



Passage à la comptabilité générale en droits constatés

Expérience de la France

séminaire AIST

RABAT

17 et 18 juin 2015



- **Introduction : les enjeux de la réforme comptable**
- **Le choix du référentiel comptable**
- **L'élaboration du bilan d'ouverture**
- **L'enrichissement et la fiabilisation continus des états financiers**
- **Le déploiement du système d'information CHORUS**
- **Les états financiers au 31/12/2013**
- **Conclusions et perspectives**

Introduction : les enjeux de la réforme comptable

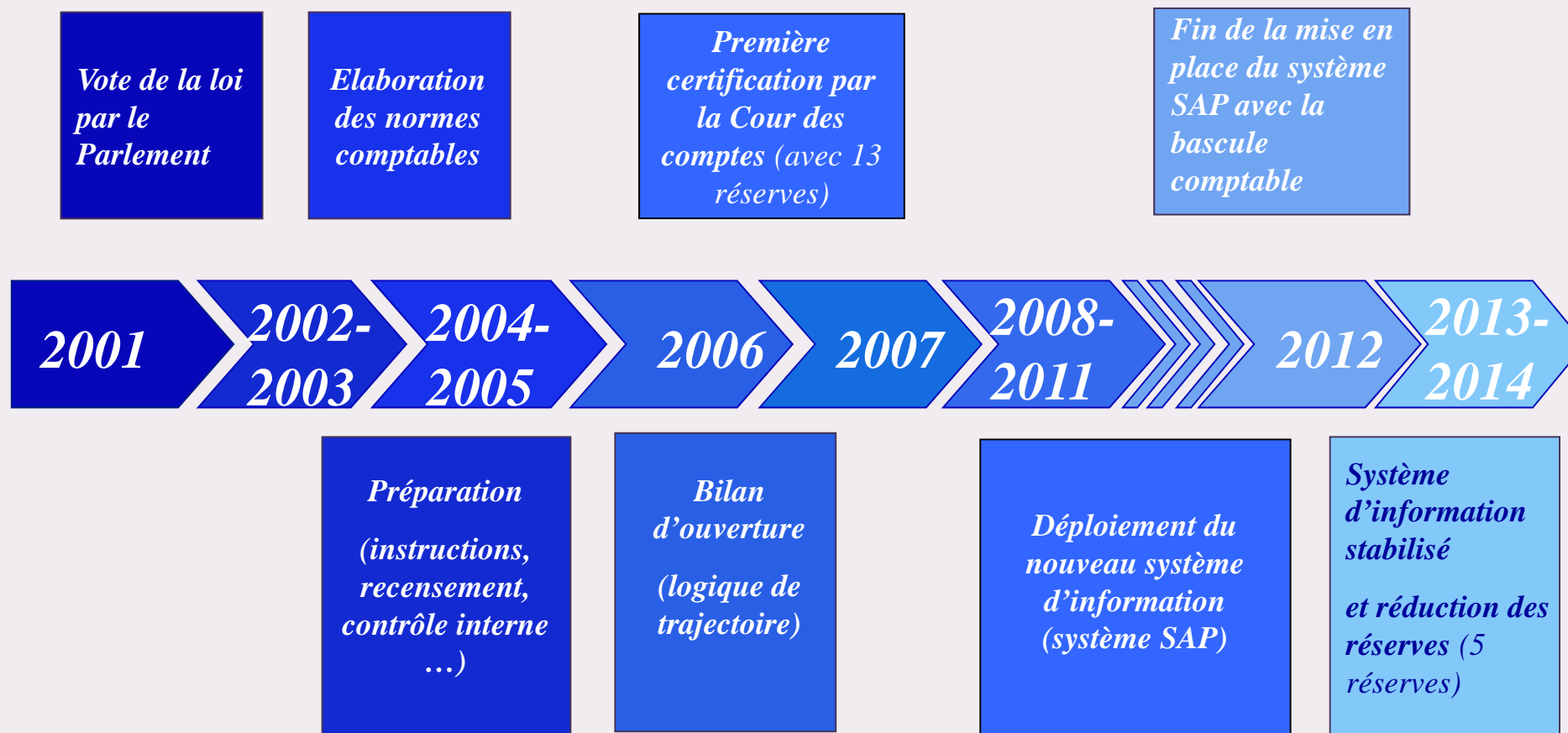
La France s'est engagée dans une réforme de grande ampleur à compter de la LOLF de 2001.

