre des décisions de gestion. La mise en place d'un référentiel comptable cohérent fondé sur la constatation des droits et obligations devrait permettre au contraire de donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat et du résultat des opérations de l'année. Il constitue aussi l'une des bases indispensables d'un système de mesure de la performance des services publics. Pour mettre en œuvre cette réforme, la loi confie à un « *comité de personnalités qualifiées* » le soin d'élaborer les nouvelles normes comptables de l'Etat. Le travail de ce comité des normes de comptabilité publique a débouché début 2004 par la présentation du recueil des normes comptables applicables à l'Etat à partir de 2006. Le premier chapitre de ce titre rend compte de cette étape importante de la réforme comptable.

D'autre part, l'article 31 redéfinit le rôle des comptables publics: " *Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat [...] s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures*". La direction générale de la comptabilité publique a présenté en 2003 un vaste projet de réorganisation qui doit mettre ses agents en situation de remplir au mieux leurs nouvelles obligations. Les grands traits de cette évolution sont précisés au deuxième chapitre³⁴.

Deux chantiers de la réforme comptable sont en revanche beaucoup moins avancés. Le déploiement du nouveau système d'information ACCORD 1 a révélé des insuffisances et la nouvelle version ACCORD 2 ne sera pas prête pour le 1^{er} janvier 2006 (chapitre 3). Par ailleurs, la comptabilité d'analyse des coûts de l'Etat reste à élaborer (chapitre 4).

³⁴ Les étapes des procédures de recettes et de dépenses et le rôle actuel des ordonnateurs et des comptables publics sont présentés dans l'annexe consacrée aux chaînes de la recette et de la dépense.

I - LA PREPARATION DES NOUVELLES NORMES COMPTABLES

La loi organique prévoit que l'Etat tient trois comptabilités distinctes mais liées entre elles : une comptabilité des recettes et dépenses budgétaires, une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations, une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. L'article 30 de la loi prévoit que « *Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat [...] sont arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées dans les conditions prévues par la loi de finances.* »

A - LE COMITE DES NORMES DE COMPTABILITE PUBLIQUE

Le comité des normes de comptabilité publique a été créé par l'article 136 de la loi de finances pour 2002. Son travail a été préparé sur le plan technique par la mission des normes comptables placée sous l'autorité de la direction de la réforme budgétaire (DRB) créée en mars 2003. Il est chargé « *d'émettre un avis préalable sur les projets de normes de comptabilité générale qui lui sont présentés par les services du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie* » et de « *proposer toutes mesures relatives à la présentation et à l'exploitation des comptes publics visant à donner une image fidèle de la situation patrimoniale et financière des organismes publics.* »

En janvier 2004, le comité a adopté un recueil de treize projets de normes comptables couvrant l'ensemble du champ de la comptabilité générale de l'Etat. Ce recueil a reçu un avis favorable de l'assemblée plénière du conseil national de la comptabilité³⁵. Les projets de normes adoptés par le comité, accompagnés de l'avis du conseil, seront publiés sous la forme d'un arrêté du ministre chargé du budget. Chaque norme va ensuite être déclinée en une ou plusieurs "fiches techniques" élaborées par la DRB.

B - LE CADRE CONCEPTUEL DES NOUVELLES NORMES

L'orientation générale du travail du comité a été fixée par la loi organique qui dispose en son article 30 que « *la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations* », que « *les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent* » et que ses règles « *ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.* »

Au niveau opérationnel, le comité a défini le cadre conceptuel destiné à fixer la cohérence d'ensemble du projet et à guider l'examen des normes particulières.

Le comité s'est rapporté à deux grands systèmes de références :

- le plan comptable général français, et les règlements du comité de réglementation comptable en vigueur en France, tout en sachant qu'ils sont appelés à évoluer pour rejoindre les principes reconnus sur le plan européen ;

³⁵ Avis n°2004-07 du 6 avril 2004.

- les normes internationales: les normes internationales sur les états financiers du Conseil des normes comptables internationales³⁶ et les normes comptables internationales du secteur public publiées par la fédération internationale des comptables³⁷.

Le périmètre de la comptabilité générale de l'Etat est défini strictement : il rassemble tous les services de l'Etat central non dotés de la personnalité juridique (y compris les budgets annexes). L'élaboration de comptes consolidés de l'Etat est renvoyée à des travaux ultérieurs qui devront faire l'objet d'un mandat propre. Les notions de contrôle et d'intérêt commun qui permettent de définir le ou les périmètres de consolidation devront être soigneusement examinées dans le cas de l'Etat pour éviter de leur donner une extension telle qu'elle priverait l'ensemble retenu de toute cohérence.

Les normes proposées régissent l'élaboration de la comptabilité générale. Elles ne s'appliquent donc pas à la comptabilité budgétaire. Les états retraçant l'exécution du budget voté continueront bien évidemment à être publiés et soumis à l'approbation du Parlement mais ils demeureront établis sur des bases distinctes (encaissements et décaissements par opposition aux droits constatés, notamment). En raison de ces différences, le résultat budgétaire et le résultat de la comptabilité générale continueront à être distincts. En outre ces deux résultats ne seront pas identiques à celui pris en considération pour apprécier le respect des engagements pris dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance lequel est le résultat dégagé en comptabilité nationale³⁸. Il sera donc indispensable d'établir des tableaux de passage d'un résultat à l'autre pour s'assurer de leur cohérence.

C - TREIZE NORMES COMPTABLES

Le recueil proposé par le comité et approuvé par le Conseil national de la comptabilité (CNC) dans son avis n°2004-07 du 6 avril 2004 comprend, outre le cadre conceptuel, treize normes couvrant l'ensemble du champ de la comptabilité de l'Etat : les états financiers ; les charges ; les produits régaliens ; les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers ; les immobilisations incorporelles ; les immobilisations corporelles ; les immobilisations financières ; les stocks ; les créances de l'actif circulant ; les composantes de la trésorerie de l'Etat ; les dettes financières et les instruments financiers à terme ; les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs ; les engagements à mentionner dans l'annexe. Les normes définissent une comptabilité patrimoniale donnant une description complète des opérations et de leurs résultats en termes d'actifs et de passifs et de charges et de produits, ce que la comptabilité actuelle de l'Etat ne permet pas.

L'Etat établira chaque année un ensemble de quatre états financiers qui s'inspirent des modèles du plan comptable général, des règlements du comité de la réglementation comptable, des normes internationales de l'IASB et de l'IFAC : bilan ou tableau de la situation nette de l'Etat, compte de résultat lui-même subdivisé en trois tableaux (tableau des charges nettes, tableau des produits régaliens et tableau de détermination du solde des opérations de

³⁶ Le Conseil des normes comptables internationales (*International accounting standards board - IASB*) a succédé au Comité des normes comptables internationales (*International accounting standards committee- IASC*). Les normes comptables internationales (*International accounting standards - IAS*) ont été revues et portent désormais la dénomination de normes internationales sur les états financiers (*International financial reporting standards - IFRS*).

³⁷ Connue sous son acronyme anglais (*International federation of accountants*), elle élabore au sein de son comité du secteur public des normes comptables adaptées à ce secteur (*International public sector accounting standards - IPSAS*). Elle élabore aussi des normes d'audit auxquelles la Cour se réfère dans la conduite de ses audits comptables.

³⁸ Cf. développements sur les résultats de l'Etat dans le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire.

l'exercice), tableau des flux de trésorerie (distinguant ceux qui proviennent des activités courantes, des opérations d'investissement et des opérations de financement) et annexe, cette dernière comportant, notamment, la description des engagements hors bilan de l'Etat. Les modèles-types des futurs états financiers de l'Etat sont reproduits en annexe.

Les principales particularités qui caractérisent ces normes par rapport à celles qui s'appliquent aux entreprises concernent :

- les immobilisations : elles sont définies en termes de contrôle exercé par l'Etat et non de propriété juridique ;
- les immobilisations corporelles : la majeure partie des immeubles devra être évaluée à leur valeur de marché, cependant que les infrastructures seront comptabilisées à leur valeur de reconstruction amortie ;
- les immobilisations incorporelles : elles ne seront comptabilisées que si une transaction commerciale « révèle » la valeur d'une immobilisation particulière ;
- les immobilisations financières : elles sont évaluées à leur « valeur d'équivalence »³⁹ même lorsque l'entité correspondante n'est pas contrôlée par l'Etat de manière exclusive ;
- les créances et produits fiscaux.

Une fois rendues exécutoires par arrêté, ces normes constitueront le référentiel comptable par rapport auquel la Cour des comptes certifiera la comptabilité générale de l'Etat. Toutefois, ce référentiel n'est pas immuable. Il évoluera, notamment, sous l'influence de deux facteurs : les changements de l'environnement comptable national et international⁴⁰ et la nécessité de résoudre les difficultés révélées par sa mise en œuvre. Les règles énoncées dans les normes seront déclinées en instructions générales qui sont en cours d'élaboration par la mission de modernisation comptable de la DRB, puis en instructions ministérielles. La Cour sera amenée à exposer les observations et recommandations qu'elle tirera de son travail de certification et qui pourront concerner soit les instructions d'application, soit les normes elles-mêmes. Le CNC a d'ailleurs souligné dans son avis susmentionné que « *l'évolution des normes comptables de l'Etat et de leurs modalités d'application aura à prendre en compte les observations publiques du certificateur* ».

³⁹ Le plan comptable général propose deux méthodes d'évaluation des participations à l'inventaire. La valeur actuelle ou valeur d'utilité représente ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir. La valeur d'équivalence correspond à la quote-part des capitaux propres détenue par une entité-mère dans ses filiales.

⁴⁰ Ainsi est-il prévu de mettre à jour la norme relative aux dettes financières et instruments financiers à terme si les règles applicables aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière évoluent. De même, la norme relative aux engagements de retraites prévoit explicitement qu'elle sera réexaminée lorsqu'une norme de comptabilité publique aura été adoptée au niveau international.

II - L'EVOLUTION DE LA FONCTION COMPTABLE

Dans son précédent rapport, la Cour des comptes a mis l'accent sur la nécessité de tirer les conséquences des dispositions de la LOLF sur les missions des comptables publics, leurs organisation, leur responsabilité et leurs relations avec les ordonnateurs. Depuis cette date, la plupart des réflexions engagées par le ministère des finances ont abouti. Une nouvelle organisation comptable est en train de se dessiner. Par ailleurs, le contrôle et l'audit internes se développent et de nouvelles modalités de contrôle des opérations des ordonnateurs sont mises en oeuvre. Si ces évolutions contribuent à redéfinir les relations entre les comptables publics, les ordonnateurs, le régime de leur responsabilité respective n'a pas encore été revu, et d'autres points importants restent en suspens.

A - LA NOUVELLE ORGANISATION COMPTABLE

1) - L'organisation comptable actuelle

L'organisation comptable actuelle de l'Etat est définie par les articles 67 à 73 et 134 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP). Il s'agit d'une organisation déconcentrée reposant sur plusieurs réseaux. Le réseau des comptables des administrations financières est constitué des receveurs des douanes et des impôts, qui relèvent respectivement de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et de la DGI. Le réseau des comptables du Trésor, directs ou spéciaux, relève de la DGCP. Les comptables directs sont les trésoriers, receveurs des finances et trésoriers-payeurs généraux (TPG)⁴¹. Les comptables spéciaux du Trésor sont des comptables à compétence nationale spécialisés dans certains types d'opérations⁴². La déconcentration comptable résultant de la dispersion des comptables publics à travers tout le territoire implique le regroupement et l'agrégation de l'ensemble de leurs opérations à un point central, afin de rétablir l'unicité de la comptabilité de l'Etat. Cette centralisation comptable de l'Etat se fait à deux niveaux différents.

Dans un premier temps, les opérations des comptables non centralisateurs sont intégrées dans la comptabilité de l'Etat tenue au niveau départemental par le TPG. Il s'agit non seulement des opérations des trésoriers et receveurs du Trésor, mais également de celles des receveurs des douanes et des impôts, exception faite de Paris où les opérations de ces derniers sont centralisées respectivement par le receveur régional des douanes et droits indirects de Paris (RRDDIP) et l'agent comptable des impôts de Paris (ACIP). Les fichiers comptables des TPG et autres comptables centralisateurs sont ensuite transmis à l'agent comptable central du Trésor (ACCT). Cependant, l'ACCT n'effectue de véritable centralisation comptable qu'en fin de gestion afin de produire le CGAF. Tout au long de l'année, l'ACCT se contente d'effectuer, tous les jours ouvrables, une simple agrégation, qui lui permet de produire différents documents de synthèse comme la situation hebdomadaire de trésorerie (SH) et la SROT.

2) - La future organisation comptable

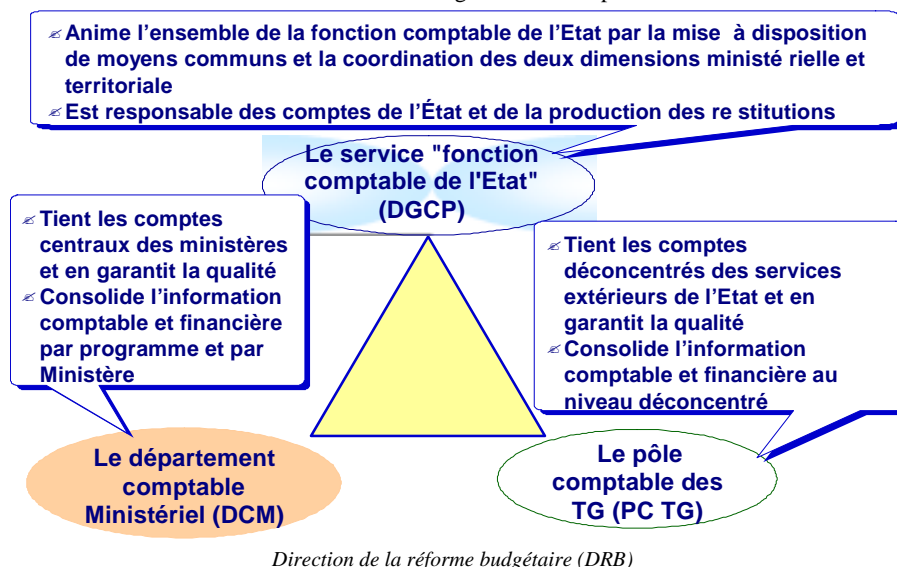
Ainsi que le récapitule le schéma qui suit, la future organisation comptable de l'Etat reposera, au niveau central, sur le service "fonction comptable de l'Etat" de la DGCP et des

⁴¹ Il existe un TPG par département, ou par territoire d'outre mer. A Paris, les fonctions sont scindées entre un payeur général du Trésor (PGT) et un receveur général des finances (RGF). A l'étranger, les comptables sont soit des payeurs dans les ambassades, soit des régisseurs dans les consulats.

⁴² Comme par exemple le TPG pour l'étranger, l'agent comptable du service de la redevance de l'audiovisuel, l'agent comptable des services industriels de l'armement (ACSIA), etc.

départements comptables ministériels (DCM). Au niveau déconcentré, en revanche, la situation restera inchangée avec toujours trois réseaux de comptables publics (douanes, impôts et Trésor). Cependant, le rôle des TPG sera réaffirmé avec la création d'un pôle comptable (PC) dans chaque trésorerie générale (TG).

Tableau 8 - La future organisation comptable



a) - Le service "fonction comptable de l'Etat"

L'organisation des services d'administration centrale de la DGCP a été modifiée, en avril 2004, afin d'assurer ces différentes missions. Un service dénommé « fonction comptable de l'Etat » a été constitué. Il a notamment pour missions d'animer et de coordonner l'ensemble de la fonction comptable de l'Etat, de proposer l'évolution des normes comptables et participer au développement des systèmes d'information, de contribuer à la qualité comptable, et de produire les comptes qui seront soumis à la certification de la Cour des comptes. Il comprend deux sous-directions, chargées respectivement des normes et audits comptables, et de l'organisation comptable et de la modernisation de la dépense publique. La place de l'ACCT, qui assure actuellement la centralisation finale des comptes de l'Etat, par rapport au nouveau service, reste encore à définir.

b) - Les départements comptables ministériels

Le rôle du DCM sera de tenir les comptes centraux du ministère (paiement des dépenses et recouvrement des recettes, tenue des comptabilités générale et budgétaire, au niveau central ; participation à l'analyse des coûts par programme et action), de consolider l'information comptable et financière par ministère et d'en garantir la qualité.

Si la liste des DCM n'a pas encore été arrêtée à ce jour, il semble acquis que leur nombre sera limité à une quinzaine, avec des regroupements, sur un même DCM, de plusieurs ministères de moindre taille. Le dispositif du DCM a fait l'objet d'une première expérimentation, à compter du 2 juillet 2003, au ministère de l'intérieur, ministère également concerné, depuis juin 2002, par l'expérimentation des nouvelles modalités de contrôle financier. Depuis le 1^{er} janvier 2004, l'expérimentation du DCM a été étendue aux ministères de la défense et des affaires étrangères. Elle devrait concerner progressivement les autres ministères, avec un objectif de mise en place généralisée au 1^{er} janvier 2005.

Outre l'évolution des missions de certains comptables spéciaux⁴³, la mise en place des DCM conduira à un démembrement des services placés sous la responsabilité du RGF et du PGT, qui sont les comptables assignataires respectivement de la recette et de la dépense de l'administration centrale des ministères.

Le comptable placé à la tête de chaque DCM aura la qualité de comptable public, au sens du RGCP. Il produira donc un compte de gestion, qui sera soumis au contrôle juridictionnel de la Cour, mais seulement pour les dépenses et recettes dont il sera assignataire au niveau central. Chaque DCM devra produire, par ailleurs, un compte financier qui est le tableau des charges nettes du ministère concerné (administration centrale et dépenses déconcentrées). Celui du ministère des finances devra produire en plus le tableau des produits régaliens.

En dépit de l'échéance très rapprochée du 1^{er} janvier 2005, certaines questions restent en suspens. Alors qu'auparavant le TPG pour l'étranger centralisait toutes les opérations de l'Etat à l'étranger, de nouveaux circuits doivent être conçus pour faire remonter les opérations des postes comptables à l'étranger aux différents DCM concernés. Par ailleurs, si la création d'un service facturier, responsable de la saisie en masse des factures et de leur traitement, mise en ordonnancement incluse, semble acquise, la place dudit service auprès soit du DCM, soit de l'ordonnateur n'a pas encore été défini. Enfin, l'ampleur du démembrement des services placés actuellement sous la responsabilité du PGT n'a pas encore été arrêtée. Il s'agit notamment du sort réservé aux services de liaison rémunération, qui traitent la paie des fonctionnaires des administrations centrales des ministères, exception faite de ceux des affaires étrangères et des personnels militaires de la défense. De façon plus large, le devenir de la paierie générale du Trésor, voire de sa fusion éventuelle avec la recette générale des finances, n'a pas été fixé.

c) - Le pôle comptable de chaque trésorerie générale

Le rôle assigné au pôle comptable de chaque TG sera de tenir les comptes des services déconcentrés de l'Etat (paiement des dépenses et recouvrement des recettes, tenue des comptabilités générale et budgétaire et analyse des coûts par programme et action, au niveau local), de garantir la qualité des comptes tenus, et de consolider l'information comptable et financière par département. Les TPG seront toujours des comptables principaux soumis au contrôle juridictionnel de la Cour et continueront donc à lui produire des comptes de gestion. En revanche, ces comptes de gestion ne seront plus la base de l'élaboration du futur compte général de l'Etat, comme c'est actuellement le cas avec le CGAF. Le compte général de l'Etat sera établi sur la base des centralisations faites par chaque DCM à qui les TG communiqueront les informations concernant leurs ministères respectifs.

⁴³ Le TPG pour l'étranger et l'ACSIA sont appelés à assumer respectivement les fonctions de DCM des affaires étrangères et de la défense.

B - LE RENFORCEMENT DES PROCESSUS DE CONTROLE INTERNE ET DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE DANS LE RESEAU DU TRESOR PUBLIC

Le contrôle interne est "*l'ensemble des moyens ayant pour objectif la maîtrise de l'activité d'une institution par ses dirigeants*"⁴⁴. Il incombe d'abord à chaque niveau hiérarchique de mettre en place les procédures et les instruments adéquats (contrôle de premier niveau). Au sein même de l'institution, ces moyens doivent être évalués par des services spécifiques dotés d'une certaine autonomie. Cette fonction de contrôle de deuxième niveau correspond à la notion d'audit interne⁴⁵. Son existence permet d'alléger le travail, mais ne remet pas en cause la nécessité d'un contrôle de troisième niveau assuré par des personnes extérieures à l'institution, les auditeurs externes.

Dans le rapport sur les comptes 2002, la Cour des comptes avait présenté le processus de développement des méthodes de contrôle interne et de la fonction d'audit interne à la DGCP. Des missions sur place dans cinq trésoreries générales ont permis de mettre en évidence les progrès inégaux accomplis par les postes comptables du trésor public dans ce domaine en 2003.

En matière de contrôle interne, l'objectif recherché dans un premier temps est de sensibiliser l'encadrement du réseau du Trésor à l'importance qui s'attache à une évaluation précoce des risques de toute nature susceptibles de mettre en cause le bon fonctionnement des services et d'affecter la qualité des comptes de l'Etat. La démarche graduelle dite d'autodiagnostic qui a été mise au point par la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) vise à établir, tant pour les services de chaque trésorerie générale que pour les postes comptables centralisateurs, un diagnostic réaliste des forces et des faiblesses des services, puis un organigramme fonctionnel et des fiches de procédure, enfin des plans d'action. En 2003, la démarche d'autodiagnostic a été engagée par plus des deux tiers des services des trésoreries générales et des recettes des finances concernées.

Les efforts de la DGCP portent aussi sur la mise en place d'un audit interne comptable et financier dont l'efficacité dépendra de l'adhésion des inspecteurs principaux. Le dispositif prévu en 2004 s'organise autour d'un audit interne de la fonction comptable et de deux procédures, et d'un contrôle direct des états comptables et financiers et des comptes en fin de gestion. En sus de l'ACCT et des quatre trésoreries générales pilotes en 2003 (Rhône, Loire, Hauts-de-Seine et Val-de-Marne), 32 trésoreries générales sont candidates à la démarche.

⁴⁴ Cour des comptes, rapport public 2001, p. 175. L'équivalent américain de la Cour des comptes, le *General accounting office* (GAO), définit pour sa part le contrôle interne comme "*une composante de la gestion d'une organisation qui donne une assurance raisonnable que les objectifs suivants sont atteints: réalisation et efficacité des opérations, fiabilité des états financiers, respect des lois et règlements*" (GAO, *standards for internal control in the Federal government*, novembre 1999). La Compagnie nationale des commissaires aux comptes donne la définition suivante du contrôle interne: "*l'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autre que la Direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et comptes annuels qui en découlent*".

⁴⁵ Selon l'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI), "*l'audit interne est [...] la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la Direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler [...] Cette fonction est assurée par un service dépendant de la Direction mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodiques, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes et que les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et bien adaptées.*"

Les cinq trésoreries générales auditées par la Cour en 2003 sont à des stades différents de cette démarche selon qu'elles étaient ou non incluses dans les expérimentations.

L'ACCT a poursuivi la mise en place d'un contrôle interne et d'un audit comptable et financier conformes aux exigences de la loi organique. A la suite d'un audit de la fonction comptable achevé en juillet 2003, un pilotage opérationnel de la fonction comptable avec un système de contrôles normalisés à deux niveaux a été instauré. L'élaboration d'un manuel des procédures comptables a été engagée. Le dispositif de révision des comptes en fin de gestion qui est expérimenté depuis trois ans a été reconduit en 2004 et permet un suivi des observations et recommandations de la Cour. Il reste à étendre ce dispositif de qualité comptable à la mission de centralisation des comptes de l'Etat.

La trésorerie générale du Rhône est aussi très avancée dans le nouveau dispositif de contrôle interne et d'audit comptable et financier. La démarche d'autodiagnostic est en voie de généralisation en 2004. Plus des trois quarts des postes non centralisateurs ont d'ores et déjà soumis leurs plans d'action et tous les services de la trésorerie générale ont établi au moins un organigramme fonctionnel. Un premier rapport d'audit comptable et financier a été rédigé sur trente comptes sensibles au titre de la gestion 2003. A la trésorerie générale du Nord, à l'issue du contrôle de la Cour, des plans d'action avaient été mis en œuvre dans dix postes non centralisateurs, cinq recettes des finances et un service de la trésorerie générale, et la démarche qualité avait été étendue au centre d'encaissement dès son démarrage en décembre 2003.

Les deux autres trésoreries générales contrôlées ne faisaient partie d'aucune expérimentation en 2003. A la paierie générale du Trésor, les plans d'action de quatre services étaient en cours de validation à l'issue du contrôle de la Cour. A la recette générale des finances, les plans d'action de cinq postes comptables de recouvrement avaient été approuvés. La Cour vérifiera la validité de ces contrôles lors de ses prochains audits.

Le renforcement des processus de contrôle interne ne saurait cependant être limité au réseau du Trésor public, mais doit recevoir le même degré de priorité dans les deux autres réseaux qui contribuent à la production des comptes de l'Etat, la direction générale des impôts et la direction générale des douanes et droits indirects.

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.*

C - LES NOUVEAUX MODES DE CONTROLE DES OPERATIONS DES ORDONNATEURS

1) - Le contrôle hiérarchisé de la dépense

Selon la définition de la DGCP, le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) « *consiste à proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux en modulant le moment, le champ et l'intensité du contrôle* » : contrôle *a priori* ou *a posteriori* ; exhaustif ou par sondage ; portant sur tous les points énumérés par le règlement général de la comptabilité publique ou seulement sur certains. Après avoir été expérimenté en 2002 et 2003, le contrôle hiérarchisé de la dépense a été généralisé le 1^{er} janvier 2004, à toutes les dépenses après ordonnancement traitées par les services « *dépense* » des TG et des autres postes comptables centralisateurs, avec un triple objectif :

- une plus grande efficacité grâce à des contrôles mieux organisés et recentrés sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus importants ;

- une responsabilisation des ordonnateurs en passant d'une culture de méfiance (contrôle a priori et exhaustif) à une culture de confiance fondée sur la réalité des risques et des enjeux, et la prise en compte des bonnes pratiques des gestionnaires et ordonnateurs ;
- une amélioration de l'ensemble de la prestation « *dépense* » du comptable public grâce à un paiement plus rapide, des procédures plus simples et des restitutions régulières à l'ordonnateur sur le résultat des contrôles.

Si le contrôle hiérarchisé de la dépense est d'application trop récente pour permettre une évaluation complète, le dispositif appelle d'ores et déjà les observations suivantes. Sur le plan des principes, l'introduction d'une certaine souplesse dans les modalités d'exercice des contrôles afin de les proportionner aux risques et enjeux est pertinente. Cependant, il ne faudrait pas que la souplesse introduite devienne contre productive à cause de la difficulté à gérer de multiples formes de contrôle. Par ailleurs, le contrôle *a posteriori*, séduisant car il permet un lissage de l'activité de contrôle sur l'année, se heurte à des difficultés de mise en œuvre : outre des réticences d'ordre psychologique, il existe des problèmes matériels liés à la conservation des pièces justificatives. Surtout, d'un point de vue juridique, les modulations prévues par le CHD ne sont pas compatibles avec les dispositions du RGCP. Ainsi, la mise en place d'un contrôle *a posteriori* ne permet plus de respecter l'obligation qui est faite aux comptables de suspendre les paiements considérés comme irréguliers (RGCP, article 37).

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 défaut⁴⁶.

2) - Le contrôle partenarial

Contrairement au contrôle hiérarchisé de la dépense, qui relève exclusivement des comptables publics, le contrôle partenarial est une « *démarche décidée par le gestionnaire et le comptable en vue de moderniser les contrôles de la dépense, éventuellement dans le cadre d'une convention. Cette démarche repose sur une appréciation des risques, après évaluation sur place de la fiabilité des procédures mises en œuvre. Elle peut déboucher sur la limitation ou l'abandon des contrôles contemporains* ». Ce contrôle est actuellement en cours d'expérimentation. Le contrat pluriannuel de performance du Trésor public pour la période 2003-2005 (d'où est extraite la définition susmentionnée) prévoit la signature de 20, 30 et 50 conventions de contrôle partenarial avec les ordonnateurs de l'Etat respectivement pour chacune des années. Une telle convention a notamment été conclue dans le cadre de l'expérimentation du DCM au ministère de l'intérieur.

D - UNE RESPONSABILITE QUI DOIT ETRE REPENSEE

Selon la DGCP, les nouvelles modalités de contrôle (contrôle hiérarchisé de la dépense et contrôle partenarial) n'entraînent aucune modification tant sur les principes régissant la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, et sa mise en jeu éventuelle par le juge des comptes, que sur les modalités de sanction de la responsabilité des ordonnateurs devant la Cour de discipline budgétaire et financière⁴⁷. La DGCP reconnaît, cependant, que ces nouvelles

⁴⁶ De telles dispositions pourraient s'inspirer de celles prises en 2002 pour permettre un contrôle par sondages des dépenses des offices d'intervention dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche (décret n° 2002-487 du 8 avril 2002 relatif au régime financier et comptable des offices d'intervention dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche).

⁴⁷ Les modalités actuelles de mise en jeu de la responsabilité des comptables et des ordonnateurs sont décrites dans l'annexe consacrée aux chaînes de la dépense et de la recette.

modalités seront prises en compte lors de l'examen des remises gracieuses sollicitées par les comptables pour les débits juridictionnels.

