



HAL
open science

L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité

M. Calvi-Reveyron

► **To cite this version:**

M. Calvi-Reveyron. L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité. 2010. halshs-00534771

HAL Id: halshs-00534771

<https://shs.hal.science/halshs-00534771>

Submitted on 10 Nov 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CAHIER DE RECHERCHE n°2010-12 E2

**L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de
sincérité**

Monique CALVI-REVEYRON



Unité Mixte de Recherche CNRS / Université Pierre Mendès France Grenoble 2
150 rue de la Chimie – BP 47 – 38040 GRENOBLE cedex 9
Tél. : 04 76 63 53 81 Fax : 04 76 54 60 68



L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité

Monique CALVI-REVEYRON, maître de conférences en Sciences de gestion à l'Université de Savoie, Faculté de Droit-Economie. Membre du CERAG UPMF Grenoble

C'est la loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances qui a introduit la notion de sincérité des comptes publics, à la fois pour le budget et pour la comptabilité de l'Etat. La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 dans son article 47-2 dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». Elle s'applique donc à l'Etat mais aussi aux collectivités locales.

Le principe de sincérité a émergé de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel concernant le budget de l'Etat mais les différentes réformes, pour l'Etat d'une part, pour les Collectivités Locales d'autre part portent aussi sur la comptabilité générale des administrations publiques. Tel qu'il est inscrit dans les lois, il est directement inspiré de la comptabilité privée et plus précisément du Plan Comptable Général 1982, modifié en 1999 et ultérieurement par règlements et du Code de Commerce refondu le 18 septembre 2000.

La comptabilité publique est un instrument de preuve de l'utilisation de l'argent public et en même temps de contrôle de l'action publique. Par analogie avec la comptabilité privée, elle résulte d'un processus de négociation entre différents agents économiques aux intérêts propres et pour certains divergents. Nous montrerons ainsi en première partie que la sincérité est nécessaire pour rendre des « comptes » aux partenaires de l'Etat et des Collectivités Locales et comment les normes comptables établies à partir de 2004 répondent à ce principe.

C'est la LOLF de 2001 puis la loi constitutionnelle de 2008 qui mandatent la Cour des Comptes pour certifier la sincérité de la proposition de loi de finances et les comptes de l'Etat en vue des votes du Parlement. Les rapports de certification établis par cette instance montrent que l'application des normes comptables est délicate en raison de la spécificité des actifs de l'Etat, le principe de sincérité se trouvant entravé. Aussi le caractère prévisionnel du budget de l'Etat ou de toute autre administration publique ne rend-t-il pas le principe de sincérité irréalisable dans la réalisation de ce document ? Nous aborderons en deuxième partie l'opposition intrinsèque entre budget et notion de sincérité et la difficulté de présenter des comptes sincères de l'Etat.

I. De la nécessité d'une comptabilité publique sincère :

1) Rendre des comptes aux partenaires de l'Etat et des Collectivités publiques :

Les grandes entreprises industrielles et commerciales ne vont établir un compte de résultat et un état de leur patrimoine qu'au 19^e siècle en raison de leur croissance qui nécessitait des

capitaux : les dirigeants doivent convaincre les prêteurs que leurs créances seront remboursées et les actionnaires que leur gestion est conforme à leurs intérêts.

Dans un cadre élargi, la comptabilité sert désormais les partenaires (« stakeholders ») de l'entreprise qu'ils soient clients, fournisseurs, salariés, actionnaires et prêteurs ou fisc afin de diagnostiquer sa santé financière et prendre des décisions en conséquence.

La réglementation de la comptabilité est rendue nécessaire par le fait que les acteurs qui ont des comptes à rendre sont ceux qui les construisent ou qui les font construire sous leur autorité d'où un risque de manipulation (B Colasse 2007).

B Colasse (2005) définit la réglementation et la normalisation comptable comme « *un processus de négociation entre acteurs sociaux* ». Il distingue trois catégories d'acteurs sociaux : les entreprises, les comptables (salariés qui élaborent les comptes, experts comptables et commissaires aux comptes garants de l'intégrité des comptes) et les utilisateurs des comptes (partenaires cités précédemment). Bien sur, les intérêts de ces différents acteurs divergent le plus souvent, le schéma suivant représente les zones de convergence et de divergence d'intérêts entre ces différents acteurs :

