

Normes comptables de l'Etat : un modèle pour la comptabilité publique



Jean-Bernard MATTRET
Premier conseiller
à la chambre régionale des comptes
de Picardie

Présidé par Michel Prada, responsable de l'autorité des marchés financiers, le comité des normes de comptabilité publique a publié en janvier 2004 le recueil des normes comptables de l'Etat (1).

Le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et le ministre délégué au Budget et à la Réforme budgétaire a saisi pour avis, le 26 janvier 2004, le Conseil national de la comptabilité (CNC) sur le projet des normes comptables de l'Etat. Réuni en assemblée plénière les 11 mars et 6 avril 2004, le CNC a émis le 6 avril 2004 un avis favorable sur l'ensemble des normes comptables de l'Etat (2), référentiel devant servir à la certification des comptes de l'Etat à partir de 2006 (3). Grâce à un arrêté du 21 mai 2004 publié au JO du 6 juillet 2004, p. 12225, le ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie a approuvé les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat, présentées dans le recueil des normes comptables de l'Etat annexé (4).

A l'instar de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou comité d'interprétation des International Financial Reporting Standards (IFRS) pour les normes comptables internationales applicables dans le secteur privé et élaborées par l'International Accounting Standards Board (IASB), un arrêté du 21 mai 2004 (JO du 17 juin, p. 10806 et s.) a créé un comité d'interprétation des normes de comptabilité publique. Cet organisme consultatif est placé auprès du ministre chargé du Budget pour émettre un avis sur toute question soulevée pour l'application des normes comptables relatives à l'Etat ou aux établissements publics.

Le recueil des normes comptables de l'Etat comprend trois parties :

- le cadre conceptuel,
- les treize normes proprement dites,
- et un glossaire.

Cette structure évoque les International Public Sector Accounting Standards (normes internationales de comptabilité publique) ou IPSAS's qu'élabore le comité du secteur public à l'intérieur de l'International Federation of Accountants (IFAC). En effet, les vingt normes de l'IFAC déjà publiées sur le site internet www.ifac.org sont accompagnées d'un glossaire mis à jour en janvier 2004. En revanche, aucun cadre conceptuel ne les introduit même si ce document est en cours de conception.

La mise en œuvre des nouvelles normes comptables de l'Etat est subordonnée à la mise en place des nouveaux systèmes d'informations budgétaires et comptables de l'Etat et à l'élaboration par la Direction générale de la Comptabilité publique d'instructions d'application.

La publication du recueil des normes comptables de l'Etat représente une première dans le secteur public français. En effet, aucun corps de normes comptables n'existe dans le secteur public local, en dépit des principales instructions budgétaires et comptables M 4, M 14, M 21, M 22, M 31, M 51, M 52, M 71 (5). Le même constat peut être établi pour ce qui concerne la sécurité sociale (6).

Dans la mesure où les normes applicables à la comptabilité de l'Etat présentent un intérêt général pour la comptabilité publique, alors les solutions exposées dans le recueil des normes comptables de l'Etat pourraient être transposées dans les autres composantes du secteur public. Cela rejoindrait l'idée de M. Michel Bouvier qui évoque la création d'institutions financières paritaires dont la fonction serait de coordonner, voire négocier, les politiques financières, par exemple, un conseil Etat, collectivités locales / sécurité sociale (7). La comptabilité nationale retient aussi cette approche globale pour appréhender le poids des prélèvements obligatoires ou le déficit global du secteur public. A partir d'un système comptable particulier, l'Union européenne retient une approche identique pour vérifier que les Etats européens remplissent leurs obligations relatives à

l'indicateur de convergence pour ce qui concerne les déficits publics, la limite de 3 % rapporté au produit intérieur brut.

Dans ces conditions, les normes comptables de l'Etat seront examinées pour savoir si elles peuvent constituer un modèle pour la comptabilité publique considérée globalement, Etat, sécurité sociale et secteur public local. La comptabilisation des dépenses du secteur public représente un enjeu financier de 850,4 milliards d'euros (8), soit 54,61 % du produit intérieur brut (PIB) 2003.

Cet examen se traduira par une comparaison entre les standards internationaux IPSAS's (9), les normes comptables applicables à l'Etat et aux autres composantes du secteur public dans les domaines suivants :

- le cadre conceptuel de la comptabilité,
- les normes comptables proprement dites,
- et le glossaire.

(1) Le document de 184 pages est disponible sur le site internet du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : www.minefi.gouv.fr, rubrique modernité, nouvelle architecture du budget de l'Etat.

(2) Le texte intégral de l'avis peut être consulté sur le site internet précité du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, rubrique directions et services, sous rubrique Autres autorités et organismes, puis Conseil national de la comptabilité.

(3) Lire sur le sujet « la préparation de la certification » in Rapport sur les comptes de l'Etat, p. 43 à 60, nouvelle publication de la Cour des comptes qui fait partie du rapport sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2003. Ce document a été publié en juin 2004 et peut être consulté sur le site internet de la Cour des comptes : www.ccomptes.fr

(4) Le recueil annexé au présent arrêté est publié dans l'édition des Documents administratifs n° 9 du 6 juillet 2004, disponible en édition papier à la Direction des Journaux officiels, 26, rue Desaix, 75727 Paris Cedex 15.

(5) L'instruction M 4 régit les services publics locaux à caractère industriel et commercial, l'instruction M 14 les communes et les établissements publics locaux à caractère administratif, l'instruction M 21 les établissements sanitaires (dont les hôpitaux publics), l'instruction M 22 les établissements publics sociaux et médico-sociaux, l'instruction M 31 les offices publics d'habitation à loyer modéré et les offices publics d'aménagement et de construction appliquant les règles de la comptabilité publique, l'instruction M 51 les régions selon un plan de comptes adapté, l'instruction M 52 les départements depuis le 1^{er} janvier 2004, l'instruction provisoire les régions expérimentatrices à compter du 1^{er} janvier 2005.

(6) Plan comptable unique des organismes de Sécurité sociale, tome I, 1^{re} partie - comptabilité générale - annexe au n° 291 du JO publié le 15 décembre 2001, p. 60103 à 60305.

(7) Editorial de la Revue française de finances publiques intitulé « Repenser et reconstruire les finances publiques de demain » in RFPF n° 85 de février 2004.

(8) Selon l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), dans la base de données intitulée « Données économiques et financières pour la France », à jour au 18 août 2004. Cette publication peut être consultée sur le site internet de l'INSEE : <http://www.insee.fr/fr/indicateur/fmi.htm>

(9) L'étude intitulée « Normes de l'International Federation of Accountants (IFAC) » parue dans La Revue du Trésor (numéro de juin 2003) a présenté les principales caractéristiques des IPSAS.

Cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat

conceptuel

Objectifs du cadre conceptuel et destinataires de la comptabilité de l'Etat

Le recueil des normes comptables de l'Etat comme le cadre conceptuel s'appliquent à la seule comptabilité générale. La comptabilité budgétaire de l'Etat et la comptabilité économique nationale sont exclues du champ d'application. Pour mémoire, le secteur public local comme la sécurité sociale ignorent le dualisme entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire en raison d'une nomenclature budgétaire et comptable unique.

Le cadre conceptuel se fonde sur une comptabilité d'exercice ou des droits constatés. Jusqu'en 2006, date d'entrée en vigueur de la nouvelle comptabilité de l'Etat, la comptabilité générale est une comptabilité de caisse : les enregistrements comptables sont fonction des encaissements et des décaissements. A partir de 2006, les mouvements comptables reposeront sur une logique de constatation des droits et obligations relatifs à l'Etat. Toutefois, la comptabilité budgétaire demeurera une comptabilité de caisse. Aussi, une réconciliation comptable est-elle organisée entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Pour mémoire, dans le secteur public local, depuis trente ans, la comptabilité générale est une comptabilité d'exercice ou des droits constatés. Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale dégage une solution identique.

La comptabilité générale de l'Etat a pour modèle la comptabilité générale de l'entreprise, même si l'exercice de prérogatives de puissance publique rend nécessaire des adaptations. Dans le secteur public local, le modèle de la comptabilité générale est aussi celui de l'entreprise au prix également d'adaptations plus ou moins profondes que l'organisme public est à caractère administratif ou à caractère industriel et commercial. Et, le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale précise que la comptabilité générale ne s'écartera des dispositions définies par le plan comptable général que si des mesures législatives ou réglementaires spécifiques à la sécurité sociale ne l'exigent (10).

Les destinataires du cadre conceptuel sont :

- au premier rang, les citoyens et leurs représentants ;
- les comptables chargés de tenir les comptes ;
- les auditeurs chargés de les certifier, la Cour des comptes ;
- les responsables et les gestionnaires des missions et des activités de l'Etat ;
- les institutions publiques internationales ;
- les marchés financiers ;
- et les investisseurs en titres de dettes.

Les instructions comptables qui s'appliquent au secteur public local ou aux organismes de sécurité sociale ne prévoient pas les destinataires de l'information comptable puisqu'elles ignorent tout cadre conceptuel comptable.

Trois référentiels inspirent le cadre conceptuel de l'Etat :

- le plan comptable général (PCG) et les règlements du comité de réglementation comptable en vigueur en France ;
- le référentiel des IPSAS, en cours de développement, élaboré par le comité secteur public de l'IFAC ;
- le référentiel de l'International Accounting Standards Board (IASB) qui établit des normes comptables internationales pour les entreprises privées. Ces règles devraient s'appliquer aux entreprises européennes cotées à partir de l'exercice comptable ouvert au 1^{er} janvier 2005. Ces règles peuvent être consultées sur le site internet de l'IASB : www.iasb.org.uk

Objectifs des états financiers

Les comptes de l'Etat doivent donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière, comme le précise l'article 27 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Cet article ne fait référence au résultat contrairement à ce que prévoit le PCG pour les entreprises privées. Outre le patrimoine et la situation financière, le cadre conceptuel de l'Etat vise la situation nette et les engagements.

Pour atteindre ces objectifs, il importe de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs. Ces opérations prendront en considération les spécificités de l'Etat comme la multitude de ses droits et obligations, l'absence de capital initial, la souveraineté étatique qui modifie les définitions des actifs et des passifs ainsi que leur mise en relation sous la forme d'un tableau de situation nette (voir ci-dessous l'analyse de la norme n° 1 relative aux états financiers).

Dans le secteur public local et pour les organismes de sécurité sociale, les états financiers doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme public.

Le cadre conceptuel de l'Etat ne fait pas référence au résultat parce qu'il impliquerait le rattachement des charges et des produits à l'exercice. S'agissant de ces derniers, l'exercice paraît difficile car ils sont régaliens et ne correspondent donc pas à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges.

