



HAL
open science

Règles de comptabilité publique, droit des marchés publics et management public :Réflexions sur les dimensions économiques et juridiques du contrôle de la dépense publique

Thierry Kirat, Frédéric Marty

► To cite this version:

Thierry Kirat, Frédéric Marty. Règles de comptabilité publique, droit des marchés publics et management public :Réflexions sur les dimensions économiques et juridiques du contrôle de la dépense publique. 17ème conférence annuelle de la Society for the Advancement of Socio-Economics (Budapest, 30 juin-2 juillet 2005)., Jul 2005. halshs-00004205

HAL Id: halshs-00004205

<https://shs.hal.science/halshs-00004205>

Submitted on 19 Jul 2005

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

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

**Règles de comptabilité publique, droit des marchés publics et management public :
Réflexions sur les dimensions économiques et juridiques du contrôle de la dépense
publique¹**

Thierry Kirat
Chargé de Recherche CNRS
Institut de recherche interdisciplinaire en socio-économie
Université de Paris-Dauphine
thierry.kirat@dauphine.fr

Frédéric Marty
Chargé de Recherche CNRS
Groupe de Recherche en Droit, Economie et Gestion
Université de Nice Sophia-Antipolis
Chercheur Associé à l'OFCE
frederic.marty@idefi.cnrs.fr

Abstract : Public Accounting, Procurement Regulation, and Public Management : reflections into the legal and economic conditions of public spending control

The paper addresses the connections between public accounting, procurement regulation and public management. The starting point is the poor performance of cash accounting as a way to tackle cost overruns and delays in procurement contracts. This can be explained by the specific rationale of cash accounting: as the accounting face of authorization acts, it closer to an administrative/political rationale than to an economic one: the conventional public accounting systems have been set up in order to deliver to the Parliament and administrative agencies a budgetary kind of information. The paper expands on the reasons why the public accounting information system is unsuited to public contract management. It then argue that the implementation of new procurement contracts, such as Public-Private Partnerships in a unchanging public accounting system, is a dead-end. As a matter of fact, PPP can induce additional risks if the accounting framework is unsuited. Finally, the paper explores some key issues of implementing an accrual accounting framework for both procurement and public management.

¹ Ce texte a été présenté à la 17^{ème} conférence annuelle de la Society for the Advancement of Socio-Economics (Budapest, 30 juin-2 juillet 2005). Nous remercions les participants à la session Accounting and Economics - I: Accounting, State, and Public Policies de leurs commentaires.

Notre propos porte sur la mise en évidence les interrelations entre les difficultés rencontrées dans la mise en œuvre et dans le contrôle de l'exécution des contrats publics et l'utilisation par la comptabilité publique d'une comptabilité de caisse. L'objet principal de cette comptabilité de flux tient plus au contrôle de la régularité formelle des engagements budgétaires qu'à l'évaluation de l'opportunité et de la performance économiques des contrats publics.

Dans un contexte de "stress fiscal", lié notamment à la maîtrise des déficits publics dans le cadre du Pacte de stabilité et de croissance et aux exigences des administrés en termes de performance et de transparence de la dépense publique, il apparaît indispensable que les pouvoirs publics se dotent d'un système comptable leur permettant d'évaluer, sur l'ensemble de leur cycle de vie, le coût de revient des équipements faisant l'objet d'une acquisition publique. Or, une information comptable construite en vue de la vérification de la régularité de la consommation des crédits votés par le Parlement en fonction des catégories budgétaires ne peut rendre compte des coûts contractuels liés à chaque marché ; elle ne peut fournir aux acheteurs publics les données indispensables à leur suivi et à leur maîtrise².