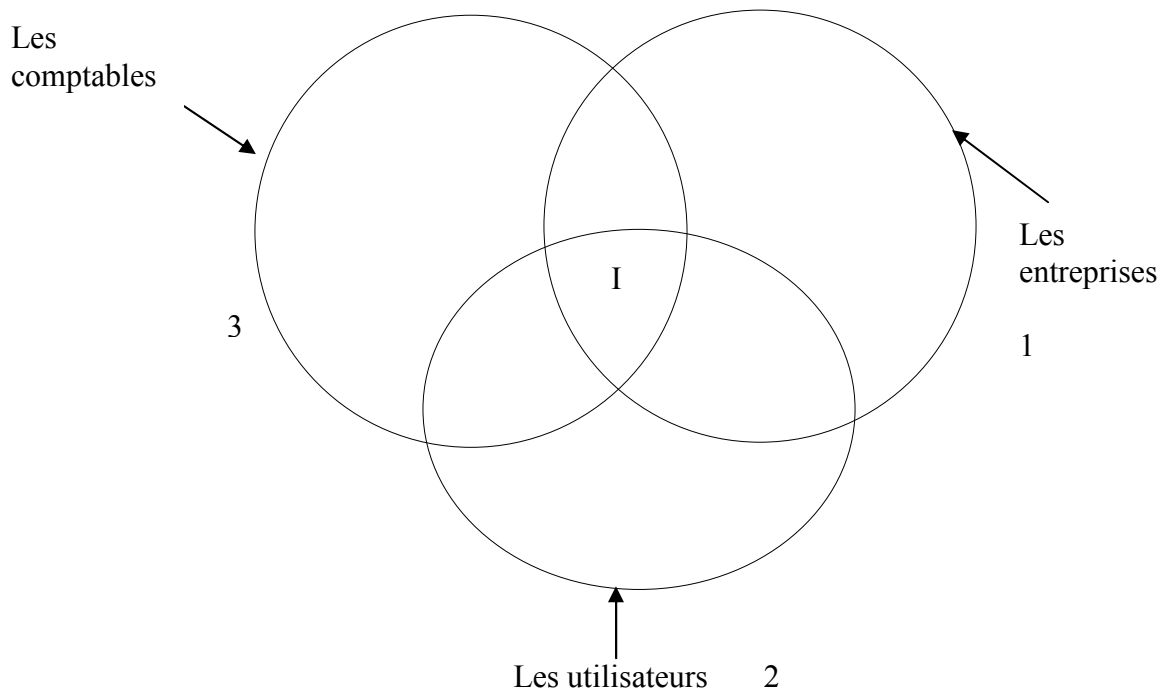


Schéma n°1

Source : « Comptabilité générale », B Colasse, Economica, 2005, p 454

Le cercle 1 représente les informations que les entreprises sont disposées à établir et à diffuser, le cercle 2 les informations souhaitées par les utilisateurs et le cercle 3 celles que les comptables (comptables salariés) peuvent établir et contrôler (experts comptables et commissaires aux comptes). La zone I représente les informations jugées pertinentes et diffusables par les trois parties : les comptables peuvent produire des informations que l'entreprise accepte de publier et que les utilisateurs considèrent comme intéressantes. Les autres zones ne sont communes qu'à deux parties parmi les trois et représentatives que conflits d'intérêts potentiels entre elles.

Cette représentation peut être transposée au fonctionnement de l'Etat et des Collectivités locales en lieu et place des entreprises, en tant qu'entités devant produire et diffuser de

l'information comptable. Les comptables comprennent d'une part les comptables publics, d'autre part la Cour des Comptes et les chambres régionales des Comptes chargées du contrôle de la comptabilité publique¹. Les utilisateurs comptent des acteurs multiples tels que les citoyens, les contribuables (personnes physiques et morales), les médias, les salariés (fonctionnaires d'Etat et territoriaux), les gestionnaires publics, les prêteurs (banques, marchés financiers) mais aussi le Parlement et toute autre assemblée délibérante bien que ces derniers puissent être aussi dans la classe des « comptables » en tant que contrôleur et par analogie avec les commissaires aux comptes du secteur privé².

La vision partenariale de la Comptabilité de l'Etat et des Collectivités Locales met en évidence qu'elle doit être au service de certains acteurs (électeurs, contribuables, prêteurs ...) externes mais aussi internes (Parlement et autres assemblées délibérantes pour les Collectivités Locales).

Le principe de sincérité, introduit dans la loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001³ répond à cet objectif de fournir un réel système d'information notamment sur l'utilisation de l'argent public. Ce principe de sincérité porte à la fois sur le budget (article 32) et sur les comptes de l'Etat (article 27). L'article 27 est une adaptation de la loi comptable du 30 avril 1983⁴, application de la 4^{ème} directive européenne de 1978 puisqu'il énonce dans son troisième alinéa que « les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » mais cet article ne mentionne pas le résultat.

De la même manière, l'article 32 de la LOLF peut être rapproché du Plan Comptable Général 1982 qui précise que « *la sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, évènements et situations* ». L'article 32 précise que « *les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler* ». A la fois en comptabilité privée et en comptabilité publique, le comptable doit connaître les règles et les procédures, savoir les appliquer mais aussi être de bonne foi.

Selon la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, la comptabilité générale des collectivités locales doit aussi être sincère. Notons que les réformes M14 pour les communes, M52 pour les départements et M71 pour les régions ont été entreprises et finalisées dans cet esprit⁵.

La notion de sincérité est elle absente du cadre conceptuel de l'IASB⁶ qui énonce lui le principe de *fiabilité*. Une information est fiable si elle est vérifiable, neutre et fidèle c'est-à-dire qu'elle colle à la réalité. L'expression anglaise de « true and fair view » traduit la notion d'honnêteté, d'équité, de loyauté dans le contenu de l'information, proche de la notion de sincérité en France. Nous verrons ultérieurement que la *fiabilité* est une des composantes du principe de « *bonne information* » retenu dans les normes comptables de l'Etat.