Ainsi qu'elle l'a exprimée dans un courrier, adressé par le Premier président et le Procureur général au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie le 26 novembre 2003, la position de la Cour des comptes est différente. Elle considère que « *la nouvelle approche sélective du contrôle de la dépense publique mise en œuvre dans le cadre des plans de contrôle hiérarchisés ou partenariaux ne saurait être sans incidences sur l'appréciation de la responsabilité personnelle pécuniaire du comptable public qui peut être engagée aujourd'hui « à l'acte » et au premier euro, alors que les évolutions en cours devraient faire porter les contrôles des comptables davantage sur les systèmes, les procédures et l'appréciation des contrôles internes, que sur des opérations individuelles* ». Elle estime que la réforme du régime de responsabilité propre aux comptables publics est « *urgente autant qu'indispensable. Son champ doit être resserré et les sanctions effectivement mises en œuvre. Mais cette réforme ne prendra tout son sens que si elle est intégrée dans un régime général de responsabilité des gestionnaires publics, doté d'infractions adaptées et de procédures efficaces.* »

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.*

III - LA REFONTE DU SYSTEME D'INFORMATION BUDGETAIRE ET COMPTABLE

Le système d'information budgétaire et comptable de l'Etat est morcelé, vieillissant et incompatible sous sa forme actuelle avec les nouveaux modes de gestion prévus par la LOLF. Le projet ACCORD qui doit permettre sa modernisation connaît cependant des vicissitudes.

A - GENESE ET CARACTERISTIQUES DU PROJET ACCORD

1) - De l'application du décret de 1981 relatif à la tenue des comptabilités de l'Etat à la mise en œuvre de la nouvelle loi organique sur les lois de finances

Lancé en 1996, le projet d'application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnancement et de règlement de la dépense (ACCORD) visait à doter l'Etat d'un outil de gestion budgétaire et comptable commun à la fois à tous les acteurs de la dépense (ordonnateur, contrôleur financier, comptable) et à tous les ministères à tous les échelons (central et déconcentré). Le projet ACCORD devait en effet répondre à la perspective tracée par le décret du 15 avril 1981 relatif à la tenue automatisée des comptabilités de l'Etat en mettant en place une comptabilité commune et partagée entre les différents acteurs de la dépense publique. En dépit des progrès accomplis pour les dépenses déconcentrées avec le déploiement de l'application NDL (Nouvelle Dépense Locale), l'architecture budgétaire et comptable de l'Etat se caractérisait encore quinze ans après la parution de ce décret par l'éclatement du traitement de la dépense entre plusieurs systèmes d'information.

Tel que conçu initialement, le projet ACCORD devait dans un premier temps s'appliquer aux dépenses des ordonnateurs principaux (ACCORD central), puis couvrir dans un second temps la dépense déconcentrée (ACCORD déconcentré). Le vote de la nouvelle loi organique a conféré au projet une nouvelle dimension: la première version de l'application (ACCORD 1) ayant été conçue avant cette loi, une évolution vers une version entièrement nouvelle (ACCORD 2) avait été décidée fin 2001 pour mettre en œuvre la LOLF tant au niveau central qu'au niveau déconcentré. Dans le même temps, la gestion du projet a été confiée à un service à compétence nationale (le SCN ACCORD) dépendant de la DGCP et de la direction du budget. Le SCN ACCORD a été rattaché au directeur de la réforme budgétaire en mars 2003.

Centré dans sa première phase sur l'exécution de la dépense publique, le projet ACCORD 2 englobait de plus, depuis mars 2003, la refonte du système d'information comptable de l'Etat nécessaire à la mise en œuvre de la LOLF (tenue d'une comptabilité d'exercice et d'une comptabilité d'analyse des coûts, nouvelle nomenclature budgétaire et comptable). Le champ fonctionnel du projet s'était donc élargi depuis son lancement, pour en faire le principal instrument de la mise en œuvre de la nouvelle loi organique sur les lois de finances.

2) - Un projet fondé sur un progiciel de gestion intégré (PGI) standard

Le choix initial de recourir à un progiciel de gestion intégrée (PGI) commercialisé sur le marché plutôt qu'à un développement interne s'explique en premier lieu par la volonté de rapprocher les pratiques comptables des administrations de celles des entreprises, avant même que ne soit votée la nouvelle loi organique. Il reflète également le souhait de bénéficier en permanence d'un système "à l'état de l'art" grâce à une maintenance intégrant les meilleures pratiques de la profession. En outre, les difficultés et les retards pris dans le déploiement de NDL, développé par l'administration plaident pour une solution externe. Le PGI devait permettre, à partir d'une solution unique, le partage d'information entre tous les acteurs de la

dépense. Plusieurs objectifs connexes étaient fixés dès 1998 à ACCORD, appelé à remplacer les applications centrales des ministères (celles de l'ordonnateur, notamment SIGMA, ou celles du comptable, notamment DEP) : faciliter l'accès en temps réel aux données relatives à l'exécution de la dépense ; permettre aux ordonnateurs de suivre leurs dotations et consommations de crédits ; réduire les coûts de fonctionnement grâce à la dématérialisation ; offrir aux utilisateurs une ergonomie moderne, garantir la disponibilité et la sécurité du système d'information.

Le recours à un PGI obligeait cependant à arbitrer entre la nécessité de préserver l'intégrité du produit développé par l'éditeur et le besoin de développements spécifiques pour s'adapter aux procédures administratives existantes. Les termes de cet arbitrage ont évolué au cours du projet : alors que la version 1 d'ACCORD se caractérise par le poids des développements spécifiques, la volonté affichée pour les versions suivantes est de préserver les caractéristiques du progiciel.

La décision de lancement du projet ACCORD ayant été prise en octobre 1996, les premiers marchés n'ont été passés qu'à partir du dernier trimestre 1998.

Le marché de définition, notifié le 7 octobre 1998, visait à vérifier la pertinence et l'opportunité d'un choix de progiciel effectué en amont, à confirmer la faisabilité du projet, à comparer les différentes solutions offertes et à préparer le marché de réalisation. La réalisation du lot-pilote, notifiée le 16 novembre 1999 selon la procédure du marché négocié, a été confiée à un groupement constitué des sociétés Andersen Consulting SA, Steria, PeopleSoft et Sequent : la solution mise en œuvre est fondée sur le progiciel Peoplesoft Finances 7.5.

Le marché de mise en œuvre du programme interministériel ACCORD sur la période 2001-2002 a été passé selon la procédure du marché négocié avec les sociétés Accenture (ex-Andersen consulting SA), PeopleSoft, IBM et Steria, et notifié le 16 juillet 2001: son objet était de paramétrer l'application et de convertir les données à l'euro, d'augmenter le nombre d'utilisateurs du site pilote, de raccorder six ministères au début de 2002 et de préparer le raccordement de huit autres au début de 2003.

Le marché de maintenance, d'évolution et d'extension sur la période 2002-2005, notifié le 28 juin 2002, a été conclu avec les mêmes sociétés que le précédent après un appel d'offres sur performance: son objet était d'assurer la maintenance applicative et technique et de réaliser les travaux de raccordement des administrations centrales de 2003 et 2004 (passage à 7 000 utilisateurs). C'est dans le cadre de ce marché qu'est réalisé ACCORD 1bis (cf. infra).

La version 2 d'ACCORD, visant la réalisation du nouveau système d'information budgétaire et comptable de mise en œuvre de la LOLF, a fait l'objet d'un avis de marché en mars 2003, selon la procédure de l'appel d'offres sur performances. L'objectif initial était de notifier le marché en mars 2004 pour permettre un déploiement début 2006.

B - LES CONDITIONS DE RACCORDEMENT A ACCORD 1

1) - Les principales étapes

Le raccordement des ministères à ACCORD 1 s'est effectué de manière progressive. En juin 2001, le ministère de l'intérieur, désigné comme site pilote, a été raccordé pour une partie de ses crédits (quelques chapitres de la direction de la programmation, des affaires financières et immobilières, et de la direction des transmissions et de l'informatique). Il a été rejoint en 2002 par les services généraux du Premier ministre, le commissariat général au Plan, le ministère de l'environnement et de l'aménagement du territoire, le secrétariat général de la défense nationale, et, pour une partie de leurs crédits, les ministères de l'outre-mer et du

tourisme. En 2003, ont été raccordés les ministères de l'équipement, de l'éducation nationale et de la recherche, de l'économie, des finances et de l'industrie, de la culture et de la communication, de la justice, du travail, de la santé et des sports. Au total, 5 000 opérateurs d'administration centrale utilisent aujourd'hui ACCORD 1.

2) - Les difficultés rencontrées dans le déploiement et l'utilisation d'ACCORD 1

a) - Des incidents inhérents à tout projet informatique de grande ampleur

Les retards de mise en place, les coupures et déconnexions sans préavis, les insuffisances de l'aide en ligne dans la phase initiale du raccordement, et les difficultés d'appropriation de l'outil par les agents ne sont pas inhabituelles pour de telles opérations. Ces difficultés ont été particulièrement sensibles pour les ministères qui ont basculé sur ACCORD en janvier 2002, lors de la première vague de raccordement. Elles ont entraîné dans certains cas un allongement des délais de paiement au-delà de 45 jours, entraînant le paiement d'intérêts moratoires aux fournisseurs de l'Etat, ainsi que, par exemple, au ministère de la jeunesse, de l'éducation nationale et de la recherche, un retard de deux à trois mois dans le versement des frais de déplacement et des subventions de recherche au premier trimestre 2003.

b) - Des problèmes liés aux imperfections intrinsèques d'ACCORD 1

- ***Les dysfonctionnements d'ACCORD 1 en tant qu'outil de suivi budgétaire***

Les critiques des utilisateurs sont nombreuses: absence de fonction historique (situations budgétaires disponibles seulement le jour de leur consultation) ; difficulté du suivi des autorisations de programme par année ; supériorité sur certains points des anciennes applications métiers. ACCORD 1 présente aussi des carences en matière de contrôle du respect de l'autorisation de dépense au stade des engagements : seuls les engagements juridiques ayant fait l'objet d'un bon de commande (soit 20% des dépenses) sont soumis à un contrôle automatique des engagements comptables. Mais la principale critique concerne la qualité des restitutions en dépit des travaux effectués par le SCN ACCORD courant 2003 pour améliorer la situation : l'absence de tableaux de synthèse et de tableaux de bord adaptés aux besoins de l'encadrement, le manque de fiabilité des restitutions ont conduit de nombreux services à développer leurs propres applications ou à suivre certaines situations en ressaisissant des données sur tableur, ce qui réduit les perspectives de gains de productivité à attendre d'ACCORD 1.

- ***Des fonctionnalités plus réduites que prévu***

La fonctionnalité de contrôle sur les tiers au moment du paiement pour identifier s'ils font l'objet de cessions-oppositions, théoriquement offerte, est fondée sur une base dont la fiabilité demeure insuffisante. Le suivi des marchés publics est très limité: insuffisances de l'outil de reprise des données, contraignant les services à effectuer des travaux de saisie lourds et complexes lors du raccordement⁴⁸ ; absence d'adaptation du progiciel au nouveau code des marchés publics ; caractère très sommaire du suivi des seuils ; absence de gestion par le progiciel des intérêts moratoires sur les marchés à bons de commande et des avances forfaitaires. La fonctionnalité concernant les recettes non fiscales s'est révélée jusqu'à présent inopérante⁴⁹.

⁴⁸ Les engagements juridiques ne faisaient pas l'objet d'une gestion automatisée dans les anciennes applications de gestion des ministères.

⁴⁹ Les applications relatives aux recettes fiscales font l'objet d'un ambitieux programme informatique commun à la DGCP et à la DGI : COPERNIC.

- ***Trois facteurs expliquent notamment ces imperfections***

L'insuffisance des restitutions s'explique à la fois par la primauté donnée dans ACCORD 1 aux "vues par acteur"⁵⁰, qui rend plus compliquée l'édition de données de synthèse, et par l'absence d'infocentre⁵¹ durant les premières années de fonctionnement de l'application. A l'origine, le système d'information de la dépense centrale devait s'articuler en matière de restitutions autour de deux éléments : ACCORD et l'infocentre national sur la dépense et informations associées (INDIA), projet mis en œuvre par la DGCP pour la dépense locale. Mais les restitutions produites par ACCORD 1 ont été jugées médiocres par les utilisateurs et diverses difficultés ont retardé la mise en service d'INDIA pour la dépense centrale à l'automne 2003, soit très tardivement par rapport au raccordement des premiers ministères à ACCORD.

Par ailleurs, l'importance des développements spécifiques n'est pas sans lien avec les difficultés rencontrées à l'issue des différents raccordements. Les développements spécifiques représentent plus de 30 % de l'ensemble des développements, ce qui dénature le progiciel acquis par l'administration et est de nature à nuire à la stabilité et à l'efficacité de l'outil.

Enfin, le choix de ne pas activer les fonctionnalités comptables du progiciel, ACCORD 1 alimentant pour la production des comptes les applications de la DGCP, a également eu des conséquences négatives : l'interface avec la comptabilité de l'Etat souffre des décalages entre les nomenclatures comptables et de la mauvaise qualité des imputations par les gestionnaires.

3) - Les acquis d'ACCORD 1

Si le progiciel fonctionne de manière décevante pour la gestion budgétaire, les acquis n'en sont pas moins réels en matière d'exécution de la dépense, grâce aux contrôles automatiques effectués lors de la liquidation et du paiement. Le raccordement à ACCORD 1 a constitué un levier pour engager la réforme des processus administratifs et faire évoluer les méthodes de travail de l'ensemble des acteurs de la dépense publique. La répartition de la charge de travail entre les différents acteurs de la dépense a été modifiée dans le sens de l'accroissement de la charge pour les services gestionnaires qui doivent saisir dans l'application une quantité importante d'informations. Les contrôles automatisés effectués par le progiciel ont conduit plusieurs ministères à signer des protocoles avec leur contrôleur financier. Les gains de productivité induits par la mise en place d'un flux de travaux ne seront cependant importants que si le processus de dématérialisation des pièces justificatives est accéléré.

Par ailleurs, de l'avis des utilisateurs, ACCORD 1 semble garantir une bonne traçabilité des dossiers qu'il appartiendra cependant à la Cour de vérifier.

Une fois passée l'étape délicate du raccordement, les délais de traitement des dossiers ont connu une amélioration sensible. L'indicateur de suivi établi par le SCN ACCORD indique que le délai de paiement, qui s'établissait en moyenne entre 16 et 29 jours au 3^{ème} trimestre 2003, selon la taille des ministères, avait diminué à une moyenne entre 12 et 22 jours, au quatrième trimestre 2003 pour s'établir, tous ministères confondus, à 19 jours en février 2004. De même, ACCORD 1 permet de raccourcir sensiblement les délais de mise en place des crédits au niveau des ordonnateurs secondaires. Au ministère de l'intérieur, il est ainsi établi que le délai moyen de disponibilité des crédits dans les services déconcentrés a été ramené de dix jours ouvrés avant ACCORD 1 à 48 heures après le raccordement.

⁵⁰ Chaque acteur de la chaîne de dépense dispose d'une vision propre de la consommation des crédits.

⁵¹ Un infocentre permet d'organiser les informations contenues dans une base de données en fonction des demandes (requêtes) de l'utilisateur.

C - LE DEPLOIEMENT D'UNE VERSION INTERMEDIAIRE (ACCORD 1 BIS) DANS TROIS MINISTERES

1) - Motifs de la décision de lancement

La décision de déployer dans trois ministères (affaires étrangères, agriculture, défense) une version plus récente du progiciel Peoplesoft au format Internet est intervenue en janvier 2003. Le recours à une nouvelle version s'explique en premier lieu par la volonté de doter les ministères de la vague 2004, qui disposaient d'applications de gestion considérées comme performantes, d'une version aussi proche que possible de "l'état de l'art" dans le domaine des progiciels informatiques. Plus ergonomique, la technologie Internet permettait d'éviter d'avoir à intervenir sur chacun des postes raccordés et simplifiait ainsi les travaux de déploiement. Le recours à une version intermédiaire devait aussi faciliter le passage à la version 2 d'ACCORD, désignée à la fin 2001 comme le support informatique de la mise en œuvre budgétaire et comptable de la LOLF. Il offrait en effet la possibilité de faire des expérimentations et de valider la pertinence du choix d'un progiciel intégré pour la phase suivante. La version intermédiaire était également présentée comme pouvant constituer une solution de repli pour les dépenses centrales dans le cas où la version 2 subirait un décalage de calendrier. Il était dans cette perspective envisagé de l'étendre en 2005 à l'ensemble des administrations centrales, qui auraient pu mettre en œuvre certains éléments de la nouvelle loi organique.

2) - Modalités de développement d'ACCORD 1bis

La décision de passage à une version intermédiaire s'est traduite par un avenant au marché de maintenance, évolution et extension d'ACCORD sur la période 2002-2005, avec un passage de la version du progiciel PeopleSoft 7.5 à sa version 8.4. Les ministères concernés ont été informés de ce choix, alors qu'ils avaient déjà engagé des travaux de raccordement sur la base de la version 1. Ils ont cependant ensuite été étroitement associés à la conception d'ACCORD 1bis dans le cadre d'ateliers de conception interministériels. Après plusieurs mois d'interruption (février à septembre 2003) correspondant à la phase de conception d'ACCORD 1bis, ces travaux ont pu être réutilisés en partie pour le raccordement à la version intermédiaire. Le démarrage de l'application a eu lieu en avril 2004 conformément au calendrier prévisionnel.

3) - Impact du raccordement sur les ministères de la vague 2004

Pour les trois ministères concernés, le raccordement à ACCORD 1bis a eu pour effet de rendre indisponibles les systèmes d'information budgétaires et comptables durant plusieurs semaines (de la mi-mars à la mi-avril), sauf procédure d'urgence pour les dépenses ne pouvant être ni anticipées ni différées. Cet inconvénient, inhérent à tout démarrage de projet, a paru moindre qu'un lancement concomitant à une fin de gestion. Compte tenu des délais dans lesquels a été effectuée la reprise, particulièrement délicate dans le cas des données de gestion (engagements juridiques, marchés et conventions) et de la faible appropriation d'un outil entièrement nouveau par les acteurs de la dépense des trois ministères, des perturbations ne peuvent être exclues pour la gestion 2004.

Le déploiement d'ACCORD 1bis a conduit le ministère de la défense à simplifier la chaîne de la dépense : suppression d'une vingtaine d'applications métiers pour la dépense centrale, réduction de 20% du nombre de services gestionnaires (de 52 à 40), suppression du visa du contrôleur financier et de la direction administrative et financière sur divers actes. Le ministère des affaires étrangères devra, pour sa part, soit renoncer à certaines applications métiers dont les fonctionnalités ne sont pas prises en compte dans ACCORD 1bis, soit procéder à une double saisie pour continuer à alimenter les applications non interfacées avec le progiciel.

4) - Apports et limites de ACCORD 1bis

Il est à l'évidence trop tôt pour faire le bilan d'un déploiement intervenu au début 2004. En se référant aux objectifs initiaux de cette version intermédiaire, certains éléments apparaissent néanmoins déjà acquis.

La version 1bis est plus proche du progiciel de base que ne l'était la première version: les développements spécifiques, dont l'importance expliquerait en partie les défauts de fonctionnement de celle-ci sont plus limités (division par trois du nombre d'écrans spécifiques). Par ailleurs, ACCORD 1bis restitue une vue budgétaire unique tous acteurs confondus, alors que ACCORD 1 offre des vues distinctes aux différents acteurs de la chaîne de la dépense.

En revanche, le problème de l'insuffisance des restitutions subsiste dans le cadre de la version 1 bis, en dépit des travaux entrepris pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs. Alors que certains des ministères raccordés à ACCORD 1bis avaient développé leur propre système de restitution (défense notamment), il ne leur sera possible à ce stade ni de consulter INDIA pour la dépense centrale, ni de bénéficier d'un infocentre intégré au PGI. Pour pallier les effets de ce qui est perçu par les utilisateurs comme une régression, le SCN ACCORD s'est engagé à assurer lui-même vis-à-vis des trois ministères les prestations de requêtes et de restitution des données. Cette solution ne peut cependant être que transitoire.

La contribution de ACCORD 1bis à la construction du système budgétaire et comptable destiné à mettre en œuvre la loi organique n'est pas non plus évidente. Le champ des expérimentations se limitera pour 2004 au test d'une comptabilité d'exercice pour la dépense de certains services (à tout le moins, un service du ministère de l'agriculture), grâce à l'utilisation de la transaction de "service fait" qui engendrera automatiquement en fin d'exercice le montant des charges à payer. Un premier travail engagé sur les immobilisations n'a pas, en revanche, reçu de point d'application, faute de volontaires parmi les trois ministères concernés. En 2005 sont envisagées d'autres expérimentations concernant la nomenclature programme/action et le passage à des autorisations d'engagement/crédits de paiement en application de l'article 8 de la LOLF.. Si les dysfonctionnements apparaissent limités lors de la première année de mise en service, le déploiement de ACCORD 1bis aura, en revanche, démontré la faisabilité d'un déploiement d'une version d'un progiciel de gestion intégrée proche du standard du marché dans un calendrier contraint.

D - LES CONSEQUENCES DE L'ABANDON DU MARCHE ACCORD 2

La décision du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, en date du 14 mai 2004, de ne pas donner suite au marché ACCORD 2 a modifié les conditions d'entrée en vigueur de la nouvelle loi organique : si celle-ci ne saurait se résumer au déploiement d'un nouveau système informatique, l'absence de nouvel outil ne permet d'envisager qu'une mise en œuvre partielle de la LOLF au 1er janvier 2006.

1) - L'abandon du marché ACCORD 2

Pièce maîtresse de la modernisation budgétaire et comptable, ACCORD 2 se distinguait des versions 1 et 1 bis par son extension à l'ensemble des acteurs de la dépense déconcentrée (entre 25 000 et 35 000 utilisateurs), par l'intégration des fonctionnalités de la LOLF (comptabilité d'exercice, nouvelle architecture budgétaire, comptabilité d'analyse des coûts) et par la couverture de l'ensemble des besoins comptables de l'Etat. Le coût de ce projet très

ambitieux était évalué à plus de 300 M€ en hypothèse basse (absence de signature d'avenants)⁵².

Après un travail de recensement des besoins, réalisé entre octobre 2002 et mars 2003, le cahier des charges de l'application avait été élaboré par une trentaine d'experts, puis validé en juillet 2003 par le comité des directeurs ACCORD. Le programme fonctionnel détaillé d'ACCORD 2, support technique de l'appel d'offres sur performances, reflétait les incertitudes qui entouraient à cette date non seulement l'organisation cible pour la mise en œuvre de la LOLF (rôle des départements comptables ministériels, rattachement des services facturiers, simplification de la chaîne de la dépense), mais aussi les nouveaux concepts budgétaires (fongibilité asymétrique, budgets opérationnels de programmes) et le rôle des acteurs (partage des responsabilités entre ordonnateurs et comptables, rôle de coordination du préfet et de l'ambassadeur, compétences du directeur de programme). Une phase succincte de réingénierie était prévue au début du marché pour préciser les principes et les orientations.

Les impératifs de calendrier, présentés comme prioritaires, faisaient par ailleurs peser une contrainte très forte sur le projet : compte tenu du délai de construction de la solution informatique, le respect de l'échéance de 2006 supposait une phase de déploiement limitée à quelques mois, ce qui constituait une gageure dans le cas d'une population aussi nombreuse confrontée à un changement profond de ses modes de gestion.

La procédure de marché a suivi son cours, de la sélection des candidats au choix d'une offre par la commission d'appel d'offres présidée par le directeur du SCN ACCORD. Après l'avis défavorable rendu en mars par la commission spécialisée des marchés informatiques, il a été décidé, pour des motifs d'intérêt général, de déclarer l'appel d'offres sans suite.

2) - La nécessité d'une solution informatique de transition

L'abandon de ce marché contraint désormais le MINEFI à aborder l'échéance de 2006 sans ACCORD 2 et à s'appuyer sur une solution dite de transition. Cette solution repose sur une adaptation des applications existantes, les objectifs affichés par le ministère étant les suivants : permettre la préparation, le vote et l'exécution de la Loi de finances en missions - programmes - actions ; assurer la globalisation et la fongibilité asymétrique des crédits ; expliquer la dépense au Parlement (justification au premier euro) ; mesurer la performance des programmes ; améliorer la tenue de la comptabilité d'exercice.

Pour la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice, la solution de transition repose sur l'affinement des travaux de fin de gestion sur les charges à payer, de manière à améliorer le rattachement des charges à l'exercice des charges à payer et des produits à recevoir. Le bilan d'ouverture de l'exercice 2006 sera alimenté à partir d'un inventaire et d'une valorisation d'une grande partie des stocks et des immobilisations, et le bilan actuel de l'Etat complété à partir d'une estimation des provisions et des amortissements, ce qui devrait permettre d'enrichir les données patrimoniales.. Ces progrès seront réalisés dans le cadre des applications informatiques actuelles (NDL, ACCORD 1, TGPE, applications de recouvrement) avec un large recours aux écritures manuelles, une grande incertitude sur la possibilité de constater le service fait⁵³ et le maintien d'une comptabilité de caisse en recettes⁵⁴.

⁵² Coût cumulé des versions 1 et 1 bis: 173 M€ pour les marchés de définition, de construction et de déploiement, près de 40 M€ pour les dépenses de raccordement des ministères.

⁵³ Parmi les applications de dépense existantes, seule ACCORD 1bis comporte à ce jour une transaction « service fait », permettant de calculer automatiquement le montant des charges à payer.

⁵⁴ La recette fiscale demeurera en tout état de cause hors d'ACCORD jusqu'en 2007, le projet COPERNIC ne devant pas déboucher sur ce point avant cette date.

La solution de transition pose la question des travaux à mener sur les applications existantes pour exécuter le budget en missions/programmes/actions et en autorisations d'engagement/crédits de paiement, et pour actionner dans ce cadre les mécanismes de fongibilité prévus par la nouvelle loi organique. Face au risque de dégradation des performances d'ACCORD 1, déjà pénalisées par le poids des développements spécifiques, l'extension d'ACCORD 1 bis à l'ensemble de la dépense centrale, évoquée lors du lancement de cette version intermédiaire, pourrait être envisagée. Pour ce qui concerne la dépense déconcentrée, la solution de transition peut non seulement nécessiter une modification de NDL, mais également une adaptation des applications métiers interfacées avec cette application, qui peut se révéler coûteuse en développements informatiques.

Parmi les autres inconnues figurent la durée de la solution de transition, qui peut aller d'un an à plusieurs années, le coût de cette solution, la fiabilité des données (nécessaires à la tenue d'une comptabilité d'exercice) qui seront introduites dans le système comptable au prix de nombreux traitements manuels, ainsi que les conditions réelles d'exécution du budget, les ambitions fonctionnelles de la solution transitoire devant être prochainement arrêtées.

3) - Le lancement d'une nouvelle consultation

Dans le communiqué faisant état de l'abandon du marché, le MINEFI a annoncé le lancement d'une nouvelle consultation dans le cadre des dispositions du nouveau code des marchés publics sur le dialogue compétitif, dont l'ambition est identique à celle d'ACCORD 2 : il s'agit de « *doter l'Etat du support informatique, financièrement adapté, indispensable à la modernisation de sa comptabilité et de la gestion de sa dépense* ». Le principe d'un déploiement par étapes est retenu, le nouveau dispositif devant permettre « *la mise en œuvre de l'essentiel de la LOLF dès 2006* ». Deux approches sont possibles pour ce nouveau projet :

- une relance rapide de la consultation, sur des bases proches de celles qui sous-tendaient le projet abandonné (un PGI unique), l'horizon de déploiement restant proche de 2006 ; cette solution aurait l'avantage de limiter la durée de la solution de transition ;
- une remise à plat des orientations retenues, permettant de mieux définir les besoins liés à la mise en œuvre de la nouvelle loi organique, et d'approfondir la concertation avec les ministères (réingénierie des processus) et l'appropriation des nouveaux concepts ; en éloignant l'horizon de déploiement d'une solution intégrée, cette approche accroîtrait d'autant la durée de la solution transitoire, au risque d'accroître l'ambition de celle-ci , et le coût des développements informatiques qui lui sont associés.

Les difficultés rencontrées dans l'élaboration d'un outil informatique adapté aux spécificités de la nouvelle loi organique amènent la Cour à formuler trois observations :

- la mise en œuvre de la LOLF au 1^{er} janvier 2006 suppose que les fonctionnalités de la solution de transition ne soient pas trop dégradées par rapport aux exigences de la nouvelle loi organique ; faute d'informations sur le périmètre de la solution de transition, la Cour n'est pas en état d'apprécier si « l'essentiel de la LOLF » pourra être mis en œuvre dès 2006 ;
- pour permettre à la Cour de certifier les comptes de l'Etat, la solution de transition devra apporter des garanties en terme de fiabilité des données, de mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice et d'existence d'une piste d'audit conforme aux normes internationales en matière d'audit informatique ;
- alors que certaines administrations pourraient être tentées d'engager des investissements lourds pour adapter leurs applications aux spécificités de la LOLF, la Cour rappelle l'importance d'une solution informatique globale permettant la tenue automatisée d'une comptabilité d'exercice sur une base à la fois homogène, exhaustive et fiable.

IV - LA MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITE D'ANALYSE DES COÛTS DES ACTIONS DE L'ETAT

L'article 27 de la LOLF prévoit que l'Etat "*met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes*". La notion de comptabilité d'analyse des coûts est présentée dans l'annexe consacrée au vocabulaire de la comptabilité. La valorisation de l'ensemble des ressources utilisées par mission, programme et action devra être réalisée selon la méthode des coûts complets : la totalité des charges affectées par nature pour les besoins de la comptabilité générale participera au calcul des coûts des actions publiques via une affectation par destination.

A - LA SITUATION ACTUELLE DANS LES MINISTERES

La Cour a demandé aux ministères de dresser un état de l'existant et des travaux en cours sur l'analyse des coûts. Elle n'a pu en vérifier sur place la réalité. Sous cette réserve méthodologique, il ressort de cette enquête qu'aucun ministère ne possède une comptabilité d'analyse des coûts fondée sur l'estimation des coûts complets à partir de la comptabilité générale et que seulement huit ministères déclarent disposer de dispositifs de calculs des coûts qu'ils estiment méthodologiquement insuffisants.

Les activités ne sont le plus souvent que partiellement couvertes : ainsi, le ministère de la défense dispose d'une comptabilité analytique qu'il qualifie de perfectible pour les services de soutien, la gendarmerie et le commissariat de l'armée de terre, mais, pour les forces, le calcul des coûts n'est pas encore abouti. Les ressources consommées sont parfois valorisées de façon approximative ou incomplète : les services généraux du Premier ministre évaluent les charges de personnel à partir d'un coût forfaitaire par catégorie d'agents ; la délégation à l'aménagement du territoire et à l'action régionale (DATAR) répartit ses personnels entre ses actions, mais ne prend pas en compte les effectifs mis à sa disposition.

