

COUR DES COMPTES

Rapport public annuel 2004

Synthèses des observations des juridictions financières

Février 2005

■ Avertissement

Le présent rapport est destiné à faciliter la lecture et le commentaire du rapport de la Cour des comptes qui, seul, engage la juridiction.

Les réponses des administrations et des organismes intéressés sont insérées dans le rapport public.

Il est rappelé que les publications des juridictions financières ne mentionnent pas les constatations donnant lieu à des procédures juridictionnelles.

Sommaire

1	Bilan de la “refondation indemnitaire” dans la fonction publique civile de l’État	4
2	Les opérations immobilières du ministère des affaires étrangères	6
3	Du désamiantage à la rénovation du campus de Jussieu	8
4	L’évolution du rôle de la direction générale de la santé	10
5	Les transformations du service public de la transfusion sanguine	12
6	Les dispositifs d’évaluation des politiques d’aide à l’emploi	14
7	Les spécificités d’EDF et leur traduction comptable	16
8	L’évolution du groupe France Télévisions	18
9	L’ union nationale des associations familiales (UNAF)	20
10	Les libéralités, ressources de la générosité publique	22
11	Les services départementaux d’incendie et de secours (SDIS)	24
12	Les comités régionaux du tourisme du “Grand Est”	26
13	La fiabilité des comptes des collectivités territoriales	28

1 Bilan de la “refondation indemnitaire” dans la fonction publique civile de l’État

À l’occasion de ses contrôles sur le thème de la fonction publique et de l’État employeur, la Cour s’est penchée à plusieurs reprises sur les régimes indemnitaires des agents. À la suite de ses premiers travaux, les ministères se sont engagés en 1999 dans une entreprise de “refondation indemnitaire”. En 2004, la Cour en a dressé le bilan.

La Cour constate que la régularisation juridique des primes et indemnités est en bonne voie. De très nombreux textes ont été pris qui leur donnent une assise juridique. Cependant, quelques anomalies ou irrégularités persistent. Elles concernent en particulier une partie de l’encadrement supérieur de l’État, notamment au travers des “surindiciactions” et de l’allocation de maintien de la rémunération. Il en est de même du caractère rétroactif de certains textes au ministère de l’intérieur, ou du versement de primes par des tiers au ministère de l’équipement.

Cette régularisation a été fréquemment accompagnée d’augmentations conséquentes des dépenses indemnitaires. Au regard du niveau particulièrement élevé atteint par les indemnités reçues par les intéressés, la Cour considère que toute solution alourdissant les

charges pesant sur les finances publiques et améliorant encore la situation relative des catégories d’agents concernés, tels des rééchelonnements indiciaires, des bonifications indiciaires ou de la nouvelle bonification indiciaire, est à proscrire.

Surtout, la refonte en substance des diverses indemnités n’a pas été réellement entamée. La régularisation juridique n’a pas été mise à profit pour poser les principes d’un nouveau système. Pourtant, la question des régimes indemnitaires est au cœur de l’effort de modernisation de la gestion publique car de leurs caractéristiques dépendent pour une large part la mobilité des agents, leur mobilisation sur les priorités d’action et l’incitation à l’amélioration de la performance collective et individuelle.

Quant à la modulation des primes, elle n’est pas généralisée dans les administrations contrôlées. Elle est faible, voire inexistante, dans les ministères les mieux dotés en indemnités. Un dispositif visant à traduire la qualité des services rendus par chaque agent dans la rapidité de son avancement, comme celui qui est envisagé au ministère chargé de l’économie et des finances, ne dispense pas

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

d'une pratique de modulation des indemnités ; en outre, cet avantage est permanent et définitivement acquis au contraire de la modulation indemnitaire qui est par nature réversible.

La Cour signale deux projets visant à mieux rémunérer la performance : le premier concerne l'expérimentation conduite en 2004 pour moduler les primes de certains directeurs d'administration centrale, l'autre concerne la prime de résultat exceptionnelle instituée par un décret du 21 juillet 2004 au bénéfice des agents de la police nationale. Ces projets de rémunération à la performance sont trop récents pour qu'une appréciation puisse être formulée. Cependant, ils conduisent à souligner que les marges de souplesse qu'ils sont susceptibles d'offrir exigent que la transparence soit assurée. A cette fin doivent être définis au niveau interministériel des critères objectifs de modulation et des outils de mesure et d'analyse a posteriori communs, permettant de vérifier que le système ne dérive pas vers la forfaitisation.

Il importe également que les dispositifs nouveaux ne se résument pas à l'adjonction d'un nouvel "étage" à un système pour le reste inchangé.

Enfin, la Cour constate que les systèmes de gestion des primes et indemnités sont le plus souvent défaillants ou expérimentaux. Compte tenu du niveau élevé des plafonds autorisés, elle souligne la nécessité d'organiser un dispositif de compte-rendu.

Elle recommande à cet effet que chaque ministère rende compte précisément chaque année, par exemple dans le cadre des "rapports annuels de performance", des conditions de mise en œuvre en son sein des régimes indemnitaires.

La Cour estime indispensable que des orientations gouvernementales fermes obligent à la réforme de ces régimes afin de parvenir à une gestion à la fois plus harmonieuse et plus dynamique des ressources humaines dans la fonction publique de l'Etat.

2 Les opérations immobilières du ministère des affaires étrangères

Dans le cadre de son programme de contrôle, la Cour a examiné plusieurs opérations immobilières conduites par le ministère des affaires étrangères durant ces dix dernières années. Les investigations ont ainsi notamment porté sur les opérations de construction ou de rénovation des nouvelles ambassades de France à Berlin et à Singapour, du lycée français de Francfort et du centre culturel de Séoul, de l'hôtel du Ministre et de l'immeuble de la rue La Pérouse à Paris.

La Cour a mis en évidence de graves défaillances dans l'exercice de la fonction de maître d'ouvrage, la succession incohérente de programmes constamment modifiés, voire abandonnés, et enfin le caractère exorbitant du coût de nombre de ces opérations pour les finances publiques.

Le ministère ne dispose ni des structures, ni des outils de gestion lui permettant de maîtriser l'ensemble complexe des opérations qu'il met en oeuvre en vue de l'entretien de l'important patrimoine immobilier dont il est affectataire. Il n'est pas non plus en mesure de réaliser dans de bonnes conditions les constructions nouvelles qu'imposent les

finalités de la politique étrangère de la France.