Une des spécificités de la comptabilité publique eu égard au principe de sincérité réside dans la double et même- dans le cadre de la réforme- de la triple composante de ce système

¹ Voir N Morin (2006) pour la nouvelle organisation de la comptabilité publique.

² Voir B Cieutat (2001).

³ La loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 introduit le principe de sincérité dans les lois de financement de la Sécurité Sociale.

⁴ « Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise », c'est aussi l'article L123-14 du Code de Commerce, version en vigueur le 21/09/2000

⁵ Voir L Saïdj (2009).

⁶ International Accounting Standard board.

comptable, à savoir une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale et une comptabilité de gestion.

La LOLF fixe les principes d'enregistrement de la comptabilité budgétaire qui doit retracer l'exécution des titres et mandats émis par l'ordonnateur, cette comptabilité budgétaire conserve une logique de caisse comme dans l'ordonnance du 2 janvier 1959 mais les modalités d'application sont simplifiées puisque le fait générateur est le paiement ou l'encaissement. Conformément à cette logique, la période complémentaire a été supprimée pour les ordonnateurs. Dans un souci de sincérité de la comptabilité budgétaire, l'utilisation des comptes d'imputation provisoire est encadrée rigoureusement⁷ (voir article 28). Notons aussi que la réactivité imposée par l'article 33 qui énonce que « *sous réserve des dispositions de l'article 13 de la présente loi organique, lorsque des dispositions d'ordre législatif ou réglementaire sont susceptibles d'affecter les ressources ou les charges de l'Etat dans le courant de l'année, les conséquences de chacune d'elles sur les composantes de l'équilibre financier doivent être évaluées et autorisées dans la plus prochaine loi de finances afférente à cette année* » accroît la sincérité budgétaire mentionnée dans l'article 32, la « *plus prochaine loi de finances* » collant davantage à la nouvelle réalité.

Jusqu'au 31 décembre 2005, l'Etat, dans le « compte général de l'administration des finances », faisait apparaître une comptabilité en partie double, un compte de résultat et un bilan mais uniquement de façon centralisée, à la clôture de l'exercice et par retraitements de la comptabilité budgétaire⁸.

La comptabilité générale devient une comptabilité d'exercice fondée sur « *le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice au cours duquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* » (1^{er} alinéa article 30). Les communes de plus de 3 500 habitants appliquent le rattachement des charges et produits à l'exercice depuis la mise en place de la comptabilité M14 en 1997 réformée en 2005 pour s'aligner sur la nouvelle comptabilité des départements et des régions.

Pour D Migaud⁹, la comptabilité d'exercice donne une « *connaissance précise de la situation financière de l'Etat, au travers des flux de créances et de dettes et donc d'apprécier la sincérité des comptes de l'Etat* ».

Le 7^e alinéa de l'article 54 de la LOLF énonce que « *sont joints au projet de loi de règlement le compte général de l'Etat, qui comprend la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan et ses annexes, et une évaluation des engagements hors bilan de l'Etat. Il est accompagné d'un rapport de présentation qui indique notamment les changements des méthodes et des règles comptables appliquées au cours de l'exercice* ». Outre les documents de synthèse classiques, la présentation des engagements hors bilan et des changements de méthodes et règles va dans le sens d'une amélioration de l'information aux utilisateurs de la comptabilité publique qui conforte son principe de sincérité, c'est une convergence importante avec la comptabilité privée. La détermination du passif du bilan- bien qu'exercice difficile comme nous le verrons ultérieurement- accompagnée des engagements hors bilan constituent une information privilégiée pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires.

La comptabilité de gestion est possible grâce à la comptabilité générale. En effet, la comptabilité générale constitue un système d'information au service d'une analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre de programmes destinés à remplir une mission

⁷ Dans ses rapports de 1999 et 2000, la Cour des Comptes dénonçait une utilisation des comptes d'imputation provisoire contraire aux principes de séparation des exercices et d'annualité.

⁸ Pour un historique de la comptabilité d'Etat, voir l'article de M Prada (2006).

⁹ Rapport AN n°2908, septembre 2005, D Migaud, A Lambert.

(voir alinéa 1^{er} de l'article 7 de la LOLF). L'imputation d'une charge à la fois dans la comptabilité générale et dans la dimension mission, programme, action permet le calcul de « coût direct » des actions. Cette présentation matricielle (nature/programme, mission, action) en comptabilité budgétaire met en évidence un budget par action¹⁰. La référence à la comptabilité générale garantit une cohérence dans les calculs de coûts et d'indicateurs de performance en aval dans les différents ministères.

2) Comment les normes comptables répondent-elles au principe de sincérité ?