B - LES TRAVAUX EN COURS

1) - Les démarches interministérielles

Le pilotage des travaux est partagé entre la délégation à la modernisation de la gestion publique et des structures de l'Etat (DMGPSE) et la DRB. La DMGPSE qui a remplacé la délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE) en février 2003 doit définir le rôle du contrôleur de gestion ainsi que les outils nécessaires à cette fonction au niveau ministériel et au niveau des services déconcentrés. Un guide pratique du contrôle de gestion à destination des services déconcentrés est en projet⁵⁵.

La DRB a présenté en février 2004 un rapport d'étape traitant de "*l'analyse du coût des actions et des politiques publiques*". Selon ce texte, le coût complet d'une action serait obtenu par affectation directe des charges consommées par cette seule action, auxquelles seraient ajoutées pour partie les charges liées à l'utilisation de ressources polyvalentes. Ces moyens polyvalents pourraient être affectés soit à un programme ou à une action de soutien, soit dans leur globalité à un programme ou à une action utilisant ces ressources de manière partielle⁵⁶. Le responsable de ce programme ou de cette action devrait contracter un "mandat de gestion" avec

⁵⁵ La DIRE avait publié en 2002: "*Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat*".

⁵⁶ Il a notamment été retenu le principe selon lequel les charges de personnel d'un agent public doivent être intégralement affectées à une seule et même action ("insécabilité" des agents).

les autres utilisateurs de ces ressources afin de leur transférer la part des charges qu'ils consomment et ainsi de pouvoir déterminer ses coûts complets. Le descriptif de l'ensemble des mandats de gestion serait communiqué au Parlement, mais ce dispositif complexe ne garantit pas une connaissance précise des ressources réellement consommées par programme. La DRB est également à l'origine de "pratiques pertinentes" en matière de valorisation des charges de personnel, d'incorporation des charges liées aux biens durables et de répartition des fonctions support. Enfin, le programme fonctionnel détaillé d'ACCORD 2 précisait que "*la mesure de la performance de gestion supposera de suivre le coût d'un produit ou d'un service*". Il intégrait une ventilation des charges par destination et une valorisation en coûts complets et en coûts directs. Une incertitude existe désormais quant à la prise en compte de la comptabilité d'analyse des coûts dans le périmètre révisé du projet et au calendrier de livraison des fonctionnalités correspondantes.

2) - Les travaux ministériels

a) Les ministères les plus avancés

Le ministère de la défense souhaite asseoir la comptabilité d'analyse des coûts sur la comptabilité générale et développer une approche matricielle de pilotage : l'axe vertical correspondant à l'organisation par direction et état-major, l'axe horizontal concernant les fonctions transverses du ministère comme le maintien en condition opérationnelle des matériels. Le ministère des sports disposera en 2004 d'un progiciel de répartition des charges de personnel relié à ACCORD 1 et d'un progiciel complémentaire permettant un pilotage de ses activités conforme à la nouvelle maquette budgétaire. Pour l'ensemble de ses directions à réseaux, le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a arrêté des principes communs de répartition des personnels polyvalents et prévoit un dialogue entre les systèmes d'information propres à ces directions. Le ministère de l'enseignement supérieur a défini une méthode de répartition des charges applicable par l'ensemble des établissements qui lui sont rattachés. Ces initiatives vont dans le sens d'une fiabilité croissante des méthodes de comptage, de recensement et de ventilation des moyens polyvalents et renforcent la pertinence de la comparaison des performances par programme à l'horizon 2006. Dans l'expérimentation de la globalisation des crédits des préfectures menée depuis 2000 par le ministère de l'intérieur, trois années ont cependant été nécessaires au développement des compétences, et des instruments ainsi qu'à la fiabilisation des données.

b) Les ministères plus attentistes

L'attente d'une validation définitive de la nouvelle architecture budgétaire d'une part, du référentiel comptable d'autre part a conduit de nombreux ministères à réduire le périmètre ou à différer leurs travaux. Le ministère de la jeunesse et de l'enseignement scolaire, le ministère de la justice, le ministère de la culture et de la communication, par exemple, envisagent de se limiter en 2006 à la publication de coûts complets par programme et action, fondés sur des clefs de répartition conventionnelles. La collecte et l'analyse des données élémentaires qui permettraient de garantir la fiabilité de la répartition des charges relatives aux personnels polyvalents et des charges indirectes, seront réalisées dans un second temps.

Les services ministériels ont largement utilisé les incertitudes sur la maquette budgétaire et les principes interministériels de comptabilisation des coûts pour différer leurs réflexions sur la comptabilité d'analyse des coûts ou en réduire le périmètre. Ces travaux doivent désormais entrer dans une phase opérationnelle, sauf à faire courir des risques importants quant à la qualité de l'information sur la performance qui devra être fournie au Parlement à l'entrée en vigueur de la LOLF.

TITRE 3 - LA PREPARATION DE LA CERTIFICATION

La certification est traditionnellement définie comme une assurance donnée par écrit. Appliquée aux comptes, elle prend la forme d'une opinion motivée et étayée, qui peut être sans réserve ou assortie d'une ou plusieurs réserves sur les aspects des comptes considérés comme non satisfaisants. Une opinion défavorable ou négative peut être émise quand les comptes, dans leur ensemble, ne sont pas réguliers ou sincères ou ne donnent pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière. Le constat de l'impossibilité d'exprimer une opinion est fait quand l'auditeur s'est trouvé dans l'incapacité de mener à bien ses contrôles et de se prononcer sur les comptes.

Dans son rapport sur les comptes 2002, la Cour des comptes a présenté le cadre général dans lequel doit s'exercer la nouvelle mission de certification des comptes de l'Etat, ainsi que les grandes lignes de sa démarche. Celle-ci 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. En 2003 et début 2004, la Cour des comptes a poursuivi ses travaux de préparation afin d'arrêter ses méthodes pour la certification des comptes de l'Etat et de déterminer la meilleure organisation possible.

Le travail de la Cour consistera à vérifier les états financiers produits pour s'assurer qu'ils traduisent bien la réalité, ou pour reprendre la formulation de la LOLF qu'ils sont « *réguliers, sincères, et [donnent] une image fidèle [du patrimoine de l'Etat] et de sa situation financière* ». La Cour appréciera la qualité de ces états par rapport à un référentiel déterminé, constitué d'un ensemble de principes et normes comptables.

Pas plus que le commissaire aux comptes d'une entreprise, la Cour n'aura la possibilité de tout contrôler. Elle doit mettre en œuvre des méthodes qui lui permettent à la fois de justifier son opinion, c'est-à-dire d'obtenir les informations probantes nécessaires et suffisantes pour porter un jugement pertinent sur les états financiers, et d'obtenir un maximum d'efficacité, c'est-à-dire d'optimiser le rapport entre le coût de son contrôle et le niveau de confiance obtenu. La Cour s'efforcera d'atteindre ce résultat en concentrant ses efforts sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, définis grâce à une analyse des risques.

Après avoir rappelé la méthodologie utilisée par la Cour, ce titre présente succinctement son analyse des risques pour certaines grandes catégories d'opérations réalisées par l'Etat.

Pour d'autres opérations, les travaux de la Cour sont plus avancés et celle-ci a pu se livrer à des vérifications sur les comptes 2003. Les résultats de ces audits comptables et les suites des recommandations faites à l'occasion de l'examen des comptes 2002 sont présentées au titre suivant.

I - LA DEMARCHE DE LA COUR

A - LES DIFFERENTES ETAPES DE L'ANALYSE DES RISQUES

L'approche par les risques comprend trois étapes.

La première étape consiste en la définition des critères de référence servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes. Ces critères sont appelés « assertions d'audit » par les commissaires aux comptes. Selon les normes internationales d'audit développées par l'IFAC, ils sont au nombre de sept, mais peuvent faire l'objet de regroupements sous quatre grands thèmes.

Présentation des critères de référence (« assertions d'audit »)	
Terminologie IFAC	Regroupement
<u>Exhaustivité</u> : l'ensemble des actifs et passifs, des transactions ou des événements a été enregistré et tous les faits importants ont été mentionnés.	Exhaustivité
<u>Existence</u> : les actifs et passifs existent à une date donnée. <u>Droits et obligations</u> : les actifs et passifs se rapportent à l'entité contrôlée à une date donnée.	Validité ou réalité
<u>Rattachement</u> : les transactions ou événements retracés dans les comptes ont eu lieu au cours de la période. <u>Exactitude ou mesure</u> : les transactions ou événements retracés dans les comptes sont exacts. <u>Evaluation</u> : les actifs et passifs sont valorisés à leur valeur pertinente compte tenu des normes comptables.	Exacte évaluation
<u>Présentation et informations données</u> : les informations comptables sont classées et présentées selon le référentiel comptable applicable.	Présentation

La deuxième étape est l'identification des risques propres à remettre en cause ces assertions. Dans ce but, la Cour doit successivement identifier :

- les erreurs potentielles, c'est-à-dire celles qui peuvent théoriquement survenir si aucun contrôle n'est mis en place pour les empêcher ; cette identification est associée à la notion de "risques inhérents", qui se composent des risques exogènes, liés à l'activité ou au domaine concerné, et des risques endogènes propres aux entités contrôlées ;
- les erreurs possibles, c'est-à-dire celles qui peuvent effectivement se produire compte tenu de l'absence ou de la défaillance des contrôles pour les empêcher, les détecter et les corriger ; cette identification est associée à la notion de "risques liés au contrôle" ; c'est à ce stade que seront notamment évalués les dispositifs de contrôle et d'audit internes ;
- le caractère significatif des erreurs possibles, en fonction du seuil de signification retenu par la Cour, c'est-à-dire du montant maximal d'erreurs non corrigées cumulées au-delà duquel elle serait amenée à formuler une réserve, voire à émettre une opinion défavorable.

Une fois défini le risque d'erreurs significatives sur les états financiers, la troisième et dernière étape consiste en la gestion du risque d'audit. Il s'agit du risque que la Cour exprime une opinion incorrecte sur les états financiers du fait d'erreurs significatives qu'elle n'aurait pas détectées. Pour éviter une telle situation, elle doit élaborer un plan de contrôle adapté. La nature et l'ampleur des contrôles seront fonction du niveau du risque d'erreurs significatives. Si celui-ci est estimé élevé, la Cour devra intensifier ses contrôles pour obtenir une assurance

raisonnable d'avoir détecté toutes les erreurs significatives. *A contrario*, les vérifications pourront être allégées si le risque d'erreurs significatives est jugé faible.

B - LE DECOUPAGE DES TRAVAUX PAR CYCLES DE CONTROLE ET PHASES D'AUDIT

1) - Le découpage par cycles de contrôle

Concrètement, l'analyse des risques, avec ses différentes étapes précédemment décrites, doit être menée pour chaque ensemble cohérent d'opérations, ou cycle de contrôle.

Compte tenu de la variété de ses missions, une analyse globale des risques au niveau de l'Etat n'aurait pas beaucoup de pertinence. Afin de mener des analyses distinctes à un niveau le plus approprié, la Cour a procédé à un découpage des états financiers en cherchant à constituer des ensembles cohérents d'opérations. Elle s'est inspirée pour cela des cycles de contrôle traditionnellement retenus pour la certification des comptes des entreprises, qu'elle a adaptés et, dans certains cas, regroupés.

Les regroupements retenus par la Cour

- 1) Etats de synthèse (opérations de centralisation; écritures de correction et d'inventaire; construction des états financiers et concordance avec l'information financière).
- 2) Charges de fonctionnement courant et d'intervention (hors transferts aux autres administrations publiques), stocks et dettes diverses (fournisseurs).
- 3) Charges de personnel (rémunérations ; pensions ; cotisations sociales).
- 4) Immobilisations corporelles et incorporelles (y compris dotations aux amortissements, provisions pour dépréciation et reprises).
- 5) Produits régaliens (fiscaux et non fiscaux).
- 6) Produits de fonctionnement et d'intervention, et créances afférentes.
- 7) Relations avec les autres administrations publiques et avec la Communauté européenne.
- 8) Dette financière et trésorerie (comptes de correspondants et assimilés ; comptes financiers ; gestion active de la trésorerie), charges et produits financiers afférents.
- 9) Immobilisations financières (dotations et participations ; prêts et avances).
- 10) Hors-bilan (y compris engagements de retraites) et provisions pour risques et charges.

Ce découpage est encore susceptible d'être modifié. La déclinaison des nouvelles normes, les résultats de l'analyse des risques ou des premières vérifications menées pourront conduire la Cour à privilégier des regroupements différents d'opérations et de lignes des états financiers, finalement jugés plus pertinents pour structurer les travaux de certification des comptes de l'Etat. Pour chaque cycle, une analyse des risques a déjà été conduite en 2002 et 2003 ou va l'être en 2004 ou 2005. Sur cette base, un guide d'audit a été ou sera élaboré, puis testé. La Cour se fixe comme objectif d'élaborer tous les guides d'audit pour 2005 et de les tester en 2006 (sur les comptes 2005) au plus tard.

La Cour fait état dans ce titre du rapport des analyses de risques conduites en 2002 et 2003 pour certains cycles d'audit. Le titre suivant rend compte des vérifications effectuées sur les

comptes 2003 pour les cycles de contrôle pour lesquels les travaux de méthode sont les plus avancés. Ces développements se veulent des illustrations des travaux préparatoires entrepris. Ils ne présument toutefois ni du contenu de l'opinion que formulera la Cour sur le bilan d'ouverture de l'exercice 2006 et sur les états financiers de l'Etat lors de l'arrêté des comptes 2006 et des exercices suivants, ni de la forme du compte-rendu des diligences qui accompagnera cette opinion⁵⁷.

2) - Le découpage par phases d'audit

Pour chaque cycle de contrôle, les travaux de certification à mener font l'objet d'un second découpage par phase d'audit. La première phase, dite de prise de connaissance, doit permettre d'effectuer un premier recensement des risques et d'élaborer, en conséquence, un plan de contrôle. Les contrôles proprement dits sont ensuite menés au cours des seconde et troisième phases avec des missions dites intérimaires tout au long de l'année N, et une mission finale de révision des comptes, une fois les comptes produits en N + 1. La dernière phase, commune à tous les cycles de contrôle, consiste à finaliser l'opinion et le compte-rendu des vérifications effectuées, après la conduite d'une procédure contradictoire.

C - L'ADEQUATION DES MOYENS AUX OBJECTIFS

Les travaux de préparation de la certification ont été effectués par redéploiement des moyens existants. Ainsi que le rapport précédent l'avait anticipé, cette méthode a aujourd'hui trouvé ses limites. La réflexion d'ensemble, que la Cour a entreprise, en 2003, sur ses différentes missions et son organisation, lui a permis de déterminer les moyens nécessaires pour assurer la mission nouvelle de certification dans de bonnes conditions. A l'instar des autres institutions supérieures de contrôle chargées d'une telle mission, la Cour a notamment besoin de se doter de sa propre cellule d'audit informatique.

⁵⁷ Dans le compte rendu de ses vérifications, la Cour se référera aux dispositions de l'article L. 225-235 du code de commerce tel que modifié par la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 qui définissent le cadre de la mission des commissaires aux comptes pour la certification des comptes annuels ou consolidés des sociétés.

II - L'ANALYSE DES RISQUES

Est présentée ici une première approche des risques concernant les charges d'exploitation, les immobilisations corporelles, les produits régaliens, les transferts de l'Etat à la sécurité sociale et les participations et dotations de l'Etat.

A - LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT ET D'INTERVENTION

La Cour a divisé les charges de fonctionnement et d'intervention en deux cycles d'audit, le premier couvrant les charges de personnel, le second rassemblant charges de fonctionnement courant (hors personnel) et d'intervention (hors transferts aux autres administrations publiques). Les deux cycles sont ici présentés conjointement. Ils ne couvrent ni les dotations aux amortissements et aux provisions, ni les remboursements et dégrèvements d'impôts.

1) - Le périmètre à auditer

a) - Les charges de personnel

Les charges de personnel incluent les rémunérations, les charges sociales et les prestations directes de l'Etat employeur (notamment les pensions). En 2003, les charges de personnel représentaient 118,0 Md€ (70,6 Md€ pour les rémunérations, 32,3 Md€ pour les pensions et 15,1 Md€ pour les charges sociales), soit 27% des charges totales de l'Etat. Se rattache à ce cycle d'audit les charges à payer liées au personnel figurant au passif.

Seules les rémunérations ont fait l'objet d'une première analyse des risques par la Cour. Les travaux sur les charges sociales et les pensions seront menés à bien en 2004 et 2005.

b) - Les charges de fonctionnement et d'intervention

Les charges de fonctionnement couvertes par ce cycle d'audit incluent les achats, variations de stocks et prestations externes. Dans le compte de résultat 2003, les lignes achats et prestations externes représentaient respectivement 3,4 et 10,3 Md€

Les charges d'intervention incluses dans le cycle d'audit sont les transferts versés au secteur privé⁵⁸, à l'exclusion des mises en jeu de garanties qui relèvent du cycle 10 « hors-bilan et provisions pour risques et charges ». En 2003, les prestations à caractère social représentaient 29,6 Md€ et les subventions au secteur privé 20,1 Md€. On observera cependant que, dans le cadre de la nouvelle norme comptable, les subventions pour charges de service public⁵⁹ sont assimilées à des charges de fonctionnement de l'Etat.

Se rattachent à ce cycle d'audit les comptes de bilan liés aux mêmes opérations : les stocks à l'actif et certains comptes de tiers créditeurs (notamment les dettes envers les fournisseurs)⁶⁰.

La Cour a entrepris des travaux d'analyse des risques liés aux charges de fonctionnement et d'intervention qui sont encore en cours. Ils seront complétés par des travaux sur la comptabilisation des stocks.

⁵⁸ Un cycle d'audit spécifique couvre les relations avec les autres administrations publiques.

⁵⁹ La nouvelle norme définit les subventions pour charges de service public comme la contrepartie de la réalisation de missions confiées par l'Etat.

⁶⁰ Les résultats de l'enquête réalisée chaque année par la Cour sur les dettes de l'Etat envers ses fournisseurs publics figure en annexe du présent rapport.

2) - Les procédures comptables actuelles

a) - La chaîne de la dépense

Les différentes étapes de la procédure d'exécution des dépenses de droit commun (engagement, liquidation, ordonnancement, paiement) sont décrites en annexe. Il existe cependant plusieurs dérogations.

Ainsi, des dépenses peuvent être payées par les comptables avant la liquidation (RGCP, article 33): c'est le cas des avances et des acomptes versés dans le cadre de l'exécution des marchés publics, ou des avances faites à des personnels pour faire face à des dépenses urgentes (frais de mission, vacances).

D'autres dépenses sont payées avant l'ordonnancement, par des agents n'exerçant pas les fonctions de comptables, mais pour le compte et sous les contrôles des comptables. Sont notamment ainsi payables par régie (RGCP, article 18) les vacances, les frais de mission et les menues dépenses de matériel.

Les dépenses relatives aux personnels civils sont payées sans ordonnancement préalable. Dans cette procédure réservée aux traitements de masse⁶¹, prévue par l'article 31 du RGCP, l'ordonnateur transmet au comptable les éléments de la liquidation, le comptable procède lui-même aux calculs et effectue ensuite directement le paiement. Pour les rémunérations, la liquidation est effectuée par des "services liaison-rémunération" (SLR). Les opérations matérielles de paie sont ensuite réalisés par neuf départements informatiques du Trésor public (DIT) à l'aide d'une application dédiée (PAY).

Enfin, des procédures spéciales au champ plus limité s'écartent encore plus nettement des règles d'exécution des dépenses de droit commun. Elles concernent les établissements pénitentiaires et les corps de troupe (RGCP, article 112), les pouvoirs publics et les fonds spéciaux.

b) - Les schémas comptables

La charge est aujourd'hui enregistrée en comptabilité budgétaire au moment où le comptable public donne son visa, ou lors du décaissement, dans le cas des dépenses sans ordonnancement préalable. Les écritures budgétaires font l'objet d'une réflexion dans les comptes de charges ou d'actif en fin d'année. Les modalités de cette réflexion sont examinées au titre 4, dans la partie consacrée aux écritures d'inventaire.

3) - Les évolutions liées à la réforme comptable

a) - De nouveaux principes d'enregistrement comptable

Les charges ne seront plus le reflet enregistré à l'inventaire des dépenses budgétaires. Elles seront comptabilisées directement dès la constatation du service fait, soit la livraison du bien ou la prestation de service⁶² pour les charges de personnel et de fonctionnement (hors subventions pour charges de service de service public), soit l'acte attributif pour les subventions pour charges de service public et les transferts.

⁶¹ Elle est aussi utilisée pour le service des emprunts et les remboursements d'impôts.

⁶² Pour les contrats à long terme, les charges seront comptabilisées en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats.

b) - Une nouvelle organisation de la chaîne de la dépense

Deux points de la réforme de l'organisation comptable restent notamment en suspens :

- pour les charges de rémunération, le devenir des services liaison-rémunération, et notamment celui de la PGT, dans le contexte de la création des DCM ;
- le rôle du comptable dans la liquidation de certaines charges des administrations centrales, si les services facturiers sont intégrés aux DCM.

4) - Première approche des risques concernant les rémunérations

Les risques exogènes ont trait notamment aux éléments suivants : les masses financières en jeu; le nombre élevé d'opérations (plusieurs millions d'agents payés douze fois par an); la complexité et le caractère foisonnant de la réglementation, qu'il s'agisse des statuts et a fortiori des régimes indemnitaires auxquels ils donnent droit.

Les risques endogènes proviennent :

- de la multiplicité des intervenants : les rémunérations sont gérées par chaque ordonnateur, en centrale et dans les services déconcentrés, avec des procédures et des intervenants à chaque fois différents; la liquidation est effectuée dans 29 services liaison-rémunération et le paiement dans neuf DIT⁶³;
- du nombre élevé de comptes d'imputation provisoire utilisés ;
- de l'ancienneté et de la diversité des applications informatiques utilisées (PAY chez le comptable, GIRAFE, et toutes les applications spécifiques aux ordonnateurs);
- du nombre important de mouvements géographiques pour certains ministères (éducation nationale, défense, intérieur) et de la difficulté à prendre en compte un agent qui change de poste comptable: tous les mouvements géographiques d'agents sont source d'opérations complexes et souvent longues ; les risques sont liés au fait que le logiciel PAY organise des traitements et des contrôles par DIT et non au niveau national.

Les risques liés aux contrôles portant sur la paye concernent l'atténuation de la séparation entre ordonnateurs et comptables dans le cadre de la procédure de dépense sans ordonnancement préalable, la contrainte du calendrier de paie qui limite les possibilités de contrôle *a priori* et la déconcentration des procédures (chaque service liaison-rémunération dispose d'une assez grande marge de manœuvre pour confectionner ses programmes et décider des contrôles routiniers qu'il opère).

Ce premier recensement des risques liés aux opérations de rémunération sera complété en 2004 par une évaluation de leur caractère significatif.

⁶³ Ce nombre de DIT est cependant en diminution. Précédemment, chaque trésorerie générale de région avait un DIT qui traitait la paye.

B - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

1) - Le périmètre à auditer

Les immobilisations corporelles nettes étaient évaluées à 93,6 Md€ fin 2003⁶⁴, soit 27% de l'actif de l'Etat. Or les règles actuelles de valorisation et d'amortissement sont largement déficientes. La nouvelle norme comptable applicable à partir de 2006 devrait apporter d'importantes améliorations, mais sa mise en œuvre suppose un important travail préalable d'inventaire, dont la qualité conditionnera la sincérité du bilan de l'Etat et la fidélité de l'image que celui-ci donnera du patrimoine et de la situation financière.

2) - Les procédures comptables actuelles

La comptabilisation des immobilisations corporelles de l'Etat est pour l'instant très insuffisante. Malgré les améliorations que la Cour a relevées dans ses précédents rapports, la faiblesse persistante de cette organisation tient à l'absence de liens entre les mouvements affectant les existants physiques et les écritures comptables.

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, sans constatation d'aucune sortie (la valeur brute croissant indéfiniment).

Depuis 1999, les comptes d'immobilisations au CGAF sont le résultat d'une reconstitution de l'actif sur la base du tableau général des propriétés de l'Etat (TGPE), complété d'un retraitement des données budgétaires. Le développement progressif d'ACCORD permet l'imputation en temps réel des écritures, toutefois toujours sans 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, 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 coûts des investissements budgétaires cumulés 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.

La Cour a noté les améliorations effectuées sur les comptes d'immobilisations corporelles, mais a aussi souligné le caractère artificiel des données, faussées notamment par l'amortissement des achats du ministère de la défense à 100% dans l'année d'acquisition. Elle a observé que la méthode de réévaluation des immeubles qui prend pour indice de revalorisation le coût de la construction, appliqué de manière globale sans corrections liées à la

⁶⁴ Ce cycle d'audit prend également en compte les produits et charges liés aux immobilisations (dotations aux amortissements et aux provisions, reprises sur provisions).

localisation, a peu de rapport avec la valeur de revente d'un parc immobilier souvent ancien. Dans ces conditions, les comptes seront amenés à être sensiblement modifiés pour respecter les principes d'une comptabilité d'engagement et être certifiables (ce qu'ils ne sont pas en l'état).

3) - Les évolutions introduites par les nouvelles normes comptables

La nouvelle norme sur les immobilisations corporelles modifie très sensiblement l'approche actuelle. Tout d'abord parce qu'elle retient comme critère d'inscription au bilan de l'Etat la notion de contrôle. Le contrôle se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien, la maîtrise du potentiel de service ou des avantages économiques dérivés, y compris les achats du ministère de la défense. Cette approche conduit à comptabiliser les biens dont l'Etat n'est pas propriétaire mais qu'il contrôle et qu'il gère (par exemple les biens utilisés aux termes d'un contrat de location-financement) et symétriquement à exclure des biens dont il est propriétaire mais dont il a confié la gestion à d'autres organismes qui en ont la responsabilité (par exemple, remise en dotation auprès d'établissements publics).

Mais surtout, elle s'appuie sur un inventaire physique qui devra être suivi de façon permanente. Pour cela, l'inventaire des immobilisations corporelles des biens contrôlés par l'Etat doit être effectué et valorisé pour établir début 2006 le bilan d'ouverture.

Les règles adoptées pour la valorisation cherchent à tenir compte de la durée très importante d'utilisation potentielle d'un certain nombre de 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 vieillissement. Les monuments à caractère historique à usage exclusivement historique ou culturel ou n'ayant pas d'équivalent sur le marché et les œuvres d'art acquises depuis longtemps seront évaluées à une valeur symbolique. Certains monuments ayant une valeur patrimoniale particulière sont censés être évalués à leur coût de reconstruction. Pour les œuvres d'art acquises récemment, le prix d'acquisition est retenu pour l'entrée en comptabilité.

L'application de ces normes devrait permettre au-delà d'une présentation la plus exacte possible des immobilisations corporelles figurant à l'actif de l'Etat, de pouvoir prendre les décisions de gestion patrimoniale sur la base d'une connaissance plus précise des valeurs des biens. Par ailleurs, ces éléments permettront le suivi des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes, notamment par l'amortissement ou la charge d'utilisation annuelle calculée sur la base de la valeur du bien pour ceux qui ne font pas l'objet d'un amortissement.

Des textes d'application doivent préciser l'ensemble de ces règles et surtout leurs conditions de mise en œuvre.

4) - Un risque significatif sur le processus d'inventaire en cours

Le bilan d'ouverture a une grande importance puisque c'est sur cette base que vont devoir s'inscrire l'ensemble des mouvements comptables qui seront passés en 2006. Or la qualité des inventaires aura une incidence directe sur le bilan d'ouverture.

Le service des domaines a adressé au cours de l'année 2003 aux administrations gestionnaires les données du TGPE les concernant pour six départements (Seine-et-Marne, Eure, Cher, Haute-Savoie, Mayenne, Ile-et-Vilaine). Les administrations devaient valider ou compléter les éléments existants et préciser le coefficient de vétusté. Sur la base de ces données, le service des domaines a valorisé début 2004 le patrimoine recensé en appliquant des barèmes et en procédant à une cinquantaine de visites sur place dans chacun des départements

concernés. L'expérimentation est généralisée en 2004, de façon à disposer pour la fin de l'année d'un inventaire complet sur l'ensemble des départements. Il est prévu de limiter les visites sur place de façon à ce qu'elles n'excèdent pas une vingtaine par département. Pour l'étranger, une expérimentation doit être menée en 2004 dans six pays. Les modalités d'établissement de l'inventaire dans les territoires d'outre mer restent à déterminer.

La première expérimentation a permis de corriger certaines anomalies du TGPE. En moyenne, un tiers des occupations a été modifié, notamment pour les surfaces mais aussi pour ajouter ou supprimer des biens. Quelques difficultés d'application de la norme sont apparues à travers l'absence de critère pour définir le mode de valorisation des monuments historiques. L'établissement de listes est prévu pour pallier ces difficultés, des critères plus précis devraient être définis à cette occasion.

Cette démarche présente cependant un certain nombre de risques tenant au rôle confié aux services des ordonnateurs pour apprécier l'état des bâtiments, ce qui est très subjectif, et indiquer les surfaces, ce qui suppose la maîtrise de certaines techniques. Les valorisations établies sur ces bases en l'absence de visites sur place risquent donc d'être très approximatives. Seul le développement de contrôles internes permettra de garantir la précision des données. Pour l'instant, cet aspect n'a été que peu abordé. Tout au plus est-il prévu dans le futur une dizaine de contrôles annuels par département pour vérifier l'adaptation du barème.