Face aux difficultés de maîtrise des coûts dans les contrats d'acquisition traditionnels, les contrats de partenariats sont communément présentés comme susceptibles d'apporter des réponses aux dérives constatées en matière de marchés publics dans la mesure où leur caractère global et forfaitaire garantit théoriquement l'acheteur public contre tout risque de dérives des coûts. De la même façon, le partage des risques entre partenaires privés et publics est censé permettre de responsabiliser les cocontractants de l'Etat en cas de retards de mise en service de l'actif support de la prestation. En effet, les flux de paiements de l'Etat ne sont déclenchés que lors de la délivrance du service. De façon plus générale, l'adjonction de clauses incitatives au contrat permet d'intéresser le prestataire privé aux objectifs de performance et de qualité que le partenaire public a spécifié contractuellement. Enfin, le contrat de partenariat participe d'une logique de rationalisation de la dépense publique dans la mesure où la décision d'y recourir doit faire l'objet d'une évaluation économique préalable qui prend la forme, dans le cas britannique, de différents tests, tels la valeur du projet pour le contribuable (*value for money*), le transfert de risque et la soutenabilité des engagements pour l'acheteur public (*affordability criterion*). Notons que ce dernier critère permet de s'assurer que la collectivité publique qui s'engage dans un contrat de partenariat sera bien en mesure de faire face aux engagements de paiements tout au long de la période contractuelle³.

Or, la mise en œuvre des contrats de partenariat à cadre comptable public inchangé pourrait s'avérer porteuse de nouveaux risques de dérives. Ces dernières pourraient notamment naître de la difficulté de maîtriser des engagements contractuels pluriannuels et d'en apprécier le coût sur une base inter-temporelle dans le cadre de l'annualité budgétaire. Elles pourraient, de la même façon, être liées à la quasi-impossibilité de comparer offres publiques et privées, dans la mesure où l'information budgétaire ne permet pas de déterminer le coût de revient d'une fonction donnée réalisée en régie. Il apparaît donc qu'un développement efficace de tels contrats suppose la mise en place (aux côtés de la

² Kirat T., Bayon D. et Blanc H., (2003), *Maîtriser les coûts des programmes d'armement : Une analyse comparative de la réglementation des marchés industriels d'armement en France, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis*, Les Rapports de l'Observatoire Economique de la Défense, La Documentation Française, Paris, 348p.

³ Le contrat de PFI de l'hôpital de Dartford et de Gravesham illustre le cas dans lequel les annuités dépassaient les capacités de paiements de l'organisme public.
National Audit Office, (1999), *The PFI Contract for the New Dartford and Gravesham Hospital*, House of Commons, n° 423, session 1998-1999.

comptabilité d'engagements traditionnelle) d'une comptabilité patrimoniale permettant de déterminer l'opportunité du recours à un partenariat public privé, d'en mesurer l'impact financier pour la collectivité publique et d'en contrôler d'éventuelles dérives. La comparaison du développement des contrats de partenariats au Royaume-Uni montre qu'il est nécessaire d'accompagner la mutation des règles de la commande publique par une réforme de l'information comptable publique.

Pourtant, une telle refonte du système comptable et budgétaire public peut elle-même générer de nouveaux risques si la nature de l'information comptable ne fait pas l'objet d'une réelle réflexion et si la diversité de ses destinataires n'est pas prise en considération. En ce sens, nous verrons, dans notre 3^{ème} partie, que l'adoption d'une comptabilité patrimoniale ne saurait être tenue pour neutre, du fait du caractère performatif de l'information comptable. La comptabilité revêt en effet le caractère d'une *convention d'évaluation instituée*⁴. A ce titre, tout changement de l'information comptable traduit non seulement une évolution sur la nature de son destinataire principal, mais s'avère, de plus, susceptible d'orienter les conclusions qui pourraient découler de la consultation des documents de synthèse comptables. En effet, la traduction comptable de l'activité d'une entité économique, n'est jamais neutre : « *Although portrayed as being essentially descriptive, financial reports are subjectively constituted and interpreted* ». ⁵

Le risque serait de voir se substituer à une information comptable axée sur les besoins des Parlements (les apporteurs de ressources fiscales) une information exclusivement construite en fonction des besoins des apporteurs de ressources privées (i.e. les souscripteurs de la dette publique, en d'autres termes les marchés financiers). Or, les défis qui se posent à la commande publique nécessitent une information comptable construite en fonction des nécessités de la décision publique et du suivi de son exécution. Un système comptable principalement orienté vers le contrôle de la solvabilité de l'emprunteur public pourrait potentiellement léser les intérêts des autres *stakeholders* aux premiers rangs desquels les générations présentes et futures, à la fois en qualité de contribuables mais aussi de consommateurs de biens publics.