=> Objectif de qualité comptable inscrit dans la Constitution depuis 2008

Pourquoi ?

- Une gestion plus performante des finances publiques par la transparence de la situation financière de l'État ;
- Améliorer la connaissance et la gestion du patrimoine de l'État ;
- Mieux connaître les charges actuelles et futures (charges à payer, provisions...)
- Sécuriser les procédures financières.

La trajectoire de la réforme comptable



Les étapes clés de la préparation de la réforme comptable

4 années pour se préparer à la réforme comptable : un dispositif encadré par le ministère des finances

2001-2004

- élaboration des normes comptables
- lancement des travaux de préparation du bilan d'ouverture

2004-2006

- déclinaison du référentiel comptable en instructions,
- construction du bilan d'ouverture,
- fiabilisation de l'environnement de contrôle,
- formalisation des procédures,
- adaptation des systèmes d'information

Le choix du référentiel comptable de l'Etat

Les principes fondateurs de la LOLF

- Comptabilité de l'État fondée sur le principe des droits et obligations
- Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles des entreprises qu'en raison des spécificités de son action :

=> des règles transposables directement pour les activités de l'Etat similaires au secteur privé ;

=> nécessité d'adapter les règles du privé voire d'élaborer des normes spécifiques : cas des missions de régulateur économique et social de l'Etat sans équivalent dans le secteur privé

Le choix du référentiel comptable de l'Etat

Les spécificités de l'État

- **Les dépenses de transfert** qui relèvent de la mission de régulateur économique et social de l'Etat : opérations sans contrepartie directe
- **Les actifs incorporels** liés à l'exercice de souveraineté (droit de lever l'impôt, pouvoir d'autoriser ou des restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaines public)
- **La nature par répartition du régime de retraite des fonctionnaires** : conséquences en terme de reconnaissance des passifs et des actifs du régime
- **La question de la consolidation** : critère de contrôle opérant pour la définition du périmètre ?
- **Les produits sont largement indépendants** des charges.
- **Une nécessaire articulation** des résultats comptable et budgétaire.

La préparation du bilan d'ouverture 2006

La constitution du Bilan d'ouverture 2006 (BO) a nécessité la reconstitution de la comptabilité de l'État comme si les nouvelles normes avaient été préalablement appliquées :

- Cartographie des activités de l'État,
- Reconstitution centralisée et organisée (ministère, programme, comptable)
- Valorisation du patrimoine,
- Mobilisation de l'ensemble des acteurs de la chaîne financière
- application des nouvelles normes selon la meilleure information disponible,
- La transparence : information du lecteur dans l'annexe des comptes sur les options prises dans le cadre de la trajectoire et fiabilisation pluri-annuelle.

La préparation du bilan d'ouverture 2006

La constitution du bilan d'ouverture a été réalisée selon une approche fondée sur le caractère significatif des données disponibles :

→ les postes les plus importants ont fait l'objet, dans la mesure du possible, d'une reconstitution exhaustive, c'est-à-dire que l'ensemble des biens ou des opérations ont été recensés et valorisés sur l'ensemble des ministères : par exemple, le parc immobilier, le matériel de transport, les armes, les infrastructures routières ou les charges à payer ;

→ pour d'autres postes le recensement a été partiel (limité à certains ministères considérés comme significatifs en termes financiers ou d'activité) : par exemple, les équipements militaires, les logiciels, le matériel technique, les stocks ou les provisions ;

→ les postes non significatifs n'ont pas fait l'objet d'un inventaire physique pour 2006. Ces postes ont été reconstitués, lorsque cela était possible, sur la base des flux budgétaires cumulés : par exemple, le mobilier, le matériel informatique ou l'outillage.