Les normes comptables¹¹, établies par le Comité des normes de comptabilité publique¹², composé de représentants de l'administration, de la Cour des Comptes, du président du Conseil National de la Comptabilité¹³, de professionnels de la comptabilité privée et de personnalités qualifiées, sont inspirées à la fois du Plan Comptable Général des entreprises, des normes comptables de l'IASB et des travaux de l'IFAC¹⁴ relatifs aux normes comptables applicables aux Etats. Elles précisent d'une part les états financiers à présenter annuellement et d'autre part le contenu mais aussi les règles de construction de ces états financiers qui répondent aux caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat dont font partie les principes comptables édictés.

Les principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle sont largement imbriqués voire indissociables puisque une comptabilité *régulière* est une comptabilité qui est « *conforme aux règles et procédures en vigueur* », « *les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés* » pour le principe de *sincérité*. Quant au principe d'*image fidèle*, il n'est pas défini directement mais correspond assez bien à la notion de *fiabilité* de l'information, qui est « *exempte d'erreurs et de biais significatifs* ». Il est précisé que « *si une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les compte* ».

Le principe de sincérité ne vient-il pas affaiblir l'application du principe de régularité en raison d'une part du caractère incomplet de la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et d'autre part du caractère subjectif de l'importance relative des événements enregistrés ? De la même manière, comme il est énoncé dans le principe d'image fidèle, le respect de ce principe peut conduire le comptable à entraver une règle comptable, ce qui est contraire à la régularité.

Le patrimoine constitue l'ensemble des droits et des obligations d'une personne, la situation financière en est sa traduction comptable. Dans le but de donner une image fidèle du

¹⁰ Dans les collectivités locales, les dépenses par nature sont réparties par fonctions et sous fonctions selon un classement inspiré de la « nomenclature fonctionnelle des administrations » NFA.

¹¹ Arrêté du 21 mai 2004, modifiées par arrêtés du 17 avril 2007, 13 mars 2008 et 11 mars 2009.

¹² Supprimé en 2009 et remplacé par le Conseil de normalisation des comptes publics (arrêté du 29 avril 2009).

¹³ A fusionné avec le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) pour donner naissance à l'Autorité des Normes Comptables (ANC), ordonnance 2009-79 du 22/01/2009, JO du 23.

¹⁴ International Federation of Accountants, regroupement d'organisations professionnelles d'experts-comptables, a pour objet de contribuer au développement de la profession comptable et à l'harmonisation des normes comptables et d'audit.

patrimoine, ce qui suppose la sincérité, il est nécessaire de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les évaluer et de les comptabiliser.

Les actifs retenus pour constituer le bilan de l'Etat¹⁵ correspondent à une logique de fiabilité et de pertinence quant à leur existence et quant à leur évaluation. En effet, la perception de produits régaliens (impôts, amendes) qui correspond à l'exercice de la souveraineté de l'Etat, n'a pas été retenue en tant qu'immobilisation incorporelle¹⁶ en raison de la difficulté pour évaluer les avantages économiques futurs qui reposent sur la connaissance prospective de l'activité économique du pays (chiffre d'affaires pour la TVA, revenus des ménages pour l'IR, bénéfice fiscal des sociétés pour l'IS ...) mais aussi parce qu'une comptabilisation supposerait d'émettre l'hypothèse implicite que les agents économiques accepteront de payer des impôts dans le futur. Il en est de même pour les compétences des équipes de chercheurs des laboratoires et universités publics.

De la même manière, le droit spécifique de l'Etat d'exercer le pouvoir d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public (ex : utilisation du domaine public par un kiosque à journaux) est difficilement quantifiable a priori en termes d'avantages économiques et donc non retenu en immobilisation incorporelle¹⁷. Concernant les immobilisations incorporelles non spécifiques¹⁸ c'est-à-dire dont l'utilisation peut être banalisée (ex : acquisition de logiciels, de brevets ...), les règles de comptabilisation sont celles de la comptabilité privée.

Les normalisateurs ont introduit le critère du « contrôle » pour définir un actif. En comptabilité privée, un actif est un bien dont l'exploitation va générer des flux de trésorerie futurs (par opposition à des consommables comme des achats de fournitures). Pour l'Etat, un actif est un bien qui est porteur d'avantages économiques futurs ou qui dispose d'un potentiel de service¹⁹. Le fait d'assumer l'essentiel des charges relatives à la propriété du bien contrôlé justifie l'existence d'une obligation. Par exemple, les bâtiments des établissements publics locaux d'enseignements ne sont pas comptabilisés au bilan de l'Etat puisqu'ils ont fait l'objet d'un transfert de compétences aux collectivités territoriales par la loi du 22/07/1983.

La substitution du critère de « contrôle » au critère de propriété traduit la volonté de privilégier la réalité économique-souci de sincérité- aux liens juridiques. Notons que ce critère de contrôle a été aussi retenu dans la norme IAS 17, en comptabilité privée, en matière de crédit-bail. Il y a pour l'instant divergence entre les normes IAS/IFRS et le PCG qui lui privilégie la forme juridique d'une opération à sa réalité économique.