La Cour a relevé tant l'absence de coordination administrative et financière au sein du ministère que l'insuffisance de coordination interministérielle concernant la politique immobilière de l'Etat à l'étranger. Elle a également noté l'absence d'un inventaire permettant de connaître l'état des éléments du patrimoine à l'étranger, comme de programmes-types de construction pour les différentes catégories d'opérations. En conséquence, le maître d'ouvrage n'est pas en mesure d'émettre des recommandations relatives à la maîtrise des coûts de construction.

Décidée à la fin de 1998, justifiée par la réelle vétusté des installations, l'opération de rénovation de l'hôtel du ministère en donne l'exemple. L'insuffisance des études préalables a conduit à des remises en cause fréquentes. Le défaut de programmation s'est traduit par des incohérences et des dérapages financiers entraînant d'importants surcoûts.

La Cour a aussi constaté que les programmations d'ensemble étaient irréalistes. Une partie importante des opérations inscrites aux programmes et donc considérées comme prioritaires sont

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

abandonnées ou suspendues, en raison notamment de la nécessité de financer les dépassements du coût des opérations engagées antérieurement. Ainsi, au rythme actuel des dotations et des consommations de crédits, il faudrait plus de 10 ans pour réaliser les opérations approuvées en 2003.

Les différentes opérations font l'objet de nombreuses modifications en cours d'exécution en raison de la sous-estimation des coûts. L'exemple le plus frappant est fourni par la rénovation de l'immeuble de la rue La Pérouse, qui s'est caractérisée par l'absence d'identification des besoins, la redéfinition complète du projet en cours de chantier et finalement la réalisation d'une partie seulement des travaux.

Enfin, la dilution des responsabilités au sein du ministère facilite les modifications nombreuses et non maîtrisées, en marge des procédures régulières. Elle se traduit en outre par l'allongement des délais de réalisation et par la multiplica-

tion des litiges entre maître d'ouvrage, maîtres d'œuvre et entreprises.

En conséquence, les dépassements de coûts constatés pour les grandes opérations du ministère sont significatifs et fréquents. Afin de régulariser ces dépassements, des avenants sont élaborés, qui modifient sensiblement les conditions du marché d'origine et peuvent constituer une remise en cause de la mise en concurrence initiale.

La nouvelle implantation diplomatique de la France à Berlin en est l'illustration.

A un moment où il doit faire face aux défis de la rationalisation de ses implantations à l'étranger et du regroupement envisagé de ses sites parisiens, la Cour a appelé le ministère à mettre en œuvre un véritable plan de professionnalisation de la fonction immobilière, visant à créer un pôle de compétence indispensable à son exercice.

3 Du désamiantage à la rénovation du campus de Jussieu

Dès juin 1999, la Cour avait attiré l'attention des pouvoirs publics sur les conditions dans lesquelles avait été lancée l'opération de désamiantage et de rénovation du campus de Jussieu. La Cour soulignait les risques d'une opération conduite en l'absence d'une programmation d'ensemble des travaux et sans qu'une autorité commune à tous les occupants du campus assure la cohérence de gestion nécessaire durant les travaux et au-delà.

En 2004, la Cour a constaté que la maîtrise des procédures, des délais et des coûts n'a pas été assurée.

Le lancement de l'opération, en septembre 1996, a été décidé sur la base d'études préalables insuffisantes. Le diagnostic était principalement circonscrit au risque sanitaire de l'amiante et les insuffisances avérées en matière de sécurité incendie du campus n'ont pas été prises en compte. La teneur restreinte des propositions a conduit à proposer un calendrier court de trente-sept mois et un budget de 135 M€. Les efforts ultérieurs de programmation ont été déployés ensuite au coup par coup et par divers intervenants (les universités, le rectorat et l'Établissement public du campus de Jussieu) qui ont été maîtres

d'ouvrage sur le campus. Aucun d'eux n'avait toutefois de vision d'ensemble, ni sur cette opération particulièrement complexe et soumise à de nombreuses contraintes, ni sur le devenir du campus.

D'une opération circonscrite aux seuls travaux de désamiantage du site rendus impératifs par des contraintes de santé publique, le chantier a changé progressivement d'échelle pour aboutir à une rénovation globale du campus. La redéfinition complète du champ de l'opération décidée en 1998 a logiquement conduit à un allongement considérable des délais et une forte augmentation des coûts. De nombreux problèmes logistiques, techniques, juridiques et stratégiques ont ponctué le déroulement de l'opération dont l'achèvement complet est encore soumis à aléas. Le montant total de l'opération sur la partie appelée le "gril" a été chiffré en 2002 à environ 800 M€ et le chantier lui-même ne devrait pas être achevé avant plusieurs années, les échéances étant régulièrement repoussées.

Le principe avait été arrêté de poursuivre les enseignements pendant les travaux et de maintenir au site sa vocation universitaire. Ceci obligeait à recourir à des opérations tiroirs successives.

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

Or, il est difficile de trouver à Paris des locaux à louer suffisants et adaptés à des activités de recherche, parfois d'enseignement. Les loyers sont élevés et de nombreux aménagements sont nécessaires. En outre, les solidarités entre recherche et enseignement et entre universités ont dû être respectées. Aussi les opérations successives de déménagement ont-elles été engagées au coup par coup. La grande dispersion des activités des deux universités qui en a résulté a entraîné une désorganisation des deux établissements et a généré des coûts supplémentaires. A ces locaux extérieurs, s'est ajoutée l'implantation sur le site de Jussieu de bâtiments destinés à des activités pédagogiques. Enfin, la tour centrale a dû être fermée en juillet 2002 et évacuée dans la précipitation, rendant indispensable le relogement des services qu'elle abritait.

Les conditions de réalisation des premiers travaux ont été à l'origine d'une dérive substantielle des délais de réalisation et dans une moindre mesure d'une hausse des coûts prévisionnels. La livraison des dernières barres du secteur dit "des théoriciens", retenu en priorité

pour y réaliser le test du désamiantage, s'est effectuée avec un retard de trois ans par rapport aux premières prévisions. Les mesures conservatoires de sécurité se sont avérées également insuffisantes en matière de sécurité incendie.

Ces retards ont à leur tour eu des conséquences non négligeables sur les dépenses consacrées aux locaux loués à titre temporaire.

Les incertitudes sur le coût final et le calendrier de l'opération sont accrues par celles du calendrier de transfert de l'université Paris VII sur la ZAC Paris Rive Gauche.