La préparation du bilan d'ouverture 2006

→ Dans certains cas spécifiques, des méthodes forfaitaires ou statistiques ont été mises en œuvre pour évaluer les impacts sur le bilan d'ouverture : par exemple, les immobilisations en cours sur opérations d'armement militaire, les infrastructures routières, les acomptes d'impôts sur les sociétés, les dépréciations constatées sur certaines créances sur impôts.

→ Certains postes présentant des difficultés techniques importantes de recensement et/ou de valorisation, n'ont pas pu faire l'objet d'un recensement dès le BO, au vu des difficultés sur la disponibilité de l'information ou en l'absence de précisions normatives : par exemple, les coûts de démantèlement ou le désamiantage, les concessions, quelques actifs militaires et les passifs environnementaux (quotas de CO2).

Une trajectoire d'enrichissement et de fiabilisation continue du bilan de l'État

⊗ Cette trajectoire s'est traduite sur l'exercice 2007 par des retraitements suite à des changements de méthodes comptables, des extensions de périmètre et des corrections d'erreurs :

→ **Sur les immobilisations**, les actions de fiabilisation ont porté essentiellement sur la valorisation des coûts de développement militaires et des opérations d'armement, ainsi que sur les encours des infrastructures routières ;

→ **L'évolution des dettes non financières** grâce à un recensement élargi des charges à payer relatives aux crédits de TVA ;

→ **L'augmentation des provisions pour risques et charges au titre des provisions pour transferts** avec la comptabilisation de nouvelles provisions et par l'application d'une nouvelle méthode comptable d'intégration du Service Annexe d'Amortissement de la Dette (SAAD) de la SNCF.

Une trajectoire d'enrichissement et de fiabilisation continue du bilan de l'État

Sur les exercices suivants, la réforme de la comptabilité de l'État s'est inscrite dans la durée en fournissant aux lecteurs des états financiers (citoyens, parlementaires, gestionnaires...) une information transparente, fiabilisée et enrichie sur la situation patrimoniale de l'État.

⊗ **Les comptes de l'État incluent** ainsi depuis 2008, conformément à la norme n° 1 du RNCE, **des données sur 3 années.**

A compter de 2009, une nouvelle étape de cette trajectoire de progrès est franchie avec l'établissement, conformément à la norme n° 14 du RNCE, des comptes « pro forma » visant à assurer la comparabilité des états financiers dans le temps

⊗ **Depuis 2009, les comptes de l'État** permettent, **d'apprécier, de manière rétrospective,** les incidences de changements de méthodes, d'estimations comptables ou de corrections d'erreurs .

Dans le cadre de la stabilisation des normes internationales relatives aux opérations de concessions, son actif l'ensemble des immobilisations corporelles qu'il contrôle :

⊗ Sur l'exercice 2009, comptabilisation des actifs mis en concession (+131 Md€) en contrepartie d'une dette non financière (38 Md€). L'écart est comptabilisé en situation nette.

Une trajectoire d'enrichissement et de fiabilisation continue du bilan de l'État

Depuis 2010, chaque année, la démarche d'enrichissement et de fiabilisation des états financiers de l'État s'est poursuivie :

→ Soit à l'occasion de l'identification d'erreurs de traitement (suite à des contrôles, aux résultats d'audits interne et/ou externe) ;

→ Soit à l'occasion de changement de méthodes d'estimation ou de méthodes comptables en raison des modifications apportées au RNCE (groupes de travail permanent au sein du CNoCP dédié à la revue du RNCE).