Le passif du bilan est constitué par des obligations envers des tiers, à la clôture des comptes, qui entraîneront de façon certaine ou probable une sortie d'avantages économiques au profit d'eux sans contrepartie attendue de leur part. Que ce soit pour les dettes financières, pour les dettes non financières et pour les provisions pour risques et charges, la fiabilité de leur

¹⁵ Il s'agit plutôt de tableau de situation nette, celle-ci étant la différence entre l'actif et le passif et correspond aux capitaux propres d'une entreprise en absence de capital et primes liées toutefois.

¹⁶ L'IAS 38 définit l'immobilisation incorporelle comme étant un actif non monétaire sans substance physique, dont on attend des avantages économiques futurs, cette définition est celle retenue par l'IPSASB, l'organisme international de normalisation de la comptabilité publique (International Public Sector Accounting Standards Board).

¹⁷ C'est seulement si après la transaction, l'Etat garde « le contrôle » d'avantages économiques futurs (location, cession partielle ou temporaire) qu'il est possible de comptabiliser ce droit en immobilisation incorporelle.

¹⁸ La notion de spécificité des actifs a été introduite par O.E Williamson dans « The Economic Institution of Capitalism », Free press, NY (1985) pour théoriser les choix des entreprises d'internaliser ou au contraire d'externaliser leurs activités.

¹⁹ Comme l'indique Rocher (2009), « certains actifs historiques ont un potentiel de service distinct de leur valeur d'actif historique (ex : utilisation de l'image d'un personnage célèbre sur des billets) » d'où difficulté à choisir une base d'évaluation de l'actif.

évaluation conditionne leur inscription au bilan. Cette exigence de fiabilité conforte le principe de sincérité des états financiers.

C'est toujours dans un esprit d'image fidèle que les engagements hors bilan doivent être mentionnés en annexe (alinéa 7 de l'article 54 de la LOLF, déjà cité). L'Etat présente la spécificité d'être assureur en dernier ressort pour couvrir les risques liés à des événements exceptionnels d'ordre économique, sanitaire, climatique... sans que sa responsabilité ne soit engagée. Aussi, les garanties d'emprunts, les contrats de cofinancement, les engagements financiers liés à des procédures contractuelles (ex : contrat de plan Etat-régions) font l'objet d'une évaluation en annexe. Les engagements de retraites des fonctionnaires doivent aussi être évalués hors bilan.

C'est la notion de solde des opérations de l'exercice qui a été retenue plutôt que celle de résultat mais une grande similitude existe entre les deux notions puisque la première se définit par différence entre les produits régaliens et les charges nettes (différence entre charges et produits de fonctionnement, d'intervention et financiers). Le souci d'estimation fiable de leur montant est omniprésent dans la définition et la comptabilisation des charges et des produits. Les charges de l'Etat doivent être enregistrées lorsqu'il y a service fait (réception de services, livraison de fournitures ...), il en est de même pour les produits non régaliens.

Le critère de rattachement des produits régaliens à l'exercice est constitué par la réalisation de la matière imposable ou par la survenance d'une infraction à la législation mais ils doivent être évalués de façon fiable d'où un possible retard de comptabilisation à la date de déclaration (ex : pour l'IS et l'IR à la date de connaissance des revenus constituant l'assiette).

Le tableau de flux de trésorerie fait partie des états financiers rendus obligatoires par la LOLF. Il est directement transposé de la comptabilité privée (modèle de l'Ordre des Experts Comptables 1991) et fait apparaître trois types de flux de trésorerie – les flux liés à l'activité, les flux d'investissement et les flux de financement- et permet d'expliquer la variation de trésorerie sur l'année. Il doit être présenté pour les trois années écoulées, mettant en évidence l'évolution de la situation financière de l'Etat. Ce tableau permet d'établir un lien entre les flux de trésorerie inscrits en comptabilité générale par le biais des comptes financiers de classe 5 et les comptes de tiers de classe 4 et ceux retracés en comptabilité budgétaire.

Nous devons nous interroger sur l'adaptation d'un tel outil à la comptabilité des collectivités locales dans la mesure où l'existence d'opérations « d'ordre », d'opérations « semi-budgétaires » et d'opérations comptables mais non budgétaires conduit à une perte de lisibilité et à une divergence entre comptabilité budgétaire et comptabilité générale.

Après quatre années de mise en application de la LOLF, comment la comptabilité de l'Etat s'est-elle réformée notamment eu égard au principe de sincérité ?

Répondre à cette question nécessite de garder à l'esprit que la comptabilité de l'Etat comporte désormais plusieurs volets (comptabilité budgétaire, générale et de gestion).

II. De la difficulté de la mise en œuvre et de l'appréciation du principe de sincérité en comptabilité publique :

La Cour des Comptes a un mandat permanent d'assistance au Parlement dans le cadre du contrôle de l'exécution du budget qui lui est imparti par les articles 57 de la LOLF et 47-2 de la constitution. Elle dispose d'un délai de huit mois pour communiquer les résultats des enquêtes demandées (article 58 de la LOLF). La certification de la régularité, sincérité et fidélité des comptes de l'Etat est délivrée par la Cour des Comptes au Parlement qui lui, est

chargé d'approuver les comptes conformément au 3^{ème} alinéa de l'article 37 de la LOLF. Cette certification est aussi destinée aux autres utilisateurs des comptes de l'Etat. La loi de règlement arrête le budget de l'année précédente et approuve les comptes et états financiers établis dans les conditions prévues à l'article 30 de la LOLF.

