

Avant-propos

La nouvelle comptabilité de l'État

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, qui se substitue à l'ordonnance du 2 janvier 1959, pose le cadre des ambitions s'attachant à la transparence et la visibilité de la gestion financière de notre pays aussi bien vis-à-vis du Parlement que des citoyens.

Inscrite dans un mouvement international qui touche de nombreux États et notamment ceux de l'Union européenne, cette réforme fondamentale vise tout à la fois l'amélioration de l'efficacité de la dépense publique, la performance des services de l'État, mais aussi le renforcement du rôle du Parlement et l'évolution des finances publiques en termes d'enjeux de démocratie financière.

Au regard de ces ambitions, le législateur en a clairement identifié le socle commun, à savoir la mise en œuvre d'une nouvelle comptabilité de l'État dont il a tenu à préciser, dans le texte même de la loi organique, les éléments de périmètre ainsi que les exigences de pertinence. En effet, qu'il s'agisse de la rénovation de la gestion publique, de la capacité de décision ou d'arbitrage des parlementaires ainsi que de la juste appréciation de la situation financière du pays, il a estimé que de tels enjeux ne trouveront leur justification qu'en s'appuyant sur l'analyse d'informations comptables exhaustives et sincères.

C'est bien d'ailleurs dans cette logique que doit être replacé le dispositif de certification des comptes de l'État, confié à la Cour des comptes.

Des dispositions organiques précises....

Alors que l'ordonnance du 2 janvier 1959 ne contenait que très peu de dispositions d'ordre comptable renvoyant, selon les termes de son article 45, à des décrets le soin de préciser « la présentation comptable du budget général... et le plan de compte de l'État », la

loi organique comporte en revanche de nombreux articles qui, totalement ou partiellement, font ressortir l'importance de sa dimension comptable.

Le Chapitre V intitulé « Des comptes de l'État » est révélateur de cette approche. On y trouve, notamment, l'affirmation de la coexistence d'une comptabilité générale, fortement rénovée, aux côtés d'une comptabilité budgétaire adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique, ainsi que l'émergence d'une comptabilité d'analyse des coûts, venant s'articuler avec les deux précédentes, afin d'en valoriser les données dans une optique de transparence et d'efficience.

De manière transversale, l'article 27 énonce le principe fondamental selon lequel « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Par ailleurs, s'agissant de la comptabilité générale, les dispositions de l'article 30 du texte organique posent deux principes structurants. D'une part, la constatation des droits et des obligations en constitue le fondement, les opérations se trouvant donc prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement, d'autre part, elle doit se référer à de normes aussi proches de celles des entreprises que le permettent le statut de l'État et les spécificités de son action.

Face aux interrogations qui ont pu s'exprimer, quant à la présence de telles dispositions techniques dans un texte organique, le Conseil constitutionnel a confirmé qu'elles constituaient des « éléments indivisibles » d'une logique d'ensemble ayant pour objet d'assurer la sincérité et la clarté des comptes de l'État. En se prononçant ainsi, il n'a fait que constater la volonté du législateur qui assigne aux comptes de l'État une exigence de qualité comptable dont le comptable public sera le garant au travers « de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures » selon les termes de l'article 31 de la loi.

Pour achever ce survol des principales dispositions comptables du texte, il importe de citer l'article 58, qui précise le périmètre de la mission d'assistance du Parlement confié à la Cour des comptes avec, notamment, un dispositif de certification des comptes de l'État, qui attestera ainsi, à l'instar des entreprises, du respect des principes de régularité, de sincérité et de fidélité.

Une mise en œuvre de grande ampleur...

Depuis le vote de la loi, c'est donc une démarche de grande ampleur qu'il a fallu engager pour définir, dans des délais très contraints et de

manière opérationnelle, les composantes de cette nouvelle architecture comptable.

Un travail de fond a été engagé pour finaliser un référentiel qui s'inspire des principaux standards nationaux et internationaux (PCG, IFRS, IPSAS). Le « Recueil des normes comptables de l'État » intègre les principes de la comptabilité des entreprises tout en tenant compte de certaines particularités qu'il s'agisse, par exemple, de la non-valorisation du droit à lever l'impôt ou de l'interprétation particulière de la notion de résultat. Ce référentiel s'attache également au respect du principe d'image fidèle en termes d'exhaustivité et de pertinence de l'information avec la notion de contrôle ou la diversité des techniques d'évaluation des biens.