Incontestablement exceptionnelle par son ampleur, la rénovation du campus de Jussieu a particulièrement souffert de l'absence tant d'une programmation d'ensemble que d'une structure de pilotage unique. La Cour ne peut que constater à ce sujet que l'ensemble des options nécessaires à l'achèvement complet de l'opération ne sont pas encore prises et que les instances devant faire des propositions sur le cohérence des sites concernés viennent seulement d'être mises en place.

4 L'évolution du rôle de la direction générale de la santé

Le contrôle effectué par la Cour a eu comme objectif d'apprécier si la direction générale de la santé (DGS) est en mesure de jouer le rôle que les textes lui attribuent. Il n'a pas visé à évaluer son intervention dans les "crises sanitaires" des années récentes. Au terme de ces travaux, la Cour souligne les limites du cadre et des modalités de son action.

La DGS a pour mission de proposer à l'autorité ministérielle les objectifs de la politique de prévention et de protection de la santé et d'en coordonner la mise en œuvre. Si des progrès ont été réalisés, à la suite notamment de la création depuis le début de la décennie 1990 de huit agences de veille et de sécurité sanitaire qui démultiplient ses moyens d'action, la DGS peine à s'affirmer en tant que pivot de la politique de santé. Cette situation est à la fois le reflet et l'une des causes d'une limite plus fondamentale : l'influence encore faible des préoccupations de santé publique sur les politiques du ministère de la santé et, au-delà, de l'Etat dans son ensemble.

Trois facteurs principaux sont à l'origine de cette situation.

Tout d'abord, l'action de la DGS prend place dans une réalité institutionnelle complexe, où il ne lui est pas

reconnu de rôle prépondérant, pas même de coordination de l'ensemble des administrations. Selon les sujets, les ministères chargés de l'agriculture, de la consommation, de l'environnement, de l'industrie, du logement et du travail sont en effet également compétents. Ce n'est que dans les domaines des maladies à déclaration obligatoire et des eaux destinées à la consommation humaine que le ministère de la santé est chef de file au niveau interministériel. Les coopérations entre ministères sont d'ampleur très variable. La mutualisation de l'expertise sur les risques sanitaires liés aux milieux développée par les agences sanitaires à tutelle multiple reste partielle.

Au sein même du ministère de la santé, la DGS n'est que rarement investie d'un rôle de coordination. Les domaines de recouvrement de ses missions et de celles de la direction de l'hospitalisation et de l'organisation des soins sont larges, et incluent les questions de démographie et de formation des professions de santé. En outre, la politique de santé publique est nettement séparée de l'assurance maladie. Aucune instance n'est chargée de porter un point de vue à la fois médical et financier sur les évo-

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

lutions nécessaires des actes, produits et dispositifs de santé admis au remboursement par la sécurité sociale. Enfin, les nombreuses priorités notifiées aux services déconcentrés de l'Etat (DRASS et DDAS) ne sont pas hiérarchisées.

Ensuite, les moyens d'action dont dispose la DGS apparaissent insuffisants. A titre principal, la mise en œuvre de la politique de santé publique passe par la règle de droit. Mais la DGS ne parvient pas à produire en temps utile la très grande quantité de textes réglementaires que rendent nécessaires les lois nouvelles. De plus, la transposition des directives européennes continue à connaître des retards.

Aucune agence sanitaire n'est actuellement liée par un contrat d'objectifs et de moyens.

Le recours à des sources d'expertise externes à la direction a fait progresser l'évaluation des risques sanitaires mais il s'avère encore insuffisant : les relations avec les agences sont parfois difficiles, l'objet des demandes d'expertise n'est pas toujours suffisamment explicité et les moyens ne sont pas toujours accordés. L'attribution de subventions à des associations se heurte aux difficultés habituelles : absence d'évaluation des résultats et difficulté à redéployer les crédits en fonction de nouvelles priorités.

Enfin, les tâches de gestion ont conservé un caractère prépondérant. La programmation devrait constituer le vecteur principal de la conception et de la mise en œuvre de la politique de santé publique. Or, la DGS a surtout joué un rôle d'exécutant des "plans", "programmes" ou "stratégies" décidés en-dehors d'elle ; la plupart n'ont au demeurant ni dispositif d'évaluation ni, pour certains, de comité de pilotage national.

La DGS a bénéficié entre 2000 et 2002 d'une priorité en matière d'emplois attribués mais une partie des emplois a connu ou continue à connaître une vacance prolongée et la rotation des agents est encore rapide. Les vacances d'emplois sont en outre pour partie concentrées sur les missions de sécurité sanitaire.

Pour donner à la politique de santé publique l'ampleur voulue par le législateur, la Cour considère qu'il faut à la fois une révision du cadre institutionnel dans lequel agit la DGS au sein du ministère de la santé et au niveau interministériel, un renforcement des moyens et des méthodes destinés à prévenir et à traiter les crises sanitaires, un allègement des tâches de gestion par transfert à d'autres directions et aux agences sanitaires et la mise en œuvre de programmations rigoureuses destinées à donner une traduction à ses objectifs.

5 Les transformations du service public de la transfusion sanguine

Depuis 1992, l'organisation du service de transfusion sanguine a connu de profondes transformations. Réalisées en deux étapes, elles ont permis de spécialiser et de concentrer les responsabilités dans ce secteur profondément marqué par la crise du sang contaminé.

La loi du 4 janvier 1993 a créé l'Agence française du sang (AFS), chargée d'harmoniser les pratiques médicales, de veiller à l'autosuffisance nationale en produits labiles, d'agréer et de contrôler les établissements de transfusion sanguine dont le nombre a été divisé par quatre, le Laboratoire français du fractionnement et des biotechnologies (LFB), habilité à produire les fractions plasmatiques soumises depuis 1989 au statut du médicament, et l'Institut national de transfusion sanguine (INTS), centre de références chargé d'une mission d'enseignement et de recherche.

La loi du 1er juillet 1998 a parachévé la centralisation en substituant à l'AFS un nouvel établissement public, l'Etablissement français du sang (EFS) qui a absorbé tous les établissements de transfusion existants, quel que soit leur statut. L'EFS est désormais l'opérateur unique en matière de collecte et de pré-

paration des produits labiles. Les compétences de réglementation technique ont été attribuées à l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS).

La Cour constate les progrès significatifs ainsi obtenus mais note aussi les efforts qui restent à faire pour assurer le plein succès de la réforme. Malgré la baisse régulière du nombre de donneurs, l'autosuffisance a été assurée.