L'importante jurisprudence du Conseil Constitutionnel en matière de principe de sincérité permet de distinguer une définition de la sincérité budgétaire d'une définition de la sincérité comptable (C De Souzy 2009). La sincérité budgétaire se fonde sur une information complète et fiable du Parlement et sur un respect des aspects formels de la loi de finances. La sincérité comptable impose elle l'exactitude des comptes.

Ces contrôles a posteriori sont conformes à ceux qui doivent être réalisés dans les entreprises par les commissaires aux comptes sur les comptes privés mais la spécificité des finances publiques liée à l'importance du budget, de l'Etat et des collectivités locales, suscite une interrogation sur le bien fondé du contrôle ex post par rapport à un contrôle ex ante.

1. Comptabilité budgétaire et principe de sincérité : deux notions antinomiques ?

L'établissement d'un budget prévisionnel pour l'Etat ou pour une collectivité locale ne doit pas être comparé à la gestion prévisionnelle d'une entreprise privée qui elle ne revêt pas de caractère obligatoire mais constitue un outil de pilotage à court et moyen terme utile à ses dirigeants.

Le gestionnaire peut s'interroger sur l'absence de contrôle de la Cour des Comptes a priori c'est-à-dire au moment du vote de la loi de finances par le Parlement sur le projet de budget. Comme le souligne B Cieutat (2001), cette mission élargie de la Cour des Comptes avait été envisagée lors de l'élaboration du projet de LOLF mais finalement n'a pas été retenue. Dans ce cas là, la Cour des Comptes aurait disposé d'un temps très court pour effectuer des contrôles de validité des anticipations de recettes et dépenses qui sont forcément plus subjectives que l'évaluation des comptes. C'est justement dans la difficulté d'évaluation des prévisions de ressources et de dépenses que réside le risque d'insincérité des lois de finances, des lois de finances rectificatives et des lois de financement de la Sécurité Sociale.

Même si, comme l'évoque D Landbeck (2002), la plupart des recours contre les lois de finances et documents budgétaires des collectivités locales existent pour atteinte à la sincérité liée à des manquements aux principes budgétaires (annualité, unité, universalité, spécialité²⁰), ce qui nous paraît essentiel dans l'appréciation de la sincérité budgétaire réside dans la coexistence du caractère « certain » de certains postes budgétaires et du caractère seulement « vraisemblable » d'autres inscriptions budgétaires. C'est ainsi que la ressource d'emprunt ou de subvention n'est sincère que lorsqu'elle résulte d'une notification d'accord d'une tierce personne (prêteur, collectivité ou organisme octroyant une subvention). Le Conseil Constitutionnel a rejeté le grief d'entrave à la sincérité budgétaire concernant la non inscription de l'emprunt d'Etat de 35 milliards d'euros dans la loi de finances 2010 au motif que celui-ci serait inscrit dans une loi de finances rectificative en application de l'article 35 de la LOLF (décision 2009-599DC).

Les ressources correspondant aux produits régaliens de l'Etat présentent un caractère « vraisemblable » qui rend leur estimation délicate. Lorsque le Conseil Constitutionnel a été saisi pour atteinte au principe de sincérité budgétaire dans les lois de finances (notamment

²⁰ Par exemple trop forte importance des restes à réaliser qui révèlent un équilibre budgétaire fictif (dépassement du cadre annuel) ou mise en relation au sein du budget général d'une dépense et d'une ressource (atteinte au principe d'universalité).

2005 et 2010²¹) quant à un manque de réalisme dans les hypothèses de croissance économique, il a rejeté le grief de non sincérité au motif que « *des aléas inhérents à l'évaluation des recettes et une incertitude relative à l'évolution de l'économie* » existent.

De par sa nature prévisionnelle, un budget peut-il être sincère ? Eu égard au respect des procédures et règles budgétaires, la réponse est positive et alors nous sommes dans une conception de la sincérité comme « moyen » de présentation des finances publiques pour l'année à venir, elle fait référence à la bonne foi des artisans du budget. Si nous définissons la sincérité comme « état qui colle à la réalité », nous devons accepter que le budget ne présente qu'une sincérité relative car la prévision s'écarte toujours de la réalisation, pour un certain nombre de postes budgétaires pour le moins. L'existence de lois de finances rectificatives entérine la divergence entre montants prévus et montants réellement dépensés ou perçus. La sincérité de « résultat » n'est pas satisfaite.

L'existence du « contrôle de gestion » en tant que discipline de Sciences de Gestion révèle l'importance de la prise en compte des écarts constatés entre prévisions et réalisations en entreprises²² aussi bien pour les expliquer que pour essayer de les réduire. L'introduction de la comptabilité de gestion dans la LOLF et dans les normes comptables des collectivités locales n'est pas étrangère à une prise de conscience générale de la délicatesse de la construction budgétaire.