I. Comptabilité de caisse et difficultés rencontrées par les contrats publics

Un diagnostic sur la structure, le contenu et la portée du modèle de base de la comptabilité publique s'impose préalablement à l'examen des modalités et des enjeux des réformes budgétaires introduites au Royaume-Uni à la fin des années 90, en France par la loi organique relative aux lois de finances de 2001.

I.1 - La comptabilité publique : institution politique ou institution économique ?

Il est important de noter que, comme toute institution humaine, la comptabilité publique est une construction sociale dont l'émergence répond à des fonctions précises⁶. En la matière, le comptabilité publique est fonctionnellement liées à la logique régaliennne de mesure des recettes et

⁴ Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), *Dérives du capitalisme financier*, Albin Michel Economie, Paris, 394p.

⁵ Mc Sweeney B., (1997), "The Unbearable Ambiguity of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, volume 22, n° 7, pp. 691-712.

⁶ L'observation d'Alain Desrosières selon laquelle la statistique publique est le produit d'une « co-construction mutuelle » résultant de la rencontre d'une représentation économique du monde, du type d'intervention légitime de l'Etat et de mesures statistiques de variables sur lesquelles porte l'action de l'Etat, peut être étendue à la comptabilité publique.

Desrosières A., (2001), *Formes d'Etat et figures de l'intervention économique : la naissance d'un nouveau langage statistique, entre 1940 et 1960*, INSEE, Paris.

des dépenses de l'Etat. Détenteur du monopole fiscal, l'Etat dispose de la capacité de financer les acquisitions publiques à partir de ressources dont l'engagement repose sur des procédures administratives et, surtout, politiques : *la comptabilité publique est la facette technique de la gestion des finances publiques*. Alors que la comptabilité privée est intimement liée au développement du capitalisme marchand et à la mesure des ressources générées par des actifs constituant une charge, donc à la mesure du capital, la comptabilité publique d'encaissements/décaissements est le reflet d'une logique différente : administrative et politique. Elle est organiquement comme fonctionnellement liée aux autorisations de dépenses sur le budget de l'Etat donnée par les lois de finances, proposées par le gouvernement et avalisée par le Parlement. Elle a été en France régie par une ordonnance de 1959⁷ jusqu'à sa réforme en août 2001 par la loi organique relative aux lois de finances⁸.

Dans ces conditions, la comptabilité publique établit un ensemble de catégories de mesure structurées par, en amont, la procédure budgétaire (vote de la loi de finances initiale et de la loi rectificative en cours d'année civile) et, en aval, les compte rendus d'exécution budgétaire :

*“Government accounting was originally designed primarily to ensure the performance of transactions authorized by the budget. As such, it was an accounting system that differed from the model adopted by the private sector”*⁹.

La comptabilité publique n'a pas été conçue comme une technologie immatérielle de gestion des actifs de l'Etat, encore moins comme un outil au service de l'évaluation économique et comptable de l'exécution des contrats publics. La raison ultime de la comptabilité publique, plus précisément des comptes nationaux, est de faire apparaître, annuellement, le solde général de la loi de finances, c'est-à-dire de mesurer ce que l'Etat devra emprunter, après amortissement de la dette à moyen à long terme, pour combler une éventuelle différence entre recettes et dépenses¹⁰. Nous reviendrons sur ce dernier point plus loin. Pour l'heure, il nous faut préciser la nature des catégories de mesure produites au sein de la comptabilité publique.