⊗ Plusieurs dispositions ont été pour la première fois appliquées à l'occasion du CGE 2013 :

→ dispositions applicables à l'information sectorielle, nouvelle norme 16 ;

→ dispositions applicables aux concessions et partenariats, modification de la norme 6 ;

→ dispositions applicables aux biens historiques et culturels, nouvelle norme 17.

⊗ La réforme comptable, qui induit un enrichissement et une fiabilisation continue des états financiers de l'État, s'est accompagnée du déploiement d'un nouvel outil informatique structurant.

Le déploiement du système d'information CHORUS

CHORUS est un progiciel de gestion intégré, dont le déploiement a été planifié sur plusieurs années. CHORUS s'inscrit dans une stratégie globale de modernisation du système d'information financière de l'Etat (SIFE).

Cette modernisation se traduit par la mise à disposition de l'ensemble de l'administration de l'État (ordonnateurs et comptables) d'un outil commun et intégré de gestion financière, budgétaire et comptable.

CHORUS a vocation à répondre aux exigences de la LOLF à travers :

- la conformité aux normes comptables,
- l'allègement des travaux de clôture comptable et la production plus rapide d'une information financière détaillée,
- la production de restitutions comptables enrichies,
- l'amélioration du pilotage de la performance,
- le renforcement de la traçabilité des opérations.

Le déploiement du système d'information CHORUS

Le projet CHORUS porte des enjeux majeurs :

- **sur le plan humain** : près de 20 000 nouveaux utilisateurs, évoluant dans des contextes organisationnels variés, avec des problématiques métier et outil très diversifiées, sont concernés sur tout le territoire ;
- **sur le plan fonctionnel** par de nouvelles fonctionnalités de dépense et de recette mises à disposition sur les différents domaines couverts par Chorus et par la tenue de la comptabilité générale ;
- **sur le plan technique**, avec de nouvelles interfaces à construire pour raccorder les Applications Métiers Ministérielles à Chorus, en reprenant l'importante quantité de données présentes dans les systèmes, et en effectuant un paramétrage efficace pour permettre un raccordement des services dans les délais requis.

✉ **CHORUS constitue un véritable levier d'amélioration de la gestion des finances publiques mais constitue un défi de taille en terme de formation compte tenu du nombre d'utilisateurs, de leur variété.**

Le déploiement du système d'information CHORUS

l'activité financière de l'État :

- d'abord limité à quelques programmes de dépenses (2008-2009) puis au parc immobilier (2009),
- cet outil a été étendu progressivement par vague à l'ensemble de la dépense et des immobilisations de l'État (2010-2011),
- en 2011, c'est la quasi-totalité des programmes qui sont suivis dans Chorus avec 24 000 utilisateurs répartis dans tous les ministères,
- depuis le 1er janvier 2012, l'intégralité de la comptabilité de l'État (comptabilité générale, budgétaire et d'analyse des coûts) est tenue dans Chorus.

Ce progiciel unique a remplacé plusieurs applications de comptabilité, de gestion de la dépense ou des actifs, ainsi que des outils de pilotage et diverses applications de gestion financière propres aux ministères.

Certaines applications informatiques « métier » subsistent encore (notamment pour la gestion des recettes fiscales, de la dette financière, des flux de trésorerie ou de la paie des personnels), mais celles-ci sont interfacées avec Chorus qui agrège ainsi l'ensemble des informations comptables et financières de l'État.

Les états financiers au 31/12/2013

Les états financiers de l'Etat sont composés de quatre éléments répondant à cet objectif (cf. norme 1 du RNCE) :

- Le bilan,
- Le compte de résultat présenté en 3 parties : un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du soldes des opérations de l'exercice.
- Le tableau des flux de trésorerie,
- L'annexe qui commente et complète les états financiers. **L'annexe fait partie intégrante des états financiers.**

Le bilan de l'État

L'État ne dispose pas de capital social et sa situation nette ne traduit pas un accroissement ou une diminution de richesse créée par ses actions à partir de capitaux apportés par des actionnaires.