La sécurité sanitaire a été notablement accrue en même temps que les contrôles des structures et des produits ont été renforcés. Ces progrès certains doivent être poursuivis, notamment grâce à l'amélioration des systèmes de suivi et de contrôle actuellement disponibles. Dans le domaine de la distribution, en outre, le choix n'a pas encore été clairement arrêté entre les sites propres de l'Etablissement et les dépôts hospitaliers, dont une moitié environ n'ont pas encore reçu d'avis favorable de l'AFSSAPS.

En ce qui concerne le fractionnement, la question du statut du LFB doit être tranchée au plus tard au terme de la convention actuelle. Le législateur a opté en 2004 pour la formule d'une société

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

entièrement détenue par le secteur public qui devrait être mise en œuvre rapidement.

La coexistence aujourd'hui de l'EFS et de l'INTS dans le domaine de la recherche appelle à une réflexion sur la meilleure organisation à mettre en place.

Pour ce qui concerne l'EFS lui-même, la Cour note un certain nombre de faiblesses dans le domaine financier. Si les efforts réalisés ces dernières années ont permis une nette amélioration de la couverture des charges par les ressources, cet équilibre reste fragile. Les besoins liés à la sécurité sanitaire et aux

normes nouvelles, qu'il s'agisse de pratiques ou d'équipement, exigeront encore vraisemblablement des dépenses non négligeables. Les tarifs eux-mêmes se situent à un niveau élevé. Ils ne devraient évoluer qu'en fonction de leur pertinence économique qui n'est pas assurée en l'absence d'une connaissance fine des coûts de revient des produits.

La priorité doit donc être donnée aux efforts de productivité. Si la diversification des activités de l'EFS ne peut pas être critiquée par principe, elle ne doit pas conduire à limiter les réorganisations nécessaires dans le réseau.

6 Les dispositifs d'évaluation des politiques d'aides à l'emploi

Les crédits inscrits au budget du travail pour les aides à l'emploi (24,5 Md€ en loi de finances initiale pour 2004) représentent 1,5 % du PIB. Les compensations d'exonérations sociales constituent désormais le premier poste de ces aides.

L'enquête de la Cour a fait apparaître l'insuffisance, eu égard à ces enjeux, des dispositifs qui devraient permettre de mesurer l'impact des politiques mises en œuvre.

Leur évaluation repose principalement sur la direction de la recherche, des études et de la statistique (DARES) du ministère chargé de l'emploi. L'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) assure la collecte de certaines données ; il ne s'est que tardivement impliqué dans l'évaluation de la réduction du temps de travail. La direction de la prévision du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie est peu intervenue.

Plusieurs organismes de recherche, dont notamment le centre de recherches en économie et statistiques (CREST) lié à l'INSEE, sont dans la période récente à l'origine des travaux importants. Toutefois, l'accès trop limité des chercheurs aux données statistiques a nui au

nécessaire pluralisme des évaluations. Les dispositions législatives intervenues en 2004 devraient à cet égard apporter des améliorations sensibles.

L'évaluation des aides à l'emploi a également souffert de la dispersion des données statistiques nécessaires entre les différents opérateurs des politiques publiques, ainsi que de l'insuffisance de certaines de ces données. Ainsi, en matière de réduction du temps de travail, les enquêtes et fichiers administratifs existants n'apportaient pas toutes les informations utiles, ce qui a obligé à de délicates extrapolations.

Les priorités des autorités politiques vont aux analyses préalables le plus directement utiles à la prise de décision. Ces évaluations "ex ante" sont établies à l'aide de modèles de simulation perfectionnés.

En revanche, les évaluations ex post, plus riches d'enseignements mais plus longues et plus lourdes à réaliser, sont rares et n'occupent qu'une faible part dans la programmation de la DARES. Les études "ex post" ne sont, le plus souvent, que légères et partielles. De surcroît, les politiques publiques en ce domaine sont souvent infléchies ou

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

modifiées avant que leurs effets aient pu être complètement mesurés.

Enfin, quels que soient les efforts des administrations pour perfectionner les systèmes d'information et développer les études, leurs initiatives ne peuvent suffire à pallier l'absence d'un centre d'impulsion et d'animation extérieur, définissant les objectifs et les modalités de la démarche évaluative, puis assurant une discussion pluraliste des résultats.

En dehors de deux rapports d'ampleur limitée, le Conseil national de l'évaluation n'a mené dans le domaine de l'emploi qu'une seule grande évaluation, celle des aides aux emplois non marchands, qui présente des lacunes méthodologiques et où se décèle une influence excessive de la DARES. Le Conseil national de l'évaluation ne s'est intéressé ni aux allègements de charges ni à la réduction du temps de travail. Du fait de sa mise en sommeil, il n'existe plus aujourd'hui d'instance interministérielle d'évaluation des politiques de l'emploi.

Les conséquences de la situation observée se manifestent par la relative rareté et les résultats incertains des travaux visant à mesurer l'impact des mesures d'aide à l'emploi.

Ce sont les aides directes à l'emploi dans le secteur non marchand, en particulier, en leur temps, les emplois jeunes, qui ont fait l'objet des travaux les plus abondants. Toutefois, les résultats ne sont pas complètement concluants, faute notamment qu'aient été évalués les effets structurels des mesures sur l'activité, l'emploi et le chômage et qu'aient

été mis en parallèle les chances et le devenir professionnel de bénéficiaires et de non bénéficiaires comparables.

L'effet sur l'emploi des allègements de charges a donné lieu à plusieurs travaux d'évaluation scientifique. Leurs résultats sont très sensibles aux hypothèses théoriques qui en forment le support. L'effet en termes d'emplois créés des allègements en vigueur en 1997 a donné lieu en 2001 à cinq études dont les chiffres varient de 1 à 10. Il n'y a pas eu d'études systématiques des expériences étrangères ni d'études sectorielles.

L'effet sur l'emploi de la réduction du temps de travail a notamment donné lieu à une évaluation de la DARES. Mais celle-ci s'est heurtée à des difficultés importantes qui en ont limité la portée. Plusieurs autres travaux, dont une étude conduite en 2001 sous l'égide du commissariat général du Plan ont abouti à des résultats contrastés, affectés d'importantes incertitudes méthodologiques.

Ainsi, les pouvoirs publics ne sont pas en mesure d'apprécier de façon exhaustive et fiable l'impact des dépenses considérables engagées en faveur de l'emploi. Il n'est, a fortiori, pas possible d'assurer que l'effet positif global des mesures appliquées compense l'impact économique négatif des prélèvements obligatoires nécessaires pour les financer.