La comptabilité générale et les états financiers sont établis pour fournir des informations utiles à l'élaboration du budget et à la compréhension de son exécution. Comme les nomenclatures budgétaires et comptables de l'Etat sont différentes, l'annexe des états financiers comprendra un tableau de réconciliation entre les écritures budgétaires et les enregistrements comptables.

Dans le secteur public local et les organismes de sécurité sociale, la comptabilité générale et les états financiers remplissent également une fonction d'information relative à la préparation et à l'exécution budgétaires. Toutefois, l'unité de nomenclature budgétaire et comptable rend inutile la production du tableau de réconciliation prévu par le cadre conceptuel de l'Etat.

La comptabilité d'exercice participe à la mesure des coûts et de la performance de l'Etat. Ainsi, la notion de coût complet devrait être définie par rapport aux concepts de la comptabilité d'exercice. C'est toute l'ambition d'une comptabilité analytique. D'ailleurs, le rattachement des charges aux produits issus de l'activité ou représentant la participation de tiers à la réalisation de certaines opérations permet de calculer les coûts nets.

Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires permettant d'apprécier la qualité des services produits ou fixer des objectifs. Les rapports entre les coûts, les objectifs et les résultats constituent l'information utile sur la performance de la gestion.

Dans le secteur public local et les organismes de sécurité sociale, la comptabilité d'exercice ne vise pas, explicitement, à mesurer les coûts et les performances des services publics.

La structure des états financiers repose sur le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe (voir ci-dessous l'analyse de la norme n° 1 relative aux états financiers).

L'interprétation de ces états financiers demande une certaine prudence notamment en matière d'analyse de la solvabilité. Peut-on imaginer que l'Etat ou tout autre organisme public puisse être en cessation de paiement ? En revanche, les états financiers de l'Etat permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances.

(10) Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, p. 60122 du JO précité du 15 décembre 2001.

Caractéristiques de la comptabilité générale de l'Etat

Le cadre conceptuel de l'Etat énumère et définit de manière indicative les principes comptables généralement admis : régularité, sincérité, image fidèle, spécialisation des exercices, continuité d'exploitation, permanence des méthodes comptables, bonne information (intelligibilité, pertinence et fiabilité).

Les instructions comptables qui s'appliquent au secteur public local et aux organismes de sécurité sociale ne rappellent pas l'ensemble des principes comptables généralement admis alors qu'ils influencent la technique comptable.

Les normes comptables de l'Etat s'appliquent aux seuls comptes individuels. La définition du périmètre comptable de l'Etat est surtout liée à l'existence d'une personnalité juridique. Ce périmètre rassemble tous les services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique. Il correspond à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés par la loi de finances, y compris les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor, à l'exception des établissements publics et organismes assimilés dotés d'une personnalité juridique. Dans les comptes individuels de l'Etat, ces entités sont considérées comme des participations. Ces dernières ne donnent qu'une image très agrégée de la totalité des droits et des obligations. Pour compléter cette image, il faudrait produire des comptes consolidés et/ou des comptes combinés. C'est cette recommandation que donne le Conseil national de la comptabilité dans son avis précité du 7 avril 2004 sur le recueil des normes comptables de l'Etat. L'intégralité de l'avis figure sur le site internet du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : www.minefi.gouv.fr

La question des établissements publics exclus du champ d'application des normes comptables de l'Etat renvoie à une autre problématique qui n'est pas traitée : **quel est le sort réservé aux établissements publics à caractère industriel et commercial ?** L'IFAC considère de son côté que les Government Business Enterprises (GBEs) relèvent du secteur privé et appliquent directement les normes International Accounting Standards (IAS) qui figurent sur le site internet précité de l'IASB. Dans les documents préparatoires à la réunion du comité du secteur public prévue pour juillet 2004, l'IFAC a proposé de retenir la norme IAS 36 « Impairments of assets » aux GBE's au prix d'une transposition légère « endorsement ».

Dans le secteur public local, la **Direction générale de la Comptabilité publique continue à mettre au point une agrégation des comptes principaux et des comptes annexes pour ce qui concerne les communautés d'agglomération et les communautés urbaines** (voir encore mise à jour en mai du site www.colloc.minefi.gouv.fr consacré à la consolidation des comptes intercommunaux). Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale ne prévoit pas semblable disposition.

Le cadre conceptuel de l'Etat fixe encore :

- **les principaux concepts.** Il s'agit des actifs, des passifs, de la situation nette, des charges et des produits ;
- **les règles générales de comptabilisation ;**
- **les règles d'évaluation.** Il s'agit du coût d'entrée et de la valeur d'inventaire des immobilisations avec un traitement particulier pour ce qui concerne le parc immobilier et les infrastructures ainsi que les participations.

Tableau 1
**Cadre conceptuel de comptabilité :
tableau comparatif des solutions**

Etat	Secteur public local	Sécurité sociale	IFAC	IASB
Oui	Non	Non	A l'étude	Oui

En bref, il est possible d'avancer que les cadres conceptuels de l'Etat et de l'IASB pour ce qui concerne les entreprises privées sont

très proches. Les autres composantes du secteur public gagneraient à posséder un tel cadre conceptuel pour expliquer et sublimer les « jeux d'écritures comptables ».

Les treize normes comptables de l'Etat

t r e i z e

La structure ordinaire d'une norme comprend le champ d'application, la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir dans l'annexe. Cette structure est comparable aux normes IPSAS's de l'IFAC.

Norme n° 1 : les états financiers

Les états financiers de l'Etat sont au nombre de quatre :

- **le bilan de l'Etat ou tableau de la situation nette.** Ce dernier est présenté en liste et établi à la fin de l'exercice. Il comprend l'actif et le passif. Il présente également deux particularités : il isole le poste « trésorerie » tant à l'actif qu'au passif. Il comporte le poste « situation nette » qui ne peut être rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisqu'il ne comporte ni capital initial ni son équivalent. Toutefois cette affirmation de la norme mérite d'être nuancée car les postes « reports des exercices antérieurs », « écarts de réévaluation et d'intégration » ainsi que « solde des opérations de l'exercice » pourraient tout à fait former les capitaux propres de l'Etat ;

- **le compte de résultat** ou tableau des charges nettes, des produits régaliens et de détermination du solde des opérations de l'exercice ;

- **le tableau des flux de trésorerie ;**

- **et l'annexe.**

Dans le secteur public local, les états financiers ignorent le tableau des flux de trésorerie et l'annexe même si les états annexés au compte administratif contiennent des renseignements que retrace l'annexe des comptes de l'Etat.

Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale ignore le tableau des flux de trésorerie.

L'IFAC connaît l'ensemble des états recensés à l'exception de l'annexe que cet organisme remplace par des notes au pied du bilan et du compte de résultat. Des études sont en cours pour faire converger les normes IPSAS1 de l'IFAC et IAS1 de l'IASB. L'évolution de ce dernier standard pourrait tendre vers la création d'un état annuel de performances pour remplacer l'actuel compte de résultats, d'ores et déjà amendé par l'IFAC pour faire disparaître de ce compte les charges et les produits de caractère exceptionnel.

Norme n° 2 : les charges

Les charges sont définies par rapport au bilan comme « une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif ». L'IFAC retient une définition analogue des charges (11), même s'il ne consacre pas une norme expresse aux charges puisque le bilan est au centre de la réflexion.

La norme n° 2 recense trois catégories de charges :

- **de fonctionnement**, directes comme les charges de personnel, indirectes comme les subventions pour charges de service public ;

- **d'intervention** comme les transferts et les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat ;

- **financières.**

(11) Avantages économiques ou potentiels de services en diminution durant la période sous revue, sous la forme de décaissements ou de consommation d'actifs ou d'accroissement de passifs qui provoquent une diminution de la situation nette, autre que celle liée à des distributions de dividendes. Cette définition est extraite de la publication « Glossary of defined terms IPSAS 1 to IPAS 20 » par le comité du secteur public de l'IFAC. Elle peut être consultée sur le site internet : www.ifac.org

La norme n° 2 distingue entre les charges ordinaires et extraordinaires. En revanche, elle ignore les charges exceptionnelles.

En règle générale, le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, sous réserve qu'il puisse être évalué de manière fiable. La norme n° 2 fixe ce critère par catégorie de charges :

- pour celles de fonctionnement direct, il s'agit de la livraison des fournitures et des biens non immobilisés ;

- pour les subventions attribuées et les transferts, c'est l'acte attributif de la subvention. A la différence de la solution actuelle qui considère les dotations de l'Etat aux collectivités territoriales comme des prélèvements sur les recettes, la norme n° 2 les considère comme de véritables charges de transfert. L'analyse de la Cour des comptes est enfin reconnue par le comité des normes de comptabilité publique ;

- pour les charges financières, le critère de rattachement est l'acquisition par le tiers, *prorata temporis*, de ces intérêts.

Dans le secteur public local et les organismes de sécurité sociale, les charges ne sont pas définies par rapport au bilan. En revanche, le critère de rattachement des charges à l'exercice est aussi le service fait.

Norme n° 3 : les produits régaliens

La norme n° 3 définit les produits régaliens : « [ils] sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat et proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente. » En revanche, elle ne rappelle pas la définition générale des produits qui figure dans le glossaire : « augmentation d'actif ou diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif ».

Le champ d'application de la norme est limité aux produits fiscaux (impôts d'Etat et taxes assimilées) ainsi qu'aux amendes et autres pénalités revenant à l'Etat.

Avant d'exposer les règles de comptabilisation, la norme n° 3 différencie le produit régalien brut du produit régalien net. Ce dernier correspond au produit régalien brut diminué des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée et, le cas échéant, des obligations de l'Etat en matière fiscale.

Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable. Exemple de l'impôt sur le revenu et de la TVA.

A titre d'illustration, figure l'application de la norme aux différents types d'impôts : taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), taxe sur la valeur ajoutée (TVA), impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés.

Dans le secteur public local, il n'existe aucune norme pour comptabiliser les produits régaliens comme les produits fiscaux et plus particulièrement la fiscalité directe locale. En revanche, le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale prévoit des dispositions particulières pour constater l'enregistrement comptable des produits techniques, *i.e.* surtout des cotisations de sécurité sociale (12).

L'IFAC a lancé une invitation à commentaires (ITC) sur les revenus qui ne sont pas tirés d'échanges. Le projet d'IPSAS vise, pour l'essentiel, à définir les conditions de comptabilisation et de présentation dans les états financiers de cette catégorie de revenus.