Plusieurs chantiers sont lancés pour les immobilisations corporelles suivant des régimes particuliers, au terme des nouvelles normes comptables. La question de l'inventaire et la valorisation des immeubles non pris en compte au TGPE (pour l'essentiel les infrastructures routières⁶⁵, les voies navigables et les ports) est examinée en liaison avec les directions concernées des ministères compétents et principalement celui de l'équipement, des transports et du logement. Les équipements militaires font l'objet d'un traitement spécifique par le ministère de la défense. Les œuvres d'art sont censées être traitées spécifiquement également dans le cadre des dispositions prévues dans la norme avec l'intervention du ministère de la culture. Pour les autres immobilisations corporelles, la DRB a commencé à recenser les inventaires existants et compte déterminer au cours de l'année 2004 les catégories d'immobilisations sur lesquelles seront portés les efforts d'ici 2006. Au delà de la reprise des inventaires existants et de la valorisation au bilan d'ouverture, un travail important de réflexion devra être mené pour effectuer un classement correct entre stocks et immobilisations.

Le ministère des finances compte disposer d'une évaluation exhaustive du patrimoine au 1^{er} janvier 2006 pour les biens immobiliers et quelques grandes catégories d'immobilisations corporelles, notamment les véhicules automobiles pour lesquels il existe déjà un suivi à peu près précis. Cette approche qui traite en priorité les immobilisations les plus importantes en valeur et celles pour lesquelles l'existence d'inventaires précis apportera des éléments de gestion est acceptable dans un premier temps.

Il est cependant important que le résultat du travail d'inventaire en cours soit préservé. Or cela n'est pas évident en l'absence d'un circuit comptable déjà opérationnel pour les immobilisations corporelles. Il y a là un risque de dégradation de la qualité des inventaires qui devra être pris en compte dans le plan d'audit et faire l'objet d'une attention particulière pendant la phase de préparation de la certification.

⁶⁵ La décentralisation devrait réduire sensiblement le domaine routier de l'Etat.

C - LES PRODUITS REGALIENS

1) - Le périmètre à auditer

Les produits régaliens représentent la ressource principale de l'Etat. Issus de l'exercice de sa souveraineté, ils correspondent aux produits des impôts et taxes (314 Md€ de produits bruts en 2003) et, pour une infime proportion, à ceux des amendes et autres pénalités (moins de 2 Md€ en 2003). En outre, en 2003, les quatre impôts suivants produisent, à eux seuls, plus de 85 % des produits régaliens bruts : 145 Md€ pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; 53 Md€ pour l'impôt sur le revenu (IR) ; 48 Md€ pour l'impôt sur les sociétés (IS) ; 24 Md€ pour la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP). Le cycle de contrôle « produits régaliens » couvre non seulement les produits régaliens stricto sensu, mais également les dépenses qui leur sont directement rattachables (dégrèvements et remboursements d'impôts), les créances régaliennes non recouvrées⁶⁶ ainsi que les dotations aux dépréciations de créances dont le recouvrement est compromis (et reprises éventuelles sur dépréciations), et les admissions en non-valeur des créances définitivement irrécouvrables.

2) - Les procédures comptables actuelles

Les procédures comptables varient selon la nature des produits régaliens. La procédure de droit commun comporte l'émission d'un ordre de recette par l'ordonnateur, puis sa prise en charge par le comptable public, qui procède à son recouvrement. L'ordre de recette peut prendre la forme d'un rôle⁶⁷ pour les impôts directs, d'un avis de mise en recouvrement pour les impôts indirects ou d'un extrait de décision de justice pour les amendes et condamnations pécuniaires. Les produits régaliens recouverts selon cette procédure sont, toutefois, minoritaires. Il s'agit principalement de l'impôt sur le revenu, pour lequel les redevables sont, néanmoins, tenus d'effectuer des versements, à titre d'acomptes, avant même la mise en recouvrement du rôle (tiers provisionnels ou prélèvements mensuels).

La majorité des produits régaliens est, en fait, recouvrée selon une procédure dans laquelle le contribuable calcule lui-même le montant qu'il doit, le déclare et l'acquitte. Le comptable public l'encaisse sans besoin d'un ordre de recette. Une telle procédure s'applique non seulement aux trois principaux impôts que sont la TVA, l'impôt sur les sociétés et la TIPP, mais aussi à la taxe sur les salaires (TS), aux droits d'enregistrement et à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) notamment, ainsi qu'aux amendes au titre de la police de la circulation. Ce n'est que si le contribuable manque à ses obligations déclaratives ou contributives, que la procédure de droit commun s'applique et qu'un ordre de recette est émis pour les amendes non recouvrées spontanément et les taxations d'office ou redressements d'impôts, augmentés le cas échéant de majorations et pénalités (intérêts de retard et pénalités de mauvaise foi).

3) - Les évolutions introduites par les nouvelles normes comptables

Le périmètre couvert par le cycle « produits régaliens » va évoluer. Actuellement, les produits régaliens figurent en brut dans les produits de fonctionnement du compte de résultat. Pour connaître les produits régaliens nets, il est nécessaire de déduire les dégrèvements et

⁶⁶ Les créances régaliennes figurant au bilan de l'Etat ne concernent pas que ses propres produits, mais aussi celles liées aux impôts locaux, dont il assure la gestion et le recouvrement. S'agissant en revanche des impositions recouvrées au profit des administrations de sécurité sociale (et notamment de la contribution sociale généralisée), les montants reçus transitent par la comptabilité de l'Etat, mais les restes à recouvrer ne font pas l'objet d'une inscription sous forme de créance à l'actif de son bilan.

⁶⁷ Un rôle se présente sous la forme d'une liste établie par l'administration fiscale et comportant notamment pour chaque contribuable, son identification, les bases d'imposition, les éléments de liquidation, et le montant à payer.

remboursements, qui figurent dans les charges de fonctionnement. A l'avenir, un tel calcul ne sera plus nécessaire. Les produits régaliens nets seront directement mentionnés au « tableau des produits régaliens » et le passage des produits bruts aux produits nets sera explicité dans l'annexe. Ces deux documents feront donc partie du périmètre à auditer. Pour chaque impôt, le produit régalien brut correspondra au résultat de l'application d'un barème de taux ou d'un tarif à l'assiette imposable. Pour obtenir le produit régalien net, seront tout d'abord déduits les réductions et crédits d'impôts résultant des mesures fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables (crédits de TVA notamment, quand la taxe collectée est inférieure à la taxe déductible). Le cas échéant, les dégrèvements remettant en cause le bien fondé de la créance⁶⁸ de l'Etat seront ensuite déduits.

Par ailleurs, alors que la comptabilisation des produits régaliens est fondée actuellement sur le moment de l'encaissement pour la majorité d'entre eux, les nouvelles normes comptables ont posé le principe que les produits régaliens seront rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat, sous réserve qu'ils puissent être mesurés de manière fiable. En conséquence, le moment de la comptabilisation variera d'un produit à un autre. Pour certains impôts, elle pourra se faire au moment où a lieu l'opération imposable (TIPP : mise à la consommation des produits pétroliers). Pour d'autres comme l'IR et l'IS, il faudra attendre le moment où la matière imposable sera déclarée. Par pragmatisme, les produits des contrôles fiscaux seront rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception à l'encontre du redevable.

Un changement majeur concernera également le traitement des acomptes (tiers provisionnels ou prélèvements mensuels d'IR, acomptes en matière d'IS et de TS, voire de TVA dans certains cas). Alors qu'actuellement les acomptes sont directement comptabilisés comme des produits, ils seront comptabilisés en comptes de tiers au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt ne sera pas intervenue.

Enfin, si les créances fiscales non recouvrées font déjà l'objet d'une dotation aux dépréciations quand leur recouvrement est compromis, cette dotation est actuellement calculée de manière globale par chaque réseau pour tous les impôts. Afin de donner une image fidèle des créances régaliennes, il faudra non seulement que la dépréciation des créances fiscales fasse l'objet d'une évaluation plus précise par type d'impôts et de créances (créances contestées, créances soumises à une procédure collective, etc.), mais que la dépréciation des autres créances fasse également l'objet d'une évaluation. En dépit d'un taux de recouvrement effectif faible, les amendes et condamnations pécuniaires non recouvrées ne font pas actuellement l'objet d'une dotation aux dépréciations.

4) - Un risque élevé

a) - Le risque inhérent aux opérations sur les produits régaliens

Le risque inhérent aux opérations sur les produits régaliens est globalement élevé.

Les erreurs potentielles tiennent tout d'abord aux masses financières en jeu et à la nature même des produits régaliens, dont la constatation repose dans la plupart des cas essentiellement sur les déclarations des contribuables.

⁶⁸ Il s'agit des dégrèvements prononcés suite à erreur de l'administration fiscale ou du contribuable, ou réclamation au fond. En revanche, les dégrèvements prononcés à titre gracieux continueront à être traités en charges. Il en sera de même des remises gracieuses et des admissions en non-valeur.

Le nombre élevé de contribuables constitue un autre facteur de risques. A l'exception de la TIPP, le nombre de contribuables s'élève à plusieurs centaines de milliers, voire plusieurs dizaines de millions comme pour l'impôt sur le revenu⁶⁹.

L'inflation de la norme fiscale et sa complexité, particulièrement manifeste pour l'impôt sur le revenu, sont aussi des facteurs de risques pour l'exactitude et la réalité des enregistrements comptables. Ainsi que l'ont mis en évidence les travaux du Conseil des impôts, cette complexité de la norme fiscale a des répercussions non seulement sur les contribuables qui, de bonne foi, peuvent commettre des erreurs, mais aussi sur les agents des administrations qui ont du mal à en maîtriser tous les détails.

Les modalités de recouvrement constituent, pour certains produits régaliens, un autre facteur de risques en termes d'exhaustivité. Contrairement aux autres pays européens, la retenue à la source de l'impôt sur le revenu est peu pratiquée. Le décalage entre la date d'acquisition du revenu et la date de paiement de l'impôt aboutit au paiement du solde, dû au titre du revenu de l'année N, à l'automne de l'année N+1, ce qui crée des risques de solvabilité des contribuables. Le plan d'action mis en place pour encourager le prélèvement automatique de l'impôt permet néanmoins de les limiter.

Les risques endogènes, propres aux entités contrôlées, sont également nombreux. Le premier d'entre eux tient à la multiplicité des intervenants avec des impôts gérés par deux administrations différentes (DGI et DGDDI), et recouvrées par trois (DGCP, en plus). Il est, toutefois, à noter que les réformes récentes, sans réduire le nombre de réseaux, ont pour résultat de les spécialiser, ce qui est de nature à réduire les risques de pratiques divergentes. La DGI et la DGCP sont les interlocuteurs privilégiés respectifs des entreprises et des particuliers. La TVA demeurera, néanmoins, recouverte par deux réseaux (DGI et DGDDI pour la TVA extracommunautaire et celle sur les produits pétroliers).

Au sein de chaque réseau, la dispersion des opérations sur une multitude de sites constitue un autre facteur de risques. Pour les services d'assiette, environ 100 centres départementaux d'assiette, 850 centres des impôts et 300 centres des impôts fonciers existent pour la seule DGI. Les postes comptables sont encore plus nombreux : 3 800 postes non centralisateurs pour la DGCP, un millier de recettes des impôts et de bureaux des hypothèques pour la DGI, et 200 bureaux des douanes. Les réformes récentes conduisent, néanmoins, à une concentration des opérations sur un nombre plus limité de postes, ce qui est de nature à limiter les risques. Pour la DGI, outre le rapprochement des centres et des recettes des impôts, la création de la direction des grandes entreprises (DGE) au 1^{er} janvier 2002 a constitué un changement majeur. La DGE est actuellement l'interlocuteur fiscal unique des 24 000 plus grandes entreprises. Avec l'accroissement de 50 % de son champ de compétence au 1^{er} janvier 2005, elle devrait recouvrer environ un tiers des produits fiscaux bruts de l'Etat. Pour la DGCP, la concentration des opérations de recouvrement sur un nombre restreint de sites est un des objectifs de la mise en place des centres d'encaissement (à Créteil depuis janvier 2000 ; à Lille depuis décembre 2003 ; à Rennes début 2004). Néanmoins, le regroupement physique des opérations de recouvrement ne s'est pas accompagné d'un transfert de la responsabilité, qui demeure au niveau du comptable, qui a pris en charge le produit à recouvrer. Faire coïncider les circuits de recouvrement effectif et les circuits comptables pose des problèmes avec les systèmes informatiques actuels. Les discordances qui en résultent constituent des facteurs de risques pour la réalité et l'exactitude des soldes comptables des créances régaliennes.

D'une façon générale, l'ancienneté, la multiplicité et les limites de la plupart des applications informatiques utilisées sont également des facteurs de risques. Si leur

⁶⁹ Aux 16 millions de contribuables imposables, s'ajoutent les sept millions de non imposables qui font l'objet d'une restitution d'impôt, du fait notamment de la mise en place de la prime pour l'emploi.

remplacement est à terme prévu dans le cadre du programme COPERNIC, la mise en place complète de celui-ci en 2008 sera postérieure aux échéances de la LOLF. De surcroît, le programme ne concerne que les applications de la DGI et de la DGCP, pas celles de la DGDDI.

Des risques d'erreurs pesant sur toutes les assertions existent aussi du fait des lacunes des instructions comptables (pas toujours codifiées ni mises à jour, parfois contradictoires entre elles) et du manque de formalisation des procédures comptables (sous forme de diagrammes-types de circulation et de recueils, par type d'opérations, des pièces justificatives et des contrôles à opérer). Les efforts en cours pour y remédier doivent cependant être mentionnés.

b) - L'appréciation des contrôles

Si le risque inhérent est estimé élevé, il en est de même du risque lié au contrôle.

D'une manière générale, les contrôles sur les produits sont plus limités que sur les charges, pour lesquelles la séparation de l'ordonnateur et du comptable est la règle. Ainsi qu'il a déjà été mentionné, l'ordonnateur n'intervient pas a priori pour les impôts qui sont auto-liquidés par les contribuables. Son intervention se fait éventuellement *a posteriori* par l'exercice du contrôle fiscal.

Les procédures de centralisation et de contrôle des opérations des comptables des douanes et des impôts constituent un autre facteur de risques, comme l'attestent les vérifications effectuées sur les écritures d'inventaire présentées au titre 4.

Enfin, si un processus de développement du contrôle interne et de renforcement de l'audit interne a été lancé, il est à un stade plus ou moins avancé dans les trois administrations fiscales.

c) - Conclusion sur les risques

Pour les produits régaliens, les vérifications que la Cour devra mettre en œuvre afin de minimiser son propre risque de formuler une opinion erronée sur les comptes devront prendre en compte le degré élevé de risque d'erreurs significatives sur les états financiers.

D - LES TRANSFERTS DE L'ETAT A LA SECURITE SOCIALE

1) - Le périmètre à auditer

Les cotisations versées par l'Etat employeur et les éventuelles dettes afférentes⁷⁰ seront étudiées avec les charges de personnel.

Par ailleurs, l'Etat recouvre plusieurs prélèvements au profit des organismes sociaux. Ces sommes ne font que transiter par les comptes de l'Etat.

Les transferts financiers de l'Etat à la sécurité sociale qui ont fait l'objet d'une analyse des risques par la Cour comprennent les cotisations sociales prises en charge par l'Etat (notamment, pour les pensionnés de guerre: 0,2 Md€ en 2002), les concours aux régimes de sécurité sociale (notamment aux prestations sociales agricoles et aux régimes spéciaux: 5,5 M€), les compensations des exonérations de cotisations sociales accordées dans le cadre de divers dispositifs d'aide aux entreprises (2,8 Md€) et diverses prestations sociales financées par l'Etat

⁷⁰ En application de l'article L 111-6 du code des juridictions financières, il est fait état des résultats des contrôles de la Cour sur l'application de la législation de sécurité sociale par les administrations centrales et les services déconcentrés pour les cotisations dont ils sont redevables envers le régime général en annexe au rapport sur les résultats et la gestion budgétaire.

et gérées par les organismes sociaux (17,6 Md€). Le périmètre à auditer comprend non seulement les versements de l'Etat mais aussi les dettes afférentes.

2) - Les procédures comptables

Ces transferts sont des dépenses du budget général et suivent les procédures comptables de droit commun en la matière (cf. développements sur les charges de fonctionnement et d'intervention et l'annexe sur la chaîne de la dépense). Ils se caractérisent cependant fréquemment par un versement fractionné entre des acomptes, un règlement du solde en fin d'année ou au début de l'année suivante. Cette dernière opération est évidemment la plus sensible tant du point de vue du rattachement au bon exercice que de la correcte évaluation de la dette de l'Etat.

3) - Un risque variable selon les organismes et les transferts considérés

L'analyse des risques réalisée dans ce domaine a pu s'appuyer sur les travaux sur les relations financières entre l'Etat et la sécurité sociale publiés chaque année depuis 2001 dans le rapport de la Cour des comptes sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale.

Pour les transferts de l'Etat à la sécurité sociale, les risques exogènes sont liées à la qualité variable des communications d'informations des organismes de sécurité sociale qui fournissent les bases de calcul du versement de l'Etat. En la matière, les risques les plus modérés concernent la Caisse d'amortissement de la dette sociale, la Caisse nationale d'assurance-maladie des travailleurs salariés et le Fonds de solidarité vieillesse.

Les risques endogènes tiennent principalement à l'importance des montants en cause et à l'instabilité de la législation sociale et des structures chargés de les mettre en œuvre (ainsi, le fonds de financement de la réforme des cotisations patronales est supprimé en 2004). En revanche, le nombre d'opérations est assez limité. Par catégorie de transferts, les risques apparaissent plus élevés pour les compensations de cotisations sociales exonérées et la subvention au budget annexe des prestations sociales agricoles que pour les prestations financées par l'Etat, les cotisations qu'il prend en charge et les subventions d'équilibre aux régimes spéciaux.

E - LES DOTATIONS ET PARTICIPATIONS

Les immobilisations financières (dotations et participations, prêts et avances) ont fait l'objet de premiers travaux sur les comptes 2003 qui seront approfondis sur l'exercice 2004. La Cour présente ici l'analyse des risques portant sur le compte 26 qui retrace les dotations et participations de l'Etat.

1) - Le périmètre à auditer

Les dotations, participations et créances rattachées sont inscrites au compte 26 dont le solde figure à l'actif du bilan (pour 124 Md€ fin 2003). Les « dotations » sont des versements budgétaires effectués directement à un organisme pour constituer, augmenter ou rétablir ses capitaux propres. Les « participations » désignent tous les versements qui se traduisent par des droits sur les actifs des organismes bénéficiaires. Les « créances rattachées » désignent les avances faites aux organismes, et normalement destinées à être « incorporées » dans leurs capitaux propres, les comptes courants d'associés (exceptionnels dans le cas de l'Etat) et les créances résultant d'investissements réalisés directement ou indirectement par l'Etat mais destinés à être remboursés à terme. La nouvelle norme comptable étend la définition de ces créances rattachées à tous les prêts et avances à des entités dans lesquelles l'Etat détient une

participation. Par ailleurs, les dépenses et recettes budgétaires rattachables aux opérations patrimoniales sur les participations et dotations financières (par exemple, les dividendes, frais et commissions bancaires sur opérations, etc...) sont incluses dans le périmètre à auditer.

2) - Les procédures comptables actuelles

- ***Les dotations et participations, au bilan***

A compter de la gestion 2002, la comptabilisation des dotations et participations financières de l'Etat et la tenue du compte 26 sont centralisées à l'Agence comptable centrale du Trésor (ACCT). Pour remplir cette fonction, l'ACCT s'adresse directement aux entités elles-mêmes et s'appuie sur la direction du Trésor (direction gestionnaire) et les autres services de la DGCP (bureau 5A pour la réglementation et la nomenclature du compte 26 et bureau 5 B pour les établissements publics).

Les procédures actuelles sont définies par l'arrêté ministériel n° 5308 du 18 octobre 1979, les circulaires de la DGCP, le guide interne des procédures de l'ACCT et les logiciels informatiques utilisés par cette dernière (applications COMPTE 26 –sous ACCESS -, CGL et TCC). Ce référentiel est incomplet (il ne définit pas ce qu'est une participation de l'Etat) et obsolète (il restreint le périmètre des participations comptabilisées de manière arbitraire et n'est, d'ailleurs, pas appliqué sur ce point). En ce qui concerne plus particulièrement les procédures, le rapprochement nécessaire de certaines données est ignoré (par exemple, l'utilisation du compte dépositaire de l'Etat à la Caisse des dépôts et consignations).

Avec quelques exceptions, l'exercice de la fonction d'actionnaire dans les entités du secteur marchand était confié au service des participations de la direction du Trésor qui était donc le principal ordonnateur délégué des opérations retracées au compte 26. Jusqu'en 2003, ce service transmettait à l'ACCT en début d'année une note "patrimoine" recensant normalement toutes les opérations ayant affecté le capital des sociétés au cours de l'année précédente et qui détaillait aussi certaines opérations affectant les établissements publics nationaux. Ce dispositif institutionnel est en cours d'évolution. Le service des participations a été remplacé par l'Agence des participations de l'Etat (APE). Cette agence est en cours de constitution sous la forme d'un service à compétence nationale. L'APE assumera toutes les responsabilités de l'Etat actionnaire vis à vis de l'ensemble des entreprises du secteur marchand dans lesquelles l'Etat détient une participation. Son périmètre d'intervention, qui reste à définir, devrait ainsi être élargi par rapport à celui du service des participations, mais demeurera plus restreint que celui du compte 26. A compter de 2004, c'est l'ACCT qui adresse à l'APE les données relatives aux opérations de l'année pour validation.

- ***Les dividendes, au compte de résultat***

Le paiement des dividendes et divers autres produits financiers ne fait pas l'objet de l'émission préalable d'un titre de recette. Selon la procédure dérogatoire dite « au comptant », ces produits sont payés spontanément par le débiteur au Trésor et comptabilisés après l'émission *ex post* d'un titre. En cas de non-paiement, aucun reste à recouvrer n'est donc comptabilisé. Cette procédure de paiement au comptant, normalement prévue lorsqu'il n'est guère possible de déterminer à l'avance le montant du produit (produits des jeux, par exemple), n'est pas justifiée lorsque ce montant a été fixé par une résolution d'assemblée générale (cas des dividendes), d'un organe de surveillance d'établissement public (Caisse des dépôts), voire même d'un arrêté du ministre en charge de l'économie et des finances (EDF, GDF). De même est-il anormal que le recouvrement de recettes déterminées par une loi (versements de la CADES, versement de l'établissement public chargé de gérer la « soulte » de France Télécom), ou par un décret (rémunération de la garantie des fonds d'épargne), ne soit pas soumis au

régime commun de la constatation par un titre préalable. Plus du quart des produits non fiscaux échappent ainsi à la surveillance régulière d'un comptable public.

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.*

3) - Les évolutions à venir

Ces procédures vont être profondément modifiées par :

- l'application de l'article 21-I de la LOLF qui dispose que « *les opérations de nature patrimoniale liées à la gestion des participations financières de l'Etat, à l'exclusion de toute opération de gestion courante, sont, de droit, retracées sur un unique compte d'affectation spéciale* » ;
- l'entrée en vigueur de la nouvelle norme de comptabilité publique relative aux immobilisations financières (norme n° 7 dans la numérotation actuelle) ;
- le développement à la DGCP d'une nouvelle « centrale des bilans » des établissements publics nationaux ;
- l'évolution du contexte institutionnel: intervention de l'APE, redéfinition de la fonction de comptable centralisateur dans le cadre de la réforme de l'organisation comptable de l'Etat (création des départements comptables ministériels).

L'évolution du contexte institutionnel va entraîner la redéfinition des circuits d'information et des procédures de décision et des règles de comptabilisation des opérations. Il résultera nécessairement de ces changements des difficultés et des risques nouveaux qu'il est encore délicat d'apprécier.

S'agissant des difficultés susceptibles de résulter de la mise en place de la nouvelle norme, elles peuvent être résumées en cinq points.

La liste des participations de l'Etat va être considérablement élargie non seulement parce que la norme prévoit qu'elle inclut tous les droits détenus dans d'autres entités, « *qu'ils soient ou non matérialisés par des titres* », mais aussi parce que certaines catégories d'entités jusque là exclues de cette liste (associations, groupements d'intérêt économique, groupements d'intérêt public, notamment) ne le seront plus.

Le périmètre du compte 26 va également être modifié du fait que « *les prêts et avances consentis par l'Etat aux entités, contrôlées ou non, qui font partie de ses participations, sont rattachés aux participations concernées* » (seules les avances incorporables dans les fonds propres sont actuellement incluses dans le périmètre du compte 26.)

La méthode de valorisation des participations, jusque là unique, va être différenciée selon que l'entité dans laquelle cette participation est détenue est contrôlée ou non par l'Etat⁷¹, ce qui va poser la question de l'application des critères de contrôle énoncés dans la norme.

⁷¹ Les participations dans les entités contrôlées seront évaluées à la valeur d'équivalence, les participations dans les entités non contrôlées au coût historique.

L'évaluation des participations va également être modifiée par l'introduction d'une règle de dépréciation à l'inventaire (dépréciation globale dans le cas des entités contrôlées, dépréciation individuelle pour les entités non contrôlées).

Du fait de la mise en œuvre d'une comptabilité en droits constatés, de nouvelles catégories de « créances rattachées » aux participations vont être comptabilisées au compte 26 : les créances correspondant à des dividendes, intérêts ou parts de résultats dus.

4) - Un risque moyen

Les risques exogènes concernent l'importance du poste au bilan, le nombre élevé des lignes de participation (796 aujourd'hui, beaucoup plus dans le cadre du nouveau référentiel comptable), la variété des opérations affectant l'existence ou la valeur des participations, l'existence de règles régissant la comptabilité des établissements publics administratifs qui peuvent conduire à une évaluation incorrecte des fonds propres de ces entités.

Il s'y ajoute les risques propres liés à l'incohérence et à l'ancienneté du référentiel comptable actuel et au caractère mouvant de ce référentiel dans les années qui viennent, ainsi qu'à l'incertitude de l'environnement institutionnel.

Sur le plan des contrôles, les procédures sont peu formalisées et les outils informatiques utilisés sont hétérogènes, ce qui nécessite des reprises d'écritures manuelles.

Certains éléments viennent cependant limiter les risques. Le nombre d'opérations reste limité au cours d'une année. Les masses financières sont concentrées sur un nombre faible de participations. Les intervenants (ACCT, APE, DGCP, Direction du Trésor) sont peu nombreux et l'ACCT a progressé en matière de contrôle et d'audit internes.

L'analyse des risques effectuée en 2003 sur la base d'une simple revue des procédures conclut que les risques d'erreur affectant la représentation comptable des immobilisations financières de l'Etat sont moyens.

Le risque premier qui se posera dès le bilan d'ouverture de l'exercice 2006 porte (et portera plus encore à l'avenir, étant donné l'extension du périmètre vers des organismes de faible dimension) sur l'exhaustivité du recensement des participations et l'interprétation de la notion de contrôle. Il est à peu près certain que l'ensemble des participations, dotations et créances actuellement recensées n'est pas complet. Du point de vue de l'audit, les enjeux financiers sont sans doute relativement faibles, sauf pour des entités ayant une autonomie comptable mais n'ayant pas de personnalité morale, telles que les fonds d'épargne et le compte Etat géré par Coface.

Les autres risques sont relatifs à l'évaluation des participations. Ils sont surtout significatifs dans le cas des organismes non marchands dont l'appréhension des fonds propres peut être délicate, compte tenu de la qualité très inégale de leurs comptes. Ce risque sera cependant réduit par :

- l'article 142 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 qui institue l'obligation de produire des comptes combinés des entreprises ou entités significatives contrôlées par l'Etat ;
- l'article 136 de la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 dite loi de sécurité financière et par son décret d'application qui imposent aux établissements publics nationaux l'obligation de faire certifier leur comptes annuels par un commissaire aux comptes, voire d'établir des comptes consolidés qui donnent une image plus exacte de la valeur de leurs capitaux propres, s'ils ont des filiales.

TITRE 4 - LES VERIFICATIONS EFFECTUEES EN 2003

Afin de préparer l'exécution de la mission qui lui est confiée par l'article 58-5 de la loi organique du 1^{er} août 2001, applicable pour la première fois à la loi de règlement pour 2006, la Cour des comptes présente les résultats d'audits comptables qui ont porté sur certaines opérations retracées dans le CGAF pour l'exercice 2003 et l'information financière donnée par son rapport de présentation. Les opérations et informations vérifiées concernent les créances et les dettes à l'égard des autres administrations publiques, la dette financière et la trésorerie, les engagements hors-bilan, les écritures de correction et d'inventaire, la construction des états financiers de synthèse et la présentation du rapport qui les accompagne. La Cour a également procédé à un audit d'environnement des applications informatiques comptables CGL et TCC.

Ces audits ont été réalisés conformément aux normes internationales de l'IFAC et de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle⁷². Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir que les comptes contrôlés ne comportent pas d'anomalies significatives. 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.

La Cour a retenu comme référentiel comptable les textes législatifs et réglementaires et les instructions de la DGCP⁷³ en application. Pour interpréter ces textes, elle s'est référée en tant que de besoin au plan comptable général et aux normes qui seront applicables à la comptabilité de l'Etat à compter de 2006.

Le champ limité des investigations réalisées par la Cour en 2003 ne lui permet pas de formuler une opinion globale sur les comptes de l'Etat, comparable à celle qui lui sera demandée à compter de l'examen des comptes 2006. Elle estime néanmoins nécessaire de formuler les observations suivantes:

- le périmètre des états financiers ne correspond pas à celui de l'Etat, personne morale ;
- les engagements au titre des primes d'épargne populaire sont surévalués au passif ;
- le recensement des dettes envers les autres administrations publiques n'est pas exhaustif ;
- des discordances non justifiées subsistent entre la comptabilité de l'Etat et celle de la Banque de France sur le montant du solde du compte consolidé du Trésor public ;
- la sincérité des comptes est fragilisée par les méthodes frustes de calcul des provisions pour dépréciation sur créances fiscales, de réévaluation des constructions civiles et les durées d'amortissement peu réalistes retenues pour certaines immobilisations ;
- les informations relatives aux engagements hors-bilan de l'Etat sont incomplètes ;
- le tableau des flux de trésorerie ne distingue pas les flux selon que leur imputation est provisoire ou définitive ;
- la présentation du bilan agrégé de l'Etat ne permet pas de comparer de façon fiable les données 2002 et 2003.