La Cour insiste sur l'urgence qu'il y a à corriger les défauts dont souffre l'organisation actuelle des travaux d'évaluation et à renforcer la demande d'évaluation.

7 Les spécificités d'EDF et leur traduction comptable

Le dernier contrôle de la Cour sur les comptes et la gestion d'EDF a été l'occasion d'un examen approfondi des problèmes et pratiques comptables de l'entreprise. Au delà des remarques, pour certaines déjà formulées par ses rapports précédents sur les provisions, le traitement comptable des concessions et les engagements de retraite, la Cour a mis un accent particulier sur les spécificités d'EDF, les évolutions de son référentiel comptable et leurs conséquences sur la comparabilité et l'évaluation des performances économiques et financières de l'entreprise.

Une des particularités de cette entreprise tient à l'ampleur de son parc de centrales nucléaires. Or, comme l'a montré le rapport public particulier que la Cour a récemment consacré à ce sujet, la production et l'utilisation de combustibles nucléaires sont assorties d'obligations de long terme dont la traduction comptable recèle difficultés et incertitudes. Les actifs de production génèrent un montant important de charges calculées : dotations aux amortissements et provisions pour démantèlement des installations. Les chiffrages de la dépense future et notamment celle qui concerne la gestion des déchets relève d'hypothèses

tenant à divers facteurs : durée des cycles concernés, technologie, prix, taux d'inflation et d'actualisation. Toute variation dans ces paramètres a, du fait des volumes financiers concernés, des répercussions significatives sur le compte de résultat comme sur le bilan de l'entreprise.

Par ailleurs, si son statut de concessionnaire a été abandonné pour le réseau de transport, il existe encore dans le domaine de la distribution. Or, ce statut, et donc ses modifications, emportent des conséquences importantes sur les comptes de l'entreprise.

Compte tenu des volumes financiers concernés, toute modification de méthode ou de présentation liée à l'évolution du référentiel comptable a aussi des conséquences majeures. A cet égard, la mise en œuvre des normes comptables internationales (IFRS), déjà largement anticipée en 2003 par EDF dans le souci déclaré de permettre une meilleure comparaison de ses comptes avec ceux de ses principaux concurrents européens, est un facteur de changement important.

La Cour, dans ses derniers contrôles, a émis l'avis que les comptes de l'électricien national étaient réguliers et sincères.

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

Elle a souligné le gros effort de fiabilisation et d'amélioration de ces comptes poursuivi par l'entreprise.

Pour autant, la situation des comptes d'EDF n'est pas stabilisée : la filialisation prévue du réseau de transport de l'électricité, la modification du régime des retraites, la possible externalisation des provisions pour abonder des fonds dédiés à la gestion des déchets ou au démantèlement, le retour d'expérience sur la durée de vie des équipements, l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables sont de nature à modifier la physionomie des comptes. Or ces évolutions interviendront dans un contexte lui-même mouvant du fait en particulier de la transformation récente du statut d'EDF, de son exposition à la concurrence, de l'ouverture prévue de son capital.

L'ensemble de ces changements ne manquera pas d'élever les exigences de transparence de ses nouveaux partenaires pour tout ce qui concernera le

domaine comptable. L'Etat, qui selon la loi a vocation à demeurer l'actionnaire majoritaire, aura à cet égard une responsabilité particulière dont les conséquences ne peuvent être sous-estimées car les marchés risquent de sanctionner sévèrement les obscurités ou les incertitudes pesant sur les résultats ou les charges à venir.

La Cour recommande donc que dès maintenant EDF utilise pleinement les annexes de ses comptes pour rendre la lecture de ceux-ci aussi claire et aussi peu contestable que possible. Elle recommande de même que l'entreprise, une fois achevée le passage aux normes IFRS de sa comptabilité, s'abstienne de procéder à des changements de méthode ou d'estimation trop fréquents, sauf s'ils sont dûment justifiés et bien expliqués.

8 L'évolution du groupe France Télévisions

Dans son rapport public 1998, la Cour avait été particulièrement critique sur la gestion de France Télévisions. Sept ans plus tard, à l'occasion du contrôle général des chaînes du groupe et de nombreuses autres filiales, la Cour a souhaité vérifier les conditions dans lesquelles la holding avait exercé son rôle de pilotage et orienté la stratégie du groupe.

La Cour observe en premier lieu que France Télévisions dispose désormais de la structure de tête qui lui manquait. La mise en place par la loi du 1er août 2000 d'une holding a permis de procéder à une remise en ordre financière et comptable qui s'imposait et d'entrer dans une logique orientée sur la performance. Ce changement a permis des synergies et des économies significatives et, depuis sa création, le résultat du groupe a toujours été bénéficiaire.

Plus encore, l'existence de France Télévisions en tant que groupe donne à la télévision publique une visibilité et une identité qui lui faisaient défaut. Face à des concurrents puissants mais disposant d'une seule chaîne hertzienne, France Télévisions offre une large gamme de chaînes (France 2, France 3,

France 5, RFO...) qui touche les publics les plus divers.

Mais ces premiers résultats encourageants ne répondent encore que très partiellement aux exigences d'un groupe confronté à une concurrence sévère et doivent être parachevés dans trois domaines au moins.

Tout d'abord, le groupe France Télévisions devrait être en mesure d'assumer pleinement les responsabilités d'actionnaire de référence pour toutes les filiales qu'il contrôle. Tel n'est pas le cas aujourd'hui pour TV5, CFI et ARTE. Ensuite, la maîtrise des dépenses de personnel constitue un impératif, leur progression au cours de ces dernières années ayant été supérieure à celle des autres charges comme à celle des ressources. Le cadre conventionnel actuel qui régit les relations avec le personnel constitue par ailleurs un sérieux frein pour la prise en compte des changements technologiques et des nouveaux métiers. Enfin, sans remettre en cause le choix d'une organisation qui responsabilise les dirigeants des principales chaînes et filiales, le pouvoir d'arbitrage et de coordination de la holding doit être renforcé. La complémentarité entre les

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

chaînes impose que France Télévisions dispose de procédures de contrôle, d'alerte et de sanction pour tenir le coût des grilles.