Norme n° 4 : les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers

La norme n° 4 s'applique à tous les produits autres que les produits régaliens, *i.e.* :

- les produits de fonctionnement, issus de l'activité ordinaire de l'Etat comme les produits liés aux ventes et les autres prestations de service ;

- les produits d'intervention comme les contributions reçues des tiers ;

- et les produits financiers tirés des plus-values de cession, des participations, des avances et prêts de l'Etat, à l'exclusion des gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'Etat.

Ces produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat, soit :

- pour les produits de fonctionnement, la livraison des biens ou la réalisation des prestations et services ;

- pour les produits d'intervention, l'établissement de l'acte constatant les produits acquis au titre de l'exercice ;

- pour les produits financiers, l'acquisition par l'Etat, *prorata temporis*, de ces rémunérations.

La norme n° 4 mentionne les informations à fournir dans l'annexe : la nature et le montant des produits à recevoir, des produits constatés d'avance et des produits à étaler ainsi que le traitement des produits à étaler.

Dans le secteur public local et les organismes de sécurité sociale, il n'existe aucune norme pour comptabiliser les produits autres que les produits régaliens. Toutefois, l'instruction M 14 dispose que la constatation d'un produit coïncide avec l'émission d'un titre de recette.

En revanche, l'IFAC a établi l'IPSAS 9 sur les revenus de transaction d'échange.

Norme n° 5 : les immobilisations incorporelles

La norme sur les immobilisations incorporelles s'applique :

- aux actifs incorporels représentatifs d'avantages futurs économiques attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public. Ces éléments doivent avoir été mis en évidence par une transaction avec un tiers ;

- aux éléments incorporels représentatifs de dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'Etat à assurer leurs missions comme les brevets et droits similaires, les logiciels et les sites internet qui ne sont pas purement informatifs.

En revanche, la norme n° 5 ne s'applique ni aux éléments incorporels liés à l'exercice de la souveraineté tels les produits régaliens ni aux dépenses qui sont incorporées à la valeur d'entrée d'une immobilisation incorporelle.

La norme n° 5 énonce des règles générales de comptabilisation. Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si :

- elle est identifiable, son coût et sa valeur pouvant être évalués avec une fiabilité suffisante ;

- et si l'Etat vient à bénéficier, probablement, d'avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus.

Si ces conditions sont remplies, l'immobilisation incorporelle est comptabilisée à la date de sa livraison ou à la date du transfert à l'Etat des droits qui lui sont attachés.

Des dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charge sauf si elles concourent à l'amélioration des performances de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

Des règles générales d'évaluation à l'entrée des immobilisations incorporelles dans le patrimoine de l'Etat sont prévues :

- à leur coût d'acquisition pour celles qui sont acquises à titre onéreux ;

(12) Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, p. 60127 du JO précité du 15 décembre 2001.

- à leur coût de production pour celles qui sont créées à titre interne par les services de l'Etat ;
- à leur valeur de marché pour celles qui sont acquises à titre gratuit.

Les évaluations postérieures des immobilisations incorporelles amortissables conduisent à diminuer la valeur d'entrée du cumul des amortissements et des pertes de valeur pour dépréciation.

Les profits ou les pertes provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle correspondent à la différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultats.

Les informations à fournir dans l'annexe concernent :

- la méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés ;
- les amortissements et les dépréciations pratiqués.

Dans le secteur public local et les organismes de sécurité sociale, il n'existe aucune norme générale pour comptabiliser les immobilisations incorporelles. Les pertes de valeur pour dépréciation ne sont pas envisagées.

L'IFAC n'a pas établi de norme sur les immobilisations incorporelles.

Norme n° 6 : les immobilisations corporelles

La norme « immobilisations corporelles » traite deux questions principales :

- quels biens inscrire en immobilisations corporelles au bilan de l'Etat ?
- pour quelle valeur les inscrire au bilan ?

La norme n° 6 commence par définir une immobilisation corporelle. C'est un actif identifiable dans un inventaire physique :

- dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice,
- et ayant une valeur économique positive pour l'Etat. Cette dernière est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Sont inscrites au bilan de l'Etat les immobilisations corporelles qu'il contrôle en assurant la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Les immobilisations corporelles de l'Etat comptent sept catégories :

- les terrains ;
- le parc immobilier non spécifique caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples tant par les services de l'Etat que par des tiers ;
- le parc immobilier spécifique comme un bâtiment historique classé abritant un musée ;
- les ouvrages d'infrastructures ;
- les équipements militaires ;
- les tableaux et œuvres d'art ;
- les autres immobilisations corporelles comme les installations générales, agencements et aménagements de constructions ou comme les matériels et outillages techniques.

L'immobilisation est comptabilisée à la date du transfert des risques et des avantages qui a lieu, en général, au moment de la livraison du bien, de la réalisation de la prestation.

La norme n° 6 opère également une distinction entre charges et immobilisations incorporelles qui sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat et qui ne sont pas consommés par leur premier usage.

Les biens classés en stocks ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité d'une entité. Ainsi, les pièces de rechange et les matériels d'entretien sont généralement inscrits en stocks et comptabilisés en charges lors de leur utilisation.

Les règles d'évaluation initiale des immobilisations corporelles sont celles qui ont été exposées plus haut pour ce qui concerne les immobilisations incorporelles. Ainsi, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition est applicable pour la majeure partie des actifs de l'Etat. Cependant pour remédier à l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convient de procéder à une évaluation et la valeur de marché représente un indicateur récent et disponible, même lorsqu'elle n'est pas directement observable.

Après l'établissement du premier bilan, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation initiale des actifs corporels de l'Etat, à l'exception des infrastructures routières pour lesquelles est appliqué le coût de remplacement déprécié.

Les règles applicables aux évaluations ultérieures sont différenciées selon que :

- **les biens ont une durée d'utilisation déterminable.** Dans ce cas, il s'agit de fixer le mode d'amortissement et les tests de dépréciation adaptés à chaque catégorie d'actifs, en cas d'indice de perte de valeur ;

- **les biens n'ont pas une durée d'utilisation déterminable.** Dans ce cas, on calcule une mesure de l'utilisation afin de constater la charge correspondante. Ce cas vise le parc immobilier non spécifique entré dans les comptes à la valeur de marché. Les variations de valeur du parc, tant positives que négatives sont comptabilisées selon des modalités prévues par la norme ainsi que la charge annuelle correspondant à l'utilisation.

De loin, la norme n° 6 constitue la plus importante des normes comptables de l'Etat en raison de l'introduction de la juste valeur pour apprécier la valeur ultérieure d'une immobilisation comprise dans le parc immobilier de l'Etat. Elle n'a pas d'équivalent dans le secteur public local ou les organismes de sécurité sociale qui connaissent seulement le coût historique pour valoriser tous les actifs immobilisés.

En revanche, l'IFAC a établi les IPSAS 16 et 17 qui portent respectivement sur les immeubles de placement et les propriétés, les terrains et les équipements. Des études sont en cours pour faire converger ces IPSAS et les IAS correspondantes de l'IASB.

Norme n° 7 : les immobilisations financières

La norme n° 7 s'applique aux participations de l'Etat, matérialisées ou non par des titres, aux créances rattachées à ces participations, aux prêts et avances accordés par l'Etat.

La norme sur les immobilisations financières définit de manière précise les entités contrôlées en distinguant celles qui peuvent être qualifiées d'opérateurs des politiques de l'Etat de celles qui n'entrent pas dans cette définition. Les premières sont très proches de l'Etat d'un point de vue économique et financier. A l'avenir, ces entités ont vocation à être consolidées en premier avec les comptes de l'Etat lorsqu'il établira des comptes consolidés. D'ailleurs, identifier ces opérateurs en comptabilité permet une lecture plus cohérente de la manière dont l'Etat remplit ses missions. C'est pourquoi, avant la consolidation des comptes, une consolidation budgétaire sera opérée sous forme de subventions pour charges publiques.

Les secondes regroupent principalement les sociétés, les établissements publics industriels et commerciaux chargés d'une mission de service public, disposant d'une plus grande autonomie que les opérateurs de l'Etat dans la fixation de leur stratégie, de leurs objectifs et dans le monde d'allocation de leurs ressources.

La catégorie des entités non contrôlées comprend les entités dans lesquelles l'Etat détient une participation minoritaire ne lui conférant pas le contrôle.

La valeur initiale des participations est égale à leur coût d'acquisition. Il est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'Etat. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces frais peuvent être directement rattachés à une opération.

En comptabilité d'entreprise, l'évaluation des participations à l'inventaire se fonde sur la valeur actuelle, soit la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, sous réserve notamment des titres de participation qui sont évalués à leur valeur d'utilité. Cette dernière représente ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle devait l'acquérir. Cette notion paraît difficilement applicable à un grand nombre de participations de l'Etat, car l'utilité d'un certain nombre d'entre elles ne saurait ni ne pourrait être évaluée à l'aune de critères financiers.

Pour les entreprises, l'évaluation par équivalence est fondée sur la valeur de la quote-part des capitaux propres détenue par la société mère dans ses filiales. **S'agissant de l'Etat, la norme n° 7 prévoit d'évaluer par équivalence les participations relatives à des entités contrôlées. Les participations relatives à des entités non contrôlées sont évaluées au coût historique.**

Les prêts et avances sont des actifs immobilisés de l'Etat, rattachés à l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés. Ils sont initialement comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement. La valeur d'inventaire des prêts et avances est égale à leur valeur actuelle, celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'Etat. Une dépréciation est constatée dès l'apparition d'une perte probable, c'est-à-dire lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement.

Les informations à fournir dans l'annexe sont les suivantes :

- pour les participations, leur liste, le tableau des cessions et des acquisitions, le tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories et sous-catégories de participations, le tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs ;
- le montant et la nature des avances dont le remboursement est conditionnel.

La norme n° 7 n'a pas d'équivalent dans le secteur public local et pour ce qui concerne les organismes de sécurité sociale. En revanche, l'IFAC a établi l'IPSAS 15 intitulé « Instruments financiers : divulgation et présentations ». Dans le secteur privé et à l'échelon international des discussions font rage sur l'application de l'IAS 39, sur lequel se fonde l'IPSAS 15, aux entreprises des secteurs des banques et des assurances. La couverture en juste valeur du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille (macrocouverture) est au centre des débats.

Norme n° 8 : les stocks

Les stocks sont des actifs de l'Etat :

- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ou de prestation de services,
- détenus pour être vendus ou distribués dans le cadre normal de l'activité de l'Etat ou
- faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

La notion de stocks s'applique à partir de seuils de signification définis par les textes d'application de la présente norme. En revanche, elle ne s'applique, notamment, ni aux instruments financiers ni au cheptel ni au stock de produits agricoles ni aux actifs biologiques liés à l'activité agricole.