La sincérité des comptes impose l'exactitude des comptes c'est-à-dire que ces derniers correspondent à la réalité de l'Etat ou des Collectivités locales. Qu'en est-il de la mise en œuvre de la réforme introduite par la LOLF ? La comptabilité générale de l'Etat tend-t-elle vers des comptes sincères ?

2) Comptabilité patrimoniale et difficulté d'application des normes comptables :

La Cour des Comptes, comme nous l'avons déjà dit, est chargée de la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes établis par la Comptabilité générale de l'Etat. Elle peut certifier, refuser de certifier ou certifier avec réserves les comptes de l'Etat. Depuis la réforme introduite par la LOLF de 2001 et entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2006, elle a certifié avec réserves, dont certaines sont qualifiées « substantielles », les comptes de l'Etat 2006, 2007 et 2008.

La jeunesse de la réforme permet d'expliquer la défaillance de la comptabilité de l'Etat²³ qui serait liée à une immaturité des processus organisationnels internes de cette fonction mais nous pensons que les difficultés du système comptable public sont surtout dues à la spécificité et à la complexité de la plupart des éléments qui composent son patrimoine, lesquelles rende délicate l'application des normes comptables telles qu'elles ont été édictées et largement héritées de la comptabilité privée.

Beaucoup des réserves de la Cour des Comptes porte sur le défaut de sincérité des actifs de l'Etat, tels qu'ils sont recensés dans sa comptabilité patrimoniale, dû à un défaut d'exhaustivité des recensements mais aussi à des méthodes d'évaluation non-conformes aux normes comptables²⁴.

La plupart des réserves porte sur les éléments de l'actif du bilan, d'autres réserves ont trait aux éléments de passif ou aux produits régaliens.

²¹ Décision 2004-511 DC et décision 2009-599 DC.

²² Au niveau des coûts, du chiffre d'affaires ...

²³ D'autres pays membres de l'OCDE ont des soucis de certification de leurs comptes tels que les EU et la GB (voir Huron, Marty et Spindler 2007).

²⁴ Document Cour des Comptes « Certification des comptes 2008 », 86 p et voir M Portal (2008a et b).

Une réserve importante concerne les participations financières de l'Etat. Selon la norme comptable n°7, les opérateurs des politiques de l'Etat sont « *des entités dotées de la personnalité juridique exerçant une mission de service public sous le contrôle étroit de l'Etat qui leur apporte un financement majoritaire* » et doivent être inscrits à l'actif de son bilan.

La Cour des Comptes constate des lacunes de recensement et des lacunes d'évaluation liées d'une part au retard de transmission des états financiers de ces opérateurs et d'autre part au manque de fiabilité de leurs comptes.

De la même manière, une réserve a été émise pour 2006, 2007 et 2008 sur la valorisation des actifs du Ministère de la Défense en termes de méthode comptable mais aussi de défaillance dans la définition du périmètre. La Défense comporte des actifs hautement spécifiques- c'est-à-dire non redéployables en l'état par une autre entité- et complexes. La Cour des Comptes constate la difficulté de valorisation des vieux équipements de Défense en raison de l'absence de pièces comptables historiques et conclue que seulement 16 % des immobilisations en service sont valorisées conformément à la norme comptable.

Concernant le patrimoine foncier, la Cour des Comptes a encore au titre de 2008, bien que des efforts significatifs aient été accomplis, mis en évidence des anomalies de valorisation et de comptabilisation de la charge représentative de la mesure d'utilisation du potentiel de service et des dépenses ultérieures d'entretien.

Les mêmes griefs sont émis contre les méthodes d'évaluation des stocks et des logiciels créés en interne. Notons qu'en comptabilité privée, l'évaluation d'actifs immatériels tels que la production de logiciels relève d'un exercice difficile en raison d'une part de la distinction délicate entre charges et immobilisation et d'autre part du caractère non quantifiable de la « *matière intellectuelle* ²⁵ » en l'absence notamment de valeur de marché puisque justement la « création maison » palie l'absence de produits équivalents sur le marché et peut constituer un facteur de compétitivité pour l'entreprise. L'existence d'une agence du patrimoine immatériel de l'Etat chargée de recenser et d'évaluer ses actifs immatériels révèle l'importance de ces actifs immatériels.

C'est surtout pour les passifs d'intervention de l'Etat que la Cour des Comptes réserve sa certification de régularité, sincérité et image fidèle. Une provision pour charge de l'engagement pluriannuel de l'Etat vis-à-vis de Réseau Ferré de France doit être comptabilisée. En effet, d'une part la sortie d'avantages économiques liés à cet engagement est incontestable (l'Etat ne peut pas envisager une rupture de continuité d'exploitation de RFF qui serait provoquée par un arrêt de versement de la subvention), d'autre part une évaluation fiable de l'engagement pluri-annuel de l'Etat à l'égard de RFF peut être réalisée.

