

### 3) La comptabilité générale de l'Etat

L'article 27 de la [loi organique relative aux lois de finances](#) (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 dispose que l'Etat doit « tenir une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations ». Son article 30 précise qu'elle est fondée sur le principe de la « constatation des droits et obligations » et que les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent par leur fait générateur indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Les premiers comptes de l'Etat répondant à ces obligations ont été ceux de l'exercice 2006, la mise en place des systèmes d'information et des procédures comptables ainsi que la formation des agents ayant pris plusieurs années.

Cette fiche précise quelles sont les normes comptables appliquées, comment sont produits, adoptés et présentés les comptes puis comment ils sont certifiés.

#### A) Les normes comptables

L'article 30 de la LOLF précise que les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. Ces règles comptables sont arrêtées par le ministre chargé des comptes publics après avis d'un comité consultatif de personnalités qualifiées publiques et privées, le « *conseil de normalisation des comptes publics* » ([CNOCP](#)).

Ces normes comptables sont rassemblées dans un « *recueil* » régulièrement mis à jour qui comprend un « *cadre conceptuel* » et les 19 normes (en 2016) proprement dites (par exemple sur les immobilisations non financières, les produits régaliens ou les événements postérieurs à la clôture des comptes).

Le cadre conceptuel précise notamment en quoi les spécificités de l'action de l'Etat conduisent à adopter des normes de présentation des comptes ou de traitement des opérations qui diffèrent de celles applicables aux entreprises.

En particulier, le principal actif de l'Etat, sa capacité à lever l'impôt pendant un temps illimité, n'est pas comptabilisé car il est inestimable. En conséquence, ses actifs peuvent être inférieurs à ses passifs sans que cela remette en cause sa pérennité. La « *situation nette* » de l'Etat (écart entre le total des actifs et le total des passifs) est d'ailleurs négative (- 1 260 Md€ à fin 2017), ce qui correspond à l'accumulation des déficits réalisés depuis ses origines (il n'a pas de capital initial car on ne sait pas exactement quand et comment il a été créé).

La capacité à lever l'impôt de l'Etat résulte de son pouvoir souverain, qui a des conséquences sur la comptabilisation de certaines opérations. Les engagements qu'il prend envers ses agents au titre de leur retraite, par exemple, ne sont pas inscrits au passif de son bilan mais seulement annexés « hors bilan » car il peut toujours lui-même modifier les règles de liquidation et de revalorisation de leurs pensions.

Une norme est consacrée aux biens historiques et culturels, qui sont généralement comptabilisés à l'actif du bilan pour un euro symbolique.

La comptabilité générale de l'Etat couvre tous les services ou institutions de l'Etat non dotés d'une personnalité juridique, même si ces institutions sont qualifiées d'indépendantes.

L'Etat exerce également un contrôle sur de nombreuses entités disposant d'une personnalité juridique, par exemple parce qu'il les possède, les finance ou détient une part majoritaire de leur capital. Les normes comptables qui lui sont applicables précisent, selon la nature du contrôle exercé ou non, les modalités de prise en compte de ces entités, principalement à l'actif de son bilan. En revanche, il n'existe pas de comptes consolidés de l'Etat en comptabilité générale<sup>1</sup>.

En dépit de ces particularités, les normes comptables de l'Etat sont souvent proches de celles qui sont appliquées dans les entreprises.

Il existe un système international de normes, dites IPSAS<sup>2</sup>, applicables aux organismes publics, dont les normes comptables de l'Etat en France s'inspirent mais se démarquent assez souvent. En effet, selon la Cour des comptes, ces normes sont élaborées par un organisme privé qui associe peu les pouvoirs publics, sont trop calquées sur les normes comptables internationales des entreprises privées et ne sont en réalité pas adaptées aux spécificités du secteur public.

La France est un des rares pays européens où l'Etat a des comptes tenus en droits constatés et certifiés par une institution indépendante. La Commission européenne, à travers Eurostat, a lancé un projet d'élaboration de normes européennes de comptabilité générale applicables aux administrations publiques, mais c'est un chantier de très long terme<sup>3</sup>. Certains pays, notamment l'Allemagne, préfèrent se limiter à une comptabilité budgétaire de caisse et ceux qui ont adopté une comptabilité générale, ou l'envisagent, sont encore loin de s'accorder sur les normes applicables.

## **B) La production, l'adoption et la présentation des comptes**

### **1) La production et l'adoption des comptes**

Les « comptables publics », agents de la direction générale des finances publiques, sont seuls chargés de tenir la comptabilité générale. Ils produisent les comptes de l'Etat en s'appuyant depuis 2012 sur un système d'information financière dénommé CHORUS, dérivé d'un progiciel de gestion intégrée SAP, qui est partagé entre les « *ordonnateurs* », les comptables et la Cour des comptes<sup>4</sup>.

Les états financiers de l'exercice clos sont préparés par un comptable centralisateur des comptes de l'Etat puis arrêtés par le ministre des finances et des comptes publics.

---

<sup>1</sup> Le compte des administrations publiques en comptabilité nationale constitue une forme de consolidation des comptes publics.

<sup>2</sup> International Public Sector Accounting Standards.

<sup>3</sup> Ce projet s'appelle EPSAS, European Public Sector Accounting Standards.

<sup>4</sup> L'Etat a d'abord essayé d'adapter son ancien système d'information, appelé ACCORD, aux exigences de la LOLF, mais ce fut un échec.

Ils sont présentés dans un document intitulé « *compte général de l'Etat* » qui comprend : un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un tableau des engagements hors bilan et une annexe qui fournit les informations nécessaires à la compréhension et à l'interprétation de ce document.