A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les stocks sont évalués :

- à leur coût d'acquisition pour ceux qui sont acquis à titre onéreux ;
- à leur coût de production pour ceux qui sont produits par l'Etat ;
- à leur valeur de marché pour ceux qui sont acquis à titre gratuit.

Après leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les stocks sont évalués au plus faible du coût et de leur valeur nette de réalisation, sauf lorsqu'ils sont détenus pour être :

- distribués pour un prix nul ou symbolique ou
- consommés dans un processus de production de biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique.

Dans ces deux derniers cas, ils sont évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant.

Le coût des stocks est fixé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré, à l'exception des stocks qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques. Alors, le coût de ces stocks est déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Lorsque des stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks est comptabilisée en charge de l'exercice au cours duquel le produit correspondant est comptabilisé. S'il n'existe pas de produit correspondant, la charge est comptabilisée lorsque les biens sont distribués ou lorsque le service correspondant est rendu.

Dans l'annexe, les informations à fournir précisent, notamment :

- les méthodes comptables d'évaluation des stocks ;
- la valeur comptable, totale et par catégorie, des stocks ;
- le montant de toute reprise de dépréciation ;
- le coût des stocks comptabilisés en charges.

La norme n° 8 n'a pas d'équivalent dans le secteur public local et pour ce qui concerne les organismes de sécurité sociale. En revanche, l'IFAC a établi l'IPSAS 12 intitulé « Stocks ».

Norme n° 9 : les créances de l'article circulant

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'Etat par des tiers qui n'ont pas vocation à être immobilisées. Il s'agit des créances :

- sur les clients ;
- sur les redevables qui correspondent surtout aux impôts et amendes que recouvre l'Etat ;
- sur les autres débiteurs.

Les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir pour contrepartie :

- un produit de l'Etat si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- un compte de passif si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies.

La comptabilisation des décisions d'apurement diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'Etat ou sur des créances recouvrées pour le compte de tiers. Dans le premier cas, les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts ; celles qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance, en charges de fonctionnement.

S'agissant des créances recouvrées pour le compte de tiers, si le risque de non-paiement est à la charge de l'Etat, les décisions d'apurement de ces créances sont comptabilisées en charges d'intervention. Si le risque de non-paiement n'est pas à la charge de l'Etat, les décisions d'apurement de ces créances sont comptabilisées au bilan, en diminution de l'obligation à l'égard du tiers.

Lorsque l'Etat supporte le risque de non-paiement des créances, les dotations aux dépréciations de créances sont comptabilisées :

- en charges de fonctionnement pour les créances recouvrées pour le compte de l'Etat ;
- en charges d'intervention pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

Initialement, les créances de l'actif circulant sont comptabilisées pour le montant dû à l'Etat par des tiers. La valeur

d'inventaire des créances de l'actif circulant est égale à leur valeur actuelle qui correspond aux flux de trésorerie attendus. La valeur comptable des créances de l'actif circulant correspond au montant des créances restant à recouvrer à la clôture de l'exercice. Dans les cas où la valeur d'inventaire des créances est inférieure à leur valeur comptable, il est nécessaire de ramener la valeur comptable à la valeur d'inventaire, en cas d'amointrissement au moyen d'une dépréciation.

Les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances sont présentées dans l'annexe. Cette dernière comporte aussi une information sur la valeur actuelle des créances dont l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement.

Dans le secteur public local, hormis les organismes d'habitations à loyer modéré, aucune disposition précise ne prévoit les modalités de comptabilisation relatives aux dépréciations des créances locales. Néanmoins l'instruction provisoire M 71 relative au budget et à la comptabilité des régions comprend des dispositions sur le sujet.

De son côté, le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale prévoit des dispositions particulières pour constater au compte 416 « clients et cotisants douteux ou litigieux », le montant des créances détenues à l'encontre de clients ou de cotisants dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'organisme est en litige (13).

Norme n° 10 : les composantes de la trésorerie de l'Etat

La norme n° 10 s'applique aux éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'Etat.

Les éléments d'actif comprennent :

- les disponibilités ;
- les « autres composantes de trésorerie », c'est-à-dire les valeurs mobilisables à court terme qui ne présentent pas de risque de changement de valeur ;
- les « équivalents de trésorerie », c'est-à-dire les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les éléments de passif comprennent tous les fonds remboursables à vue ou pour lesquels une durée très brève de quelques jours a été fixée. Il s'agit des dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées ainsi que des fonds liés à la gestion de trésorerie de l'Etat.

Les règles de comptabilisation varient selon les différentes catégories composant la trésorerie. Par exemple, les disponibilités sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes acquises avec des modalités particulières pour les valeurs à l'encaissement, les chèques émis ou les fonds sur les comptes bancaires.

Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés pour leur montant nominal.

Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en euros sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de conversion sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Les intérêts courus non échus des éléments de passif composant la trésorerie et les dettes diverses liées aux opérations de trésorerie doivent être constatées à la clôture de l'exercice avec une information dans l'annexe. Cette dernière renseignera également sur le montant des lignes de crédit autorisées.

Afin de permettre une analyse des composantes de la trésorerie de l'Etat, une rubrique « trésorerie » apparaît à l'actif et au passif du bilan. En outre, le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et sorties des éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'Etat.

Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale et le secteur public local ne connaissent pas de norme sur la trésorerie locale mais des dispositions dispersées, notamment dans le domaine de l'utilisation des crédits de trésorerie.

De son côté, l'IFAC n'a pas établi de norme sur le sujet.

Norme n° 11 : les dettes financières et les instruments financiers à terme

Le champ d'application de la norme intéresse les éléments d'actif et de passif liés aux opérations de financement de l'Etat. Ces dernières entraînent des changements dans le montant et la composition des dettes financières et des instruments financiers à terme.

Les éléments d'actif et de passif correspondent :

- aux dettes financières qui comprennent les emprunts négociables et les emprunts non négociables ;
- aux instruments financiers à terme (contrats d'échanges de taux d'intérêt, contrats d'échange de devises, contrats à terme et options) ;
- aux créances immobilisées ;
- aux dettes diverses.

Les règles de comptabilisation sont les suivantes :

- pour être enregistrées, **les dettes financières** doivent être autorisées par le législateur, constituer une dette certaine et être évaluable de manière fiable. Dans ces conditions, les dettes financières sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les emprunts correspondants sont émis ou contractés. Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur nominale, sauf si le titre est indexé. La valeur nominale correspond à la valeur de remboursement ;

- **pour les instruments financiers à terme**, les principes et règles applicables aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière ont été retenus. Ainsi, les montants nominaux des contrats, qu'ils aient vocation ou non à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan mais dans des comptes de hors bilan. A chaque arrêté comptable, la comptabilisation des charges ou des produits financiers relatifs aux contrats d'échanges de taux d'intérêt ou de devises dépend de la catégorie dans laquelle le contrat est classé. Les charges et produits sont constitués par des intérêts courus ainsi que des pertes et gains latents ;

- **les dettes diverses, résultant des appels de marge liés aux contrats d'échange de taux d'intérêt**, sont enregistrées pour le montant correspondant à la variation de valeur du contrat dans la limite d'un seuil fixé.

Des informations complémentaires doivent être données dans l'annexe :

- les dettes financières sont ventilées par nature. Les emprunts sont recensés par devises, par échéance et par nature de taux, fixe ou variable ;
- et notamment des renseignements sur les risques de taux, de change et de contrepartie sur l'ensemble des instruments financiers.

Le secteur public local ne connaît pas de norme générale sur les dettes financières et les instruments financiers à terme. Toutefois, l'instruction n° NOR-INT-B-92-00260-C de la Direction générale de la Comptabilité publique, en date du 27 octobre 1992, diffuse la circulaire interministérielle n° NOR-INT-B-92-C du 15 septembre 1992 relative aux contrats de couverture du risque du taux d'intérêt offerts aux collectivités locales et aux établissements publics locaux.

Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale et l'IFAC n'ont pas établi de règles semblables à la norme n° 11 qui régit les comptes de l'Etat.

(13) Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, p. 60229 du JO précité du 15 décembre 2001.

Norme n° 12 : les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs

En matière de provisions pour risques et charges, les principes généraux de la comptabilité d'entreprise sont transposables à l'Etat. La constatation de provisions pour risques et charges s'impose dès qu'il existe :

- une obligation de l'Etat vis-à-vis des tiers ;
- une sortie certaine ou probable de ressources sans contrepartie attendue pour l'Etat ;
- une évaluation fiable du montant de l'obligation.

Les provisions pour charges visent des charges de fonctionnement telles que les charges courantes non liées à une vente ou des opérations de restructuration de l'Etat comme l'amélioration des services rendus aux usagers ou les réorganisations administratives. Les provisions pour risques concernent les engagements consentis par l'Etat dans différents domaines économiques et financiers, par exemple lorsque l'Etat accorde sa garantie à des entreprises ainsi que les litiges liés à l'activité de l'Etat en tant qu'employeur ou dans le recouvrement de l'impôt.

Les dettes non financières correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles comprennent les dettes de fonctionnement comme les dettes fournisseurs et comptes rattachés, les dettes d'intervention comme celles liées aux transferts versés par l'Etat et les autres dettes non financières comme les acomptes reçus sur impôts.

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique. A chaque date de clôture d'exercice, le montant des provisions pour risques et charges est ajusté en tenant compte de la meilleure estimation sous la forme d'une diminution ou d'une augmentation de la provision.

Les dettes non financières et les autres passifs sont évalués à leur valeur nominale. Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur le fondement du dernier cours de change.

Des informations générales sont données dans l'annexe, notamment sur :

- la valeur comptable des provisions pour risques et charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les montants des provisions ;
- les montants utilisés et repris au cours de l'exercice ;
- tout changement de méthode ou de périmètre.

Le secteur public local et le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale ignorent une norme générale sur les provisions pour risques et charges, pour les dettes non financières et les autres passifs.

En revanche, l'IFAC a établi l'IPSAS 19 « Provisions, contingent liabilities and contingent assets » ou « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ». Cette norme pourrait évoluer sous l'influence des travaux de l'IASB qui est en train, notamment, de redéfinir les passifs éventuels.

Norme n° 13 : les engagements à mentionner dans l'annexe

La dernière norme s'attache à repérer le périmètre des engagements de l'Etat à mentionner dans l'annexe en raison de l'importance qu'ils représentent et de l'impact qu'ils pourraient produire sur la situation financière de l'Etat en termes d'actifs et de passifs. Ce sont les « engagements hors bilan ».

Pour les engagements de type « garantie » pris dans le cadre d'accords, l'inscription s'effectue pour le montant total de la garantie accordée.