⁷² *International organization of supreme audit institutions* (INTOSAI) : elle regroupe la Cour des comptes française et ses homologues étrangers.

⁷³ Notamment : ordonnance de 1959 et loi organique de 2001, 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.

I - LES RELATIONS FINANCIERES AVEC LES AUTRES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

La Cour a réalisé une première enquête visant à analyser les flux d'actif et de passif circulant entre l'Etat d'une part, 23 organismes divers d'administration centrale (ODAC) et trois administrations de sécurité sociale d'autre part, en rapprochant leurs comptabilités et celle de l'Etat.

A - LES OBSERVATIONS DE LA COUR SUR LA COMPTABILITE GENERALE DE L'ETAT

1) - Un recensement non exhaustif des dettes et des créances réciproques entre l'Etat et d'autres administrations publiques⁷⁴

Il est fréquent que les organismes dont la comptabilité a été examinée aient des créances à faire valoir vis-à-vis de l'Etat qui ne sont pas retracées dans la comptabilité de celui-ci. Le recensement qui a été fait pour les 26 organismes rentrant dans le champ de l'enquête aboutit à un total de 731,3 M€ Ce chiffre n'est pas exhaustif: ainsi, le Centre national du cinéma ne tient pas de véritable comptabilité d'engagement et n'inscrit ses créances sur l'Etat qu'après les avoir recouvrées. Il arrive aussi, moins fréquemment, que ces organismes aient des arriérés vis-à-vis de l'Etat.

***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.*

2) - Des règles de séparation des exercices différentes pour l'Etat et les autres administrations publiques

Des chevauchements d'exercice apparaissent. Ainsi, la société de gestion de garanties et de participation (chargée de la défaisance du GAN) a comptabilisé une dette de 100 M€ à l'égard de l'Etat, suite à une décision de l'assemblée générale du 23 décembre 2002. La créance symétrique ne se retrouve pas dans le bilan de l'Etat au 31 décembre 2002, le Trésor public ayant seulement pris en compte le produit au titre de 2003 lors de l'encaissement des fonds. Ces chevauchements s'expliquent par les différences entre le référentiel comptable de l'Etat et celui de ses organismes. En effet, l'Etat ne tient pas encore de comptabilité en droits constatés et dispose d'une période complémentaire. Ces organismes sont dans une situation inverse.

B - LES AUTRES OBSERVATIONS DE LA COUR

L'exercice de rapprochement a aussi mis en évidence des difficultés touchant à la comptabilité nationale et à la comptabilité des organismes.

⁷⁴ Les observations relatives aux engagements de l'Etat auprès de ces organismes sont incluses dans les développements relatifs aux engagements hors-bilan.

1) - Le classement de certains organismes en comptabilité nationale devrait être réexaminé

Les ODAC sont une notion de comptabilité nationale qui désigne, dans le système européen SEC 95, des unités institutionnelles produisant principalement des services non marchands et financées majoritairement par des subventions de l'Etat ou par des contributions obligatoires. La diversité des unités institutionnelles qui composent la liste des 800 ODAC appelle un réexamen périodique du respect des critères du SEC 95. Ainsi:

- le fonds de solidarité prioritaire (ex-FAC), qui n'est rien d'autre, malgré son appellation qu'un chapitre budgétaire, n'a pas sa place parmi les ODAC ;
- l'inclusion dans cette liste des fonds de garantie de risques non couverts par le marché manque aussi de logique, alors que la Caisse centrale de réassurance qui réassure des risques hors marché avec la garantie de l'Etat a été rangée parmi les sociétés financières ;
- les procédures publiques d'assurance-crédit gérées par Coface pour le compte et avec la garantie de l'Etat n'ont pas de raison d'être confondues avec les opérations pour compte propre de cette compagnie qui est classée parmi les sociétés financières, alors que l'article L. 432-4 du code des assurances a prévu un enregistrement comptable distinct ;
- enfin, le recentrage de la CDC elle-même sur des missions d'intérêt général définies par l'Etat et la prise de contrôle par le groupe des Caisses d'épargne de sa filiale concurrentielle, CDC IXIS, devrait conduire à réexaminer avec attention le maintien de son classement en société financière et l'opportunité de la reclasser en ODAC.

RECOMMANDATION : La Cour recommande qu'il soit procédé à une mise à jour régulière de la liste des ODAC en fonction des critères du SEC 95.

2) - Les comptes de certaines administrations publiques sont peu lisibles

Dans certains organismes, la déconcentration des encaissements et des décaissements auprès de comptables secondaires (19 au Centre national de la recherche scientifique - CNRS) et la nomenclature des comptes tant budgétaires que comptables rendent difficile le suivi des transferts de l'Etat et le rapprochement des créances et des dettes. C'est particulièrement vrai pour l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) et le Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (CNASEA).

Par ailleurs, certains établissements disposent d'une trésorerie abondante souvent placée en SICAV monétaires ou en bons du Trésor, qui dépasse leurs besoins de financement. C'est le cas en particulier à l'Agence nationale pour l'emploi (ANPE), à l'Agence nationale d'amélioration de l'habitat (ANAH) et au Commissariat à l'énergie atomique (CEA)⁷⁵. Les sommes ainsi placées ne devraient servir que de fonds de roulement et en tout état de cause être prises en compte lors de l'attribution de subventions à ces organismes.

⁷⁵ Au CEA, cette trésorerie correspond à la création en juin 2001 d'un fonds dédié au financement des opérations de démantèlement et d'assainissement des installations civiles du CEA.

II - LA DETTE FINANCIERE ET LA TRESORERIE

Le cycle d'audit relatif à la dette financière et à la trésorerie comprend les opérations concernant la dette financière, les comptes de correspondants, les comptes financiers et les comptes de tiers liés aux opérations de placement et d'emprunt à très court terme de l'Etat (gestion active de la trésorerie).

A - LA DETTE FINANCIERE

La dette financière s'élevait à 817 Md€ fin 2003, soit 91% du passif de l'Etat hors situation nette. Sont également pris en compte dans le périmètre audité les primes et décotes sur emprunts et BTAN (respectivement 6,8 Md€ au passif et 5,5 Md€ à l'actif) et les intérêts sur dettes financières (39,3 Md€ de charges au compte de résultat). Les instruments financiers à terme utilisés par l'Etat dans la gestion de sa dette sont traités avec les engagements hors-bilan.

Les données concernant la dette financière de l'Etat, telles qu'elles sont aujourd'hui présentées par le compte général de l'administration des finances, ne sont pas exhaustives. Les dettes financières des budgets annexes, principalement celles du budget annexe de l'aviation civile, n'apparaissent pas dans la comptabilité générale de l'Etat⁷⁶.

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.*

1) - La dette financière négociable

Fin 2003, la dette financière négociable représente 804,0 Md€ au passif de l'Etat. Elle est gérée par l'Agence France Trésor (AFT), le comptable assignataire est l'ACCT.

Les vérifications ont consisté en une revue des comptes et des contrôles internes mis en place par l'ACCT et l'AFT, une confirmation directe des encours au 31 décembre à partir des données d'Euroclear et une vérification de la décomposition nominal/coupon couru/prime ou décote pour les émissions, nominal/coupon couru/perte ou profit pour les rachats. Elles ont aussi porté sur un contrôle exhaustif du calcul des intérêts pour les BTAN, les BTF et un échantillon de lignes d'OAT (contenant une ligne indexée et une ligne à taux variable) et une demande de justification des comptes d'exigibilité ou de règlement non soldés. Elles ont enfin inclus un examen du calcul des intérêts courus non échus (OAT, BTAN), des intérêts constatés d'avance (BTF), de l'ajustement de l'indexation (OAT indexées) et de l'étalement des primes et décotes (OAT, BTAN) pour un échantillon de lignes d'OAT, de BTAN et de BTF.

a) - Les suites des observations du rapport sur les comptes 2002

La Cour avait recommandé que l'ACCT mette en place un rapprochement périodique entre les données d'Euroclear sur le stock de dette négociable et les écritures de la comptabilité générale de l'Etat. Le plan d'action qualité comptable de l'ACCT prévoit la mise en place d'un rapprochement trimestriel ou semestriel en 2004.

⁷⁶ Les dettes financières du budget annexe des PTT ont été reprises dans la comptabilité générale de l'Etat, mais figurent parmi les dettes diverses.

b) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

La Cour maintient l'appréciation globalement favorable formulée en 2002 sur les contrôles internes réalisés sur les opérations relatives à la dette financière négociable par l'AFT et l'ACCT. La Cour souhaite néanmoins attirer l'attention sur l'assimilation induite des pertes et profits sur rachats à des opérations de trésorerie.

Le périmètre des opérations de trésorerie a été redéfini par l'article 25 de la loi organique, applicable dès 2002. Or, si cet article assimile expressément les primes et décotes à l'émission à des opérations de trésorerie, il n'en est pas de même pour les pertes et profits sur rachats.

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.*

2) - Dette financière non négociable

Dans sa définition actuelle, la dette non négociable s'élève à 13 Md€ au passif de l'Etat. Ses principales composantes sont les bons du Trésor détenus par certains organismes internationaux (9 Md€) en contrepartie de la participation de la France à leur capital (FMI notamment) et les monnaies métalliques en circulation (2,4 Md€). Le service chargé de la gestion de la dette non négociable à la DGCP a été rattaché à l'ACCT le 1^{er} mars 2003.

Les vérifications ont consisté en une revue analytique des comptes et des contrôles internes réalisés par l'ACCT, un contrôle par sondage de la validité des remboursements et du calcul des intérêts et une comparaison des soldes de fin d'année avec les données du fichier de gestion des bons à rembourser pour les bons sur formules. Il a aussi été procédé à une vérification exhaustive des documents Banque de France pour les opérations sur les bons internationaux, une comparaison du solde des créances TVA dans la balance générale et de l'état des prises en charge restant à payer, une révision exhaustive des pièces demandées par la DGCP aux établissements de crédit pour un échantillon de bénéficiaires de la prime d'épargne populaire, enfin à un examen par sondage de la cohérence des ordonnances de paiement et titres de recette avec les états transmis par la Banque de France pour les monnaies métalliques.

a) - Les suites des observations sur les comptes 2002

- ***Intérêts courus***

Les intérêts courus non échus sur la dette non négociable ont été comptabilisés pour la première fois en 2003, conformément à la recommandation de la Cour. Par ailleurs, les intérêts échus mais non encore payés ont fait l'objet d'une provision qui couvre le cas des bons du Trésor sur formules et de certains autres anciens emprunts arrivés à échéance, mais dont les souscripteurs n'ont pas demandé le remboursement.

- ***Dettes anciennes et bons du Trésor***

Les bons du Trésor non négociables comprennent les bons sur formules émis entre 1976 et 1998 d'une part (compte 142) et d'autres émissions expirées (compte 143). Les autres émissions de l'Etat non dématérialisées sont retracées sur les comptes 187 et 188-1.

Les différences entre l'état des restes à rembourser déduits du fichier de gestion des bons sur formules et la comptabilité générale, relevés en 2002, persistent.

Le compte de règlement utilisé pour le remboursement des bons (qui devrait être soldé en fin d'exercice) présente, comme en 2002, un solde débiteur (3,8 M€ fin 2003), qui s'explique par l'enregistrement définitif par six trésoreries générales des remboursements du mois de décembre 2003 en janvier 2004, et non en période complémentaire. Le même phénomène peut être observé pour le paiement des intérêts. Par ailleurs, les écritures de décembre de certaines trésoreries générales, même lorsqu'elles ont été correctement passées en période complémentaire, peuvent être incomplètes : les remboursements effectués au cours du dernier mois de l'année par La Poste sont ainsi parfois manquants, faute d'une remontée suffisamment rapide de l'information à la trésorerie générale.

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.*

- **Primes d'épargne populaire**

L'Etat accorde une prime pour certains plans d'épargne populaire anciens. Le compte qui permet de faire face à ces engagements a été alimenté par des provisions budgétaires versées entre 1991 et 1995. L'engagement ayant été surestimé à l'origine, le reliquat du compte (823 M€ fin 2003) est supérieur aux décaissements prévisibles jusqu'à la prescription. La recommandation de la Cour qu'une correction soit effectuée dès 2003⁷⁷ n'a pas été suivie.

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*

La procédure de liquidation des montants à verser aux établissements financiers a été améliorée : il n'a pas été observé en 2003 de décaissement précédant la demande ou ne respectant pas le délai réglementaire d'un mois. Le service de la dette publique de l'ACCT a effectué, conformément aux recommandations de la Cour, un appel de pièces auprès de certains établissements gestionnaires de plans pour contrôler, par sondage, le bien-fondé des demandes de primes. Ces vérifications par sondage devraient être poursuivies et étendues en 2004 pour toucher un échantillon significatif de bénéficiaires.

b) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

La rente 4,5 % 1952, remboursable chaque année partiellement par tirage au sort, est indexé sur la pièce d'or française de 20 F. Quand les titres deviennent exigibles, la dette exigible est alors créditée de la valeur indexée des titres et l'indexation est passée en une seule fois en charge. Pour les OAT indexées, au contraire, l'indexation est une dépense budgétaire qui vient augmenter la dette chaque année. Seul cet étalement de l'indexation sur la durée de vie de l'emprunt est compatible avec le principe de constatation des droits et obligations.

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

Lors de la suppression, en 1993, du décalage d'un mois dans la déduction de la TVA, il a été décidé de transformer les droits à déduction supplémentaires des entreprises pour l'année 1993 en créances sur l'Etat, portant intérêts. Le décret n° 2002-179 du 13 février 2002 a décidé

⁷⁷Cette reprise améliorerait le résultat patrimonial de l'Etat mais serait sans impact en comptabilité nationale. Les provisions initiales n'avaient pas été prises en compte dans le besoin de financement de l'Etat et sont considérées par la comptabilité nationale comme des engagements et non des dettes.

un remboursement anticipé. Toutes ces créances sont désormais exigibles. Cependant, fin 2003, un solde créditeur subsiste sur le compte 166 (2,5 M€) et n'a pas été transféré sur le compte d'exigibilité correspondant.

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.*

B - LES COMPTES DE CORRESPONDANTS

Divers organismes possèdent, de façon obligatoire ou volontaire, un compte courant au Trésor public: ce sont les correspondants du Trésor. Les dépôts sur ces comptes constituent des ressources de trésorerie de l'Etat et figurent à son passif (à hauteur de 53,2 Md€ fin 2003).

L'audit a porté sur les comptes des correspondants du Trésor (organismes à caractère financier, collectivités territoriales et établissements publics locaux, autres correspondants) suivis en classe 4, des services non personnalisés de l'Etat et des budgets annexe suivis en classe 3. Il est à la fois plus large que pour l'exercice 2002 en raison de l'examen des comptes des collectivités territoriales et plus représentatif de l'activité du réseau du Trésor public, puisqu'en plus de l'ACCT, de la PGT et de la RGF, les contrôles se sont déroulés dans les trésoreries générales du Nord et du Rhône. Les cinq trésoreries générales auditées représentaient au 31 décembre 2003 21 % des dépôts des services non personnalisés, 100 % des budgets annexes, 100 % des dépôts des organismes à caractère financier, 9 % des collectivités et établissements publics locaux et 87 % des autres correspondants, soit 45 % du solde créditeur net de l'ensemble des comptes de correspondants et assimilés.

1) - Les suites des observations sur les comptes 2002

La Cour avait relevé, lors du précédent audit, un nombre important de cas où des soldes de correspondants se trouvaient en position débitrice en fin de journée, ce qui est contraire à l'article 26-2° de la loi organique. La DGCP a revu son instruction codificatrice et a rappelé aux comptables la nécessité de fixer les pieds de compte des correspondants à un niveau suffisant qui tienne compte des caractéristiques de ceux-ci. Elle a poursuivi son plan d'amélioration du service bancaire à la clientèle des déposants qui fait partie de son contrat pluriannuel de performance. Cependant, des situations débitrices continuent à apparaître de manière récurrente, en fin de journée sur les comptes de certains correspondants (certains organismes financiers à l'ACCT, régies des collectivités locales et maisons d'arrêt dans les autres trésoreries générales vérifiées). Elles sont tantôt le fait des comptables du Trésor qui ne respectent pas les procédures tantôt celui des correspondants eux-mêmes qui cherchent à piloter au plus juste leur trésorerie. En cas de non approvisionnement suffisant du compte, les paiements sont toujours placés en totalité sur un compte d'attente intitulé « *londe* », ce qui contraint l'Etat à faire l'effort de trésorerie, en lieu et place du correspondant ou du service non personnalisé de l'Etat (régies). De plus, un suivi journalier des comptes débiteurs n'est effectué que dans une des trésorerie générales visitées.

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 Cour avait aussi souligné les déficiences de l'application informatique de tenue de compte CEP (aucun suivi automatisé des soldes en cours de journée, pas de piste d'audit, impossibilité d'effectuer au niveau de la trésorerie générale, un suivi individualisé de la

trésorerie de chaque collectivité, impossibilité de facturer des agios en cas de solde débiteur, etc...). Aucune amélioration n'a été enregistrée en 2003, mais la DGCP a pris la décision de remplacer cette application et de se doter d'une application unique de tenue de compte dans le cadre du projet « Dépôts de fonds au Trésor » qui a pour objet d'améliorer l'offre de services bancaires aux correspondants et d'étendre cette offre aux collectivités locales.

La Cour avait également mis en évidence les risques afférents aux écritures manuelles qui sont passées en grand nombre par les comptables dans le cadre des transferts de dépenses ou de recettes. Sur les neuf demandes d'automatisation des opérations, deux ont d'ores et déjà été satisfaites. Les problèmes principaux subsistant dans le fonctionnement des comptes de liaison entre postes comptables tiennent aux délais postaux d'acheminement des pièces justificatives.

Par ailleurs, conformément à la demande de la Cour, les intérêts courus non échus sur les comptes rémunérés des banques centrales africaines et de l'EPFR ont été enregistrés en écritures d'inventaire pour un total de 58M€

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

Les autres observations de la Cour ont été pleinement suivies d'effet. Les comptes des sociétés de développement régional en liquidation ont été clôturés. Le compte débiteur de la Banque du Mali a été reclassé en classe 46 « autres débiteurs », mais il reste à tirer au plan comptable les conséquences du protocole portant modification de la convention du 4 juillet 1968 dès qu'il aura été signé par les autorités maliennes.

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

a) - A l'ACCT

Le compte d'exécution du budget des Communautés européennes ouvert à l'ACCT dégage un solde créditeur moyen de 2 Md€ qui alimente la trésorerie de l'Etat⁷⁸. Le fonctionnement de ce compte appelle deux observations.

Les frais afférents à la collecte et au recouvrement des droits de douane, qui sont des ressources propres de l'Union européenne, sont comptabilisés par un crédit négatif sur le compte. Or la comptabilité bancaire ne permet pas des écritures en débit ou en crédit négatif.

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

Les fonds structurels et programmes d'initiative communautaire sont des financements européens gérés par les administrations publiques des Etats membres. Jusqu'en 2003, ils étaient en France rattachés au budget des différents ministères par des fonds de concours, et ensuite le plus souvent délégués au préfet de région. Dans le cadre de la décentralisation, la région Alsace est devenue gestionnaire de ces fonds européens à la place des services déconcentrés de l'Etat, à titre expérimental. Elle a souhaité que les crédits lui soient versés directement sur un compte à la CDC. Cette situation aurait pu être la source d'une déperdition d'information sur les flux financiers entre la France et la Communauté européenne. Un accord passé en février 2004 entre l'ACCT et la CDC devrait cependant assurer une bonne connaissance des mouvements

⁷⁸ Il était de 2,9 Md€ au 31 décembre 2003. Le règlement n°1150/2000 du Conseil du 22 mai 2000 n'a prévu aucune disposition relative à la rémunération de ce compte qui est ouvert auprès de chaque Etat membre.

sur ce compte. Une telle procédure n'existe cependant pas pour les autres crédits communautaires ne transitant pas par le Trésor public⁷⁹.

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.*

b) - Dans les quatre autres trésoreries générales

La Cour a relevé que les banques avaient détourné la finalité du crédit immédiat accordé aux collectivités territoriales par l'Etat sur les chèques qu'elles remettaient aux comptables du Trésor en mettant en place au bénéfice de ces collectivités des lignes de trésorerie, financées en réalité par l'Etat. Alors qu'elles étaient parfaitement connues de la DGCP depuis la fin des années quatre-vingt-dix, ces pratiques abusives, préjudiciables aux intérêts du Trésor public, n'ont cessé qu'à compter du 1^{er} octobre 2003, date de prise d'effet de la décision ministérielle supprimant le crédit immédiat pour les opérations de trésorerie des collectivités locales.

De façon plus générale, la Cour a constaté un suivi satisfaisant de la remontée des états d'accord des titulaires des comptes sur le solde de leur compte au Trésor au 31 décembre, sauf dans une trésorerie générale où cette procédure a été réactivée après le contrôle.

En revanche, les justificatifs autorisant la rémunération des comptes n'ont pas été produits pour tous les correspondants auxquels sont versés des intérêts.

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

A la trésorerie générale du Nord, l'établissement public de restructuration et d'aménagement de Roubaix-Tourcoing (EPRART), dissous en 1996, détient toujours un compte créditeur (à hauteur de 1,4 M€).

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

C - LES COMPTES FINANCIERS

S'agissant des comptes financiers, l'audit a porté sur la tenue du compte du Trésor à la Banque de France et à l'Institut d'émission d'Outre-mer. Il n'a donc porté ni sur l'encaisse de l'Etat ni sur ses comptes courants postaux. Fin 2003, le solde créditeur du compte du Trésor à la Banque de France figurait à l'actif de l'Etat pour 149 M€

1) - Les suites des observations sur les comptes 2002

Les recommandations de la Cour ont été suivies d'effet. Un nouveau système d'annonces à l'AFT, après une phase de tests en 2003, doit être mis en service dans le courant de l'année 2004. La DGCP a réduit de 9 000 à 8 500 le nombre de comptes d'opérations ouverts à la Banque de France. La date de crédit en compte pour les opérations de remise de chèques est fixée désormais à J+1 pour les chèques d'un montant égal ou supérieur à 5 000 € et à J+3 pour les chèques de masse d'un montant inférieur à 5 000 €

⁷⁹ Politiques internes dont les dépenses sont directement exécutées par la Commission (recherche notamment).

Deux chantiers ont été ouverts. Le premier a plusieurs facettes. La DGCP escompte des gains de productivité grâce au traitement automatisé des titres interbancaires de paiement et des chèques dans des centres d'encaissement. 40 millions de chèques sur un total de 180 millions reçus par les comptables du Trésor devraient transiter par ces centres. La DGCP s'est fixée aussi un objectif à moyen terme de réduire les frais de tenue du compte du Trésor à la Banque de France et de récupérer un jour de valeur pour la trésorerie de l'Etat sur les chèques de masse. Elle espère y parvenir grâce au projet d'image chèque client qui permettrait de transmettre directement au prestataire choisi par la Banque de France des fichiers dématérialisés contenant des informations utiles à une identification rapide du comptable assignataire et à un règlement plus aisé des suspens.

Le second chantier vise à étendre aux virements internes la dématérialisation qui existe déjà pour une grande partie des virements reçus et à faciliter la consultation en cours de journée des transactions passées sur les comptes d'opérations avant une dématérialisation des relevés de compte établis par la Banque de France pour le 1^{er} janvier 2005.

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

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 et la comptabilité générale de l'Etat. Le solde net des différences entre les écritures de la Banque de France et celles des comptables de l'Etat a été ramené de 152,0 M€ à fin 2002 à 130,4 M€ à fin 2003.

Des progrès importants ont été réalisés tant à l'initiative de l'ACCT que de l'administration centrale pour identifier l'origine de ces discordances et tenter de les résorber. Un ajustement semestriel a lieu à la fin du premier semestre entre les comptables et la Banque de France. Des fiches de procédure sur la tenue du compte du Trésor et les opérations de fin d'année ont été diffusées. Un document permettant d'identifier les discordances et en suivre la régularisation a été établi. On peut classer celles-ci en trois catégories :

- des contre-passations à la suite d'erreurs qui ont été commises par la Banque de France mais qui n'ont pas été reprises dans la comptabilité générale de l'Etat: cette situation anormale témoigne d'une défaillance dans l'organisation du contrôle interne ;
- l'absence de période complémentaire chez les comptables des douanes ; cette anomalie devrait disparaître au 1^{er} janvier 2005 ;
- différentes opérations reçues qui n'ont pas été contre-passées⁸⁰.

Malgré ces progrès, le solde du compte courant du Trésor à la Banque de France se trouve être inférieur dans la comptabilité de l'Etat à ce qu'il est dans les écritures de la Banque. Mais certains comptables ont un solde supérieur, ce qui revient à dire qu'ils ont plus d'argent dans leur comptabilité qu'ils n'en ont en caisse à la Banque de France.

Les mêmes constatations 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 différences entre les écritures de l'IEDOM et celles de l'Etat est de 16,0 M€ au 31 décembre 2003.

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

⁸⁰ Ce peut être des chèques à l'encaissement dans un poste non centralisateur, des pertes de chèques, une absence de régularisation entre des chèques remis à l'encaissement et le montant de chèques porté en compte par la Banque de France ou encore des virements émis qui ont été rejetés par le bénéficiaire.

comptabilité générale de l'Etat et à leur résorption en début de gestion suivante. Elle recommande que les chevauchements les plus anciens soient apurés.

Comme la Cour le demandait, l'apurement des comptes d'imputation provisoire à enjeux a fait l'objet d'une forte mobilisation du réseau du Trésor dans le cadre du contrat pluriannuel de performance. Des solutions harmonisées ont été mises en œuvre pour apurer les opérations de dépenses et de recettes les plus anciennes ou pour isoler les opérations qui ne peuvent être dénouées au cours de la période complémentaire pour des raisons tenant aux spécificités techniques de certaines applications informatiques. Cependant, les comptes d'imputation provisoire de dépenses (comptes 471) et de recettes (comptes 475) font encore apparaître des soldes d'un montant élevé au 31 décembre 2003 : respectivement, 760 M€ (contre 1,38 Md€ à fin 2002) et 1,63 Md€ (contre 2,6 Md€ à fin 2002). Leur apurement passe par le réexamen des conditions réglementaires de comptabilisation de certaines opérations, par des actions spécifiques en direction des administrations financières et par une information plus complète sur les fichiers en retour de la Banque de France après passage dans les systèmes de paiement.

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.*

D - LA GESTION ACTIVE DE LA TRESORERIE

L'Etat gère activement sa trésorerie. Les fonds inutilisés et peu rémunérés figurant sur son compte à la Banque de France font chaque jour l'objet de placements à très court terme sous forme de prêts "en blanc" (c'est-à-dire sans garantie) ou de prises en pension de titres. Ces opérations sont réalisées avec d'autres Trésors de la zone euro ou des spécialistes en valeurs du Trésor. En sens inverse, lorsqu'il est confronté à un besoin ponctuel de trésorerie, l'Etat peut emprunter en blanc ou mettre en pension des titres en échange de liquidités. Les opérations de pension livrées donnent lieu à des appels de marge. Au 31 décembre 2003, les opérations de placement à court terme représentent 30,0 Md€ à l'actif de l'Etat (au sein du poste "débiteurs divers") et 1,1 Md€ au titre des appels de marge au passif. Au cours de l'année, les opérations de gestion active de la trésorerie donnent lieu à versement et réception d'intérêts (pour un solde net de 0,7 Md€ en 2003).

Les vérifications réalisées ont consisté en un examen des procédures et instruments de contrôle interne de l'ACCT et de l'AFT, la réconciliation de l'encours des pensions, des emprunts et des prêts au 31 décembre figurant en comptabilité générale avec les données d'Euroclear d'une part, celles fournies par les contreparties d'autre part, la confirmation directe par les contreparties des appels de marge, un contrôle de vraisemblance sur les flux d'intérêt et une vérification détaillée du calcul pour un échantillon d'opérations.

1) - Le suivi des observations sur les comptes 2002

En 2003, le dispositif de comptabilisation des intérêts courus non échus a été étendu aux opérations de prises et mises en pensions ainsi que de prêts et emprunts à très court terme, conformément à la recommandation formulée par la Cour l'année précédente. Le résultat 2003 s'en trouve amélioré de 18 M€

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

Les vérifications effectuées en 2003 n'ont pas révélé d'anomalie ou de problème comptable significatif concernant la gestion active de la trésorerie.

III - LES ENGAGEMENTS HORS-BILAN

A - LA DETTE GARANTIE

Les emprunts garantis par l'Etat sont suivis dans les comptes de classe 8 et font l'objet d'une présentation synthétique, juridique et financière, dans le rapport de présentation du CGAF. La Cour a procédé à un ensemble de vérifications comportant un examen analytique des évolutions de l'année, un examen détaillé des garanties nouvellement accordées et des annulations, ainsi qu'une revue de la procédure de confirmation directe des encours garantis auprès des établissements financiers gestionnaires.

1) - Le suivi des observations précédentes

Des évolutions positives visant à répondre aux critiques de la Cour ont été notées en 2003. La réforme de la gestion administrative de la dette garantie engagée début 2003 a été menée à bien. La nomenclature des comptes ne distingue plus la dette intérieure et la dette extérieure, mais la dette en euros, qui représente 96,7% de l'encours garanti, et la dette en devises.

En revanche, la garantie sur les prêts de la BEI, qui est régulièrement appelée au travers de crédits inscrits au budget des charges communes, n'est toujours pas inscrite en classe 8, alors qu'elle ne diffère pas fondamentalement des autres composantes de la dette garantie et que la Cour en a demandé le reclassement dans son rapport pour l'année 2001.

2) - Les observations résultant des vérifications de 2003

En application de la loi de finances rectificative pour 2003, le CGAF pour les exercices 2004 et 2005 comprendra une annexe récapitulatif, pour chaque dispositif de garantie de l'Etat, son régime, une analyse des risques, les charges de mises en jeu et son éventuelle rémunération. La Cour portera une attention particulière à la mise en œuvre de cette disposition.