Or, le patrimoine est généralement défini comme **l'ensemble des droits et obligations** relatifs à une personne. La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.

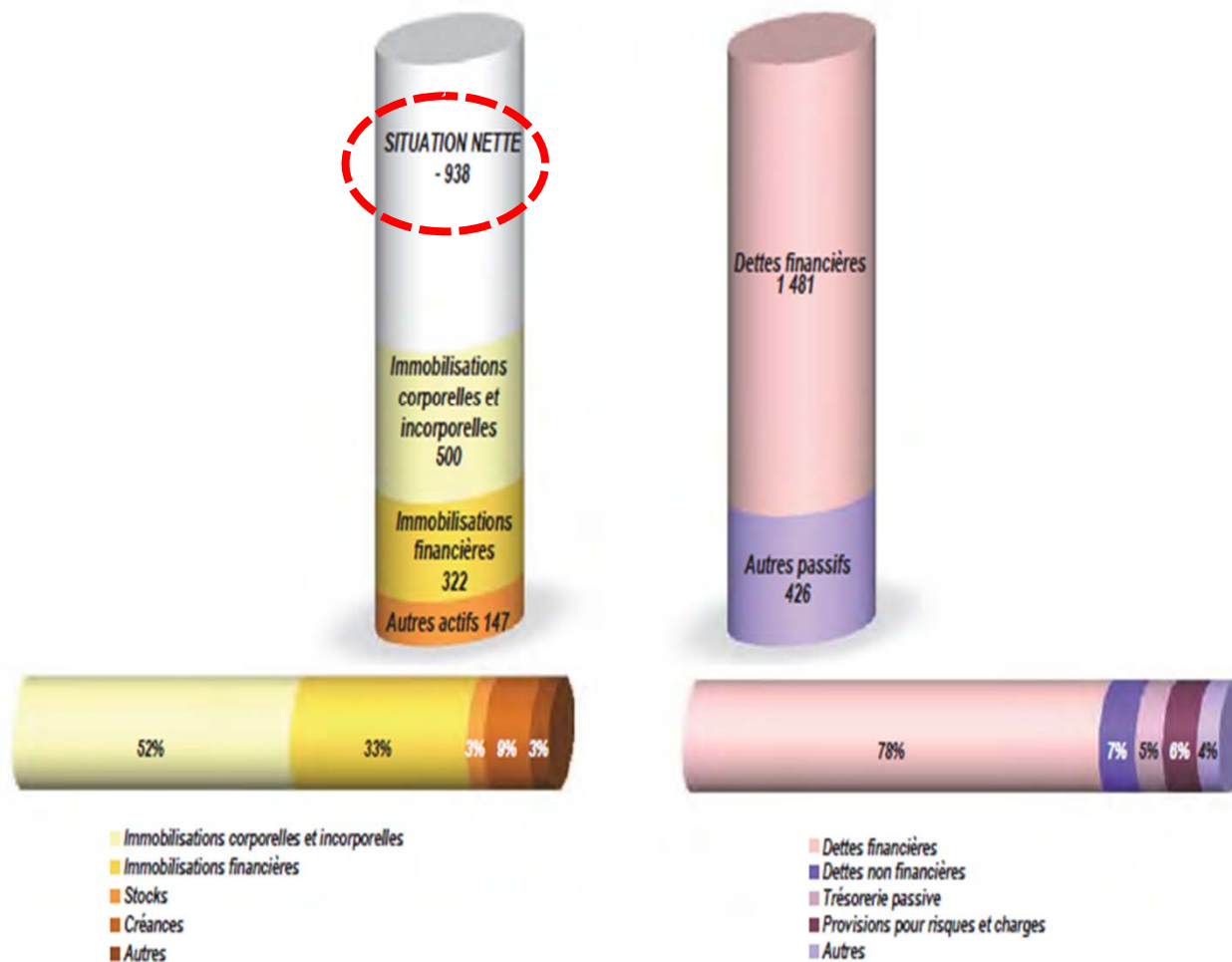
⊗ **Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État, il convient de définir le périmètre de ses droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser** selon la nomenclature des actifs et des passifs.