Autre chantier emblématique, l'élaboration du bilan d'ouverture de l'État qui doit permettre de faire prendre conscience aux services gestionnaires de la dimension patrimoniale de la comptabilité, de faire émerger une dynamique d'ensemble des ministères pour fiabiliser les inventaires et les évaluations et, ainsi, permettre dès 2006 la disponibilité d'un bilan au périmètre significatif et aux données traçables.

Des ambitions à hauteur des enjeux...

Le nouveau cadre comptable doit offrir la transparence d'une situation patrimoniale enrichie avec l'identification et la valorisation des immobilisations, la prise en compte des stocks, la comptabilisation des risques potentiels et la vision des charges futures. Cette transparence doit favoriser une communication financière régulière offrant, d'une part, une meilleure connaissance de la situation financière de l'État et de la soutenabilité des finances publiques et, d'autre part, une documentation de la performance lors de l'élaboration des projets ou des rapports annuels de performance (PAP, RAP), annexes qui constituent désormais des documents stratégiques lors des discussions ou des votes des lois de finances.

Cette transparence passe également par une offre de « reporting » adaptée aux enjeux, à savoir une gamme de restitutions formalisées quant à leur contenu ou leur périodicité et prenant en compte la diversité des bénéficiaires. C'est dans le cadre de cette ambition que s'inscrit le projet « INDIA », dispositif d'infocentre ouvert aux gestionnaires et conciliant fiabilité de l'information et souplesse d'utilisation.

Autre ambition majeure, la nouvelle comptabilité doit constituer un outil de pilotage, vecteur d'assistance aux gestionnaires, grâce à une meilleure connaissance des coûts qui doit orienter leurs choix d'optimisation managériale. Cette nouvelle approche doit se concrétiser au niveau de la gestion dynamique de l'immobilier avec, par exemple,

l'intégration du coût d'usage du capital. Elle doit plus globalement amener les gestionnaires à réfléchir sur les modes de financement les plus adaptés pour leurs équipements (acquisition, location-bail) ou d'exécution des prestations de service. L'objectif de mise en œuvre, en trajectoire, d'une comptabilité d'analyse des coûts contribuera à cette optimisation de gestion.

Elle se caractérise, enfin, par une ambition de qualité comptable privilégiant la sécurisation des opérations. La démarche de qualité comptable est en phase avec les préoccupations des régulateurs publics (mise en œuvre du Sarbanes Oxley Act aux États-Unis ou de la loi de sécurité financière en France). Pour y parvenir et être en adéquation avec les pratiques les plus communément admises, le contrôle interne constitue le vecteur privilégié permettant d'assurer le respect des procédures et de fournir une assurance raisonnable concernant la maîtrise des risques. Son renforcement devient dès lors un enjeu essentiel, d'où l'ampleur des travaux engagés sur ce terrain, travaux qui s'inscrivent dans la droite ligne des attentes exprimées par le certificateur.

Un point d'ensemble dans cette revue...

Afin de faire le point sur la mise en œuvre de la LOLF, ce nouveau numéro de la Revue française de Finances publiques présente les éléments d'environnement qui ont influencé, de manière plus ou moins directe, les réflexions d'élaboration de la nouvelle comptabilité de l'État. Il évoque également certains chantiers qui permettront sa mise en application à compter du 1^{er} janvier 2006 dans une dynamique qui doit mobiliser l'ensemble des acteurs concernés, au sein de ce qu'il convient désormais d'appeler la fonction comptable partagée.

Souvent moins connu que le volet budgétaire ou le volet gestionnaire, le volet comptable de la LOLF n'en est pas moins primordial pour la réussite de la réforme. Le législateur l'a bien compris, en spécifiant très précisément ses attentes en termes d'apports de la comptabilité. Il a également tenu à souligner l'attachement qu'il portait au respect des grands principes et donc à un niveau de qualité comptable irréprochable. L'émergence d'une nouvelle comptabilité de l'État est donc centrale pour la mise en œuvre de la LOLF, mais plus largement les réflexions qu'elle suscite, en termes d'organisations ou de procédures, sont également de nature à fortement dynamiser la réforme de l'État.

Dominique LAMIOT
Directeur Général de la Comptabilité publique