En 2003, la Cour a relevé qu'un certain nombre de garanties accordées par l'Etat, souvent mentionnées en annexe au rapport de présentation du CGAF, n'ont pas été comptabilisées en classe 8 lors des opérations d'inventaire, faute de pièces justificatives suffisantes. C'est le cas, en particulier, des garanties délivrées en faveur de la CFDI et de la CDC dans le cadre du plan de sauvetage du groupe ALSTOM.

Par ailleurs, le compte 673 « versement résultant de la mise en jeu de garanties » qui retrace les mises en jeu des garanties de l'Etat ne devrait pas reprendre les dotations annuelles de l'Etat aux fonds de garantie SOFARIS, qui font l'objet d'inscription de crédits limitatifs en loi de finances et ne peuvent donc s'analyser comme des mises en jeu de garanties.

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.

Enfin, sont suivis en engagements hors bilan au compte 884, pour un encours de 516,2 M€ au 31 décembre 2003, des prêts complémentaires aux sociétés d'habitations à loyer modéré (HLM) et des prêts au logement consentis à des fonctionnaires (en particulier à ceux qui sont en poste à l'étranger) qui devraient figurer à l'actif du bilan de l'Etat, avec les intérêts courus s'y rapportant en compte de créances rattachées. Une provision pour dépréciation devrait être constituée si une échéance demeurerait impayée plus de neuf mois.

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.*

B - LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME

Les instruments de gestion active de la dette utilisés par l'Etat en 2003 sont des contrats d'échange de taux (61,2 Md€ au 31 décembre 2003) retracés en comptes de hors-bilan. L'audit a aussi porté sur les flux d'intérêt et les appels de marge liés à ces contrats. Les vérifications ont compris une revue des contrôles mis en place par l'ACCT et l'Agence France Trésor, une vérification des confirmations écrites des contrats en cours, une confirmation directe par les contreparties de leur encours avec le Trésor public, ainsi qu'un contrôle par sondage du calcul des intérêts versés et reçus, des intérêts courus non échus comptabilisés et des appels de marge.

Les contrats d'échange de taux sont aujourd'hui comptabilisés en valeur nominale. Dans le cadre de la réglementation comptable des établissements de crédit, cette option est ouverte pour les contrats qui ont pour objet « *de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt ... sur l'actif, le passif et le hors-bilan* ». Une telle couverture « *ne peut être pratiquée que si l'établissement mesure son risque de taux globalement [...] et si l'organe exécutif [...] a préalablement pris une décision particulière de gestion globale du risque de taux d'intérêt* », et « *l'établissement doit être en mesure de justifier que, globalement, les contrats comptabilisés dans cette catégorie permettent de réduire effectivement le risque global de taux d'intérêt* ». La nouvelle norme de la comptabilité de l'Etat n° 11 assimile toute opération entrant dans le cadre de la stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette de l'Etat à une opération de « *macrocouverture* », ce qui conduit à ne pas comptabiliser, comme aujourd'hui les plus et moins-values latentes sur les contrats d'échange de taux. L'annexe devra cependant comprendre (notamment) une ventilation des encours hors-bilan sur instruments financiers à terme à la date de clôture, selon la finalité de l'opération, des éléments d'informations sur le risque de taux sur l'ensemble des instruments financiers à terme, et une information sur la valeur de marché des instruments financiers à terme, comparée à la valeur inscrite dans les comptes de hors-bilan.

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.*

Par ailleurs, au 31 décembre 2003, sept contrats d'échange de taux étaient comptabilisés en hors-bilan, sans que l'AFT eût reçu la confirmation écrite des transactions par les contreparties. Cette situation est possible dans le référentiel comptable puisque le fait générateur est le ticket d'opération et non le contrat lui-même. Elle expose néanmoins l'Etat à un risque, si la confirmation n'a toujours pas été reçue six mois après la conclusion du contrat, lors des premiers échanges d'intérêts⁸¹.

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

⁸¹ Dans les cas relevés en 2003, les transactions avaient été passées depuis moins de six mois et le retard de la contrepartie dans le renvoi du contrat était la conséquence de problèmes formels et non de litiges sur les conditions financières du contrat.

C - LES AUTRES ENGAGEMENTS

Les autres engagements sont mentionnés dans le rapport de présentation du CGAF, mais ne font pas l'objet d'un suivi en comptabilité générale.

1) - Le contenu de l'annexe aux états financiers

Le rapport de présentation du CGAF s'est progressivement enrichi d'une annexe n° 2 relative aux engagements financiers hors bilan, comme la Cour l'avait demandé.

Ces développements doivent être restructurés et enrichis pour se conformer aux prescriptions du projet de norme n°13 relative aux engagements. Les principales lacunes à combler concernent les instruments financiers de gestion active de la dette (sur lesquels ne figurent aucune information), les engagements de cofinancement dans le cadre d'accords nationaux (contrats de plan Etat-région) ou internationaux (notamment, ceux relatifs au financement de la Communauté européenne), enfin les risques liés à la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat, ce qui implique de disposer d'informations fiables permettant d'évaluer les risques financiers y afférents.

2) - Les engagements au titre des retraites des fonctionnaires de l'Etat

La Cour n'a pas été en mesure d'expertiser l'évaluation des engagements de retraite de l'Etat après réforme des droits à pension, qui a fait l'objet en 2003 d'un ajout tardif au rapport de présentation du CGAF.

En ce qui concerne la méthode retenue, la Cour observe que le projet de norme sur les engagements de l'Etat comporte une ambiguïté. Après avoir précisé que l'engagement de retraite de l'Etat correspondaient "*à la différence entre les pensions actualisées qu'il versera et les cotisations actualisées qu'il recevra*", le projet précise que le champ retenu pour le calcul de l'engagement est "*restreint aux seules charges de pensions [...] à l'exclusion des recettes et charges annexes*", parmi lesquelles sont citées les cotisations. La révision de la norme qu'il est envisagé de conduire en 2005 pour tirer les conséquences de la parution attendue d'une norme IPSAS sur les engagements de retraite doit être l'occasion de clarifier la rédaction.

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.*

IV - LE PROCESSUS D'ARRETE DES COMPTES ET LA CONSTRUCTION DES ETATS FINANCIERS

La Cour a renouvelé, de février à mars 2004, l'audit comptable qu'elle a déjà réalisé en 2003 sur le processus d'arrêté des comptes de l'Etat.

Tableau 9 - Le processus d'arrêté des comptes de l'Etat

Période	Nature des opérations
1 ^{er} janvier à la fin de la troisième semaine de janvier ⁸² de l'exercice N+1	Les opérations de la période complémentaire sont imputées budgétairement sur l'exercice N, en contrepartie d'un compte de classe 4. Le règlement est comptabilisé sur l'exercice N+1. A l'issue de la période complémentaire, le solde budgétaire est définitivement connu.
Fin janvier – février de N+1	Des écritures de corrections sont passées dans les comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat (cf. infra).
Fin février – début mars de N+1	Des écritures d'inventaire et d'ordre sont passées sur le compte de gestion de l'ACCT.
Début du mois de mars à la mi-mars de N+1	Les comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat font l'objet d'une centralisation définitive à l'ACCT par la contrepartie d'un compte de transfert. L'agrégation de ces comptes de gestion avec celui de l'ACCT permet d'établir le compte général de l'administration des finances (CGAF). Les états financiers de l'Etat sont alors produits automatiquement et font l'objet d'une analyse dans le rapport de présentation du CGAF, qui tient lieu de rapport annuel et qui contient des informations financières de nature très diverse (comptabilité d'exécution budgétaire, opérations de trésorerie, comptabilité patrimoniale, résultat de l'Etat au sens du protocole de Maastricht)..

Les écritures de correction visent à s'assurer de la qualité de la production des comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat avant leur intégration dans la balance générale.

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'exercice⁸³ et à procéder à certains reclassements résultant des spécificités de la comptabilité de l'Etat (par exemple, reclassement des opérations budgétaires comptabilisées en classe 9 dans des comptes de charges, de produits ou de bilan).

La construction des états financiers retrace les différentes étapes qui vont des comptes de gestion des comptables principaux de l'Etat aux états financiers de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, rapport de présentation du CGAF).

La Cour a vérifié les écritures de correction et d'inventaire passées à l'issue de la période complémentaire et les modalités de construction des états financiers et a porté une appréciation sur la qualité de l'information financière produite à l'appui des comptes de l'Etat au sens de l'article L. 225-235 du code de commerce.

A - LES ECRITURES DE CORRECTIONS DE FIN DE GESTION

Le dispositif de corrections concerne l'ensemble des modifications apportées aux comptes de l'Etat entre la clôture de la gestion et l'édition du CGAF. Trois types d'écritures peuvent être distingués : les écritures complémentaires, qui visent à rapprocher la comptabilité générale de l'Etat des comptabilités auxiliaires de la recette et de la dépense, les écritures rectificatives qui visent à corriger des erreurs, des anomalies ou des discordances détectées lors des contrôles opérés sur les comptes de gestion provisoires, enfin les écritures particulières à l'ACCT qui sont, pour l'essentiel, des opérations d'ordre et d'inventaire.

⁸² Le 23 janvier 2004 pour la gestion 2003.

⁸³ Ces écritures dites d'inventaire ne sont donc pas liées à des opérations d'inventaire physique.

Chaque comptable principal de l'Etat procède à la vérification de son compte de gestion sous le contrôle de l'administration centrale⁸⁴ qui est seule habilitée à passer les écritures de correction dans une application informatique dédiée. Neuf comptables principaux⁸⁵ ont été autorisés, à titre expérimental, à effectuer eux-mêmes la saisie des écritures de correction après contrôle et validation de l'administration centrale, mais la DGCP a renoncé à généraliser cette expérience.

Cette procédure comporte toujours trois défauts principaux :

- bien qu'un progrès très significatif ait été réalisé pour l'exercice 2003 puisque sa durée est passée de cinq semaines et demi à trois semaines et que le nombre de corrections des comptables a diminué de 30,5%, elle demeure trop longue ;
- elle est trop centralisée, alors même qu'en attribuant à chaque comptable public une responsabilité propre dans la tenue et dans l'établissement des comptes de l'Etat, l'article 31 de la LOLF oblige à mettre en place une procédure où les échelons départementaux soient à même de procéder à leurs propres corrections dans une application informatique d'un maniement aisé et à réserver à l'administration centrale des tâches de contrôle de deuxième niveau ;
- elle reste centrée sur des ajustements de comptes au détriment des contrôles de cohérence et des vérifications sur les comptes d'imputation provisoire.

Les vérifications ont porté sur les balances d'entrée 2004, les écritures des comptes de transferts et sur les écritures de corrections elles-mêmes. Toutes les anomalies d'un montant significatif détectées en fin de gestion ont fait l'objet de vérifications. En outre, quatre postes comptables qui se distinguaient par le nombre ou l'importance de leurs corrections ont fait l'objet d'un contrôle exhaustif.

1) - Suivi des observations précédentes

Les corrections effectuées en balance d'entrée ont pu être justifiées pour l'essentiel par des évolutions à caractère réglementaire, les écarts de conversion d'euros étant résiduels. La Cour constate que l'observation faite dans la déclaration générale de conformité pour l'exercice 2001 a porté ses fruits et que le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture est désormais respecté.

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

La principale difficulté résulte des conditions de reprise des droits constatés des administrations financières (DGI et DGDDI) par les comptables principaux de l'Etat, de façon manuelle et dans les derniers jours, parfois les dernières heures, de la gestion. La situation s'est même dégradée à la DGI en fin de gestion 2003. Ces corrections représentent 72% de l'ensemble des écritures passées en fin de gestion (hors ACCT), contre 54% fin 2002⁸⁶. La direction des grandes entreprises⁸⁷ (DGE) a été encore à l'origine d'une importante correction, bien que d'un montant nettement moindre que lors de la clôture 2002 (324 M€ au lieu de

⁸⁴ C'est le rôle de la mission de vérification des comptes de gestion rattachée à la sixième sous-direction.

⁸⁵ L'ACCT ainsi que les trésoreries de Corse-du-Sud, Dordogne, Hérault, Morbihan, Nord, Nièvre, Seine-et-Marne et Seine-Saint-Denis.

⁸⁶ Les autres corrections sont un catalogue de diverses anomalies, d'origine comptable (erreurs d'imputation ou de montant, écritures incomplètes), informatique (erreurs de paramétrage, avaries du système ACCORD ou des applications remettantes dans l'application de comptabilité générale CGL) ou de simples scories du processus de correction.

⁸⁷ Service rattaché à la DGI, dont la mission est le recouvrement des impôts versés par les plus grandes entreprises en France.

7,4 Md€). L'anomalie provient du non-respect des schémas comptables qui a pour origine un retard dans la transmission par la Banque de France des informations relatives à des virements dans les application de recouvrement. Ce retard chronique d'intégration des virements qui est particulièrement gênant en fin d'exercice exige une remise à plat des circuits d'information ou une adaptation des applications informatiques. Un projet de transmission automatisée et mensuelle de ces données est en cours de discussion entre la DGI et la DGCP, avec un objectif de mise en œuvre au 1^{er} janvier 2005. Pour ce qui concerne les douanes, les travaux en cours permettent d'envisager une transmission plus fréquente des données sans automatisation ni objectif calendaire précis.

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.*

B - LES OPERATIONS D'INVENTAIRE

Dans le dispositif en vigueur, les opérations d'inventaire appartiennent à deux catégories.

Les opérations d'inventaire qui sont intégrées manuellement s'inspirent des opérations d'inventaire pratiquées en comptabilité commerciale, tout en en demeurant encore éloignées. Elles concernent essentiellement la dette négociable et les opérations de gestion active de la dette et de la trésorerie (étalement des primes et décotes, comptabilisation des intérêts courus non échus, indexation des OATi et OAT€), le provisionnement des créances sur les redevables en matière fiscale, l'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles et la comptabilisation des droits constatés en matière de TVA. Sous leur forme actuelle, ces différentes opérations ont été introduites en 1999⁸⁸. Sauf dans le cas de la dette financière ou des opérations de gestion active de la trésorerie (cf. supra), ce dispositif reste lacunaire et devra être considérablement enrichi lors de la mise en œuvre des nouvelles normes comptables de l'État.

Les autres opérations d'inventaire sont des opérations automatisées qui sont effectuées par l'ACCT sur instruction de la DGCP. Elles sont classées en plusieurs catégories, dont la justification tient principalement au mode d'enregistrement des opérations budgétaires :

- la plupart des opérations de nature budgétaire (à l'exception des opérations dites « ACCORD », depuis 2002 ; cf. infra) sont comptabilisées en cours d'année dans les comptes de classe 9 de la comptabilité générale de l'Etat ; pour établir le compte de résultat de l'Etat et le bilan, il faut donc reclasser ces opérations, en fin d'année, dans les comptes de charges (classe 6) et de produits (classe 7) et dans certains comptes de bilan, principalement en classe 2 : c'est le mécanisme dit « de réflexion » des opérations budgétaires ;
- les produits correspondant à des titres de recettes émis au cours de l'année mais non recouverts (produits à recevoir) sont suivis en cours d'année dans un compte de liaison interne (compte 398), ce qui oblige à les reclasser en produits (classe 7) en fin d'année ;
- enfin, le calcul du solde budgétaire et du résultat patrimonial est effectué en soldant respectivement les comptes de recettes et de dépenses (classe 9) et les comptes de charges et de produits (classes 6 et 7).

Ce cadre général est toutefois compliqué par l'extension du système ACCORD, dont la mise en place a débuté en 2002 et qui s'étend depuis le 6 avril 2004 à tous les ministères pour

⁸⁸ Cf. à ce sujet, le rapport sur l'exécution des lois de finances pour 1999, p. 391 et suivantes.

les dépenses centrales. Pour ces dépenses, le schéma comptable retenu fait intervenir une comptabilisation des charges directement en classe 6 suivant leur nature (et non plus en classe 9 d'abord, comme pour les autres dépenses budgétaires). Il s'agit de préfigurer les schémas comptables qui seront associés à la comptabilité d'exercice. De ce fait et tant que durera la coexistence de deux systèmes comptables différents, l'existence de ces écritures directement passées en classes 6 impose deux précautions comptables. En cours d'année, le schéma comptable des dépenses « ACCORD » fait intervenir des comptes dédiés (403 à 409) qui fonctionnent comme des comptes « fournisseurs », afin d'identifier avec certitude (par les masses débitrices) l'exécution des dépenses, comme le permettent les comptes de classe 9 pour les autres dépenses budgétaires. En fin d'exercice, les dépenses « ACCORD » enregistrées directement en comptabilité générale (classe 6) sont retracées en comptabilité d'exécution budgétaire (classe 9) grâce à une opération dite « de réflexion inversée » au terme de laquelle toutes les dépenses budgétaires sont bien prises en compte dans les deux comptabilités (directement ou par réflexion). Les difficultés apparues en 2002 sur ces opérations de réflexion inversée ont pu être maîtrisées grâce à des développements informatiques effectués en 2003.

Les vérifications ont porté sur les opérations d'inventaire intégrées manuellement, les écritures de dotations aux amortissements, des tests de cohérence effectués sur des opérations d'ordre automatiques, le détail du calcul du solde budgétaire et du résultat patrimonial ainsi que le tableau de passage entre ces deux résultats.

1) - Les suites des observations précédentes

Le principe du rattachement à l'exercice qui n'était appliqué jusqu'à présent que pour les encaissements et remboursements de TVA a été étendu, pour la première fois cette année, aux encaissements de taxe intérieure sur les produits pétroliers. A la demande de la Cour, le calcul des droits constatés sur la dette négociable a été étendu à la dette non négociable et aux comptes rémunérés les plus importants de correspondants du Trésor et le processus de constitution de provisions pour risques et charges a été engagé pour un risque avéré.

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

a) - Le calcul des provisions pour créances fiscales

Le montant des provisions constituées pour tenir compte du risque de non recouvrement des créances fiscales repose sur une évaluation statistique, selon un calcul qui met en jeu les données de recouvrement des années antérieures (recouvrement sur créances des années antérieures, comparés aux annulations sur créances des années antérieures). Pour l'exercice 2003, le résultat de ce calcul n'a pu être appliqué comme prévu aux créances de la DGDDI, car le stock de provisions aurait été supérieur au montant total des créances et le taux de provision aurait été supérieur à 100 %. Une provision d'un montant inférieur au résultat du calcul statistique a été passée, le stock de créances étant de 369 M€ pour un encours de provision de 367,9 M€ ce qui est manifestement excessif. Les modalités de calcul statistique utilisées jusqu'à présent ne conviennent pas pour évaluer correctement les provisions pour dépréciation de créances fiscales et devront être revues à la lumière des dispositions prévues par la norme n°9 sur les créances de l'actif circulant. Cette observation vaut pour les créances à recouvrer par les trois réseaux (douanes, impôts, Trésor public), dans la mesure où les modalités de calcul actuelles ne font intervenir aucune différenciation selon les types d'impôts et de contribuables.

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.

b) - Les durées d'amortissement des immobilisations de l'Etat

Les dotations aux amortissements sont calculées en fonction de durées d'amortissement, déterminées par ligne du plan comptable, dont certaines doivent être corrigées pour obtenir une évaluation sincère de la valeur des immobilisations de l'Etat.

C'est principalement le cas des équipements militaires qui sont encore amortis en une seule fois, l'année de leur acquisition. Mais c'est aussi la situation de certaines immobilisations civiles qui sont amorties sur plusieurs années, mais pour des durées sans rapport avec ce que les normes et usages professionnels conduisent à recommander. La Cour a procédé à une évaluation chiffrée des variations de charges qui seraient résultées, pour l'exercice 2003, d'une modification des durées d'amortissement afin de les rendre plus conformes à la réalité économique. Les dotations aux amortissements militaires auraient ainsi été diminuées de près de 5 Md€ et les dotations aux amortissements civils (hors patrimoine immobilier) alourdies d'environ 4,9 Md€ le solde de ces deux ajustements s'établissant à 95 M€. Une mention de ce calcul a été introduite dans le rapport de présentation du CGAF (page 117).

Plus fondamentalement, les équipements civils ou militaires ne font pas aujourd'hui l'objet d'un inventaire complet. Celui-ci sera pourtant nécessaire pour valoriser les immobilisations corporelles, conformément à la norme n°6 sur les immobilisations corporelles qui représentera un changement majeur. Il s'agira de renoncer à la méthode des flux budgétaires et de disposer, pour le bilan d'ouverture 2006, d'un recensement complet, puis constamment mis à jour par la suite, des biens physiques, civils et militaires. Ces biens devront être évalués à leur coût d'acquisition ou à défaut selon des méthodes statistiques permettant de reconstituer ce coût en fonction de leur ancienneté⁸⁹. L'intérêt de l'Etat est de ne pas attendre le bilan d'ouverture 2006 pour expérimenter, comme cela est en cours pour le parc immobilier, les nouvelles méthodes comptables de valorisation des biens durables mobiliers de l'Etat.

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.*

c) - Le mécanisme de réévaluation des constructions civiles

Les bâtiments et constructions de l'Etat inscrits au tableau général des propriétés de l'Etat font l'objet d'une mesure de réévaluation annuelle, calculée à partir des données comptables de trois comptes d'immobilisations : les bâtiments, les écarts de réévaluation (il s'agit du stock cumulé résultant de ces mesures annuelles) et les travaux. La valeur de ces comptes d'immobilisations est multipliée par la variation annuelle de l'indice du coût de la construction. La Cour avait déjà observé⁹⁰ 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* ». Elle a constaté qu'un immeuble, sorti de l'actif, continuait cependant indéfiniment à produire de nouveaux écarts de réévaluation, en raison des écarts de

⁸⁹ Les dépenses ultérieures qui se rapportent à ces immobilisations devront « être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service bénéficieront à l'Etat ». Les plans d'amortissement devront être revus en conséquence. Les dépenses de réparations ou d'entretien seront considérées comme des charges, sauf lors du bilan d'ouverture ou de la comptabilisation initiale de l'immobilisation principale, auquel cas elles pourront être incluses dans le prix d'entrée s'il apparaît que ces dépenses sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement normal. Mais ces dépenses ne pourront pas être immobilisées avant d'avoir été exécutées.

⁹⁰ Cf. rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2002, p. 297.

réévaluation qu'il avait produits au cours des exercices antérieurs. Pour supprimer cette erreur comptable, il conviendrait que la DGCP soit en mesure de ventiler les écarts de réévaluation entre les différentes immobilisations, ce qui suppose d'établir enfin le lien direct entre les entrées comptables et l'inventaire physique des biens, que la Cour a appelé de ses vœux et qui devra en tout état de cause être réalisé pour le bilan d'ouverture 2006.

C - LA CONSTRUCTION DES ETATS FINANCIERS ISSUS DE LA COMPTABILITE GENERALE DE L'ETAT

Les différents états financiers de la comptabilité générale résultent de la balance générale du CGAF : le bilan établi à partir des balances de sortie des comptes de classe 1 à 5 ; le compte de résultat réalisé à partir des masses débitrices et créditrices des comptes de classe 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 trésorerie⁹¹, en excluant les opérations d'inventaire.

Les vérifications ont porté, d'une part sur la vérification détaillée du calcul des différents postes des états financiers présentés dans le rapport de présentation du CGAF, d'autre part sur l'examen des modalités de présentation et de construction des états financiers.

1) - Les suites des observations précédentes

a) - La construction du bilan et du compte de résultat

La Cour a constaté qu'il a été mis fin à des regroupements contestables, à savoir le transfert dans un compte de débiteurs divers du solde débiteur du compte de correspondant du Trésor de la Banque du Mali, la contraction des primes et décotes sur emprunts et BTAN, la contraction du compte courant de l'Etat auprès de La Poste et du compte de correspondant de La Poste au Trésor public. En revanche, il n'a pas été donné suite à sa demande de reclasser les chèques sur le Trésor en compte financier.

b) - Le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie du CGAF est construit à partir de la situation résumée des opérations de trésorerie (SROT) en additionnant les éléments suivants : en emplois, l'effet en trésorerie des opérations budgétaires de l'année courante, des opérations du budget de l'année précédente, des opérations du budget de l'année suivante, la diminution de la dette OAT et BTAN ; en ressources, les émissions d'OAT et de BTAN, le solde des émissions de BTF net des remboursements, la variation de la dette non négociable, la variation des comptes de correspondants, les effets et disponibilités et les divers et, jusqu'à son extinction en 2003, l'avance de la Banque de France. La plupart des postes ont la même définition dans le bilan du CGAF et dans la SROT. Les différences portent sur la dette.

Dans la présentation actuelle du tableau des flux de trésorerie, les différents postes retracent, non seulement les flux résultant des imputations définitives des opérations de l'année, mais aussi les flux résultant du reclassement, entre les différents postes, des comptes d'imputation provisoire. Ceux-ci ne sont donc pas présentés de manière séparée, comme c'est par exemple le cas à l'actif et au passif du bilan, mais rapprochés de leur imputation définitive. Ce choix est cohérent dans l'optique de la SROT qui est un compte-rendu infra-annuel. Il l'est moins pour le tableau des flux de trésorerie, car l'imputation provisoire, par construction, n'a

⁹¹ Ainsi, les créances sur les redevables ne figurent pas dans le tableau des flux de trésorerie.

pas le même degré de fiabilité que l'imputation définitive. Or l'impact du reclassement est significatif sur certains postes⁹².

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.

2) - Les observations résultant des vérifications effectuées en 2003

a) - La construction du bilan et du compte de résultat

La Cour relève que la ventilation des lignes du plan comptable entre les différentes lignes du bilan et du compte de résultat ne fait pas l'objet d'une description formelle et détaillée, en dehors du cercle restreint des quelques personnes appelées à élaborer les états financiers.

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.

b) - Le rapport de présentation

Du point de vue de l'information financière en général, il paraît utile de se rapprocher dès maintenant de ce que devra être une véritable annexe aux états financiers, dont le rapport de présentation du CGAF est encore trop éloigné. Les développements relatifs aux différentes comptabilités (budgétaire, générale, patrimoniale, analyse des coûts) devraient être mieux distingués et présentés à l'appui des états financiers propres à chaque comptabilité : comptabilité d'exécution budgétaire, comptabilité nationale, comptabilité générale, enfin comptabilité d'analyse des coûts. Les tableaux de passage entre les différentes comptabilités devraient être documentés. S'agissant de la comptabilité générale, les trois états de synthèse devraient être présentés successivement; l'exercice précédent devrait être présenté *pro forma* si des changements de méthode sont intervenus⁹³; les événements marquants de l'exercice devraient être précisés; l'annexe devrait énoncer en premier lieu les principes et méthodes d'évaluation utilisés, en signalant bien tous les changements de méthode.

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

⁹² Ainsi, le poste « *variation des comptes de correspondants* » inscrit en ressources, représente 5 032 M€ en 2002, dont 590 M€ au titre de la variation de comptes d'imputation provisoire.

⁹³ La colonne 2002 du bilan du CGAF 2003 n'est pas utilisable, car elle retraite la situation au 31 décembre 2002 en intégrant certains changements de méthode mais pas tous.

V - L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE DES APPLICATIONS COMPTABLES CGL ET TCC

Les normes professionnelles d'audit imposent d'effectuer une revue des applications concourant à la production des états à certifier. La Cour a choisi de commencer par les deux applications les plus directement utilisées pour la confection du CGAF : CGL, application de tenue des comptes par les comptables centralisateurs ; TCC, application de tenue des nomenclatures, de centralisation des comptes et de production de situations périodiques. La Cour a fait appel à un expert extérieur pour réaliser cet audit, en distinguant l'audit d'environnement général informatique et la revue des applications elles-mêmes. Seule la première de ces deux phases est évoquée ici, la seconde étant en cours d'achèvement.

A - LA PLANIFICATION ET L'ORGANISATION DE L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

L'audit a permis de constater que, de façon générale, l'organisation mise en place correspond aux usages les plus communément admis et offre un niveau de qualité qui n'appelle pas d'observation, qu'il s'agisse des orientations stratégiques, de la gestion de projets, de l'architecture de l'information, des choix technologiques ou de la gestion des ressources humaines. Certaines améliorations restent cependant souhaitables. En matière d'évaluation des risques, l'expression des besoins par la maîtrise d'ouvrage est insuffisante, laissant le champ à des ambiguïtés et par conséquent, à des choix qui ne sont pas validés au niveau de décision convenable: la Cour relève en particulier l'absence de délai maximal fixé pour l'indisponibilité des applications. Par ailleurs, la gestion de la qualité manque d'outils pour mesurer l'amélioration des services rendus aux utilisateurs de l'application, fixer de nouveaux objectifs et communiquer avec les acteurs du processus qualité. Enfin, la documentation peut être améliorée : des lacunes sont à combler dans les références des documents existants.

B - L'ACQUISITION ET LA MISE EN PLACE DES APPLICATIONS

Les résultats de l'audit ont également été satisfaisants dans ce domaine, qu'il s'agisse des normes de développement, des conditions d'acquisition des infrastructures techniques et du suivi des projets en développement. L'installation et la validation des systèmes reposent sur une organisation clairement identifiée et cohérente. Elle s'appuie sur des procédures normales conformes aux meilleures pratiques professionnelles ainsi que sur une procédure d'exception permettant de répondre aux besoins urgents éventuels, tout en conservant un niveau minimal de garantie de restauration du système en cas de difficulté que la procédure d'urgence n'aurait pas permis d'identifier. Cette organisation et ces procédures permettent d'assurer dans de bonnes conditions la gestion des changements ainsi qu'un haut niveau de stabilité et de fiabilité des applications. La Cour relève cependant la faiblesse du lien de communication entre l'échelon central de la DGCP et les utilisateurs finaux des applications. Celle-ci s'explique par le fait que les utilisateurs se tournent plus volontiers vers les équipes de maîtrise d'œuvre pour établir un dialogue que vers la maîtrise d'ouvrage dont ce serait le rôle normal.

C - L'EXPLOITATION ET LE SOUTIEN AUX UTILISATEURS

Les deux applications sont exploitées à partir d'une plate-forme technique implantée à l'ACCT. Les conditions de cette exploitation sont satisfaisantes, malgré les contraintes horaires lourdes qui sont imposées. Le suivi des performances observées est efficace.