Le bilan est donc présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette qui présente la différence entre :

- **l'actif** : soit le recensement et la valorisation des éléments du patrimoine ayant **une valeur économique positive pour l'État (immobilisations, créances...)** ;
- **et le passif** : soit le recensement et la valorisation **des engagements et obligations de l'État (dettes, provisions pour risques et charges...)**.

Les chiffres clefs du bilan 2013

La structure bilantielle 2013



La situation nette en 2013 s'élève à :

- 938 Mds d'€.

Note : Elle s'inscrit en diminution de 46 Mds d'€ par rapport à 2012 sous l'effet de la croissance de la dette négociable et d'une évolution moins importante de l'actif.

Le compte de résultat de l'État

Pour les entreprises, la mesure du résultat implique une liaison directe entre les charges et les produits.

Dans le cas de l'État, les produits ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges.

Les produits sont largement indépendants des charges et, d'ailleurs, par principe, non affectés.

☒ **Le compte de résultat est constitué de trois tableaux :**

- **le tableau des charges nettes** classées selon leur nature (totalité des charges et produits non régaliens), qui présente le montant total des charges nettes non couvertes par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;
- **le tableau des produits régaliens nets** détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État ;
- **et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice** qui fait la synthèse des deux tableaux précédents entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

Le solde des opérations de l'exercice constitue donc le résultat comptable de l'État et est réconcilié avec le résultat de la comptabilité budgétaire au travers d'un tableau de passage.

Commentaire : l'analyse du résultat d'une année sur l'autre ne peut s'analyser uniquement en terme de performance, différemment d'une entreprise.

Les chiffres clefs du compte de résultat 2013

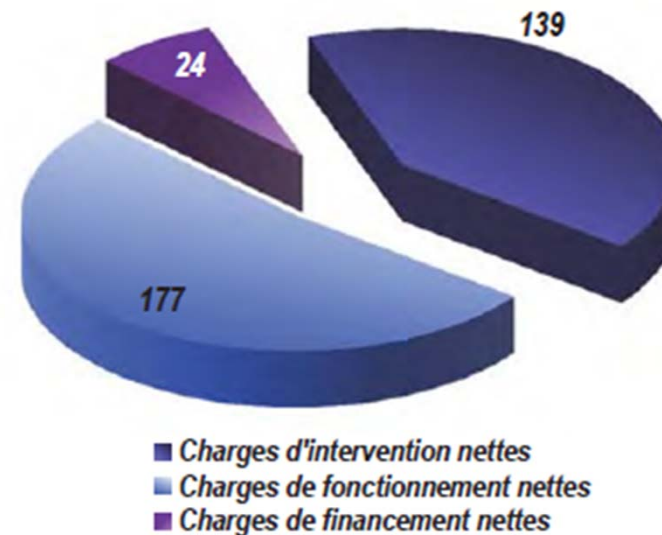
Point d'attention : en comptabilité d'exercice, les charges de l'État, au compte de résultat, ne contiennent pas les dépenses d'investissement (immobilisations) qui sont portées à l'actif du bilan.

Inversement, les charges en comptabilité générale intègrent les charges « calculées » :

- **les dotations aux provisions** quand il existe une obligation de l'État vis-à-vis d'un tiers se rattachant à l'exercice clos
- et **les dotations liées aux amortissements des actifs** matérialisant annuellement le coût d'utilisation et d'usure des biens immobilisés et par là l'investissement futur à prévoir pour procéder à leur renouvellement à la fin de leur durée de vie (durée d'amortissement).

Les charges nettes se composent en 2013 de 52 % de charges de fonctionnement, 41 % de charges d'intervention et 7 % de charges financières.