La Cour constate en second lieu que la stratégie de France Télévisions au cours de ces dernières années a été profondément perturbée par l'incertitude pesant sur le niveau de ressources publiques qui lui sont affectées. Après avoir misé au milieu des années quatre-vingt dix sur le marché du satellite - mais en y entrant tardivement et sans avoir les moyens financiers nécessaires pour s'y développer - France Télévisions s'en est dégagé. Le groupe public ne peut plus compter sur ces chaînes pour compenser la diminution d'audience tendancielle de toutes les chaînes hertziennes. Puis, alors que le déploiement sur la télévision numérique terrestre (TNT) d'une large offre publique constituait l'axe majeur du contrat d'objectifs et de moyens signé en 2001 avec l'Etat, France Télévisions a dû prendre acte de la décision de l'Etat de différer la mise en œuvre de la TNT et revoir par ailleurs à la baisse, pour des raisons financières, son offre de programmes.

L'abandon de fait du contrat d'objectifs et de moyens actuel et le report sine die d'un nouveau contrat avec l'Etat placent le groupe public dans

la situation difficile d'avoir à mettre en œuvre une série de décisions gouvernementales sans avoir l'assurance de disposer des ressources nécessaires. Cette situation constitue un handicap sérieux.

Cette hypothèque demeure pour le proche avenir, France Télévisions étant confronté à une progression de ses dépenses aussi rapide que celle des recettes. La diversité de l'offre de programmes à financer a pour effet que le coût de la grille de l'ensemble des chaînes évolue selon une tendance qui ne peut être très inférieure à celle de ses concurrents privés. Or, c'est l'identité de la télévision publique qui se trouverait affectée si les chaînes n'étaient plus en mesure de toucher les publics divers qui sont les leurs.

Les hésitations et changements stratégiques de ces dernières années reflètent d'abord la situation des finances publiques et la difficulté de l'Etat actionnaire à arbitrer entre les options possibles. Pour la Cour, les autorités politiques doivent apprécier sans trop attendre si un effort supplémentaire doit être demandé aux contribuables par le biais de la redevance ou si la rigueur des temps impose de revoir le périmètre de la télévision publique ou d'en réduire les ambitions en termes de programmes.

9 L'union nationale des associations familiales (UNAF)

L'UNAF est une association très atypique : son existence, ses missions et son financement sont fixés et garantis par la loi. Elle est chargée de promouvoir, défendre et représenter les intérêts des familles vivant sur le territoire français, quelles que soient leurs croyances ou leur appartenance politique. Elle fédère des unions départementales auxquelles adhèrent librement des associations familiales relevant elles-mêmes de divers mouvements familiaux.

La responsabilité qui lui est ainsi confiée et le privilège de financement public dont elle jouit auraient dû conduire tant les pouvoirs publics que l'UNAF elle-même à mettre en place des mécanismes garantissant une utilisation optimale des fonds publics. A l'issue de son précédent contrôle en 1986, la Cour avait relevé une application incorrecte des règles régissant le fonds spécial et un train de vie excessif de l'UNAF. Le contrôle effectué en 2003 a permis de constater que les mesures récemment prises par les dirigeants ont permis une amélioration de la gestion, mais qu'elles s'avèrent encore insuffisantes. En outre, les pratiques contestées en matière de modalités de financement persistent.

La Cour a observé en premier lieu que l'attribution de fonds publics à l'UNAF devrait être subordonnée à une meilleure représentativité de l'association, la France rurale étant actuellement sur représentée.

S'agissant des ressources, la Cour observe que les modalités de financement assurent à l'UNAF un financement confortable et croissant avec la masse des prestations familiales (25 M€ en 2003) qui est versé sans définition préalable d'objectifs ni justification d'emploi. Non seulement l'assiette est naturellement dynamique, mais sa définition a été élargie par rapport à la lettre des textes telle qu'interprétée par le Conseil d'Etat. Le taux de prélèvement a été augmenté sans la justification d'un élargissement des missions. Enfin, tant la répartition du fonds spécial que les modalités de versement aux unions et mouvements familiaux étaient, faute d'avoir été mises à jour, opérées de façon irrégulière par l'Etat et l'UNAF. Les régimes de sécurité sociale financeurs ne sont pas associés à cette répartition.

S'agissant des comptes et de la gestion, la Cour observe que la traduction du fonds spécial dans les comptes de

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

L'UNAF n'est pas claire, ce qui empêche d'en suivre la consommation. Elle constate enfin une gestion peu rigoureuse : son aisance financière semble avoir dispensé l'UNAF pendant longtemps de mettre en place un suivi budgétaire et des procédures de maîtrise des coûts.

Le contrôle de l'UNAF a donc montré de multiples défaillances, tant de la part de l'Etat que de l'association elle-même. La Cour estime que l'Etat devrait déléguer à la CNAF, qui fédère l'ensemble des finances de la branche famille, la mise en œuvre et le contrôle du fonds spécial. Mais la forte présence de

l'UNAF au sein des instances des organismes de sécurité sociale et surtout de la CNAF n'est pas de nature à faciliter cette évolution. Par ailleurs, les textes devaient préciser les missions confiées à l'UNAF et encadrer plus strictement le niveau de son financement sur fonds publics. Une convention entre l'UNAF et les régimes financeurs devrait définir les modalités de versement et de contrôle des fonds attribués. Les dispositions figurant dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2005 tendent à répondre partiellement aux observations de la Cour.

10 Les libéralités, ressources de la générosité publique

Les organismes faisant appel à la générosité publique se signalent principalement par leurs opérations de collecte de dons. Cependant les libéralités, dont les legs constituent la part principale, représentent en 2002 un flux important de recettes, 30 % des ressources issues de la générosité publique pour les 62 organismes dont les comptes ont pu être communiqués à la Cour.

La pérennisation, voire le développement de ce type de ressources, impliquent que le donateur ou le testateur potentiel ait l'assurance que sa volonté sera rapidement et sûrement exécutée. Pour faire face à cette exigence légitime, la Cour considère que le régime juridique et administratif qui s'applique aux libéralités doit être assoupli et que la recherche, par les organismes, d'une plus grande efficacité dans leur gestion est indispensable.

Le régime des libéralités perçues par les personnes morales a été construit à partir de la seconde moitié du XIX^{ème} siècle autour du principe de l'autorisation administrative préalable, dans le souci d'assurer un équilibre entre les droits des organismes bénéficiaires et l'intérêt des familles.

Or, l'application de ce principe se traduit aujourd'hui, compte tenu du nombre et de la complexité des dossiers, par des délais de plusieurs mois, parfois de plusieurs années, avant que les organismes puissent entrer en possession d'une libéralité. Pour les six organismes que la Cour a examinés et dont cinq sont du ressort de la préfecture de Paris, les délais constatés étaient en moyenne supérieurs à deux ans.