Le compte général de l'Etat est accompagné d'un rapport de présentation qui expose les faits marquants de l'exercice et présente une analyse des comptes, d'un rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat qui décrit les actions menées pour limiter les risques financiers ainsi que d'une plaquette de communication financière. Ces documents sont joints au projet de loi de règlement du budget de l'exercice clos qui est présenté, fin mai ou début juin, par le Gouvernement au Parlement puis adopté par celui-ci.

## 2) La présentation des comptes

Les comptes de l'exercice clos sont systématiquement rapprochés des comptes de l'exercice précédent, ou des deux exercices précédents, ceux-ci étant retraités pour neutraliser l'impact des changements de méthodes.

### a) *Le compte de résultat*

Le compte de résultat comprend trois tableaux :

- un tableau des « *charges nettes* » distinguant les charges de fonctionnement (personnel, achats...) nettes des produits de fonctionnement (prestations de services...), les charges d'intervention (subventions aux entreprises, transferts aux ménages...) nettes des produits d'intervention (contributions reçues de tiers...) et les charges financières (intérêts sur la dette...) nettes des produits financiers (produits des immobilisations financières...);
- un tableau des « *produits régaliens nets* », qui regroupent les produits des impôts, nets des remboursements et dégrèvements, et les « *autres produits régaliens* » (amendes...), nets des contributions de la France à l'Union européenne;
- un « *tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice* » qui présente le solde des produits régaliens nets et des charges nettes avec leurs principales composantes.

### Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice 2017 (Md€)

	2017	2016 retraité
Charges de fonctionnement nettes	197,5	187,6
Charges d'intervention nettes	152,3	152,5
Charges financières nettes	15,1	30,0
<b>Charges nettes (I)</b>	<b>364,9</b>	<b>370,1</b>
Produits fiscaux nets	311,9	304,9
Autres produits régaliens nets	8,5	7,9
Ressources propres de l'Union européenne	- 16,4	- 20,4
<b>Produits régaliens nets (II)</b>	<b>304,0</b>	<b>292,4</b>
<b>Solde des opérations de l'exercice (II – I)</b>	<b>- 61,0</b>	<b>- 77,7</b>

Source : *compte général de l'Etat pour l'exercice 2017, FIPECO.*

L'articulation entre ce résultat en comptabilité générale et les résultats de l'Etat en comptabilité budgétaire et en comptabilité nationale font l'objet d'une [fiche spécifique](#).

### ***b) Le bilan***

Le bilan comprend à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant, la trésorerie, et les comptes de régularisation. Il distingue au passif : les dettes financières, les dettes non financières, les provisions pour risques et charges, les autres passifs hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation. Les actifs sont présentés à la fois bruts et nets des amortissements et dépréciations.

Le bilan au 31 décembre 2017 est caractérisé par un total des actifs nets d'un peu plus de 1 000 Md€ et un total des passifs de presque 2 300 Md€, donc par une situation nette négative à hauteur de presque – 1 300 Md€. L'importance des dettes financières (1 700 Md€) est aussi notable.

#### **Le bilan de l'Etat au 31 décembre 2017 (Md€)**

<b>Actif net</b>		<b>Passif</b>	
Actif immobilisé	852	Dettes financières	1 711
Actif circulant	125	Dettes non financières	244
Trésorerie	33	Provisions	148
Comptes de régularisation	1	Autres passifs hors trésorerie	39
		Trésorerie	107
		Comptes de régularisation	22
<b>Total actif</b>	<b>1011</b>	<b>Total passif</b>	<b>2 272</b>
<b>Situation nette</b>	<b>- 1 260</b>		

Source : compte général de l'Etat pour l'exercice 2017, FIPECO.

### ***c) Les engagements hors bilan***

Les engagements hors bilan, de l'Etat et des autres administrations publiques, font l'objet d'une [fiche particulière](#).

## **C) La certification des comptes**

L'article 47-2 de la Constitution dispose que les comptes des administrations publiques, dont l'Etat fait partie, « sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

En application de l'article 58-5 de la LOLF, la Cour des comptes est chargée de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat.

En conséquence, elle publie chaque année un [acte de certification](#) des comptes de l'Etat qui est annexé au projet de loi de règlement du budget de l'exercice écoulé et accompagné du compte-rendu des vérifications réalisées. Celles-ci s'appuient sur des normes internationales d'audit comptable. Cet acte de certification présente la position de la Cour et ses motivations détaillées.

Depuis 2006, premier exercice pour lequel les normes de comptabilité générale ont été appliquées, les comptes de l'Etat ont toujours été certifiés, mais avec des « réserves » dont certaines sont qualifiées de « *substantielles* ».

La Cour avait formulé 13 réserves, toutes substantielles, sur les comptes de l'exercice 2006. Des progrès significatifs dans la tenue des comptes de l'Etat ont ensuite été progressivement réalisés, la Cour se plaçant dans une démarche d'accompagnement de la direction générale des finances publiques, et les comptes de 2017 ont été certifiés avec seulement 4 réserves, toutes substantielles.

Ces réserves portent sur : les limites générales dans l'étendue des vérifications qui tiennent notamment aux défauts du système d'information financière, qui reste insuffisamment adapté à la tenue de la comptabilité générale et aux vérifications d'audit ; la comptabilisation des produits régaliens et des créances et dettes s'y rattachant, qui reste affectée par des incertitudes et limitations significatives ; les immobilisations et stocks gérés par le ministère de la défense, qui sont sources d'importantes incertitudes ; l'évaluation des immobilisations financières dont la fiabilité n'est pas assurée.