



La nouvelle comptabilité de l'Etat

Une comptabilité à trois dimensions

DRB / MCF / Janvier 2005

Propos liminaires

Les limites de la comptabilité actuelle

La comptabilité budgétaire actuelle ne renseigne pas complètement sur :

- ▶ La situation financière de l'Etat
- ▶ Certains éléments de son patrimoine (immobilier, matériels...)
- ▶ Ses engagements à long terme

Le parlement souhaite connaître le coût des politiques publiques

Les trois objectifs de la réforme comptable

La réforme comptable menée dans le cadre de la LOLF vise 3 objectifs :

- ▶ Améliorer l'information financière à destination du parlement
- ▶ Donner aux responsables des données financières précises pour le pilotage des programmes et la mesure de la performance
- ▶ Garantir la clarté et la sincérité de la gestion

Une comptabilité à trois dimensions

LOLF Chapitre V – Des comptes de l'État – Article 27

- ▶ La comptabilité budgétaire pour une connaissance exacte de l'exécution des lois de finances : suivi des AE-CP (cf. diapos 6 à 9)
- ▶ La comptabilité générale pour une vision précise de la situation financière de l'État (cf. diapos 10 à 28)
- ▶ La comptabilité d'analyse des coûts pour connaître le coût des actions des programmes (cf. diapos 29 à 39)

Une nouvelle organisation comptable



Partie 1

La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire

La comptabilité dite « de caisse » prévue par l'ordonnance de 1959 demeure

- Elle porte sur les crédits de paiement :

Les recettes sont comptabilisées au moment de leur encaissement et les dépenses au moment de leur paiement

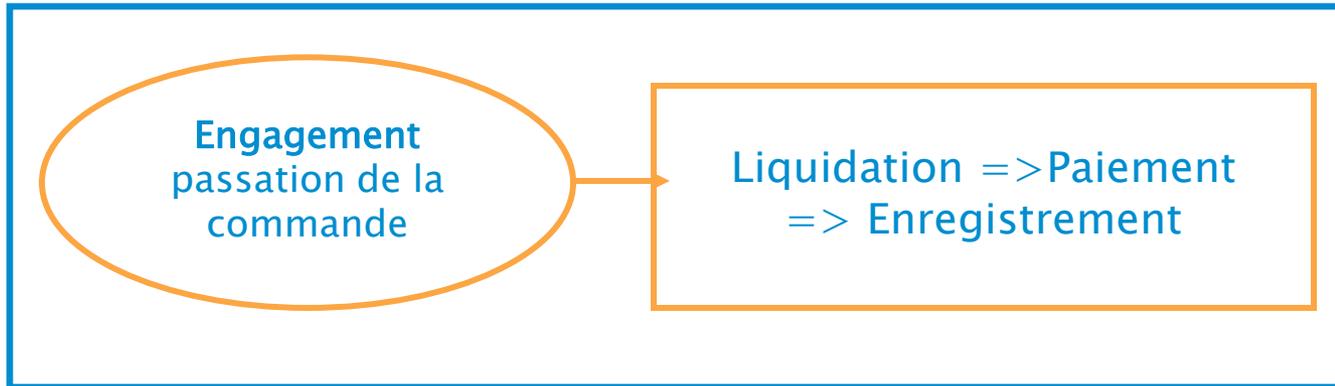
- Elle comprend également une comptabilité des engagements

La comptabilité budgétaire

- ▶ Elle retrace de manière systématique les opérations de règlement ou d'encaissement des fonds publics
- ▶ Elle permet de connaître :
 - Les dépenses budgétaires payées
 - Les recettes budgétaires encaissées
 - La situation de la caisse de l'État
- ▶ Elle est complétée par une comptabilité des engagements **permettant de mesurer l'utilisation des crédits ouverts en loi de finances**

Exemple

COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE



Je commande un ordinateur le 2 novembre 2005. Je reçois la facture fin décembre et je la paye en janvier 2006.

⇒ Enregistrement en comptabilité budgétaire en 2006



Partie 2

La comptabilité générale

La comptabilité générale

C'est une comptabilité dite « d'exercice » ou « de droits constatés » ou « d'entreprise ».