L'ACCT a, pendant une semaine en mars 2004, basculé ses opérations sur le site national de sécurité (DIT de Marseille) afin de tester le caractère opérationnel de cette solution de secours. La continuité du service a été assurée dans de bonnes conditions. Mais le DIT de Marseille n'est équipé que pour assurer la sécurité d'un seul des 14 autres départements informatiques. En cas de sinistre rendant indisponible un autre site en même temps que celui de l'ACCT, la continuité de l'exploitation serait suspendue à l'arbitrage en faveur de l'un ou l'autre site à secourir. La Cour observe qu'aucune politique de principe n'est définie de façon formelle sur ce point. Si le cas devait se produire, la décision devrait par conséquent être prise dans l'urgence, sans que soit définie par avance une procédure de décision.

Les règles et outils mis en place en faveur de la sécurité logique semblent de nature à assurer un niveau de garantie suffisant. L'application locale de ces règles laisse néanmoins à désirer, suscitant de ce fait un risque non négligeable d'accès non autorisé à l'application CGL.

L'assistance aux utilisateurs repose sur une organisation classique mais qui n'est pas appliquée en pratique. La phase intermédiaire de tri et de centralisation, prévue dans le schéma directeur informatique, est court-circuitée au profit d'une liaison directe de fait entre les utilisateurs finaux (dans les trésoreries générales) et les équipes de projet (à l'ACCT). Malgré les inconvénients qu'elle présente, cette pratique est possible aujourd'hui en raison de la qualité globale de l'application CGL, qui limite le recours à une telle assistance. Mais il est peu probable qu'elle le reste dans un contexte plus perturbé, comme le serait par exemple la migration des données de CGL vers ACCORD 2. En outre, les outils disponibles laissent subsister une lacune dans la traçabilité des incidents, qui empêche toute possibilité de dresser une typologie des problèmes rencontrés.

D - LA SURVEILLANCE DE L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

La surveillance des processus est assurée à la fois par la mission qualité comptable (audit interne à l'ACCT), dont l'action favorise une amélioration de la qualité, et par des enquêtes auprès des utilisateurs. Mais ces dernières ne constituent pas des mesures assez régulières et systématiques pouvant offrir des indicateurs utilisables dans le pilotage des processus à surveiller. Si plusieurs audits, tant internes qu'externes ont déjà été effectués, ils ne correspondent pas à l'exécution d'un programme régulier permettant d'évaluer l'efficacité de la couverture des risques pesant sur l'organisation informatique de la DGCP.

L'audit de l'environnement informatique de ces applications s'est achevé sur un bilan d'ensemble satisfaisant. La Cour formule cependant les recommandations suivantes :

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.*

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

Par ailleurs, sans présumer du résultat de l'audit des applications elles-mêmes qu'elle est en train de mener, la Cour tient à marquer l'importance de la traçabilité des écritures pour ses contrôles. Celle-ci doit être assurée aussi bien aujourd'hui que dans l'avenir, quelles que soient les évolutions des applications.

RECOMMANDATION : *L'accès à une piste d'audit fiable 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.*

TITRE 5 - COMPTE-RENDU DES VERIFICATIONS DE LA COUR EN VUE DE LA DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE

A - LES ARRETES DE REPORT

Les derniers arrêtés de report n'ont été publiés que le 22 mai pour le budget général et le 1^{er} avril pour les budgets annexes (au lieu des 23 et 26 avril 2003), et le 3 juin pour les comptes spéciaux du Trésor (au lieu du 30 avril 2003 et du 24 avril 2002).

Tableau 10 - Evolution des montants ultimes d'arrêtés de report de crédits

M€	2001-2002		2002-2003		2003-2004	
	Total	Dont arrêtés ultimes	Total	Dont arrêtés ultimes	Total	Dont arrêtés ultimes
Budgets civils	14 113,8	1 007,4	11 253,02	4 141,03	7 072,8	2 410,7
Budgets militaires	1 327,8	1 225,4	1 111,5	1 066,5	1 682,3	202,2
Budgets annexes	262,1	205,3	256,8	254,5	234,8	
Comptes spéciaux du Trésor	1 822,2	1 562,6	2 220,3	1 375,8	1 165,6	258,3
Total	17 525,9	4 000,7	14 841,6	6 837,8	10 155,5	2 871,2

L'article 15 de la loi organique du 1^{er} août 2001, qui entre en vigueur en 2006, dispose, en son alinéa IV, que « *les arrêtés de report sont publiés au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle à la fin de laquelle la disponibilité des autorisations d'engagement ou des crédits de paiement a été constatée* ». Si cette condition avait été déjà applicable, elle n'aurait pas été remplie en 2004 (et ne l'avait pas plus été les années précédentes).

B - LE RAPPROCHEMENT DES BALANCES GENERALES DE SORTIE 2002 ET D'ENTREE 2003

L'examen a porté sur la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux du Trésor et sur le compte général de l'administration des finances (CGAF). Les rapprochements n'ont pas fait ressortir d'anomalies.

1) - La centralisation des comptes de gestion des comptables principaux du Trésor

a) - L'état récapitulatif par classe

Les vérifications ont été faites à partir de l'état détaillé par compte et par comptable et de l'état récapitulatif par compte principal. Aucune modification de la balance d'entrée à l'initiative des comptables n'a été relevée. La somme des débits de la balance d'entrée 2003 est rigoureusement égale à la somme des crédits, pour les classes 1 à 9 qui retracent les comptes de bilan comme pour la classe 0 qui retrace les résultats des lois de règlement.

Mais le total de la balance d'entrée 2003 est inférieur de 60,723 Md€ au total de la balance de sortie 2002. Sur ce total, 53,373 Md€ s'expliquent par la non-reprise en balance d'entrée du résultat d'exécution des lois de finances 2002 en classe 9. En classe 1, ce solde apparaît en

report à nouveau. Le solde des écarts entre la balance de sortie 2002 et la balance d'entrée 2003, soit 7,35 Md€, trouve son explication dans des écritures d'inventaire qui ont été demandées par la Cour à la clôture des comptes 2003, à l'occasion des audits dont il a été rendu compte *supra*, mais qui ne mettent pas en cause le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture. En effet, ces écritures sont passées par le compte de résultat et ont donné lieu à une rectification en balance de sortie 2002 selon un schéma comptable approprié. L'Etat se conforme ainsi au règlement du comité de la réglementation comptable n°99-03 du 29 avril 1999 relatif à la réécriture du plan comptable général.

b) - Le certificat administratif de la comptabilité auxiliaire des recettes

Les restes à recouvrer au 31 décembre 2002 et au 1^{er} janvier 2003 faisaient apparaître une discordance positive de 1 181,69 € qui correspond à des écarts d'euro résiduels, pour un montant de -7,19 €, et à un écart de 1 188,88 € constaté au compte 411.182 « *redevables – autres recettes diverses du Budget Général– créances des années antérieures* ». Il s'agit d'une erreur dans l'établissement de l'annexe I au compte général de l'administration des finances (CGAF) « *Développement des recettes* ». L'opération avait bien été comptabilisée en opération de l'année et non en balance d'entrée.

c) - Les constatations afférentes aux rapprochements des balances de sortie 2002 et d'entrée 2003 des comptes principaux de l'État

Les observations faites à l'occasion de la déclaration générale de conformité de l'exercice 2001 sur le respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ont été suivies d'effet. Il n'y a plus de certificats administratifs justifiant des modifications en balance d'entrée à l'initiative des comptables. L'ACCT a fourni à la Cour un tableau des modifications effectuées entre la balance de sortie 2002 et la balance d'entrée 2003, compte tenu de l'importance des opérations d'ordre et d'inventaire. Les difficultés apparues l'année dernière sur les opérations de réflexion inversée des opérations ACCORD ont pu être maîtrisées grâce à un développement de l'application informatique de centralisation TCC et à la mise en place de contrôles informatisés en cours d'année et en fin de gestion.

2) - Le compte général de l'administration des finances

a) - L'état récapitulatif de la balance générale des comptes

Les écarts qui résultent du rapprochement entre la balance d'entrée 2003 et la balance de sortie 2002 du CGAF sont les mêmes que pour la centralisation des comptes de gestion des comptes principaux de l'État, sauf pour les classes 2, 3, 4, 5 et 8 qui sont sans incidence réelle, car l'addition des différences donne des totaux identiques en débit et en crédit. L'écart constaté en classe 3 résulte des modes d'établissement différents des deux états.

b) - Le besoin d'un document de méthode sur la finalité et les conditions d'établissement des différents états produits

Les différents états qui sont édités par l'ACCT constituent des présentations différentes d'une même réalité comptable. Chaque édition part du compte élémentaire et recalcule les balances d'entrée et de sortie. Le CGAF se limitant à 3 chiffres, des écarts apparaissent inévitablement sur les masses, mais les soldes débiteurs ou créditeurs sont les mêmes. Comme la Cour l'a indiqué dans la déclaration générale de conformité de l'exercice 2002, il devient urgent que la DGCP produise un document méthodologique qui formalise le passage des comptes de gestion des comptes principaux de l'Etat à leur centralisation par l'ACCT, puis à la réalisation des opérations d'ordre et d'inventaire sur le compte de gestion de l'ACCT, enfin

aux états financiers du compte général de l'administration des finances. Des tableaux de passage devraient justifier les écarts éventuels d'un état à l'autre.

C - LE RAPPROCHEMENT DES BALANCES DE SORTIE 2003

1) - Le rapprochement entre les comptes individuels des comptables et la balance générale des comptes du CGAF

Le rapprochement des balances de sortie du CGAF et de la centralisation des comptes de gestion des comptables principaux de l'État vise à s'assurer que les soldes débiteurs ou créditeurs par classe sont identiques. La Cour a pu vérifier que les écarts constatés en masses ne mettaient pas en cause l'identité des soldes comptabilisés dans les deux états.

2) - Les autres vérifications

a) - La vérification des comptes des ministres

Le rapprochement entre les comptes des ministres, les comptes de gestion des comptables principaux de l'État et la balance générale des comptes du CGAF ne révèle pas d'écart. Il ne peut pas y en avoir par construction, puisqu'il s'agit d'un seul et même fichier qui est établi par la DGCP à partir du fichier des crédits et du fichier des dépenses.

b) - La vérification des comptes spéciaux du Trésor

Les opérations de l'année sur les comptes spéciaux du Trésor tels qu'elles apparaissent dans les comptes des ministres d'une part et dans le CGAF d'autre part sont identiques. Le rapprochement a aussi porté sur les opérations de fin d'année et d'inventaire en classe 0 et les opérations de l'année en classe 9, y compris les dépenses suivies dans l'application ACCORD qui sont comptabilisées directement en classe 6. Les différences observées en débit pour un total de 3,601 Md€ et en crédit pour un total de 1,075 Md€ s'expliquent pour une large part par la réflexion des opérations en classe 4. L'explication des écarts résiduels doit être recherché à l'article 9 du projet de loi portant règlement définitif du budget de 2003 qui prévoit l'affectation des soldes débiteurs ou créditeurs des comptes spéciaux du Trésor en augmentation ou en atténuation des découverts du Trésor :

- 1 048 895 255,92 € en augmentation du transport aux découverts qui correspond au solde débiteur du compte de prêts et qui se rapporte aux remises de dettes aux pays les moins avancés⁹⁴ ;
- 4 249 424,75 € en atténuation du transport aux découverts qui est le résultat du compte d'opération monétaires « Pertes et bénéfices de change », soldé chaque année.

c) - La vérification des budgets annexes

Les résultats des budgets annexes, tels qu'ils apparaissent dans les comptes de recettes et de dépenses certifiés par les ordonnateurs et visés par les agents comptables compétents, sont en accord avec l'état G annexé au projet de loi de règlement.

⁹⁴ Les remises de dettes se décomposent comme suit : 545 079,02 € au titre de la résolution de la CNUCED, 932 156 626,25 € au titre du dispositif Toronto, 32 214 435,33 € au titre des dispositifs Dakar I et II, 34 895 325,63 € au titre des conversions de dettes décidées dans le cadre du Club de Paris, enfin 46 500 000 € au titre des conversions de dettes décidées dans le cadre de la conférence de Libreville.

Les budgets annexes dégagent un excédent de 2 814 025,06 € Les versements au budget général (27 946 675,27 €) et les variations des fonds de roulement (25 132 650,21 €) ont pour effet de ramener le solde des budgets annexes à zéro. Mais le chiffre qui figure au compte 765 de la balance générale des comptes du CGAF (25 107 032,10 €) correspond à des données de comptabilité de caisse (les montants encaissés en gestion 2003) et non pas à des données de comptabilité patrimoniale telles qu'elle ressortent des comptes des budgets annexes (au titre de l'exercice 2003 qui sont en droits constatés). En retenant ce chiffre sans enregistrer de produits à recevoir, le CGAF se conforme aux dispositions du décret n° 86- 451 du 14 mars 1986 relatif à la comptabilisation des recettes et des dépenses de l'État en caisse, mais ne respecte pas les principes d'une comptabilité de droits constatés. Cette distorsion devra disparaître lors du passage à la comptabilité d'exercice.

d) - Le transport aux découverts du Trésor

Le transport aux découverts du Trésor n'a fait apparaître aucune anomalie. Sa décomposition est présentée dans la déclaration générale de conformité.

DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE

**du compte général de l'administration des finances
et des comptes d'exécution des budgets annexes pour 2003**

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 Mme le Procureur général de la République en ses conclusions, déclare ce qui suit :

I – LA MISSION DE LA COUR

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

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 1^{er} 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'État* ». En application des articles 65 et 67 de ladite loi organique, le projet de loi de règlement relative au budget de 2005 devrait donc être le dernier à être assorti d'une déclaration générale de conformité. Ce choix se comprend d'autant mieux 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, des diligences appropriées qui seront 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.

II – LA PROCEDURE D'ARRETE DES COMPTES ET DE PREPARATION DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT

La procédure d'arrêté des comptes

Au cours des dix dernières années, la procédure d'arrêté des comptes de l'Etat s'est améliorée dans des proportions considérables. Les dates de clôture des comptes de l'Etat sont moins tardives. La fin de la période complémentaire a été ramenée du 8 mars pour la gestion 1992 au 29 janvier pour la gestion 1998. Près d'une semaine a pu encore être gagnée depuis lors, la fin de gestion 2003 ayant été fixée au 24 janvier 2004.

L'arrêté des comptes 2003 a été marqué par un raccourcissement significatif des délais de production des états financiers. Les développements réalisés sur l'application informatique de centralisation TCC ont permis de résoudre les problèmes qui s'étaient posés l'année dernière pour la réflexion des opérations ACCORD.

La balance générale des comptes, le compte général de l'administration des finances et son rapport de présentation dans une version provisoire ont été adressés à la Cour le 15 mars, soit dix jours ouvrables plus tôt que pour les comptes 2002 (27 mars) et dix-sept jours ouvrables plus tôt pour les comptes 2001 (4 avril). Les documents comptables définitifs ont pu être exploités à partir du 5 avril (au lieu du 10 avril 2003, du 19 avril 2002 et du 26 avril 2001).

Cependant, le compte général de l'administration des finances n'a été signé par le ministre d'Etat que le 14 mai 2004 (au lieu du 15 avril pour l'exercice 2002 et le 29 mars pour l'exercice 2001), retard qui s'explique par le changement de gouvernement, et d'ultimes corrections du bilan et mises à jour du rapport de présentation demandées par la Cour.

La préparation du projet de loi de règlement

Les comptes des ministres ont été signés entre le 17 et le 18 mai, soit 16 jours plus tard que pour l'exercice 2002 (du 30 avril pour les budgets civils et le budget du ministère de la défense au 2 mai pour les comptes spéciaux du Trésor). La raison de ce retard tient aux arbitrages rendus sur les crédits de report. Les derniers arrêtés de report n'ont été publiés en effet que le 22 mai pour le budget général et le 1^{er} avril pour les budgets annexes (au lieu des 23 et 26 avril 2003), et le 3 juin pour les comptes spéciaux du Trésor (au lieu du 30 avril 2003 et du 24 avril 2002).

L'article 15 de la loi organique du 1^{er} août 2001, qui entre en vigueur en 2006, dispose, en son alinéa IV, que « *les arrêtés de report sont publiés au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle à la fin de laquelle la disponibilité des autorisations d'engagement ou des crédits de paiement a été constatée* ». Si cette condition avait été déjà applicable, elle n'aurait pas été remplie en 2004 (et ne l'avait pas plus été les années précédentes).

Le dépôt du projet de loi de règlement se situe à la même date que l'année dernière, alors qu'en application des articles 46 et 64 de la loi organique, les projets de loi de règlement devront être déposés avant le 1^{er} juin de l'année suivant la fin de gestion, à compter de l'exercice 2006.

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.

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.

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'État signé par le directeur général de la comptabilité publique le 29 mars (au lieu du 10 avril 2003), 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'État 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 2003.

III – LES OBSERVATIONS RELATIVES A LA DECLARATION GENERALE DE CONFORMITE

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 2003 a confirmé les constatations faites pour l'exercice 2002 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 2003, à l'occasion des audits dont il a été rendu compte dans le rapport sur les comptes, ne mettent pas en cause le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, car elles sont toutes passées par le compte de résultat et ont donné lieu à une rectification en balance de sortie 2002 selon un schéma comptable approprié. L'Etat s'est conformé ainsi au règlement du comité de la réglementation comptable n°99-03 du 29 avril 1999 relatif à la réécriture du plan comptable général et à la méthode préférentielle de la norme IPSAS n°3.

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.*

La Cour a examiné les différents articles du projet de loi de règlement du budget 2003 et les documents qui lui sont annexés. Elle constate que la balance générale des comptes du CGAF pour 2003 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 recettes et les dépenses du budget général comprises dans les développements du compte général s'élèvent respectivement à 290 238 871 324,47 € et à 346 954 069 255,90 € soit un excédent des dépenses sur les recettes égal à 56 715 197 931,43 €; 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 18 013 378 147,63 €(article 8 du projet de loi de règlement) ;
- les opérations enregistrées aux comptes spéciaux du Trésor hors FMI dont les opérations se poursuivent en 2003 atteignent la somme de 86 615 288 344,22 € en dépenses et de 87477 153 970,93 € en recettes (article 9-I du projet de loi de règlement)⁹⁵ ; il n'y a pas de compte clos cette année ;
- les soldes des comptes qui sont mentionnés aux articles 7 (résultat du budget général, soit -56 715 197 931,43 €), 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 -669 268 770,99 €), 11 (pertes et profits sur emprunts et engagements de l'État, soit un solde de -94 218 639,60 €) et 13 (perte en trésorerie de 99 823,26 € sur fonds bloqués de régies auprès d'ambassades) 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 15 du projet de loi de règlement et dont la décomposition est analysée dans le rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2003 (titre I-2, Les différents résultats de l'État), s'établit à 57 858 411 650,21 €contre un total de 52,075 Md€, 33,57 Md€en 2001, 31,42 Md€en 2000 et 35,89 Md€en 1999.

⁹⁵ Les comptes de commerce et les comptes d'opérations monétaires hors FMI sont présentés en solde net.

DELIBERE

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 est 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 par celles-ci.

Étaient présents : MM. Logerot, premier président, Collinet, Delafosse, Gastinel, Cieutat, Carrez, Bénard, présidents de chambre. MM. Berger et Brunet, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Mathieu, Chartier, Limouzin-Lamothe, Sallois, Giquel, Bonacossa, Bady, Billaud, Cretin, Berthet, de Mourgues, Malingre, Hourri, Richard, Devaux, Rossignol, Candiard, Arnaud, Bayle, Adhémar, Rémond, Mme Boutin, MM. Chabrol, Ganser, X-H. Martin, Mirabeau, Hernandez, Cardon, Thérond, Pallot, Briet, Cazanave, Ritz, Mme Lévy-Rosenwald, MM. Steyer, Lefas, Dupuy, Banquey, Gautier, Brochier, Braunstein, Auger, Delin, Mme Dayries, MM. Phéline, Vialla, Tournier, Ténier, Rasera, Courtois, Mme Seyvet, M. Vivet, Mme Moati, M. Cossin, conseillers maîtres ; MM. Audouin, Gleizes, Lemasson, conseillers maîtres en service extraordinaire ; M. Alventosa, rapporteur général.

Était présente et a participé au débat : Mme Gisserot, procureur général, assistée de M. Feller, avocat général.

Mme Démier et M. Perrin, secrétaires généraux adjoints, assuraient le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 10 juin 2004.

Signé : Patrick Lefas

conseiller maître, rapporteur

et François Logerot

Premier président

ANNEXE I: LE VOCABULAIRE DE LA COMPTABILITE

1) Les différentes comptabilités de l'Etat

La **comptabilité nationale** a pour but de mesurer les flux de biens et de services et les flux financiers entre la nation et l'extérieur d'une part, entre les composantes de la nation d'autre part. Ces composantes sont classifiées en secteurs. L'Etat est un sous-secteur des administrations publiques. Les informations qui nourrissent les comptes nationaux sont parfois des données comptables exhaustives, mais il s'agit le plus souvent de statistiques.

La **comptabilité générale** mesure le résultat global obtenu par une entité pour une période (en général, une année) et décrit la situation patrimoniale de cette entité à la fin de la période. La comptabilité générale implique un enregistrement exhaustif des opérations en partie double : chaque événement est noté sur deux comptes différents (par exemple, le remboursement d'un emprunt diminue la dette mais aussi les disponibilités). La notion de **comptabilité publique** fait référence aux normes de comptabilité générale s'appliquant aux personnes publiques. Dans la mesure où elle nécessite un enregistrement exhaustif des opérations, la comptabilité générale d'une entité peut s'appuyer, pour certains types d'opérations, sur des **comptabilités auxiliaires**.

L'article 27 de la loi organique du 1^{er} août 2001 rend deux autres comptabilités obligatoires pour l'Etat.

La **comptabilité des recettes et dépenses budgétaires** doit enregistrer les recettes et les dépenses respectivement au moment de l'encaissement et du décaissement (**comptabilité de gestion**), alors que la comptabilité générale prend en compte les produits et les charges au moment de la constatation des droits et obligations (**comptabilité d'exercice**).

La **comptabilité d'analyse des coûts** est un retraitement qui répartit les charges de l'entité non plus par nature mais par destination. Dans le cas de l'Etat, la répartition des coûts devra se faire par action. Elle se distingue de la **comptabilité analytique**, dans laquelle non seulement les charges mais aussi les produits sont répartis par destination.

2) Les états financiers de synthèse

- *Le bilan*

Le **bilan** est un état comptable de synthèse qui décrit la situation patrimoniale d'une entité à une date donnée. Le bilan comprend l'actif et le passif. La différence entre les actifs et les passifs est la **situation nette** de l'entité.

Les **actifs** sont des valeurs positives conservées dans le patrimoine en vue de leur revente (valeur vénale) ou de leur utilisation (valeur d'usage) ; ils correspondent juridiquement à des droits et financièrement à des emplois. Du point de vue économique, une augmentation de l'actif traduit un enrichissement de l'entité.

Les **immobilisations** sont les actifs conservés durablement. Elles correspondent à la notion économique de capital fixe. Elles comprennent les **immobilisations corporelles** qui sont des actifs physiques identifiables (immeubles, matériels, etc.), les **immobilisations incorporelles** qui sont au contraire des éléments immatériels (brevets, par exemple) et les **immobilisations financières** qui prennent la forme de titres de participation ou de prêts et avances. Les

immobilisations corporelles et incorporelles sont enregistrées dans le bilan à leur valeur nette des **amortissements**. L'amortissement mesure la dépréciation annuelle subie par une immobilisation (liée à l'obsolescence ou à l'usure). En effet, une immobilisation est acquise pour plusieurs exercices. Sa valeur n'est donc pas une charge de l'exercice où elle est acquise, mais doit être étalée sur la durée de vie supposée de cette immobilisation (**durée d'amortissement**). La fraction passée en charge chaque année est la **dotation aux amortissements**. Lorsque une immobilisation est sortie du bilan, les amortissements sont diminués du montant enregistré au titre de cette immobilisation.

L'**actif circulant** (capital circulant, en économie) n'a pas vocation à rester durablement dans le patrimoine. Il comprend notamment les créances et les stocks. Enfin, l'actif comprend les valeurs positives de **trésorerie** (disponibilités en caisse ou mobilisables à très court terme).

Les **passifs** sont des valeurs négatives conservées dans le patrimoine en vue d'une restitution ultérieure ; ils correspondent juridiquement à des obligations et financièrement à des ressources. Du point de vue économique, une augmentation du passif traduit un appauvrissement de l'entité. Les **capitaux propres** ne seront restitués aux composantes de l'entité qu'à la dissolution de celle-ci. Cette notion ne s'applique pas à l'Etat. Les **dettes** seront au contraire restituées à des personnes morales extérieures. Enfin, le passif comprend les valeurs négatives de **trésorerie**, notamment pour l'Etat les liquidités susceptibles d'être réclamées à très court terme par les correspondants du Trésor.

Une **provision** permet d'enregistrer au bilan un appauvrissement aléatoire et réversible. La **provision pour dépréciation** constate la diminution de la valeur d'un actif. Elle se distingue de l'amortissement par le caractère aléatoire et réversible de cette diminution (alors que l'amortissement correspond à un phénomène d'usure, fatal et irréversible). La **provision pour risques et charges** est un passif dont le calendrier, les bénéficiaires et/ou le montant de la restitution ne sont pas connus avec certitude. Dans les deux cas, la provision est constituée par la constatation d'une charge au compte de résultat (**dotation aux provisions**). Si l'appauvrissement n'est plus anticipé, le montant de la provision peut être diminué en constatant un produit au compte de résultat (**reprise sur provisions**).

- *Le compte de résultat*

Le **compte de résultat** retrace les flux qui modifient le patrimoine d'une entité au cours d'un exercice. Ces flux traduisent les nouveaux droits (**produits**) et les nouvelles obligations (**charges**) de l'entité imputables à la période sur laquelle est mesurée la variation du patrimoine. La naissance de ce droit ou de cette obligation peut être décalée par rapport à l'encaissement de la recette ou au décaissement de la dépense, au sens budgétaire.

Le **résultat** (ou résultat patrimonial) est la variation de ce patrimoine, la mesure de l'enrichissement ou de l'appauvrissement de l'entité au cours de l'exercice.

Le **résultat d'exploitation** (ou résultat de fonctionnement) retrace l'enrichissement ou l'appauvrissement en liaison avec l'objet social de l'entité.

Le **résultat financier** exprime l'enrichissement ou l'appauvrissement lié aux placements et au service des dettes financières de l'entité.

Le **résultat courant** est la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier.

Le **résultat exceptionnel** exprime un enrichissement ou un appauvrissement sans lien avec l'objet social de l'entité et qui n'a pas vocation à se reproduire. Cette notion, propre à la comptabilité française, n'a pas été reprise dans les normes comptables applicables à l'Etat à partir de 2006.

- ***Le tableau des flux de trésorerie***

Le bilan et le compte de résultat ne reflètent pas toutes les informations saisies en comptabilité. Le bilan ne mesure que des stocks de valeur à une date donnée, sans retracer les flux dont ils sont l'aboutissement. Le compte de résultat ne mentionne que les flux effectifs ou à venir qui ont un impact définitif sur le patrimoine. Au contraire, le **tableau des flux de trésorerie** recense de manière exhaustive tous les flux effectifs et montrent ainsi comment les **ressources** ont financé les **emplois**.

- ***L'annexe***

L'**annexe** est un document obligatoirement joint aux états financiers des sociétés anonymes. Elle présente des compléments d'information, des corrections et des explications qui permettent de comprendre les autres états financiers et de présenter une image fidèle de la situation de la société. Elle comprend notamment des données sur les méthodes comptables et leurs modifications éventuelles d'une année sur l'autre, et sur les engagements hors-bilan de la société. Les **engagements hors-bilan** sont des passifs possibles, ou probables mais dont l'évaluation est incertaine. Le compte général de l'administration des finances n'a pas d'annexe au sens strict. Néanmoins, diverses annexes du rapport de présentation donnent des informations disparates qui seraient situées dans l'annexe des états financiers d'une société.

3) La nomenclature actuelle des comptes de l'Etat

Les états financiers de synthèse sont obtenus par agrégation de comptes qui recensent les différentes opérations. La nomenclature de ces comptes est donnée pour les entreprises par le plan comptable général. Il prévoit neuf classes de comptes qui permettent l'enregistrement de l'ensemble des opérations. La nomenclature actuelle des comptes de l'Etat comprend aussi neuf classes de comptes, mais les opérations retracées et les modalités de passation des écritures s'écartent parfois sensiblement du plan comptable général.

La **classe 1** enregistre le **résultat et les dettes financières**. La **classe 2** comprend les **immobilisations**. La **classe 3** n'est pas utilisée pour la description des stocks, mais pour la description des **opérations internes du Trésor** (régisseurs, services non personnalisés de l'Etat, budgets annexes, liaisons entre comptables). La **classe 4 (comptes de tiers)** décrit les créances et dettes diverses, et notamment les relations avec les correspondants et déposants du Trésor. La **classe 5** recouvre les **comptes financiers** (banques et caisse).

Les **classes 6 et 7** correspondent respectivement aux **comptes de charges et de produits**. Mais les écritures ne sont pas passées directement en partie double ; les comptes de classe 6 et 7 sont alimentés a posteriori en ventilant les recettes et les dépenses budgétaires (classe 9) sur les différents sous-comptes (on dit que les recettes et dépenses budgétaires sont "**réfléchies**" en comptabilité générale).

La **classe 8 (comptes spéciaux)** permet le suivi du hors-bilan de l'Etat (dette garantie; instruments financiers à terme).

La **classe 9** n'est pas une comptabilité analytique mais présente l'exécution des **opérations budgétaires** dans l'ordre même des annexes de la loi de finances.

ANNEXE II: L'ORGANISATION ACTUELLE DES CHAINES DE LA RECETTE ET DE LA DEPENSE

1) Les étapes des opérations de recettes et de dépenses

Les opérations de recettes et de dépenses sont autorisées par les lois de finances. Elles comprennent ensuite plusieurs étapes. **L'engagement** est l'acte juridique ou le fait matériel d'où résulte la dette ou la créance de l'Etat. **La liquidation** consiste, après l'exécution de ses obligations par la contrepartie de l'Etat, à vérifier la réalité de la dette ou de la créance (**constatation du service fait**), et à en arrêter le montant exact. **L'ordonnement** est l'acte administratif qui donne l'ordre de payer la dépense ou de recouvrer la recette. Enfin, **le paiement** (dépenses) ou **le recouvrement** (recettes) correspondent aux opérations matérielles de décaissement et d'encaissement.