Les catégories de la comptabilité publique

Chaque département ministériel dispose au terme du vote de la loi de finances de supports budgétaires de deux types : des autorisations de programme (ordonnance de 1959) qui ne constituent pas des moyens de règlement de la dette de l'Etat envers ses fournisseurs mais un volume de dépenses plafonnées allouées à tel ou tel emploi (les salaires des fonctionnaires, les dépenses de fonctionnement, les dépenses d'investissement). Le moyen de règlement est constitué par des crédits de paiement, qui en théorie doivent rester dans les limites des autorisations de programme dans le cours de l'année d'exécution budgétaire.

Les prévisions de dépenses de l'Etat accordées par le Parlement sont structurées dans une nomenclature budgétaire qui articule, du plus général au particulier, des titres, chapitres et articles budgétaires. Le principe de base en comptabilité publique est le principe de spécialité, partiellement réformé par la loi organique de 2001 qui établit la possibilité d'une « fongibilité asymétrique » : sous réserve de cette possibilité, toute ligne budgétaire, en tant que produit de l'autorisation de dépense donnée par le Parlement, doit être exclusivement allouée à la destination qui lui a été donnée. Les modifications d'affectation des crédits budgétaires sont certes possibles

⁷ Ordonnance relative aux lois de finances du 2 janvier 1959.

⁸ Loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001.

⁹ IFAC Public Sector Committee, (2002), “The Modernization of Government Accounting: The Current Situation, The Issues, the Outlook”, *Occasional paper* by Lionel Vareille and Philippe Adhémar.

¹⁰ Rivoli J., (1980), *Le budget de l'Etat*, Seuil, coll. Points-Economie, Paris, p. 46.

et régulièrement pratiquées, mais elles doivent suivre une procédure légale et administrative précise.

La philosophie de la structure nomenclature budgétaires est d'être l'expression technique de la programmation de la dépense publique ; or, comme la Cour des comptes française a eu l'occasion de le souligner à de nombreuses reprises, la réalisation de la dépense publique par des entités publiques se fait dans des conditions très éloignées de la nomenclature budgétaire¹¹. En d'autres termes, les entités publiques se dotent, de manière officieuse, de nomenclatures et d'outils de gestion de qualité inégale, qui ne jamais articulés rationnellement et officiellement à la nomenclature budgétaire. Un écart important sépare la logique de la programmation budgétaire de celle de la gestion des crédits par des entités publiques qui recourent à des achats auprès du secteur marchand.

Le règlement des achats publics s'opère au terme d'une série d'opérations de nature procédurale et formelle/légale

L'achat public suppose la passation de contrats avec des fournisseurs de biens, de services, de travaux, etc. C'est l'objet de droit des marchés publics, qui ne fonctionne pas indépendamment de la comptabilité publique. En l'effet, l'Etat devant payer l'acquisition de biens ou services, le règlement de cette dette s'inscrit dans un cadre institutionnel dont on doit souligner la double nature, procédurale et formelle/légale.

Aucune dépense publique ne peut être réglée si elle n'a pas été régie par une série d'opérations successives : la dépense doit avoir été préalablement engagée, avant d'être liquidée et que soit réalisé son ordonnancement, c'est-à-dire le paiement monétaire au créancier.

L'engagement de la dépense est un acte par lequel un organisme public reconnaît l'existence d'une obligation créatrice de charges. L'engagement est d'une double nature : juridique et comptable. L'engagement juridique est l'acte par lequel l'organisme public crée, ou constate à son encontre, une obligation de laquelle découlera une charge. C'est le cas lorsqu'un marché public est passé : le contrat crée une obligation et une charge pour le service acheteur ; l'engagement comptable est une opération consistant, pour le comptable public, à bloquer en comptabilité une somme correspondant aux dépenses qui résulteront des engagement juridiques. On doit noter que ces deux types d'engagements ne relèvent pas des mêmes compétences : l'engagement juridique est réalisé par la personne responsable du marché, l'engagement comptable par le comptable public.