Pour les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou résultant d'une obligation reconnue par l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette soit le montant maximum du risque.

Pour les engagements de retraite, la méthode des unités de crédit projetées consiste à évaluer, à législation constante, la valeur actualisée des pensions acquises qui seront versées aux retraités et aux actifs présents à la date de l'évaluation. Cette inscription en engagements hors bilan pourra être revue d'ici 2005 en fonction des travaux en cours de l'IFAC sur le sujet.

Pour conclure, le tableau synoptique ci-après résume les normes comptables de l'IFAC applicables au secteur public, les normes de l'Etat et les règles particulières qui régissent le secteur public local.

Tableau 2
Normes comptables : tableau comparatif des solutions

	Etat	Sécurité sociale	Secteur public local	IFAC
Etats financiers	Norme 1	Oui	Non	Non
Charges	Norme 2	Non	Non	Non
Produits régaliens	Norme 3	Non	Non	En cours
Autres produits de fonctionnement	Norme 4	Non	Non	IPSAS 9
Immobilisations incorporelles	Norme 5	Non	Non	Non
Immobilisations corporelles	Norme 6	Non	Non	IPSAS 16 et 17
Immobilisations financières	Norme 7	Non	Non	IPSAS 12
Stocks	Norme 8	Non	Non	IPSAS 12
Charges de l'actif circulant	Norme 9	Non, mais	Non	Non
Trésorerie de l'Etat	Norme 10	Non	Non	Non
Dettes financières et instruments à court terme	Norme 11	Non	Non, mais	Non
Provisions	Norme 12	Non	Non	IPSAS 19
Engagements hors bilan	Norme 13	Non	Non, mais	IPSAS 19

Au vu de ce tableau, le recueil des normes comptables de l'Etat pourrait :

– être complété pour intégrer les règles de l'IFAC relatives à la consolidation des comptes (IPSAS 6 et 8), au résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (IPSAS 3) et à la prise des événements postérieurs à l'arrêté des comptes (IPSAS 14). Réciproquement, il est possible de s'interroger sur l'absence d'IPSAS pour traiter des dettes financières et des instruments à court terme ou de la trésorerie des organismes publics. Même si aucun IPSAS ne vise les créances de l'actif circulant, l'IPSAS 19 les traite au niveau des provisions ;

– servir de modèle à l'établissement de normes comptables dans les autres composantes du secteur public. Une autre solution consisterait à ce que les instructions comptables applicables au secteur public local ou à la sécurité sociale fassent systématiquement référence au recueil des normes comptables de l'Etat. Dans les deux cas, le recueil des normes comptables de l'Etat constitue un référentiel pour la comptabilité publique car il expose des règles qui sous-tendent la technique comptable qu'arrêtent les différentes instructions comptables.

Le glossaire comptable de l'Etat

g l o s s a i r e

Comme synonymes de glossaire, l'intuition avance les termes de dictionnaire ou de lexique. Le recours au dictionnaire de

L'Académie française dans la 9^e édition (14) permet de définir précisément le mot glossaire.

(1) GLOSSAIRE : n. m., XVI^e siècle, *glosaire*. Emprunté du latin impérial *glossarium*, de même sens, dérivé de *glosa*, *glossa* (voir *Glose*).

1. Anciennt. Dictionnaire expliquant certains mots obscurs d'une langue par d'autres termes de la même langue. *Le glossaire de du Cange*. 2. Lexique d'un dialecte, d'un patois, des mots propres à un domaine scientifique ou technique, du vocabulaire propre à un auteur.

(1) GLOSE : n. f., XII^e siècle. Emprunté, par l'intermédiaire du bas latin *glosa*, *glossa*, « terme rare ; explication d'un terme rare », du grec *glōssa*, « langue », et, en grammaire, « mot rare ou dialectal ».

1. Explication d'un mot ou de quelques mots obscurs d'une langue par d'autres mots de la même langue. *Glose marginale*. *Glose interlinéaire*. *Glose ordinaire*, appliquée au latin de la Vulgate. Par ext. Commentaire servant à l'intelligence d'un texte. *La glose du droit canon*. *La glose d'une œuvre, d'un passage difficile*. S'est dit également de commentaires oiseux, malveillants. *Il fait des gloses sur tout le monde*. 2. Anciennt. Parodie rimée d'une pièce poétique dont chaque vers donne lieu à une stance qui en est le commentaire burlesque.

Ainsi, un glossaire va rechercher l'explication d'un terme rare. Telle est la finalité du glossaire comptable qui figure à la fin du recueil des normes comptables de l'Etat. Par exemple, la juste valeur (sous-entendue comptable) est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entres parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Les instructions comptables qui régissent le secteur public local n'ont pas établi de glossaire comptable. En revanche, le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale comprend un lexique comptable (15). Ainsi, le fait générateur est un événement qui crée le droit ou l'obligation : exécution d'une prestation, paiement d'un salaire, perception d'un revenu, constatation d'une créance, d'une dette. Toutefois, ce lexique ne définit pas les termes « actif » et « passif » même si le bilan reçoit une définition.

A l'IFAC, le comité du secteur public a publié, en janvier 2004, un glossaire comptable « Glossary of defined terms : IPSAS 1 to 20 » qui renvoie les termes expliqués aux numéros de paragraphes des IPSAS concernés. Par exemple, la « fair value » ou juste valeur est définie comme suit : « *The amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction* ». Cette définition est très proche de celle que retient le glossaire comptable de l'Etat pour expliquer la juste valeur comptable.

Tableau 3

Glossaires comptables : tableau comparatif des solutions

	Etat	Sécurité sociale	Secteur public local	IFAC
Glossaire	Oui	Oui (lexique)	Non	Oui

Conclusion générale

Conclusion

En définitive, le recueil des normes comptables de l'Etat pourrait constituer un modèle pour l'ensemble de la comptabilité publique puisqu'il répond à des questions que se posent les autres composantes du secteur public en termes de cadre conceptuel, de standards comptables et de glossaire. Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique avait déjà défini les règles de la comptabilité publique pour l'Etat et les établissements publics nationaux. Elles allaient être généralisées à l'ensemble du secteur public.

Ce recueil établi en janvier 2004 s'inspire très largement des normes IPSAS. A l'aune des expériences étrangères que diffuse le site internet de l'IFAC, il est possible d'avancer que la France est désormais le seul pays à employer ce référentiel international pour élaborer son droit comptable interne.

Pour l'Etat, l'évolution comptable constatée peut donner la sensation de vertige :

- passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement avec l'introduction des droits constatés ;
- prééminence du bilan sur le compte de résultat ;
- valorisation possible de l'actif immobilisé à la juste valeur ;
- recensement des états financiers avec introduction d'un tableau de flux de trésorerie.

Cette impression de vertige peut être accentuée si on garde à l'esprit que le référentiel comptable international, normes IPSAS pour le secteur public, ou normes IAS devenues International Financial Reporting Standards (IFRS) pour le secteur privé, évolue très rapidement. Un tel constat s'explique par le souci d'assurer une meilleure transparence (16) des comptes pour qu'ils soient l'image fidèle de la situation financière et patrimoniale d'un organisme, qu'il soit public ou privé. Cette transparence nécessaire contribue à l'information des autorités de contrôle et de gestion, et donc à l'approfondissement de la définition fonctionnelle de la comptabilité publique. En effet, selon l'article 49 du décret n° 62-1587 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique : « La comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion ».

C'est, quelque part, pour le droit comptable, la confirmation que l'adage romain *Ubi societas, ibi jus*. *Ubi jus, ibi societas* est toujours d'actualité. Aussi, la sensation de vertige est-elle, seulement, le miroir de l'évolution juridique, elle-même cause et conséquence de l'évolution sociale.

(14) La 9^e édition du dictionnaire peut être consultée sur le site internet de l'Académie française : <http://www.academie-francaise.fr/>

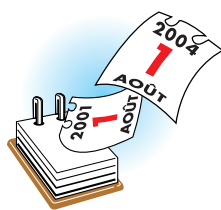
(15) Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, p. 60501 et 60502 du JO précité du 15 décembre 2001.

(16) Voir « Comptabilité publique, comptabilité privée : convergence internationale pour une plus grande transparence comptable et financière » in *La Revue du Trésor* de décembre 2003, p. 735 à 741.

Sondage

N'oubliez pas de renvoyer votre questionnaire à La Revue du Trésor.

Merci



Vers une culture de responsabilité au service de la réforme de l'Etat : la LOLF trois ans après...



Christophe SINNASSAMY (1)

Docteur en droit,
Chercheur à l'université de Nice-Sophia Antipolis
(Institut du droit de la paix et du développement)
et cadre militaire de la Délégation générale
pour l'armement (DGA)

Introduction

introduction

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a été votée le 1^{er} août 2001 (2) à la suite de débats parlementaires passionnés – l'enjeu était de taille – et passionnants puisqu'elle était annoncée comme la nouvelle « constitution financière » de l'Etat. L'événement passé et devant l'ampleur des transformations attendues, ce sont les administrations qui ont peu à peu pris conscience des changements concrets induits par le texte. Il ne s'agissait pas uniquement d'une simple réforme budgétaire destinée à restaurer le Parlement dans ses prérogatives de contrôle financier mais bien davantage d'une métamorphose volontaire des structures et des modes de fonctionnement de l'Etat.

Il est admis que l'ordonnance organique de 1959 avait vécu et sans doute mal vieilli. En dépit d'une exceptionnelle stabilité (malgré de très nombreuses tentatives de réforme [3]), elle devait donc finalement céder devant une loi, ardemment désirée par les parlementaires mais aussi objectivement nécessaire en termes de gestion publique. De ce point de vue, l'adhésion politique de la majorité et de l'opposition parvenues à un *modus vivendi* aura donc largement contribué à donner une forte légitimité au texte (4) en l'excluant de contingences partisans faisant souvent les défauts de lois trop politisées.

Mais au-delà de ce débat d'idées victorieux, la LOLF est avant tout l'instrument juridique de la modernisation de l'Etat (5). Sur cette question on peut se demander si, initialement, la volonté d'abord affichée de le réformer au plus haut niveau n'aurait pas pu conduire ensuite, de manière spécifique, à une réforme sectorielle des finances publiques : l'idée aurait alors été d'aller du « général au particulier ». Or en ce qui concerne la LOLF, il faut admettre qu'il n'en a pas été ainsi : c'est ce qui en a fait le caractère paradoxal et le symbole d'une démarche singulière, risquée et osée. En réalité, dès le départ, la LOLF aura été une réforme pointue (celle des finances publiques et du budget de l'Etat) ayant agi – l'avenir devait le confirmer – sur l'ensemble des pouvoirs publics, la réforme spécifique ayant ainsi conduit à une refondation globale.