2) La répartition actuelle des rôles

Les **ordonnateurs** sont chargés des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnement. Les engagements et les ordonnements de dépenses peuvent être soumis à un visa individuel ou global du **contrôleur financier**⁹⁶. Les **comptables** procèdent au paiement ou au recouvrement. Les deux fonctions sont incompatibles (principe de séparation des ordonnateurs et des comptables). Avant de procéder au recouvrement, les comptables doivent vérifier l'autorisation de percevoir la recette et, dans la limite des éléments dont ils disposent, la mise en recouvrement des créances et la régularité des annulations et des réductions des ordres de recettes. Préalablement au paiement, ils contrôlent la qualité de l'ordonnateur, la disponibilité des crédits, l'imputation budgétaire, la validité de la créance (justification du service fait, exactitude des calculs de liquidation, intervention des contrôles réglementaires et production des justifications, application des règles de prescription et de déchéance) et le caractère libératoire du règlement.

3) Les régimes actuels de responsabilité des comptables et des ordonnateurs

Les comptes produits par les comptables publics sont jugés à intervalles réguliers par les juridictions financières (chambres régionales des comptes pour les collectivités territoriales; Cour des comptes pour l'Etat). Les comptables publics sont tenus de reverser aux organismes dont ils tiennent les comptes, les déficits ou manquants, les recettes non recouvrées ou les dépenses irrégulièrement payées, dès lors qu'ils n'ont pas accompli les contrôles prescrits par le règlement général de la comptabilité publique ou, pour les recettes, qu'ils n'ont pas accompli de démarches (diligences) suffisantes, tant que la recette était recouvrable. Cette obligation de reversement (**débet**) peut être décidée par le ministre des finances ou le juge des comptes. Dans tous les cas, elle peut faire l'objet d'une **remise** par le ministre des finances. Toute personne (en particulier un ordonnateur) qui, sans avoir la qualité de comptable public, exerce ses attributions (**gestion de fait**), doit produire un compte au juge financier, pour lequel sa responsabilité est susceptible d'être engagée dans les mêmes cas qu'un véritable comptable public (ou comptable patent). Ce comptable de fait peut en outre se voir infliger une amende.

Les ordonnateurs et toutes autres personnes qui ne respectent pas les règles d'exécution des recettes et des dépenses peuvent aussi être déferés devant la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) qui peut les condamner à des amendes.

⁹⁶ Le contrôleur financier est un fonctionnaire des Finances placé auprès de chaque ministère. Dans les services déconcentrés, le contrôle financier est exercé par les trésoreries générales de région.

ANNEXE III: DISPOSITIONS DIVERSES DU PROJET DE LOI DE REGLEMENT

- *Transport au compte permanent des découverts du Trésor*

Tableau 11 - Montant à transporter en augmentation des découverts du Trésor

En euros

	Excédent de	
	Dépenses	Recettes
Résultat du Budget général	56 715 197 931,45	
Résultat net du compte spécial du Trésor « Pertes et bénéfices de change » soldé annuellement		4 249 424,75
Remises de dettes aux pays les moins avancés	1 048 895 255,92	
Pertes et profits sur emprunts et engagements	94 218 639,60	
Pertes en trésorerie	99 823,26	
Résultat net des comptes spéciaux clos au 31 décembre 2003		375 377 060,18
Totaux	57 858 411 650,21	379 626 484,93
Montant à transporter en augmentation des découverts du Trésor	57 478 785 165,28	

Conformément à l'article 35 de la loi organique du 2 janvier 1959, le projet de loi de règlement des lois de finances pour 2003 propose le transfert du résultat définitif de l'année au compte permanent des découverts du Trésor, pour un montant de 57 478 785 165,28 €

- *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 n° 906-01 « *Pertes et bénéfices de change* » se solde en 2003 par un excédent de recettes de 4 249 424,75 €, porté en atténuation du découvert du Trésor.

Résultat net sur les comptes spéciaux clos au 31 décembre 2003

Le compte 902-00 «Fonds national de l'eau » ouvert par le I de l'article 58 de la loi de n° 99-1172 du 30 décembre 1999 est clos au 31 décembre 2003 par l'article 38 de la loi de finances initiale pour 2004. Le solde de ce compte (398 949 423,39 €) est transporté en atténuation des découverts du Trésor.

Le compte 902-20 « Fonds national pour le développement de vie associative » créé par l'article 62 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 portant loi de finances est clos au 31 décembre 2003 par l'article 39 de la loi de finances pour 2004. Le solde de ce compte (2 745 382,83 €) est transporté en atténuation des découverts du Trésor.

Le compte 905-10 « Exécution des accords internationaux relatifs à des produits de base » créé par l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 1972 (n° 72-1147 du 23 décembre 1972) est clos au 31 décembre 2003 par le I de l'article 47 de la loi de finances pour 2004. Le solde de ce compte (-26 317 746,04 €) est transporté en augmentation des découverts du Trésor.

Le compte 906-06 « Soutien financier à moyen terme aux États membres de la Communauté économique européenne » créé par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1972 (n° 72-1147 du 23 décembre 1972) est clos au 31 décembre 2003 par le II de l'article 47 de la loi de finances pour 2004. Ce compte n'a enregistré aucune opération depuis sa création.

Au total, 375 377 060,18 € sont transportés en atténuation des découverts du Trésor.

Les pertes sur autres comptes spéciaux (compte n° 903-05, 903-07 et 903-17)

Parmi les comptes de prêts, on relève un solde débiteur qui correspond aux remises de dettes aux pays les moins avancés, échues en 2003, pour 1 048,9 M€ (voir ci-dessous).

- ***Pertes en trésorerie sur fonds bloqués de régie auprès des ambassades***

Conformément à l'article 35 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances disposant que le résultat de l'année comprend notamment « *les profits et pertes résultant éventuellement de la gestion des opérations de trésorerie dans des conditions prévues par un règlement de comptabilité publique* », une perte totale en trésorerie de 99 823,26 € correspondant à des fonds bloqués et devenus inconvertibles, est transportée en augmentation des découverts du Trésor.

- ***Pertes et profits sur emprunts et engagements de l'État***

Le résultat dégagé par les opérations relatives aux emprunts et engagements de l'État est porté en augmentation des découverts du Trésor pour un montant net de 94 218 639,60 €. Ces opérations comprennent les annuités non supportées par le budget général ou un compte spécial du trésor pour 21,8 M€, la part annuelle des décotes et des suppléments résultant des indexations pour 989,0 M€, la part annuelle des primes pour 1 218,2 M€, les pertes et profits à la suite des opérations de rachats pour respectivement 339 M€ et 34 M€ et les profits divers sur emprunts et engagement pour 3,3 M€.

- ***Remises de dettes en faveur des pays les moins avancés***

Les décisions de remises de dettes par la France aux États étrangers sont introduites dans le droit français par les lois de finances initiales ou rectificatives, puis sont constatées en loi de règlement. Différents dispositifs, résultant de résolutions, accords ou décisions, sont en vigueur.

Remises consenties en application de la résolution 165 s 9 de la CNUCED

Le projet de loi de règlement propose de transporter au compte permanent des découverts du Trésor la somme de 0,55 M€ correspondant à la part en capital des annuités de prêts accordées aux Comores et au Bangladesh, échues en 2003. Le montant des remises de dettes successivement effectuées depuis 1980 atteindra ainsi 143,4 M€, dont 104,2 M€ en capital et 39,2 M€ en intérêts.

Remises consenties en application des décisions prises au « sommet de Toronto », complétées par les accords dits « termes de Naples, de Cologne et de Lyon »

A l'issue du sommet des sept grands pays industriels réunis à Toronto en juin 1988, les États membres du Club de Paris ont décidé d'accorder aux pays en développement les plus pauvres et les plus endettés de nouvelles conditions d'allègement de leur dette. Le transport au compte permanent des découverts du Trésor s'établit à 932,2 M€ au titre du capital remis sur les « Prêts du Trésor à des États étrangers pour la consolidation de dettes envers la France » suivis au compte n° 903-17, géré par la Banque de France.

Remises consenties en application des décisions prises aux « sommets de Dakar »

Le sommet de Dakar de mai 1989 s'est conclu par l'annulation de la totalité des créances d'aide publique au développement détenues par la France sur trente-cinq États les plus pauvres et les plus endettés d'Afrique subsaharienne. L'article 125-1 de la loi de finances pour 1990 précise « *qu'il est fait remise des échéances en principal et intérêts dues à compter du 1^{er} janvier 1989 sur l'encours au 31 décembre 1988* ». Le bénéfice de cette mesure a été étendu lors de la Conférence de Paris de 1990 aux pays les moins avancés (PMA) non africains. Lors du sommet de Dakar de janvier 1994 (dit Dakar II), la France a décidé d'apporter son soutien aux efforts d'ajustement des pays africains de la zone franc, à la suite de la modification de la parité des francs CFA et comorien. Outre la République des Comores, les pays concernés sont membres de l'Union économique et monétaire ouest africaine et de la banque des États de l'Afrique centrale. Les créances annulées sont constituées des prêts de l'Agence française de développement qui est indemnisée à hauteur des montants remis lorsque ces prêts ont été consentis sans la garantie de l'État (article 51 précité - alinéa 3). Elles concernent également des prêts de refinancement accordés par l'État et réaménagés dans le cadre du Club de Paris. En revanche, Natexis ne porte plus d'encours à annuler au titre des décisions de Dakar sauf ceux gérés pour le compte de l'État. Le montant total transporté en 2003 au compte permanent des découverts du trésor s'établit à 33,21 M€ dont 32,61 M€ au titre de Dakar I et 0,61 M€ au titre de Dakar II.

Remises consenties dans le cadre des accords de Yaoundé

L'article 82 - II de la loi de finances rectificative pour 2001 autorise le ministre de l'économie et des finances « *à prendre les mesures nécessaires en vue des remises de dettes consenties par la France aux pays pauvres très endettés* ». Ces pays doivent satisfaire aux critères du fonds monétaire international et de la Banque mondiale au titre de l'initiative en faveur des pays pauvres très endettés. La limite de ces remises de dettes est fixée à 1 000 M€. Le montant total transporté au découvert au titre de ces remises de dettes s'élève à 34,9 M€, composés de 18,5 M€ en capital et de 16,4 M€ en intérêts. Les pays bénéficiant de ces mesures en 2003 sont le Niger pour 23,98 M€, Madagascar pour 6,58 M€, la Mauritanie pour 4,31 M€ et le Tanzanie pour 28 000 €.

Remises consenties dans le cadre des conversions de dettes

Des dispositions législatives ont autorisé l'annulation totale ou partielle de dettes dans le cadre d'opérations de conversion de dettes 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 d'Europe centrale et orientale bénéficiaires potentiels des 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 leur dette convertie en projets de protection de l'environnement, d'aide au développement, ou encore en investissements. Parmi les prêts gérés par la Banque de France (au compte 903-17), le Pérou bénéficie d'une annulation de 1,59 M€ composée de 0,9 M€ en capital et 0,7 M€ en intérêts.

17ème Conférence des chefs d'Etat de France et d'Afrique à Libreville d'octobre 1992

À 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'à présent, 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. Le IV de l'article 9 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 d'un montant de 46,5 M€ composée de 42,4 M€ de capital et 4,1 M€ d'intérêts.

- ***Reconnaissance d'utilité publique des dépenses comprises dans des gestions de fait***

Gestion de fait «Association amicale des magistrats et anciens magistrats du tribunal de commerce de Paris» (AMAM).

Au cours des années 1994 à 1996, plusieurs organismes, notamment la chambre de commerce et d'industrie de Paris, ont versé à l'association amicale des magistrats et anciens magistrats du tribunal de commerce de Paris, des concours financiers destinés à régler différentes dépenses de fonctionnement de ce tribunal. La Cour des comptes a estimé que, s'agissant de versements ayant pour objet de participer au fonctionnement d'un service de l'Etat, seul un comptable public était habilité à les recevoir et à exécuter les dépenses correspondantes et que leur maniement sans titre légal était constitutif de gestions de fait. Après avoir déclaré cette gestion de fait, la Cour a examiné les comptes qui lui étaient produits ; elle a considéré que les dépenses décrites dans ces comptes étaient à la fois égales aux recettes et régulièrement justifiées⁹⁷. Elle les a donc allouées provisoirement sous réserve qu'elles soient reconnues comme ayant été exécutés dans l'intérêt de l'Etat. C'est cette reconnaissance, équivalente à une ouverture rétroactive des crédits, qui est sollicitée du Parlement dans l'article 13-IV du projet de loi de règlement.

Gestion de fait «Ambassade de France auprès du sultanat d'Oman».

Au cours des années 1990 et 1991, la régie de l'ambassade de France auprès du sultanat d'Oman a versé à divers bénéficiaires des sommes correspondant à des prestations fictives (travaux, aménagement de jardin, frais de fonctionnement...), que ceux-ci viraient ensuite à un compte bancaire ouvert au nom du régisseur et du conseiller culturel. Ceux-ci les utilisaient au

⁹⁷ 26 148,38 €

règlement d'autres dépenses. La Cour, considérant que les mandats correspondant à ces prestations fictives étaient eux-mêmes fictifs, a déclaré le régisseur et le conseiller culturel, gestionnaires de fait. Au vu du compte produit par les intéressés, elle a fixé la ligne de compte des opérations, à titre provisoire, à 43 368,79 € en recettes et à 32 029,86 € en dépenses, le solde, soit 11 338,93 € ayant été reversé au Trésor public. Elle a donc alloué provisoirement les dépenses de la gestion de fait à hauteur de 32 029,86 € sous réserve qu'elles soient reconnues comme ayant été faites dans l'intérêt de l'Etat. C'est cette reconnaissance, équivalente à une ouverture de crédits, qui est sollicitée du Parlement dans l'article 13-alinéa I du projet de loi de règlement.

Gestion de fait «mission d'assistance militaire au Tchad»

En application d'une convention conclue en 1993 entre le gouvernement français et la république du Tchad, une somme de 750 millions de francs CFA a été décaissée pour le règlement des soldes des troupes tchadiennes. Toutefois, seuls 669 830 000 francs CFA ont été réellement utilisés à cette fin, le solde, soit 80 170 000 francs CFA étant conservé par le chef de la mission militaire au Tchad. Celui-ci a utilisé ces sommes à des fins différentes de celles prévues par la convention, même si celles-ci bénéficient à des personnels ou à des structures relevant de l'armée tchadienne. Considérant que le chef de la mission militaire, en ne reversant pas ce solde dans les caisses du payeur de France à N'Djamena, a détenu et manié les fonds correspondants dans des conditions non conformes à l'habilitation qui lui était confiée et se trouvait ainsi dépouillé de titre pour effectuer les dites opérations, la Cour l'a déclaré comptable de fait. Au vu du compte établi par l'intéressé, la Cour a fixé à titre provisoire la ligne de compte à 122 218,38 € en recettes (soit 801 700 F ou 80 170.000 francs CFA) et à 121 959,21 € (soit 800 000 F ou 80.000.000 francs CFA) en dépenses, compte tenu des justificatifs produits. Le solde de 259,17 € (soit 1 700 F ou 170 000 francs CFA) a été reversé dans la caisse du Trésor public. La Cour, qui n'a prononcé aucune amende, a ainsi alloué les dépenses provisoirement à hauteur de 121 959,21 €, sous réserve qu'elles soient reconnues comme ayant été exécutées dans l'intérêt de l'Etat. C'est cette reconnaissance, équivalente à une ouverture rétroactive des crédits, qui est sollicitée du Parlement l'article 13-II du projet de loi de règlement.

Gestion de fait «services officiels du tourisme français aux Pays-Bas»

Entre 1984 et 1988, le représentant des services officiels du tourisme français aux Pays-Bas avait encaissé diverses recettes (versements de la sécurité sociale néerlandaise, produit de la vente d'objets usagés, remboursement d'avances consenties au personnel ou à lui-même...) au moyens desquelles il avait payé différents frais de fonctionnement du service et des avances au personnel et à lui-même. La Cour considérant que ces recettes et ces dépenses constituaient des opérations relevant du Trésor public et auraient donc dû être réalisées par la régie d'avances et de recettes instituée auprès du Consulat général à Amsterdam pour le compte du Trésorier payeur général pour l'étranger a déclaré le chef du service comptable de fait pour s'être immiscé sans titre dans ces opérations. Au vu du compte produit par l'intéressé, elle a fixé à titre provisoire la ligne de compte à 69 810,07 florins en recettes (31 678,43 €) et à 56 025,67 florins en dépenses (25 423,34 €), dégageant un solde de 13 784,40 florins, soit 6 255,09 €. La Cour a constaté le reversement de ce solde ainsi que le paiement par l'intéressé de l'amende de 3 000 francs (457,35 €) à laquelle elle l'avait condamné. Elle a donc alloué les dépenses provisoirement, à hauteur de 25 423,34 €, sous réserve qu'elles soient 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 13-III du projet de loi de règlement.

ANNEXE IV: LES DETTES DE L'ETAT AUPRES DE SES FOURNISSEURS PUBLICS

Chaque année, la Cour recueille, auprès d'un certain nombre d'entreprises, services, ou établissements publics facturants à l'Etat fournitures ou prestations, des éléments d'information sur le montant des créances commerciales afférentes. La Cour a cette année élargi son enquête aux 40 entreprises « de premier rang » jugées « économiquement significatives » par le Haut Conseil du Secteur public, auxquelles elle ajoute 3 fournisseurs de moindre surface, mais forts créanciers traditionnels (Documentation française, Imprimerie nationale, UGAP).

Le tableau ci-après présente les créances par entreprises et par montants décroissants⁹⁸.

Tableau 12 - Créances sur l'Etat, par montant décroissant (M€)

	Rappel 31/12/02	2003 (31/12)	Evolution 2003/2002	Au 31/01 2004
GIAT-Industrie	227,334	278,511	22,5%	276,022
SNECMA (Sté nat. d'étude et de construction de moteurs d'aviation)	47,700	219,200	359,5%	215,500
France-Télécom	104,000	73,200	-29,6%	73,200
Air-France	49,499	67,604	36,6%	67,604
Gaz de France (<i>Etat seul</i>)	<i>n. d.</i>	53,853	<i>n. d.</i>	53,853
UGAP (Union des groupements d'achat public)	53,538	30,278	-43,4%	17,315
CEA (Commissariat à l'énergie atomique)	15,400	30,205	96,1%	29,340
SNCF (Sté nat. des chemins de fer français)	14,900	15,479	3,9%	6,057
Imprimerie nationale	19,100	9,861	-48,4%	6,417
RATP (Régie autonome des transports parisiens)	7,992	9,434	18,0%	8,348
La Poste	35,955	7,680	-78,6%	1,121
Aéroports de Paris	4,470	6,210	38,9%	5,290
Documentation française	3,100	2,074	-33,1%	2,023
AREVA (<i>Société des participations du CEA</i>)	0,545	1,675	207,5%	1,675
Sociétés routières et autoroutières (<i>total des 5</i>)	0,694	0,660	-4,9%	0,497
Société nationale de programmes Radio-France	0,538	0,557	3,4%	0,557
Ports autonomes (<i>total des 9 établissements</i>)	0,350	0,431	23,1%	0,414
Charbonnages de France	0,005	0,005	0,0%	0,005
Arte France	0,004	0,004	-5,9%	0,004
CNR (Compagnie nationale du Rhône)	<i>n.d.</i>	0,004	<i>n.d.</i>	0,004
TOTAL (Etat seul)	585,125	806,925	n.s.	765,247
Avances de l'Etat sur facturation (créances négatives)				
DCN International	-1,526	-0,027	-98,2%	-0,027
SNPE (Sté nationale des poudres et explosifs)	4,600	-5,211	-213,3%	-4,726
EDF (<i>dont collectivités pub. autres que l'Etat</i>)	207,000	178,000	-14,0%	178,000

⁹⁸ Il doit être lu avec précaution. Electricité de France (comme Gaz de France avant 2003) ne distingue pas l'Etat des autres collectivités publiques: sa créance, présentée à part, ne peut être agrégée. Certaines données 2002 sont indisponibles, ou incertaines. Les entreprises identifient souvent leurs débiteurs différemment de la nomenclature administrative et budgétaire. Enfin, la distinction entre créances correspondant à des facturations et autres créances n'est pas toujours aisée.

Au 31 décembre 2003, les dettes commerciales de l'Etat auprès des fournisseurs publics interrogés s'élevaient à 807 M€ hors EDF, contre 585 M€ au 31 décembre 2002. En tenant compte de la part de l'Etat, non déterminée, dans les 178 M€ de créances d'EDF (en baisse depuis 2002), ainsi que de l'existence probable de créances d'autres fournisseurs non retenus dans l'enquête, la dette globale de l'Etat est assez proche du milliard d'Euros en 2003. Pour les entreprises dont les données 2002 sont connues à périmètre égal, cette dette a augmenté de près de 29% en un an. La tendance est donc à la hausse de la dette commerciale de l'Etat, qui s'analyse comme un transfert d'une partie de son déficit courant sur les comptes de ses fournisseurs.

Hors EDF, huit entreprises détiennent 95% des créances. Les deux premières (GIAT et SNECMA: 61% du total) relèvent du seul ministère de la *défense*, qui reste de loin le principal débiteur : il représente par ailleurs 92% des créances pour AREVA, 50% pour Air-France, 27% pour l'UGAP 17% pour France-Télécom... Le second débiteur est le ministère de l'*intérieur* (dont les préfectures) : 95% des créances de la RATP (dont les $\frac{3}{4}$ au titre de la préfecture de police) plus de 60% pour Aéroports de Paris, 48% pour l'Imprimerie nationale (dont 40% de la préfecture de police), 28% pour l'UGAP, 16% pour La Poste, 13% pour France-Télécom. Paradoxalement, les deux ministères prioritairement dotés (*défense* et *intérieur*) ne s'acquittent pas en temps voulu de leurs dettes. La Cour juge toujours préoccupante la dette considérable et ancienne (antérieure à 2002 en majorité) de la préfecture de police.

Les créances de plusieurs entreprises évoluent de façon défavorable : outre celles dépendant quasi-exclusivement d'un seul acheteur, la *défense* (SNECMA, qui fait plus que quadrupler, et AREVA, qui triple), celle du CEA double (principalement au titre du périmètre *jeunesse, éducation, recherche*) ; celle d'Aéroports de Paris augmente plus que la moyenne.

On note en revanche que le recouvrement s'est nettement amélioré dans certaines entreprises fortement créditrices : La Poste (les ministères de la *culture* et de l'*économie et des finances*, principaux débiteurs, ayant des dettes majoritairement antérieures à 2002) ; l'Imprimerie nationale (grâce notamment à une convention pour le règlement des créances 1994-2001) ; l'UGAP ; France-Télécom (dont les principaux débiteurs sont les ministères de l'*économie et des finances*, et de la *justice*).

GLOSSAIRE

ACCT	Agence comptable centrale du Trésor
ACIP	Agence comptable des impôts de Paris
ACOFA	Agence centrale des organismes de financement agricole
ACSIA	Agence comptable des services industriels de l'armement
ADEME	Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie
AFD	Agence française de développement
AFT	Agence France Trésor
ANAH	Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat
ANPE	Agence nationale pour l'emploi
APE	Agence des participations de l'Etat
BEI	Banque européenne d'investissement
BTAN	Bons du trésor à taux annuels
BTF	Bons du Trésor à taux fixe
CADES	Caisse d'amortissement de la dette sociale
CCP	Comptes chèques postaux
CCR	Caisse centrale de réassurance
CDC	Caisse des dépôts et consignations
CEA	Commissariat à l'énergie atomique
CFDI	Caisse française de développement industriel
CGAF	Compte général de l'administration des finances
CHD	Contrôle hiérarchisé de la dépense
CIP	Compte d'imputation provisoire
CNASEA	Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNRS	Centre national de la recherche scientifique
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement
DATAR	Délégation à l'aménagement du territoire et à l'action régionale
DCM	Département comptable ministériel
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
DIRE	Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat
DIT	Département informatique du Trésor
DMGPSE	Délégation à la modernisation de la gestion publique et des structures de l'Etat
DRB	Direction de la réforme budgétaire
EDF	Electricité de France
EPFR	Etablissement de financement et de restructuration
EPRART	Etablissement public de restructuration et d'aménagement de Roubaix-Tourcoing
EPRD	Etablissement public de réalisation et de défaisance
ERAP	Entreprise de recherches et d'activités pétrolières
GDF	Gaz de France
HLM	Habitation à loyer modéré
IAS	International accounting standards (anciennes "normes comptables internationales")
IASB	International accounting standards board (conseil des normes comptables internationales)
IASC	International accounting standards committee
IEDOM	Institut d'émission des départements d'outre-mer
IFAC	International federation of accountants (fédération internationale des comptables)
IFRS	International financial reporting standards (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	International organization of supreme audit institutions (organisation internationale des institutions supérieures de contrôle)
IR	Impôt sur le revenu
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
LEP	Livret d'épargne populaire
LFR	Loi de finances rectificative
LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
MAEC	Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle
OAT	Obligations assimilables du Trésor
OAT€	Obligations assimilables du Trésor indexées sur l'inflation européenne
OATi	Obligations assimilables du Trésor indexées sur l'inflation (française)
OCPVM	Organismes de placement collectif en valeurs mobilières
ODAC	Organismes divers d'administration centrale
PC	Pôle comptable
PGI	Progiciel de gestion intégré
PIB	Produit intérieur brut
RGCP	Règlement général sur la comptabilité publique
RGF	Recette générale des finances
RRDDIP	Recette générale des douanes et des droits indirects de Paris
SCN	Service à compétence nationale
SH	Situation hebdomadaire
SICAV	Société d'investissement à capital variable
SICE	Système d'information comptable de l'Etat
SMOT	Situation mensuelle des opérations du Trésor
SOFARIS	?
SROT	Situation résumée des opérations du Trésor
TG	Trésorerie générale
TGPE	Tableau général des propriétés de l'Etat
TIPP	Taxe intérieure sur les produits pétroliers
TPG	Trésorier payeur général
TS	Taxe sur les salaires
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UNEDIC	Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce
UNESCO	Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture

INDEX

A

ACCORD, 1, 24, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 45,
53, 81, 82, 83, 89, 90, 91, 92, 95
ACCORD 2, 24, 35, 41, 42, 45, 89, 90
ACCT, 28, 29, 31, 32, 61, 63, 68, 69, 70, 71, 72, 73,
74, 76, 78, 80, 81, 82, 88, 89, 91, 92
ACIP, 28
ACOFA, 10
ACSIA, 28, 30
ADEME, 67
AFD, 8, 18
AFT, 68, 69, 74, 76, 78
Agence comptable centrale du Trésor, 61
Agence des participations de l'Etat, 61
Agence France Trésor, 68, 78
ALSTOM, 8, 18, 77
ANAH, 67
ANPE, 67
APE, 61, 62, 63

B

Banque européenne d'investissement, 18
BEI, 18, 21, 77
BTAN, 11, 68, 85
BTF, 11, 68, 85

C

CADES, 8, 62
Caisse centrale de réassurance, 20, 67
Caisse d'amortissement de la dette sociale, 8
Caisse des dépôts et consignations, 11, 18, 61
CCP, 11
CCR, 20
CDC, 18, 20, 67, 73, 77
CEA, 67, 109
CFDI, 18, 77
CGAF, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 22, 28,
30, 53, 64, 77, 79, 80, 84, 85, 86, 88, 90, 91, 92,
93, 96, 97
CGL, 2, 61, 64, 81, 88, 89
Club de Paris, 8, 93, 105
CNASEA, 67
CNC, 26, 27
CNUCED, 8, 93, 104
COFACE, 19, 21, 63, 67

D

DATAR, 44
DCM, 29, 30, 33, 52
DGCP, 13, 14, 28, 29, 31, 32, 33, 35, 38, 58, 59, 61,
62, 63, 64, 69, 71, 72, 73, 74, 81, 82, 85, 88, 89,
92
DGDDI, 28, 58, 59, 81, 82, 83
DGE, 58, 81

DGI, 21, 28, 38, 53, 58, 59, 81, 82
DIRE, 44
DIT, 51, 52, 89
DMGPSE, 44
DRB, 25, 27, 29, 35, 44, 55

E

EPFR, 8, 72
EPRART, 74
EPRD, 8
ERAP, 13, 18

F

FMI, 8, 69, 97
France Télécom, 8, 13, 62

G

Gaz de France, 8, 107

I

IASB, 26
IEDOM, 75
IFAC, 26, 47, 64
IFRS, 26
INDIA, 38, 40
IPSAS, 26, 79, 96
IR, 56, 57
IS, 56, 57
ISF, 56

J**L**

LEP, 20

M

MAEC, 31

N

Natexis, 8, 19, 105

O

OAT, 11, 68, 69, 71, 82, 85
ODAC, 66, 67
OPCVM, 11

P

PAC, 10
PAY, 51, 52
PC, 29
PGI, 35, 36, 40, 42
PGT, 28, 30, 52, 71
PIB, 13, 22
Pôle comptable, 29, 30

R

RGCP, 28, 30, 33, 51
RRDDIP, 28

S

SCN ACCORD, 35, 37, 40
SEC 95, 67
SEMIMAGES, 21
Situation mensuelle des opérations du Trésor, 10
Situation résumée des opérations du Trésor, 10
SLR, 51
SMOT, 10
Société de développement régional Picardex, 21
SROT, 10, 11, 28, 85, 86

T

TCC, 2, 61, 64, 88, 91, 95
TG, 29, 30, 32
TGPE, 42, 53, 55
TIPP, 9, 56, 57, 58
TPG, 28, 29, 30
Trésor public, 10, 11, 14, 20, 32, 33, 51, 64, 66, 71,
73, 78, 84, 85
TS, 56, 57
TVA, 5, 9, 12, 56, 57, 58, 69, 71, 82, 83

U

UGAP, 107, 108, 109
UNEDIC, 18
UNESCO, 18