- ◆ **Son principe :**

Les droits et obligations sont constatés à leur naissance dès qu'il est possible de les évaluer, indépendamment des dates de paiement.

Les droits et obligations sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont survenus.

La comptabilité générale appliquée à l'Etat

Article 30, alinéa 2 de la LOLF :

« Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action »

Les spécificités de l'action de l'Etat

L'État n'est pas une entreprise :

Son objectif

Remplir des missions de service public
et non pas réaliser des profits

Ses activités

Essentiellement non marchandes et multiples

Ses dépenses

Servent à produire des services délivrés gratuitement
et à redistribuer des fonds vers d'autres acteurs
(collectivités publiques, ménages, entreprises, ...)

Ses recettes

Résultent d'un droit constitutionnel : la levée des
impôts, indépendamment des services rendus
et non de la vente de ses services ou biens



La comptabilité de l'État doit être adaptée à ses spécificités

Le nouveau référentiel

- ▶ 13 normes comptables ont été définies et adoptées, en tenant compte des spécificités des actions de l'Etat. Elles sont rassemblées dans un recueil.
- ▶ Des fiches techniques précisent ces normes
- ▶ Des instructions comptables tiennent compte des contraintes liées au Palier 2006
- ▶ Un plan de compte est adapté aux spécificités de l'Etat. A ce stade, 1 156 comptes ont été identifiés

Chaque norme comprend...

- ▶ Un exposé des motifs
- ▶ Les dispositions normatives structurées en 4 chapitres
 - ▶▶ Champ d'application
 - ▶▶ Règles de comptabilisation
 - ▶▶ Règles d'évaluation
 - ▶▶ Informations à fournir dans l'annexe
- ▶ Des illustrations

Exemple : la norme n°6 relative aux immobilisations corporelles

- ▶ Cette norme répond à 2 questions :
 - Que doit-on inscrire au bilan ?
 - Pour quelle valeur ?
- ▶ Les dispositions normatives présentent :
 - Le périmètre et les critères de comptabilisation des actifs
 - Les différentes catégories d'immobilisations corporelles

Exemples : terrain, parc immobilier, œuvre d'art, ouvrage d'infrastructure, mobilier, matériel de bureau, informatique, installation téléphonique...

- La date de première comptabilisation d'une immobilisation corporelle
- Les règles d'évaluation et de comptabilisation

L'intérêt de la comptabilité générale pour l'Etat

- ▶ La comptabilité générale permet :
 - ◊ De connaître la situation financière
 - ◊ De mesurer les coûts
 - ◊ D'aider au pilotage et à la gestion

Le bilan = le tableau de la situation nette

- ▶ Le bilan est une photographie présentant le patrimoine à un instant donné. Il permet de connaître la situation financière.
- ▶ Qu'est ce que le patrimoine ? Il comprend à la fois :
 - Les droits : la totalité des biens, droits et créances compose l'actif
Exemples : immeubles, œuvres d'art, brevets, véhicules, ordinateurs, stocks, sommes disponibles, ...
 - Les obligations : l'ensemble des dettes et obligations forme le passif
Exemples : emprunts, dettes de fonctionnement, ...
- ▶ Pour l'État, le bilan sera présenté en listes sous la forme d'un « tableau de la situation nette »

Le futur bilan de l'Etat sous la forme d'un tableau de situation nette

	EXERCICE N		EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Total actif immobilisé				
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)				
Stocks				
Créances				
Redevables				
Clients				
Autres créances				
Charges constatées d'avance				
Total actif circulant (hors trésorerie)				
TRÉSORERIE				
Disponibilités				
Autres composantes de trésorerie				
Equivalents de trésorerie				
Total trésorerie				
Comptes de régularisation				
TOTAL ACTIF (I)				
DETTES FINANCIÈRES				
Titres négociables				
Titres non négociables				
Autres emprunts				
Total dettes financières				
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)				
Dettes de fonctionnement				
Dettes d'intervention				
Produits constatés d'avance				
Autres dettes non financières				
Total dettes non financières				
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES				
Provisions pour risques				
Provisions pour charges				
Total provisions pour risques et charges				
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)				
Total autres passifs				
TRÉSORERIE				
Correspondants du Trésor et personnes habilitées				
Autres				
Total trésorerie				
Comptes de régularisation				
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)				
Report des exercices antérieurs				
Écarts de réévaluation et d'intégration				
Solde des opérations de l'exercice				
SITUATION NETTE (III=I-II)				