La deuxième étape procédurale est celle de la liquidation de la dépense : elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette de la personne publique et d'en arrêter le montant. Enfin, l'étape ultime est celle du paiement de la dépense, qualifiée d'ordonnancement. Cette opération consiste à produire un acte administratif donnant, conformément au montant arrêté par le service liquidateur, un ordre de paiement. L'ordonnancement peut être réalisé soit par un ordonnateur principal, soit par un ordonnateur secondaire qui dispose d'un mandat de délégation sur certains crédits.¹²

¹¹ Cour des Comptes, (1997), *La gestion budgétaire et la programmation au ministère de la défense*, Rapport public particulier.

¹² Il faut souligner que nombre de dépenses publiques peuvent être réglées selon des procédures spéciales, différentes de celle qui viennent d'être décrites : il s'agit de dépenses payables sans ordonnancement, et dont la liquidation est faite directement par le comptable payeur. Il s'agit pour l'essentiel des traitements des fonctionnaires, mais aussi des remboursements d'impôts, de frais de justice, des pensions civiles et militaires, des dépenses d'aide sociale, etc. Mais elles ne concernent en aucun cas la dépense en capital.

Le paiement de la dette de l'Etat contractée à l'occasion de l'acquisition de biens ou services est par ailleurs soumis à un ensemble de contrôles de nature, eux aussi, procédurale et légale/formelle. Deux types de contrôle sont en effet exercés :

- un contrôle *a priori* est exercé par le contrôleur financier, dont la mission n'est pas d'évaluer l'opportunité ni les conditions économiques du contrat, mais sa régularité avec la réglementation budgétaire et administrative (disponibilité des crédits, imputation sur le chapitre convenable, etc.) ;
- un contrôle *a posteriori* est exercé par le comptable public, chargé du paiement des dépenses après leur ordonnancement. La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable est en effet une dimension clé du droit budgétaire français. A l'instar du contrôleur financier, le comptable public contrôle la régularité de la dépense ordonnée et sa conformité à la réglementation : il ne peut régler une dépense que s'il dispose des pièces appropriées, notamment l'attestation de service fait. Il vérifie les calculs du service liquidateur et s'assure que les justifications de la dépense apportées par les ordonnateurs ne sont pas irrégulières.

Le régime de comptabilité publique français, mais on pourrait étendre cette conclusion à d'autres pays comme les Etats-Unis, est une construction ancienne, structurée par une rationalité politique et administrative. La comptabilité publique est en effet composée d'un ensemble de normes, d'institutions et de procédures qui dérivent de la procédure budgétaire, donc de l'élaboration et de l'exécution des lois de finances. A ce titre, la comptabilité publique est ce que l'on pourrait appeler une *institution politique à caractère administratif*. Elle n'est pas, fondamentalement, une technologie immatérielle de la gestion des relations marchandes de l'Etat avec ses fournisseurs. Elle ne constitue pas un outil de prévention ou de gestion des dérives de coûts et de délais dans les marchés publics.

I.2- Les dérives de coûts et des délais : l'exemple des marchés de la Défense

Le cas des marchés publics passés pour les besoins de la défense est significatif des limites de la comptabilité publique. Il faut rappeler que le budget d'équipement du ministère de la défense est de loin le plus important dans le budget de l'Etat.

Le problème de l'évaluation des dérives des coûts : une information structurée par l'enregistrement de la consommation des crédits dans les programmes d'armement français

Les marchés publics ne sont pas identifiés en tant que tels dans la nomenclature budgétaire. L'entité pertinente, au regard du caractère politico-administratif de la comptabilité publique, est celle de la ligne budgétaire. A cet égard, la réforme de la nomenclature de programmation au ministère de la défense à la suite de la publication par la Cour des comptes d'un rapport critiquant sévèrement la gestion budgétaire du ministère¹³ a été entreprise dans une visée précise : identifier tous les programmes d'armement au niveau du chapitre budgétaire. Depuis 1999, les dotations prévues pour chaque programme d'armement sont inscrites sur un seul article budgétaire : il n'existe plus dorénavant de chapitre regroupant à lui seul plus de la moitié des crédits du titre V (c'est-à-dire des dépenses en capital¹⁴).