Répartition des Charges Nettes de l'État
(340 md€)



Les chiffres clefs du compte de résultat 2013

Les produits régaliens nets représentent 70 % des produits de l'État

Ils intègrent, en déduction des produits fiscaux nets, le versement à l'Union Européenne au titre de ses ressources propres (21,8 Mds d'€)

Le solde des opérations de l'exercice représente le résultat patrimonial de l'État qui s'établit en 2013 à : – 59,5 Mds d'€.

Cette amélioration du résultat patrimonial par rapport aux exercices précédents s'explique par une hausse des produits fiscaux (+13,4 Mds €) et une baisse des charges nettes (-23,5 Mds €) du fait d'un moindre impact des opérations d'inventaire (dotations et reprises de provisions) par rapport à 2012.

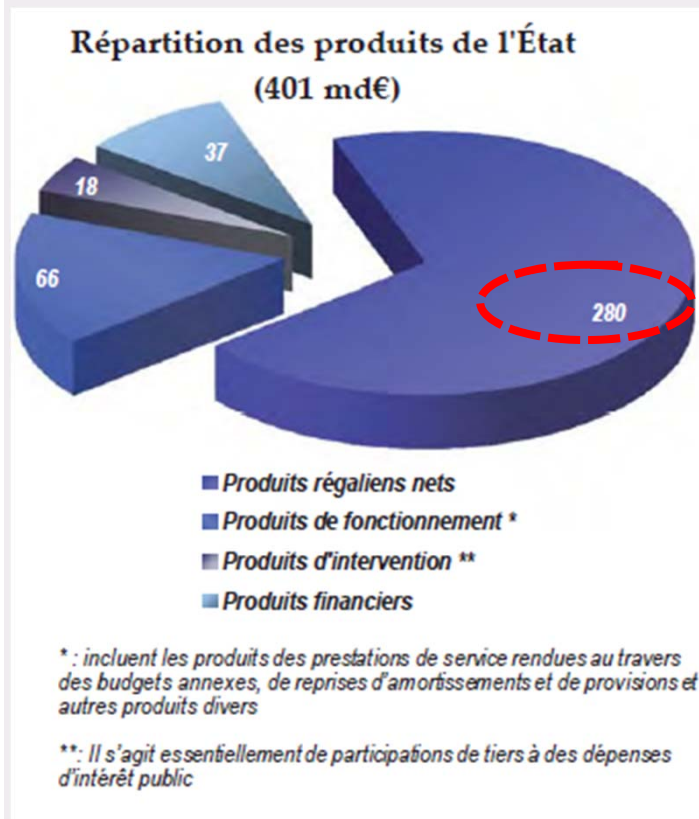


Tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

	2013	2012 retraité	2011 retraité
Charges de fonctionnement nettes (V)	176 678	173 022	166 783
Charges d'intervention nettes (VIII)	138 605	146 296	136 369
Charges financières nettes (XI)	24 416	43 888	46 240
CHARGES NETTES (XII)	339 699	363 206	349 392
Produits fiscaux nets (XIII)	295 545	282 084	276 820
Autres produits régaliens nets (XIV)	6 464	6 371	6 961
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-21 874	-19 797	-18 051
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)	280 135	268 658	265 730
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-59 564	-94 547	-83 662

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) de l'État

Le tableau des flux de trésorerie permet de présenter la façon dont les ressources de trésorerie ont été utilisées, ainsi que l'évolution de la situation nette de trésorerie. Particularité : la trésorerie de l'État se compose d'éléments d'actif et de passif.