En outre, les préfectures, confrontées à un stock important de dossiers en attente (une année pour la préfecture de Paris), ne sont pas en mesure d'assurer le contrôle du respect des conditions fixées par les arrêtés préfectoraux.

Enfin le traitement juridique et l'appréhension des contrats d'assurance vie, dont l'importance est croissante dans le volume des libéralités, soulèvent des difficultés spécifiques.

La Cour a pris acte de l'annonce par le ministère de l'intérieur de la simplification du régime juridique des libéralités.

Par ailleurs, dans l'ensemble, les organismes gèrent ces ressources dans des conditions satisfaisantes, mais des

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

progrès peuvent être accomplis sur plusieurs points :

- l'application de la réglementation comptable : tous les organismes ne se sont pas encore mis en conformité avec les dispositions du nouveau plan comptable des associations, pourtant obligatoire depuis 2000 ;

- le suivi administratif et financier : les déficiences les plus caractéristiques concernent les systèmes informatiques.

La Cour incite à cet égard les organismes à grouper leurs efforts, des démarches dispersées pouvant se révéler coûteuses et peu adéquates ;

- les relations avec les testateurs : les représentants des organismes étant conduits à avoir des relations avec eux, il est indispensable que les organismes édictent en la matière des règles de déontologie et qu'ils en assurent le respect.

11 Les services départementaux d'incendie et de secours (SDIS)

La loi du 3 mai 1996, relative aux services d'incendie et de secours, a substitué à la logique d'organisation communale une logique départementale. Cette départementalisation a eu comme objectif la coordination et la rationalisation de la lutte contre l'incendie et des secours en optimisant les moyens mis en œuvre et en renforçant les solidarités locales.

Les chambres régionales des comptes constatent que les ambitions n'ont pas été pleinement satisfaites.

Les interventions des SDIS ont beaucoup évolué. La lutte contre l'incendie, compétence exclusive des SDIS, est devenue très minoritaire, alors que le secours à victime, mission partagée avec d'autres services représente 4 interventions sur 10. Mais si la nature des interventions est connue, les autres données nécessaires à caractériser plus finement l'activité des SDIS et permettre une meilleure adaptation des moyens aux missions ainsi que la mesure des performances du service, comme l'évaluation des moyens mobilisés et la durée de chaque intervention, sont encore parcelaires ou inexistantes.

Le schéma départemental d'analyse et de couverture des risques (SDACR)

que chaque SDIS doit élaborer n'a pas été, en général, l'outil d'une évolution significative. L'implantation géographique des centres de secours et les délais d'intervention sont restés inchangés. L'adéquation des matériels aux risques incendie est prévue, mais les schémas n'ont pas traité de façon approfondie l'organisation des services en fonction des secours à victime. L'absence d'un dispositif d'évaluation risque de peser sur les conditions de la révision de ces schémas.

Le regroupement des centres de traitement de l'alerte (CTA) et l'organisation d'un centre opérationnel d'incendie et de secours (CODIS) pour assurer la coordination des interventions ont été un des premiers efforts d'investissement lourd. Cependant, très peu de services ont saisi l'opportunité de regrouper le CTA avec les centres de réception et de régulation des appels, le "15". La Cour note que les niveaux de "détresse vitale" ou de "secours d'urgence" devraient être caractérisés de façon identique afin de faciliter l'organisation de la réponse aux appels d'urgence.

Certaines des interventions des SDIS, notamment lors des secours à victimes, donnent lieu à des participations

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

financières des bénéficiaires. Quelle que soit la situation, mise à disposition de moyens en faveur des centres hospitaliers, suppléance d'une carence des ambulanciers privés ou réponse à la demande des personnes privées ou publiques, la prise en charge financière, quand elle existe, est toujours inférieure au coût réel supporté par le SDIS.

Au cours des cinq années qui ont suivi la publication de la loi de 1996, les budgets des SDIS ont connu dans l'ensemble un accroissement important. De fait, les charges ont été sous-estimées lors des premiers transferts. Les charges de gestion administrative n'étaient pas isolées dans le budget de chaque collectivité. Les transferts des agents communaux administratifs et techniques n'ont pas été à la hauteur des besoins. La diversité des moyens techniques mis en commun et la nécessité de conforter la sécurité ont conduit à renouveler et à compléter les matériels mis à la disposition des SDIS. Les créations nettes d'emploi, notamment pour intégrer les sapeurs-pompiers volontaires ont été un autre motif d'augmentation des budgets. Les mesures statutaires nouvelles, les revalorisations de la carrière des sapeurs-pompiers et les effets de l'aménagement et de la réduction du temps de travail s'y sont ajoutés.

Doit être souligné l'importance de l'effectif des sapeurs-pompiers volontaires, qui représente 80 % de l'effectif des SDIS. Leur présence permet le maillage actuel en centres de secours. Mais l'intégration d'une partie d'entre eux aux corps départemental et la réduction

significative des engagements de volontaires depuis plusieurs années font craindre une difficulté à terme pour répondre aux sollicitations de la population. Par ailleurs, la Cour note le paradoxe créé par la limitation de la disponibilité des sapeurs-pompiers professionnels par la réglementation soucieuse de préserver un haut degré de vigilance, alors même qu'ils peuvent souscrire des contrats de sapeurs-pompiers volontaires en complément de leur temps de travail.

Malgré les charges qui ont accompagné la départementalisation, les chambres régionales des comptes estimaient que la situation financière de la plupart des SDIS, au 31 décembre 2001, était saine. Cependant, elles constatent aussi que le renouvellement des équipements et la rénovation des casernes prévus dans les plans d'équipement ainsi que le nouveau régime de retraite accordé récemment aux sapeurs-pompiers professionnels conduiront à un accroissement important de charges.

Cet accroissement interviendra à un moment où le montant global annuel des contributions des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale aura été limité. Les SDIS devront donc maîtriser leurs dépenses, pour cela se doter d'outils de contrôle de gestion qui n'ont que rarement été développés. Ils devront aussi s'interroger, avec les départements, sur l'évolution de leurs ressources financières.

12 Les comités régionaux du tourisme du "Grand Est"

Dans son rapport public de 1992, la Cour des comptes, à la suite d'une enquête menée par huit chambres régionales des comptes, avait constaté que l'action publique en matière de soutien et de développement du tourisme était dispersée entre de multiples acteurs et souvent peu efficace.