Le cas particulier du 1er janvier 2006 : Le bilan d'ouverture de l'Etat

- Pourquoi un bilan d'ouverture ?
 - Le bilan actuel de l'État, issu de la comptabilité budgétaire, est incomplet (exemple : pas d'information directe sur les immobilisations corporelles)
 - Avec la tenue d'une comptabilité d'exercice, chaque événement de gestion sur chacun des éléments du patrimoine fera l'objet d'un suivi.
 - Il faut donc construire un bilan d'entrée pour disposer de données quantifiées sur les biens et sur leur valeur en vue de tenir les comptes selon les nouvelles normes et d'établir le bilan à la clôture de l'exercice

La préparation du bilan d'ouverture

▸ La démarche

- Définir les règles et principes relatifs à l'affectation ou non des biens immobiliers au patrimoine de l'État
- Identifier dans chaque ministère les autres actifs immobilisés

Exemples : immeubles, équipements militaires, œuvres d'art, infrastructures routières, véhicules, stocks, ...

- Évaluer les actifs à une date donnée en déterminant une méthode d'évaluation : celle qui répond le mieux au principe de l'image fidèle

Le compte de résultat

3 tableaux pour la comptabilité de l'Etat

- ▶ C'est la mesure de l'activité au cours d'un exercice. Il récapitule les charges et les produits de l'exercice. Il permet de dégager un résultat : bénéfice ou perte. Il explique les variations du bilan d'une année à l'autre.
- ▶ Pour l'État, le compte de résultat sera présenté en 3 tableaux : le tableau des charges nettes + le tableau des produits régaliens + le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

Le futur compte de résultat de l'Etat

Sa présentation

Un compte de résultat présenté en trois tableaux :

- 1. « Tableau des charges nettes »
- 2. « Tableau des produits régaliens nets »
- 3. « Tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice »

La justification

- Il n'existe pas de relation directe entre les charges et les produits régaliens : les impôts sont prélevés de manière indépendante par rapport aux services rendus. Cela explique la présentation séparée des charges et des produits régaliens.
- La notion de résultat n'est pas pour l'État une mesure de la performance au sens où on l'entend pour une entreprise.

1. Le tableau des charges nettes

TABLEAU DES CHARGES NETTES		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel Achats, variations de stocks et prestations externes Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres produits de fonctionnement			
	Total produits de fonctionnement (IV)			
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)				
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages Transferts aux entreprises Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux autres collectivités Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	Total produits d'intervention (VII)			
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)				

2. le tableau des produits régaliens

TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe sur les salaires Taxe intérieure sur les produits pétroliers Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés			
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)			
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XV = XIII+XIV)			

3. Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

TABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICEN	EXERCICEN-1	EXERCICEN-2
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV)			
PRODUITS REGALIENS NETS (XV)			
SOLDE DES OPERATIONS DEL'EXERCICE (XV-XII)			

Exemple

COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Engagement
passation de
la commande

Liquidation => Paiement
=> Enregistrement

1. Je commande un ordinateur le 2 novembre 2005. Je reçois la facture fin décembre et je la paye en janvier 2006.
=> Enregistrement dans la comptabilité budgétaire en 2006

COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Vérification du service fait => Constatations des droits et obligations
=> Enregistrement dans la comptabilité générale (Bilan et/ou Compte de Résultat)
ex: Affichage des immobilisations au Bilan
ex: Enregistrement des amortissements dans le Compte de Résultat

2. J'atteste le 5 décembre, après vérification, que j'ai bien reçu cet ordinateur et qu'il est conforme à ma commande
=> Je certifie le service fait
=> Enregistrement dans la comptabilité générale de 2005