En pratique, les administrations n'ont pas toutes pris rapidement conscience de ces enjeux. A dire vrai, c'était fortement prévisible car le texte se présentait autant en rupture avec des pratiques passées que de façon théorique. Comme toute démarche novatrice, il est donc apparu nécessaire de conduire et d'accompagner les changements rendus indispensables. A cette fin, une mission parlementaire a été instituée (6) avec l'objectif de suivre l'activité de chaque ministère en vue d'une application progressive de la loi, l'objectif ultime étant bien de la mettre en œuvre dans son intégralité au 1^{er} janvier 2006 (7).

Le groupe de travail a choisi d'organiser ses travaux autour de trois volets : la mise en place de la budgétisation par objectif (construction de la nouvelle architecture et du dispositif d'évaluation de la performance qui lui est lié), la modification de la gestion des emplois publics et la réforme de la comptabilité de l'Etat (instauration du nouveau système d'information comptable et modification de la chaîne de contrôle financier). Quant aux objectifs

visés par la mission parlementaire, ils se sont résumés à une double finalité : d'abord un *reporting* général des chantiers en cours dans toutes les structures afin de permettre une vision centralisée et interministérielle de l'avancement de la réforme. Par ailleurs et c'est sans doute la part la plus constructive, un accompagnement des ministères dans la refondation de leurs structures financières. En effet, c'est parce que la LOLF est un outil structurant que les premières difficultés dans l'identification des missions et programmes ministériels (8) sont rapidement apparues. Il est donc devenu indispensable d'épauler les directions et services en déployant à la fois patience et pédagogie pour respecter les échéances mais, surtout, pour susciter l'adhésion autour de ces nouveaux enjeux de gestion publique.

Trois années après la promulgation du texte, à quelques mois d'une entrée en vigueur intégrale, la LOLF est donc à l'origine d'une formidable innovation managériale (9) dont certaines conséquences sont d'ores et déjà ressenties au sein des administrations. Ce sont en cela autant de points constructifs et encourageants qu'il importera d'identifier tout en ne sous-estimant pas d'autres contraintes. Car ces dernières seraient susceptibles d'anéantir la portée d'une loi perçue unanimement comme un *new public management* « à la française », aux contours modernisés et adaptés à nos particularismes budgétaires.

Une transformation confirmée des finances publiques

transformation

« Un nouveau contrat social... (10) ».

L'entrée en vigueur de la LOLF s'est accompagnée d'une évolution déterminante des finances publiques face à l'émergence de nouveaux facteurs du débat budgétaire dans un contexte institutionnel profondément renouvelé.

(1) Christophe Sinnassamy est l'auteur de l'ouvrage *Finances publiques de la défense – Objectifs budgétaires et gestion publique des politiques d'armement*, paru chez l'Harmattan (juillet 2004, 544 pages). Il s'exprime ici à titre personnel.

(2) Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, publiée au JO du 2 août 2001, p. 12480.

(3) 36 depuis 1959.

(4) Sur le caractère remarquable de l'initiative et du déroulement de la procédure parlementaire, voir D. Hochedez, « La genèse de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances : un processus parlementaire exemplaire », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 35.

(5) S. Mahieux, « La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 25.

(6) C'est au cours de sa réunion du 15 janvier 2003 que la commission des finances de l'Assemblée nationale a créé une mission d'information sur la mise en œuvre de la LOLF.

(7) Cf. le titre VI (art. 61 à 67) de la LOLF (« Entrée en vigueur et application de la loi organique »).

(8) Selon l'article 7 de la loi, une mission « comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie ». Un programme « regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation ». En l'état actuel de structuration du budget de l'Etat, celui-ci comprend une cinquantaine de missions (dont certaines interministérielles) et quelque 150 programmes ministériels (contre 1 500 chapitres en 1990 et 850 aujourd'hui).

(9) A. Lambert, « La réforme de l'Etat, une impérieuse nécessité », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 10.

(10) Expression empruntée à M. Bouvier, « La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances », *Actualité juridique – droit administratif*, 2001, p. 876.

Les facteurs du débat budgétaire

Les transformations de la gestion publique concernent la généralisation de pratiques comptables à tous les niveaux de l'Administration en impliquant une évolution significative et inéluctable du rôle du contrôle financier.

De la « trilogie comptable » au contrôle de gestion

En application de l'article 27 de la LOLF, « l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ». L'existence de trois comptabilités différentes et reliées entre elles est donc reconnue.

Pour autant, ce fait n'est pas vraiment nouveau. La comptabilité budgétaire (engagements et paiements) existe depuis toujours au sein des administrations. Par ailleurs, certains services de l'Etat (en particulier ceux en compte de commerce) à qui obligation était faite de tenir une comptabilité générale et analytique devront poursuivre cette démarche puisque les comptes spéciaux du Trésor sont maintenus par la loi. Enfin, au titre de la modernisation administrative et de l'évaluation systématique des politiques publiques, certaines administrations avaient déjà pu se doter de systèmes de comptabilité analytique en vue de « déterminer le prix de revient, c'est-à-dire d'attribuer d'une manière aussi équitable que possible à un produit donné la juste part des coûts qui lui reviennent (11) ».

Aujourd'hui, ce qui innove c'est l'obligation légale faite aux services de détenir les trois comptabilités budgétaire, générale et analytique. La dimension budgétaire sera élargie par un double suivi des autorisations d'engagement (le terme d'autorisation de programme n'existe plus) et des crédits de paiement. En ce qui concerne la comptabilité générale, celle-ci sera fondée sur une constatation des droits et des obligations pour assurer la transparence de la situation financière de l'Etat et permettre une vision précise des différents éléments du calcul des coûts (12). Et s'il demeure quelques difficultés de transposition des règles du secteur privé aux activités administratives de l'Etat, celles-ci devront être rapidement contournées par un aménagement exceptionnel du plan comptable général applicable aux entreprises comme l'indique explicitement l'article 30 de la loi : « 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 ». Quant à la comptabilité analytique, elle permettra *in fine* de déterminer le coût global de chaque politique publique (coût de chaque mission au sens de la LOLF) par une agrégation des différents coûts suivant une ventilation propre à chaque ministère (programmes ministériels et actions associées).

Mais alors que l'article 51 de la LOLF dispose que la présentation des actions de l'Etat est faite au regard « des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié », on doit admettre que la généralisation des pratiques comptables n'est pas une fin en soi. La LOLF institue de nouvelles règles d'élaboration et d'exécution du budget qui ont pour ambition ultime de faire passer l'Etat d'une logique de moyens à une logique de résultat. Donc si, jusqu'à présent, la préparation et l'examen du projet de loi de finances portaient avant tout sur l'évolution quantitative des crédits sans la rapporter systématiquement aux résultats attendus ni obtenus, les discussions se concentreront désormais sur des objectifs et sur le rapport coût / efficacité des politiques publiques (13).

L'attention portée à la performance suppose qu'elle puisse être mesurée de façon objective. Le pilotage qu'institue la LOLF doit inévitablement conduire à une mise sous contrôle de gestion des grands « processus productifs » de l'Etat, c'est-à-dire des missions régaliennes qu'il assume dans l'intérêt général. Or la généralisation du contrôle de gestion repose sur la définition d'objectifs et d'indicateurs servant à mesurer les éventuels écarts (en particulier financiers) entre les prévisions initiales et

les réalisations indiquées par les systèmes comptables. Il semble donc que la trilogie comptable vienne opportunément servir cette ambition de transparence, directement motivée par des considérations gestionnaires et par une volonté d'assouplir notablement les contrôles financiers pour mieux responsabiliser les gestionnaires.

L'évolution du contrôle financier

Les dépenses publiques ont toujours été marquées par des procédures de contrôle financier que ce soit *a priori* ou *a posteriori* (Inspection générale des finances ou Cour des comptes). C'est la loi du 10 août 1922 relative au contrôle financier qui définit ses attributions : un contrôle d'imputation budgétaire, de disponibilité des crédits, d'exactitude de l'évaluation de la dépense et du respect des dispositions législatives et réglementaires. En pratique, l'organisation et la nature du contrôle financier ont substantiellement évolué au cours des années quatre-vingt-dix à la faveur d'un accompagnement du mouvement de déconcentration de l'Administration. On a donc pu assister à une réduction significative de son périmètre comme lors de l'examen de dépenses donnant lieu au visa d'un engagement comptable global (14).

Mais à terme, la LOLF et le système d'information comptable qui en découle pourraient bien venir vider d'une grande partie de sa substance la portée de ces contrôles financiers. D'abord, parce que ceux-ci semblent incompatibles avec la liberté de gestion maintes fois revendiquée lors des débats parlementaires préalables au vote de la LOLF. Il est en effet reconnu que les contrôles *a priori* restreignent les pouvoirs des services gestionnaires en les privant, dans une certaine mesure, de l'autonomie de gestion obtenue en contrepartie de la fixation d'objectifs à atteindre. Ensuite parce que la mise en place d'ACCORD (application coordonnée de comptabilisation, d'ordonnement et de règlement de la dépense de l'Etat) devrait faciliter le contrôle de la disponibilité des crédits ou la vérification de l'habilitation des ordonnateurs (15). Il n'est donc pas irréaliste de penser qu'à court terme le rôle du contrôle financier fera l'objet d'une profonde redéfinition.

La principale caractéristique de son futur rôle serait alors de le recentrer sur une approche gestionnaire des dépenses publiques en supprimant les censures administratives qui ont longtemps prévalu. Des relations étroites pourraient être tissées entre la Cour des comptes, le Parlement et les commissions des assemblées pour garantir l'équilibre global des finances au sein de chaque ministère. A un contrôle fragmenté (donc parcellaire) se substituerait un examen global des ressources et des dépenses sous réserve que chaque ministère ne s'engage pas l'Etat au-delà des budgets dont il dispose. Par ailleurs et compte tenu de la rigidité des dispositions de la LOLF en ce qui concerne la gestion des effectifs (16) et des crédits de personnels, il pourrait être demandé au contrôleur financier d'assurer le respect de ces exigences afin de limiter à long terme l'accroissement des charges publiques. Tels sont en l'état les grands axes de cette réforme activement attendue par les services dépensiers, plus largement acteurs de la réforme budgétaire.

(11) Définition de J.-M. Vigneron, *Introduction au contrôle de gestion*, Dunod, 1972, p. 216.

(12) En particulier (liste non exhaustive) rattachement des charges et des produits à l'exercice et valorisation du patrimoine.