Douze ans plus tard, les chambres régionales des comptes des cinq régions du "Grand Est" (Alsace, Bourgogne, Champagne Ardenne, Franche-Comté, Lorraine) ont procédé au contrôle des comités régionaux du tourisme (CRT). La création d'un CRT par région est obligatoire depuis la loi du 3 janvier 1987 et les budgets de ces organismes sont en forte croissance depuis dix ans.

Les comités régionaux ont conçu leurs actions souvent de façon très indépendante, dépensant des sommes importantes dans des opérations mal maîtrisées ou à l'efficacité très incertaine. Ils ont eu un fonctionnement coûteux notamment en matière de personnel et de déplacements. La coopération entre les différents organismes agissant dans le domaine touristique n'a pas été suffisamment organisée.

Les orientations des politiques menées au niveau des régions en matière de tourisme restent mal définies. L'absence ou les insuffisances des schémas régionaux de développement du tourisme et des loisirs ne permettent pas d'orienter l'action des autres collectivités ni des autres acteurs (comités départementaux du tourisme, offices de tourisme d'une commune ou d'un groupement de communes).

La loi du 31 décembre 1992 avait prévu des conventions avec les autres collectivités territoriales concernées pour la mise en place des actions répondant aux objectifs du plan régional et aux modalités de mise en œuvre du schéma régional. Elle reste mal appliquée et la coordination voulue par le législateur se transforme le plus souvent en concurrence des compétences. De ce fait, les différentes structures sont à l'origine d'interventions désordonnées, en particulier sur les marchés extérieurs et en matière de diffusion d'informations.

Une clarification des politiques menées par les régions et leurs CRT s'impose aussi pour permettre une application réelle de la loi du 13 août 2004 qui, sans trancher sur la réparti-

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

tion des compétences entre les nombreux intervenants, dispose que les missions des offices de tourisme communaux ou intercommunaux, en matière d'accueil et d'information des

touristes ainsi que de promotion touristique, doivent être assurées en cohérence avec le comité départemental et le comité régional du tourisme.

13 La fiabilité des comptes des collectivités territoriales

Même si les principes de base sont analogues, les comptes des collectivités territoriales et de leurs établissements publics sont établis selon des règles, fixées par instructions ministérielles, qui diffèrent de celles applicables aux entreprises ou à l'Etat. Les instructions comptables en vigueur ne sont pas homogènes d'une catégorie de collectivités à l'autre.

A la différence de l'Etat, la plupart des opérations traduisant l'application des principes comptables généraux dans les administrations locales sont intégrées dans la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires. Les opérations de fin d'exercice qui en découlent permettent le passage d'une simple comptabilité de caisse (encaissements - décaissements) à la comptabilité générale.

Les chambres régionales des comptes ont renforcé leurs contrôles sur la fiabilité des comptes produits aussi bien par les ordonnateurs que par les comptables et en livrent les premiers enseignements : la réglementation est assez souvent mal appliquée ; dans certains domaines, elle est à revoir.

Les résultats d'un exercice sont parfois surévalués. Les méthodes utilisées sont aussi variées que critiquables : la

perte découlant du caractère irrécouvrable d'une créance est constatée avec retard ; des factures reçues de fournisseurs sont enregistrées après un délai contraire à la règle du rattachement des charges à l'exercice (pratique des "factures dans les tiroirs") ; les possibilités d'étalement de charges offertes par la réglementation sont utilisées abusivement ; enfin, des produits de cession d'actif sont indûment affectés à la couverture de dépenses de fonctionnement. De telles anomalies sont fréquentes.

La connaissance de leur patrimoine par les collectivités reste très insuffisante. Pourtant, la réforme par étapes des instructions comptables applicables au secteur local avait parmi ses ambitions la mise en place de procédures d'inventaire fiables et l'introduction progressive d'un amortissement des immobilisations. L'année 1999 aurait dû voir l'achèvement des inventaires et du recensement des travaux réalisés sur les immobilisations. Cette échéance n'a que rarement été tenue. Ce constat est préoccupant, car les normes comptables internationales renforcent les exigences dans le domaine patrimonial.

En outre, la gestion financière des collectivités et des établissements

Le rapport public annuel 2004

Observations des juridictions financières

publics locaux est soumise à un principe d'équilibre budgétaire strict. Bien des distorsions constatées par les chambres régionales des comptes dans l'application des règles comptables résultent de tentatives pour contourner cette contrainte : constater une charge pour satisfaire à une règle comptable implique en effet de dégager une recette équivalente. La combinaison de normes budgétaires et de normes comptables conduit la réglementation comptable à des solutions de compromis. C'est en matière de provisions que cette conciliation soulève le plus de difficultés en raison des conséquences budgétaires à retardement qu'elle peut avoir.

Enfin, le principe de comptabilisation en droits constatés, joint à l'interdiction de présenter un budget en déficit, peut conduire à ne pas enregistrer des dettes et contrevenir ainsi à l'exigence de fiabilité des comptes. Ainsi, la comptabilisation tronquée de certaines opérations masque parfois pendant plusieurs exercices des situations déséquilibrées. La Cour considère que la conciliation des principes comptables et budgétaires doit passer par la réglementation et exclure les accommodements au cas par cas. Il conviendrait donc de rendre possible l'apparition d'un déficit en fin

d'exercice pour inscrire les dotations budgétaires nécessaires et faire apparaître des résultats exacts.

La bonne application des règles comptables est essentielle pour apprécier correctement la situation financière et patrimoniale des collectivités. La responsabilité dans ce domaine incombe, certes, aux comptables publics, mais elle ne peut être engagée à l'égard de ceux-ci en raison d'erreurs dans la comptabilisation des opérations de fin d'exercice.

La responsabilité en ce domaine est avant tout celle des ordonnateurs puisqu'ils sont chargés de la comptabilité d'engagements. Or, celle-ci n'est pas toujours tenue ou, lorsqu'elle existe, elle ne l'est pas selon les règles en vigueur.

La Cour conclut ses observations en notant que les comptabilités des différentes catégories de collectivités et d'établissements publics locaux présentent chacune des particularités. Certaines ne s'expliquent que par l'échelonnement de la parution des instructions comptables. Ne devraient subsister que des différences facilement explicables. La rénovation du plan comptable général entreprise sous l'égide du conseil national de la comptabilité devrait être une incitation supplémentaire en ce sens.