Un extrait du futur plan de compte de l'Etat

PCE LOLF	x2	x3	x4	x5	x6	LIBELLE
Classe 2						COMPTES D'IMMOBILISATIONS
	20					IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
		203				Frais de recherche et développement
		205				Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.
		208				Autres immobilisations incorporelles
	21					IMMOBILISATIONS CORPORELLES
		211				Terrains
			2111			Terrains nus
			2112			Terrains aménagés
			2113			Sous-sols et sur-sols
			2114			Terrains de gisements
			2115			"Terrains bâtis"
			2116			Terrains militaires
			2117			Sites historiques
		212				Agencements et aménagements de terrains
		213				Constructions
			2131			Bâtiments
				21311		Bâtiments non spécifiques
				21312		Bâtiments "spécifiques"
				21313		Bâtiments financés par contrat de location financement ou assimilé
				2135		Installations générales, agencements, aménagements des
				2138		Ouvrages d'infrastructure
				21381		infrastructures routières et ouvrages d'art associés
				21388		Autres infrastructures
		218				Autres immobilisations corporelles
			2181			Installations générales, agencements, aménagements divers
			2182			Matériel de transport
				21821		Matériel appartenant à l'Etat
				218211		Automobiles
				218212		Motocycles et cycles
				218213		Matériel fluvial et naval
				218214		Matériel ferroviaire
				218215		Matériel aérien
				218216		Matériel spatial
				218218		Matériel non ventilé



Partie 3

La comptabilité d'analyse des coûts

La comptabilité d'analyse des coûts appliquée à l'Etat

▸ Définition

- ↳ Permettre de mesurer le coût de chaque politique, d'analyser les résultats, d'ajuster les prévisions
- ↳ Mettre en évidence les éléments nécessaires à la mesure de la performance et à la justification des crédits
- ↳ Être une aide à la décision pour les gestionnaires

Pourquoi l'analyse des coûts ?

- ▶ Si l'on s'interroge sur le coût des activités :
 - Combien coûte telle politique publique ?
 - Combien coûte la protection civile, un procès...?
 - Combien coûte telle intervention ?

- ⇒ Ni la comptabilité budgétaire, ni la comptabilité générale **ne répondent à ce type de questions**

- ⇒ Ni la comptabilité budgétaire, ni la comptabilité générale **ne mettent pas en relation les charges et les activités ou les actions**

Qu'est-ce que l'analyse des coûts ?

- L'analyse des coûts consiste à analyser les chiffres dont on dispose ...
- ... en regroupant, par un calcul, les charges relatives à un produit, une action ou une activité

Exemple :

- Coût du personnel affecté à la protection civile
- + Coût de fournitures nécessaires
- + Amortissement des machines de production
- + Répartition d'un % des charges de structure (Direction, RH, Informatique, Bâtiment)

= Coût de la production de la protection civile

L'analyse des coûts, comment ?

- L'analyse des coûts a lieu ... dès qu'il est pertinent de calculer des coûts !

Exemple : Est-ce que je veux calculer ?

- Le coût total du parc informatique du ministère ?
- Le coût des installations informatiques par agent ?
- Le coût de l'heure d'utilisation du parc informatique ?

Qui fait l'analyse des coûts ?

- L'analyse des coûts est établie à partir d'informations données par la comptabilité générale
- Ces informations sont retraitées par des spécialistes de la gestion
- L'analyse des coûts est rattachée au pôle de contrôle de gestion quand il existe ou au manager de l'activité concernée
- L'analyse des coûts renseigne ponctuellement les responsables opérationnels sur des éléments précis

L'analyse des coûts appliquée à l'Etat

- L'analyse des coûts permet de connaître :
- Le coût des politiques publiques
- Le coût des structures de l'État
- Le coût de nos activités ou de nos projets

Exemples : coût des projets informatiques au sein du ministère, coût du parc immobilier, coût de traitement des dossiers fiscaux, coût d'une mission de la Cour des comptes, etc.

⇒ On cherche à mesurer ce que l'on fait

Méthode de l'analyse des coûts

- Principe : on cherche à englober les ressources qui ont été nécessaires pour la production ou la réalisation d'une activité
- Objectif : mieux connaître ou faire prendre conscience de la réalité de certaines charges (directes et indirectes) par un calcul de coût de revient
- Coût complet = ensemble des coûts directs + ensemble des coûts indirects

La distinction coûts directs / coûts indirects

- Coût direct = charges affectables sans ambiguïté

Exemple : le coût de la salle dédiée à l'informatique est une charge directe quand on veut calculer le coût de l'informatique

- Coût indirect = charges communes à plusieurs objets

Exemple : les charges de structure (RH, informatique, bâtiments)