(13) Voir la définition d'Y. Meny et de J.-C. Thoenig, *Politiques publiques*, PUF, Thémis, 1989, p. 130 : « une politique publique se présente comme un programme d'action gouvernementale dans un secteur de la société ou dans un espace géographique ».

(14) Au visa préalable et individuel pour chaque dépense, la pratique privilégie aujourd'hui un examen global.

(15) Un arrêté du ministre délégué au Budget et à la Réforme budgétaire du 25 avril 2003 (JO du 20 juin 2003, p. 10351) précise la nature et la portée du progiciel ACCORD. Ses finalités principales « sont de permettre aux administrations centrales de suivre en temps réel l'ordonnement et l'exécution des dépenses de l'Etat (dépenses d'investissement et de fonctionnement exécutées sur le budget général et les comptes spéciaux du Trésor (...)). ACCORD est destiné à favoriser la rénovation du cadre budgétaire de l'Etat en mettant à la disposition des ministères des outils d'analyse des coûts et de l'exécution des dépenses ; dans le cadre du programme de réforme de l'Etat, il doit permettre notamment l'instauration d'une comptabilité d'exercice (rattachement à un exercice annuel de l'ensemble des droits constatés et des dépenses engagées dans l'année) et d'une comptabilité patrimoniale (prise en compte des engagements contractés et des charges calculées) » (art. 1^{er}).

(16) La circulaire du 25 juin 2003 relative aux stratégies ministérielles de réforme (JO du 17 juillet 2003, p. 12095), signée de J.-P. Raffarin et adressée à tous les ministres et secrétaires d'Etat, énonce que la gestion des ressources humaines devra évoluer suivant quatre axes : la déconcentration (responsabilisation des cadres dans des structures à taille humaine), la réduction du nombre de corps, la reconnaissance du mérite et la gestion des postes, des emplois et des carrières (pour permettre d'adapter les emplois, les qualifications et les recrutements).

Les acteurs de la réforme budgétaire

C'est à la fois un nouvel acteur sur la « scène financière » et une haute juridiction aux pouvoirs élargis qui exercent une compétence particulière liée à la mise en place de la LOLF.

La direction de la réforme budgétaire

Le décret n° 2003-202 du 10 mars 2003 institue la Direction de la réforme budgétaire (DRB) au sein du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. L'article 2 du texte énonce d'ailleurs qu'en « liaison avec la Direction du budget et la Direction générale de la Comptabilité publique, la Direction de la réforme budgétaire élabore les règles, les méthodes et les systèmes d'information, budgétaires et comptables de l'Etat nécessaires à la mise en œuvre de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances ».

La création d'une telle structure appelle l'attention sur deux aspects. En premier lieu, elle témoigne de l'attachement des pouvoirs publics au succès de la réforme budgétaire et à la mise en place effective, conformément à son calendrier, des dispositions de la LOLF. Ayant vocation à garantir la parfaite cohérence des différentes actions menées au sein des ministères, la DRB travaille par ailleurs en lien étroit avec la Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE). Ceci confirme d'ailleurs, s'il en était encore besoin, la solide interaction entre réforme budgétaire et réforme de l'Etat (17). En second lieu, il faut noter que la DRB est marquée d'une caractéristique originale puisque son existence est temporaire. Créée pour une période s'achevant le 31 décembre 2007, il s'agit d'une direction dédiée à une entreprise spécifique, à vocation ponctuelle et intimement liée à la mise en place de la loi organique.

La Cour des comptes

A travers ses dispositions, la LOLF consolide aussi les prérogatives de la Cour des comptes (18) dont les attributions sont définies à l'article 47 de la Constitution (19). A l'évidence, ce renforcement des pouvoirs de contrôle ne vient pas par hasard puisqu'on a pu mesurer la perte d'influence du Parlement en matière financière. Celle-ci s'est d'abord concrétisée par une généralisation des services votés reconduisant systématiquement près de 95 % du budget d'une année sur l'autre. Mais le recul du Parlement s'est aussi manifesté par des pratiques de régulation budgétaire : en réalité, une fois la loi de finances votée, l'action régulatrice de Bercy a régulièrement rompu l'équilibre financier du budget par des gels puis des annulations de crédits. Enfin, la complexité de la procédure parlementaire et l'obscurité de l'exécution du budget n'ont pas permis au Parlement d'avoir de vision précise des comptes publics. La volonté de transparence budgétaire de la représentation nationale n'ayant jamais été si forte, c'est ce qui explique qu'elle ait été formalisée dans le texte même de la loi.

En pratique, les pouvoirs d'information et de contrôle des comptes de la Cour ont été significativement accrus. Au terme d'une mise en place intégrale de la LOLF, la Haute Juridiction pourra, entre autres attributions et conformément aux dispositions de l'article 58 de la loi, réaliser toute enquête demandée par les commissions des finances des assemblées, compléter (par un rapport conjoint) le rapport gouvernemental sur l'évolution de l'économie nationale et certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. La Cour pourra également déposer un rapport conjoint au projet de loi de règlement relatif à l'exécution de l'exercice antérieur analysant par mission et par programme l'exécution des crédits votés.

L'évolution est donc loin d'être négligeable puisque ces nouvelles tâches demanderont sans nul doute un travail considérable à la Cour. Mais un préalable indispensable en forme de prérequis demeurera : le référentiel budgétaro-comptable à partir duquel les comptes publics seront certifiés et qui, bâti sur le plan comptable général des entreprises, devra faire l'objet d'adaptation du fait de différences notables entre les missions entre l'Etat et celles des entreprises.

La nouvelle gestion publique semble donc en marche. Dans un contexte d'application partielle de la LOLF, les mécanismes de

l'Etat se rodent. Les administrations intègrent progressivement ces nouveaux impératifs, inévitablement perçus comme des contraintes. Or il ne faudrait toutefois pas en sous-estimer l'ampleur, au risque de ne pas tourner cette « page importante de l'histoire budgétaire de notre pays » (20).

Une rénovation inachevée de la gestion publique

r é n o v a t i o n

« Les valeurs qui fondent la démarche de performance – productivité, responsabilité, transparence, obligation de rendre compte – sont encore loin d'être familières à la culture administrative française, quand elles ne lui sont pas antagonistes (21) ».

Tant la géométrie variable du concept de « performance publique » que l'instabilité probable du périmètre des programmes ministériels confirment les faiblesses du dispositif institutionnel. Elles méritent à ce titre des développements particuliers.

Une mesure ambivalente de la performance publique

La régulation budgétaire

La définition que donne Bercy de cette caractéristique de chaque exercice financier (22) éclaire les motivations qui, en pratique, la légitiment : la régulation est un « infléchissement du rythme de la dépense budgétaire pour des motifs qui peuvent tenir au réglage conjoncturel de la situation économique ou à la nécessité de maîtriser la dépense publique (23) ».

La vie politique et budgétaire sous le régime de l'ordonnance de 1959 avait depuis longtemps mis en évidence les effets néfastes de la régulation (gel puis annulation des crédits votés). Aujourd'hui, au-delà de l'irrespect manifeste du vote du Parlement et de la rupture possible de l'équilibre des lois de finances, la pratique de régulation repose encore une fois la question du caractère obligatoire ou facultatif de la consommation des crédits votés.

En réalité, en période de récession, la régulation budgétaire a toujours été utilisée pour ajuster les déficits publics et adapter les lois de finances à un contexte économique peu favorable. Par le passé, certains budgets ont été largement pénalisés par cette pratique alors présentée comme la seule solution possible : c'est par exemple le cas du budget de la défense qui, sur la période de programmation militaire 1997-2002, a fait l'objet de sérieuses annulations de crédits l'amputant sur la période d'une annuité de financement. Les conséquences techniques en ont été catastrophiques conduisant à des retards majeurs dans l'équipement des armées aux fonctionnalités opérationnelles (disponibilité des matériels militaires) considérablement dégradées (24).

Sur le principe, si la régulation budgétaire dénie tout pouvoir parlementaire puisqu'elle est en mesure de le contester unilatéralement, elle porte aussi une très sérieuse limite aux lois de

(17) M. Prada, « La loi organique relative aux lois de finances : point de départ d'une réforme de l'Etat », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 170.

(18) B. Cieutat, « La Cour des comptes et la réforme », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 95.

(19) « La Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ».

(20) Expression empruntée à L. Fabius : « ensemble, Parlement et Gouvernement, majorité et opposition, nous avons su chacun dans notre rôle, chacun avec nos convictions, écrire une page importante de l'histoire budgétaire de notre pays », archives du Sénat, 28 juin 2001.

(21) H. Guillaume, G. Dureau, F. Silvent, *Gestion publique : L'Etat et la performance*, Presses de Sciences Po et Dalloz, 2002, p. 224.

(22) Le budget de l'Etat, Les éditions de Bercy, 1996.

(23) Sur l'effet contesté de la régulation budgétaire sur la réduction des déficits publics, voir l'interview de D. Migaud, « Le gel des crédits est injustifié », *La Tribune*, 12 février 2004, p. 1.

(24) Sur une application pratique (bien que partielle) des principes de la LOLF au sein d'un ministère qui a longtemps souffert de la régulation budgétaire, voir C. Sinnassamy, « La LOLF : anciennes utopies ou nouvelles ambitions. L'exemple de la fongibilité des crédits dans l'exécution du budget de la Défense », *Droit et Défense*, n° 4, 2003, p. 5.

programmes pluriannuelles dont on connaît quelques concrétisations fameuses : la loi de programmation militaire (LPM) ainsi que les lois d'orientation et de programmation sur la sécurité intérieure (LOPSI) et sur la justice (LOPJU). Il est en effet contraire aux bonnes pratiques budgétaires que ces engagements à long terme, décidés par les parlementaires, soient réduits à néant lors du vote de la LFI l'année suivante. Il s'agit ici d'une contradiction marquante à laquelle la LOLF aurait dû remédier plus efficacement car, dans les faits, la régulation budgétaire restera possible. Soit parce que les crédits seront devenus « sans objet » (les besoins auront vraisemblablement disparus), soit « afin de prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire ». Or ces deux conditions (25) alternatives restent vagues puisque toute aggravation de charge publique risque potentiellement d'accroître le déficit budgétaire à niveau de ressources constant. Les règles supranationales du Pacte de stabilité et de croissance sur la maîtrise des déficits publics (26) auront donc eu des conséquences directes sur la politique budgétaire nationale. Il restera dans ces conditions à Bercy de décider d'appliquer ou non littéralement les dispositions de la LOLF afin de rétablir cet équilibre.