D'autres passifs d'intervention ne sont pas évalués correctement et conduisent à cette réserve de la Cour des Comptes (engagements de l'Etat liés à des mesures d'aide sociale, engagements envers l'ANR...)

Un certain nombre d'améliorations ont été apportées entre 2006 et 2008, sans doute jusqu'au 31 décembre 2009 dans l'application des normes comptables pour l'établissement des comptes publics de l'Etat mais 12 réserves ont été émises au titre de 2008 dont 9 « substantielles » et affaiblissant leur sincérité.

Au-delà des difficultés d'application des normes comptables largement reprises de la comptabilité privée, des obstacles de méthodes et de procédures sont mis en exergue par la Cour des Comptes tels que l'inadaptation du système de tenue de la comptabilité générale (avec 36 millions d'écritures), des systèmes d'information morcelés (350 applications au 31/12/08), un défaut de formalisation des contrôles internes opérés sur certains comptes (de

²⁵ Voir rapport de la commission de l'économie de l'immatériel, décembre 2006, 168 p, M Levy et JP Jouyet, ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

trésorerie notamment), l'immaturation du partage de la fonction comptable entre les gestionnaires et les comptables...

Conclusion :

Le principe de sincérité est désormais inscrit dans la constitution pour les comptes des administrations publiques, principe déjà énoncé dans la LOLF du 1^{er} août 2001. Auparavant, la notion de sincérité s'appliquait aux lois de finances, le Conseil Constitutionnel considérant pour juger du respect de ce principe le caractère complet et fiable des informations fournies au Parlement et le respect des aspects formels de la loi de finances. Nous avons vu que cette vision de la sincérité est proche de celle du Plan Comptable Général.

L'introduction du principe de sincérité pour les Comptes Publics exige leur exactitude dans le respect des règles et procédures. Nous avons montré que les normes comptables mises en place à partir de 2006 ainsi que l'évolution de certaines règles budgétaires vont dans le sens d'une meilleure information, améliorant ainsi la fiabilité des comptabilités budgétaire et générale. Cependant le caractère prévisionnel des lois de finances atténue l'atteinte de la sincérité, une sincérité de « moyens » pouvant être respectée sans qu'une sincérité de « résultat » ne soit réalisable.

Si la sincérité des comptes s'avère possible, beaucoup de progrès restent à accomplir comme en témoignent les rapports de certification de la Cour des Comptes établis de 2007 à 2009. La spécificité de l'action de l'Etat et de ces actifs, pas toujours quantifiables, rend la présentation des états financiers particulièrement complexe et délicate. Nous pouvons penser que l'indulgence de cette autorité de contrôle est due à la jeunesse des réformes mais sa position pourrait se durcir dans l'avenir.

Le dispositif de normalisation comptable est en train d'évoluer pour tenir compte des spécificités de l'action publique, nationale mais aussi locale avec le souci constant d'une convergence avec la comptabilité privée. La création du Conseil de normalisation des comptes publics (arrêté du 29 avril 2009) doit répondre à ces préoccupations. Il devra aussi participer à l'élaboration des normes comptables au niveau international, au sein du « International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB ».

Bibliographie

- Cieutat B (2001) : « La Cour des comptes et la réforme », RFFP n°76, novembre, p 107-122
- Colasse B (2005) : « Comptabilité générale (PCG, IAS/IFRS, Enron) », Economica, 518 p
- Colasse B (2007) : « Les fondements de la comptabilité », La Découverte, collection Repères, 121 p
- Cour des Comptes (2009) : rapport « Certification des comptes 2008 », mai, 86 p
- De Souzy C (2009) : « Le principe de sincérité des comptes publics », Revue française de comptabilité n° 420, p 29-31
- Huron D ; Marty F, Spindler J (2007) : « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », RFFP n°100, novembre, p 135-143
- Landbeck D (2002) : « La notion de sincérité en finances publiques », Revue française de droit administratif, juillet-août, p 798-806
- Lévy M, Jouyet JP (2006) : rapport de la commission de l'économie de l'immatériel, décembre, 168 p, ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.
- Loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, RFFP n° 76, novembre, p 201-226
- Migaud D, Lambert A (2005) : Rapport Assemblée Nationale n°2908, septembre

- Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (2004) : « Recueil des normes comptable de l'Etat », 182 p
- Morin N (2006) : « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », RFFP n°93, février, p 23-38
- Portal M (2008a) : « La certification des comptes de l'Etat de 2007 », Revue française de comptabilité n°412, juillet-août, 1 p
- Portal M (2008b) : « La certification des comptes de l'Etat de 2007 : les trois nouvelles réserves de la Cour des comptes », Revue française de comptabilité n°412, octobre, 1 p
- Prada M (2006) : « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'Etat », RFFP n°93, février, p 89-98
- Rocher S (2009) : « Première position de l'IPSASB sur le traitement comptable des immobilisations incorporelles », Revue française de comptabilité n°423, juillet-août, 1 p
- Saïdj L (2009) : « L'influence de la LOLF sur les collectivités locales », RFFP n° 107, juin, p 9-24
- Williamson O.E (1985) : « The Economic Institution of Capitalism », Free press, NY