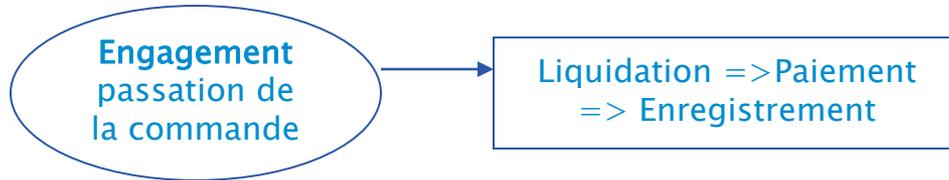
Calcul des coûts par actions

La LOLF, article 27 – 2

« L'État met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes »

Exemple

COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE



1. Je commande un ordinateur le 2 novembre 2005. Je reçois la facture fin décembre et je la paye en janvier 2006.
=> Enregistrement en comptabilité budgétaire en 2006

2. J'atteste le 5 décembre, après vérification, que j'ai bien reçu cet ordinateur et qu'il est conforme à ma commande
=> Enregistrement dans la comptabilité générale de 2005

3. Je calcule le coût du projet Copernic pour 2005, dont fait partie cet ordinateur

COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Vérification du service fait => Constatations des droits et obligations
=> Enregistrement dans la comptabilité générale (Bilan et/ou Compte de Résultat)
ex: Affichage des immobilisations au Bilan
ex: Enregistrement des amortissements dans le Compte de Résultat

COMPTABILITÉ D'ANALYSE DES COÛTS

=> Calcul du coût des politiques publiques, comparaison objectifs/résultats
=> Pilotage

Conclusion



Une nécessaire nouvelle organisation comptable

- De nouveaux processus
- De nouveaux acteurs

De nouveaux processus comptables

- Les comptables sont chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures (LOLF– article 31)

- Des états financiers précis et complets sont établis à chaque fin d'année civile

LOLF – Article 54-7° Le compte de résultat et le bilan

- La certification des comptes de l'État est assurée par la Cour des comptes

LOLF – Article 58-5° Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées

De nouveaux acteurs

- Les responsables de programmes
- Les responsables de BOP
- Le département comptable ministériel

Les acteurs de la nouvelle fonction comptable publique

- Anime l'ensemble de la fonction comptable de l'État par la mise à disposition de moyens communs et la coordination des niveaux central et déconcentré
- Est responsable de la qualité des comptes de l'État et de la production des restitutions

La Fonction
Comptable de l'État
(FCÉ)

- Tient les comptes de l'administration centrale des ministères et en garantit la qualité
- Consolide, et restitue l'information comptable et financière, par ministère et par programme, dans le cadre de relations fonctionnelles avec les TG, et en garantit la qualité

Le Département
Comptable
Ministériel (DCM)

- Le TPG tient les comptes des services déconcentrés de l'État et en garantit la qualité
- Consolide et restitue l'information comptable et financière au niveau déconcentré

La Fonction
comptable
des trésoreries
générales (FC-TG)

Un nouveau positionnement des acteurs dans l'exécution du budget

- **La comptabilité d'exercice implique un rapprochement de l'ordonnateur et du comptable**
 - Les actes de gestion relatifs à une recette ou à une dépense se traduisent directement en écritures comptables
 - Donc évolution du métier du comptable vers une vérification du respect des principes comptables, une validation des écritures passées par les gestionnaires de crédits

Le département comptable ministériel

- **Un DCM est implanté dans chaque ministère**
 - Le réseau des TPG tient la comptabilité des opérations du ministère au niveau déconcentré
 - Ces opérations sont ensuite agrégées par le DCM
- **Le DCM anime la nouvelle fonction comptable ministérielle**
 - Il produit l'ensemble des informations comptables relatives aux programmes et aux actions associées de son ministère
 - Il garantit la sincérité des informations comptables relevant de son ministère
- **Le DCM est en charge des opérations comptables au niveau central** (dépenses et recettes non fiscales de l'administration centrale du ministère). Il produit en fin de période les éléments du bilan et du compte de résultat de l'Etat.



UN NOUVEAU CADRE BUDGÉTAIRE POUR RÉFORMER L'ÉTAT