De la performance escomptée à l'activité constatée

Avec un vote des crédits par finalité (et non plus uniquement par nature de dépense), le passage d'une logique de moyen à une logique de résultat impose la fixation d'objectifs à tous les acteurs financiers de l'Administration : c'est la contrepartie de l'autonomie de gestion garantie aux gestionnaires et consacrée par la LOLF. Mais une telle révolution se heurte légitimement à des difficultés, en particulier lorsqu'il s'agit de décliner les objectifs de performance à tous les rouages de l'Administration. Ses modes de fonctionnement, parfois marqués d'archaïsme, prédisposent en effet peu à une appréciation quasiment économique (puisque l'on parle de rentabilité des politiques publiques) de toutes les grandes fonctions régaliennes.

La démarche est complexe et nouvelle, en tous cas en rupture avec les pratiques passées. C'est pour cela qu'il est rapidement apparu indispensable d'en éclairer les grands axes et qu'à cette fin un guide méthodologique pour l'application de la LOLF a été conçu (27).

Les critères de ces objectifs de performance sont précis. Ils ne doivent laisser aucune place au doute pour en faire des indicateurs pertinents de la performance des administrations. Ces objectifs doivent d'abord être représentatifs des aspects essentiels des programmes ministériels, en touchant les actions les plus consommatrices de crédits ou bien celles relevant de politiques publiques jugées plus importantes que d'autres. Ils doivent ensuite correspondre aux attentes des citoyens (« efficacité socio-économique »), des usagers (« qualité de service public ») et des contribuables (« efficience de la gestion publique »). Enfin, et la syntaxe primera, ils ne devront mesurer que la performance des services. Or compte tenu de la difficulté de cette démarche, un faux pas ne pourrait-il pas alors être franchi ? Plus que de mesurer cette performance, les indicateurs ne se contenteraient-ils pas de mesurer l'activité des ministères, sans pour autant en évaluer l'efficacité ? Tentation aussi facile que légitime pour des entités qui souhaitent à la fois justifier leur plus-value à n'importe quel prix mais qui pourraient aussi être victimes d'une instabilité de leur structure budgétaire.

Un manque de pérennité dans la structuration budgétaire

Grille analytique permettant la détermination du coût de chaque politique publique, la structuration des activités de l'Etat en missions et programmes ministériels est la pierre angulaire du dispositif comptable sous réserve d'homogénéité de l'organisation entre ministères et d'une pérennité absolue de celle-ci.

L'hétérogénéité entre ministères

Les missions définies, il incombe à chaque ministre de les décomposer en programmes ultérieurement scindés en actions.

Or la définition des programmes constitue un choix politique déterminant pour un ministère puisqu'il s'agit d'arrêter les unités de spécialisation des crédits : les programmes sont en réalité les ensembles au sein desquels les gestionnaires affecteront librement les crédits au cours de la gestion (en les redéployant entre les actions le cas échéant). L'exercice n'est pas facile comme en ont témoigné les premiers projets de découpage (28).

C'est finalement le 16 juin 2004 que le secrétaire d'Etat au Budget et à la Réforme budgétaire a présenté en Conseil des ministres le nouveau cadre budgétaire de la discussion du budget de l'Etat. Pour l'essentiel, si le gouvernement a retenu la plupart des recommandations parlementaires, il faut néanmoins admettre qu'une certaine hétérogénéité caractérise la structure, mélangeant des aspects « organiques » et d'autres à l'évidence beaucoup plus « fonctionnels ».

Tel est le cas de la mission « pouvoirs publics » qui regroupe six programmes (présidence de la République, Assemblée nationale, Sénat, Conseil constitutionnel, Haute Cour de justice, Cour de justice de la République). Primauté est ici manifestement donnée à la logique organique puisque c'est par grandes « institutions » que seront déterminés les coûts respectifs de chaque programme. De son côté, la mission « enseignement scolaire » privilégie une répartition plutôt orientée par « fonctions ». Composée de six programmes (29), cette organisation a l'ambition d'identifier les coûts de chaque pôle d'activité. Fondée sur une approche fonctionnelle, elle reste évidemment plus proche de l'esprit de la LOLF que la précédente.

Mais d'une façon générale et sauf exception (30), il faut regretter que toutes les missions n'aient pas prévu de programmes spécifiquement consacrés à l'évaluation des politiques publiques. Tout se passe finalement comme si les ministères n'avaient pas été convaincus de l'intérêt de l'exercice. Ne souhaitant que peu changer leur organisation interne, ils auraient donc plus ou moins reproduit leur ancienne organisation. Dans ces conditions, comment espérer une mise sous contrôle de gestion des nombreuses politiques publiques. Ceci d'autant que la stabilité du référentiel est loin d'être garantie.

Une instabilité probable des référentiels

Comment peut-on dissocier la structure comptable et financière de l'Etat d'un ensemble de considérations politiques ? Telle est la question au terme de cette étude. Evidemment, on l'aura compris, le modèle analytique de la comptabilité par destination de l'Etat (missions et programme) constitue le filtre majeur de cette analyse économique. Schématiquement, par une agrégation des sommes dépensées, l'arborescence servira à déterminer le coût des programmes, leur somme conduisant au coût de la mission.

Mais la liste des missions et des programmes doit être la plus stable possible, ne serait-ce que dans un souci d'objectivité de comparaison entre exercices financiers. Dans le cas contraire, comment imaginer comparer deux gestions successives alors que le périmètre d'une mission se sera trouvé réduit (programme supprimé ou transféré vers une autre mission) ? En somme, dans l'état actuel de la mise en place de la LOLF, la qualité de la

(25) Cf. article 14 de la loi organique.

(26) G. VIDAL, « Une meilleure maîtrise des dépenses publiques et un renouvellement du débat budgétaire », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 180.

(27) *La démarche de performance : stratégie, objectifs, indicateurs - Guide méthodologique pour l'application de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001* (édité par Moderfiel), juin 2004.

(28) Consulter sur ce point le rapport d'information de l'Assemblée nationale n° 1 554 sur la « mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances » examiné par la commission des finances, de l'économie générale et du plan le 27 avril 2004. Ce document a sensiblement modifié la première version présentée le 21 janvier 2004 par Alain Lambert.

(29) « Enseignement scolaire public du premier degré », « enseignement scolaire public du second degré », « vie de l'élève », « enseignement privé du premier et du second degrés », « soutien de la politique de l'éducation nationale » et « enseignement technique agricole ». Cette répartition des compétences suscite néanmoins quelques curiosités, au premier rang desquelles le programme « vie de l'élève » dont on perçoit mal en l'état le périmètre précis. Par ailleurs, on peut s'interroger sur les raisons ayant conduit à une scission de l'enseignement scolaire public (en deux degrés, donc en deux programmes) alors que l'enseignement privé fait l'objet d'un programme unique.

(30) Cette situation est pour le moins contradictoire avec l'esprit du texte organique. En réalité, seules deux missions abordent cette question. Il s'agit de la mission « santé » (avec un programme « offres de soins et qualité du système de soins ») et de la mission « travail » (« gestion et évaluation des politiques d'emploi et de travail »).

finances publiques

comparaison repose sur une parfaite stabilité des missions et des programmes ainsi que sur des prérogatives établies et immuables propres à chaque ministère. La comptabilité analytique ne doit donc pas souffrir des conséquences d'éventuels remaniements ministériels qui, le plus souvent, conduisent à des modifications des périmètres de chaque ministère.

Or de nouveaux portefeuilles ont récemment été créés. La question cruciale est de connaître les détails de leur future organisation financière : c'est tout l'enjeu du débat mais c'est aussi toute son importance. Un danger guette ici la LOLF puisqu'une fluctuation régulière du périmètre des missions priverait l'observateur public d'une comparaison objective entre gestions successives. Plus que jamais, la gestion publique gagnerait à ce que le phénomène politique l'épargne sous cet angle organique et comptable si spécifiquement français.

Conclusion

conclusion

Fer de lance annoncé de la modernisation des modes publics de fonctionnement, il faut bien reconnaître aujourd'hui que la « remise à plat du fonctionnement de l'Etat (31) » par la LOLF n'est pas complètement achevée. Réticences et réserves demeurent toujours des obstacles au changement dont l'accompagnement reste une condition nécessaire du succès de la réforme. Car au moment où « l'organisation de l'Etat et les performances des administrations deviennent de plus en plus des facteurs

compétitifs qui décident de la prospérité d'une nation (32) », c'est finalement – contre toute attente – de la renaissance de l'esprit de dépense publique que viendra le succès.

Succès d'abord dans l'adaptation substantielle des modes opératoires financiers de l'Etat pour témoigner de l'effectivité de la mise en place de cette nouvelle (et si précieuse) culture financière. Succès aussi, supranationalité oblige, dans le respect des exigences du Pacte de stabilité et de croissance relatives à la limitation puis à la réduction des déficits publics. Ceci confirme l'idée selon laquelle la question de l'équilibre budgétaire est (et restera) une donnée majeure de la conduite des finances nationales en contraignant les pouvoirs publics à s'insérer irrémédiablement dans une perspective pluriannuelle de gestion. Mais le nouveau cadre juridique financier conduira aussi les ministères à suivre une stratégie économique et budgétaire inédite reposant sur l'enlèvement de deux dialectiques politique et économique complémentaires. Finalement, en termes d'ambitions, quoi plus noble que de « parvenir à intégrer dans une logique économique, prioritairement gestionnaire, un processus de décision budgétaire dont le cadre essentiel jusqu'ici est un droit public financier qui, par essence, est un droit politique et qui relève de la tradition démocratique (33) » ?

(31) I. Bouillot, « Une remise à plat du fonctionnement de l'Etat », *Revue française de finances publiques*, n° 76, 2001, p. 160.

(32) Citation de F. Bassanini, ancien ministre italien de la Fonction publique chargé de la Réforme de l'Etat et cité dans le rapport d'information du Sénat n° 348, présenté par G. Braun et relatif à l'étude comparative de la réforme de l'Etat à l'étranger (p. 4).

(33) M. Bouvier, « La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances », *op. cit.*



LA REVUE DU TRÉSOR

BULLETIN D'ABONNEMENT

Je désire souscrire un abonnement à La Revue du Trésor pour 2004.

Ci-joint règlement
à l'ordre de :

La Revue du Trésor
26, rue de Lille, 75007 Paris - CCP Paris 10 14 H

_____ par chèque bancaire ou postal _____

NOM, Prénom _____

ou désignation de l'organisme _____

Adresse _____

Profession _____

Métropole et DOM : TTC 65 €

TOM et Etranger : 75 €

L'abonnement part du 1^{er} janvier de chaque année. Il est renouvelé automatiquement sauf avis contraire de l'abonné.

**Abonnez-vous
personnellement**

Tarif spécial abonnement personnel des agents des services du Trésor : 32,50 €