⊗ Il présente pour la période, les entrées et les sorties de ces éléments, classées par catégorie :

→ **les flux de trésorerie liés à l'activité**, correspondant aux encaissements et décaissements liés aux **opérations de fonctionnement et d'intervention** (à l'exception des activités d'investissement) et aux autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité tels que les flux de trésorerie correspondant aux charges et produits financiers ;

→ **les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement**, qui correspondent aux décaissements et encaissements liés aux **opérations d'acquisitions et de cessions des immobilisations** ;

→ **les flux de trésorerie liés aux opérations de financement**, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux **opérations de financement externe de l'État**

⇔ **Cette présentation facilite le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale par les liaisons réalisées entre :**

–les flux de trésorerie liés à l'activité et aux opérations d'investissement aux opérations budgétaires ;

–et les flux de trésorerie liés aux activités de financement aux opérations de trésorerie non budgétaires.

Les chiffres clefs des flux de trésorerie 2013

(en md€)	2013	2012 Retraité	2011 Retraité
Flux de trésorerie liés à l'activité (I)	- 55,7	- 64,4	- 76,0
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (II)	- 17,9	- 22,3	- 13,1
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (III)	68,9	76,5	80,7
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)	0,1	- 1,0	- 1,9
Variation de trésorerie (V = I + II + III + IV = VII - VI)	- 4,5	- 11,2	- 10,3
Trésorerie en début de période (VI)	- 69,0	- 57,9	- 47,6
Trésorerie en fin de période (VII)	- 73,6	- 69,0	- 57,9

La trésorerie nette de début et de fin de période est calculée par différence entre la trésorerie « active » et « passive ».

Note : elle est toujours structurellement négative en raison de l'importance des dépôts des correspondants du Trésor enregistrés en trésorerie passive (établissements publics, collectivités locales...).

L'annexe au compte général de l'État

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle donne l'ensemble des **informations nécessaires** à la compréhension des données chiffrées, de leur évolution et elle permet d'approfondir l'analyse de certains postes des comptes.

L'annexe doit avoir un niveau qualitatif égal au bilan et au compte de résultat.

- Les critères d'exhaustivité, ou d'imputation comptable s'applique également à l'annexe et non pas seulement au niveau du compte,
- L'annexe prend de plus en plus d'importance, notamment avec les **engagements hors bilan**,
- Les données des documents de synthèse objet d'une information en annexe sont numérotées (cross-référencement).

L'annexe inclut un tableau de passage qui identifie et explicite les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice.

Conclusions et perspectives

La mise en œuvre de la réforme comptable a impliqué une véritable reconstitution de la comptabilité de l'État, avec un important travail d'inventaire et de valorisation du patrimoine mobilisant l'ensemble des acteurs de la chaîne financière : gestionnaires et comptables.

La réalisation d'un tel chantier ne pouvait se concevoir que dans le cadre d'une démarche de trajectoire pluriannuelle, qui s'est traduite depuis 2006 par un enrichissement progressif du patrimoine recensé dans les comptes de l'État.

Pour autant, l'objectif de qualité des comptes de l'État ne peut reposer uniquement sur la qualité du référentiel comptable. La maîtrise des risques et l'audit interne et externe constituent également des leviers incontournables.

Dans cette logique, l'État s'est doté d'un dispositif de maîtrise des risques comptable solide inspiré des bonnes pratiques. Les progrès réalisés font l'objet d'un rapport sur le contrôle interne transmis à la représentation nationale chaque année.

Conclusions et perspectives

Parmi les facteurs clés de réussite d'une telle réforme comptable, on peut citer :

- La désignation d'une **équipe projet** et de **référents** dans le cadre d'une approche intégrée de la fonction comptable avec un pilotage du ministère des finances ;
- L'intégration dans **une démarche de qualité comptable pour définir les risques clés et les procédures comptables renouvelées** ;
- La nécessité d'un **plan d'action** faisant état des **priorités** et du **séquençement du projet** ;
- L'anticipation des travaux sur **le bilan d'ouverture** ;
- La question très structurante de l'adaptation ou de l'évolution des **systems d'information** pour la tenue des comptes.

Merci de votre attention

Pour toute question post séminaire, vous pouvez me contacter :

stephanie.ledoux@dgfip.finances.gouv.fr