Cette réforme a permis de combler l'écart entre la nomenclature budgétaire et la nomenclature de programmation, donc de mettre fin à l'opacité des dépenses en capital du ministère de la défense.

¹³ Cour des Comptes, (1997), *La gestion budgétaire et la programmation au ministère de la défense*, Rapport public particulier.

¹⁴ Ce qui était le cas auparavant : le chapitre « Fabrication. Air, Terre, Mer » regroupait plus de moitié des dotations inscrites au titre V.

Toutefois, elle n'a pas touché la mesure de la dépense en capital au niveau des marchés publics, qui demeurent une catégorie sans pertinence dans le dispositif budgétaire. Par voie de conséquence, le seul moyen de mesure des surcoûts dans l'armement est de rapprocher le coût prévisionnel des programmes et les dépenses budgétaires effectivement réalisées : le surcoût n'est rien d'autre que le dépassement de coûts prévisionnels.

C'est à ce niveau que les contrôles de la Cour des comptes s'exerce. A titre d'illustration, nous pouvons évoquer certaines données fournies par la Cour des comptes dans son rapport public particulier de 1997 et dans les chapitres consacrés aux programmes d'armement dans le rapport annuel public 1999 :

- les surcoûts liés aux demandes de prestations supplémentaires par la Direction des constructions aéronautiques dans le cadre du programme Mirage 2000 sont de l'ordre de 14,5 millions de francs, soit un accroissement de 24,2% du coût ex post par rapport au coût prévu ex ante ; s'agissant du programme Rafale, les chiffres s'élèvent à 313,9 millions de francs et à +14,3% ;
- l'évolution du coût prévisionnel du programme sous-marin lanceur d'engin-nouvelle génération (SNLE-NG) entre le 1er janvier 1986 et le document de suivi de 1995 a connu une augmentation de 43,2% du coût de la phase de développement, qui a induit la nécessité de réduire la cible (de 7 unités à 4) en 1995 ;
- le programme Canon 155 mm tracté a été marqué par une réduction significative de cible (de 200 à 105 unités), un retard considérable dans la livraison du matériel (sept années de retard), le doublement des frais de développement et la multiplication par 2,5 des frais d'industrialisation.

L'unité d'enregistrement des dépenses d'acquisition de défense en France : le « gap » entre ligne budgétaire et suivi des marchés publics

L'unité de base de la comptabilité publique étant la ligne budgétaire (c'est-à-dire l'article), il n'existe en France aucun système d'information comptable situé au niveau des marchés publics passés au titre de l'exécution des programmes d'armement.

La logique de la nomenclature budgétaire n'est pas, en effet, celle de la gestion de la dépense, mais celle de la confrontation entre crédits votés et crédits dépensés. De plus, les catégories budgétaires constituent des sources d'imputation de dépenses allouées par les services de la défense à des marchés publics passés dans le cadre de la réalisation de programmes d'armement ou du maintien en condition opérationnelle des matériels.¹⁵

Dans des termes moins techniques, prenons l'exemple de la réalisation d'un programme d'avion de chasse : elle suppose que la Délégation Générale à l'Armement (DGA) passe une série de marchés avec l'industrie, pour la conception, le développement, puis la fabrication de l'appareil. Le coût du programme pourrait être mesuré en totalisant les montants des marchés publics passés avec l'industrie, et son évaluation pourrait être faite en prenant en considération des dépassements de coûts, des résultats atteints, etc. Or, tel n'est pas le cas, comme l'illustre le tableau suivant.

¹⁵ Sur ce point, voir : Cour des Comptes, (2004), *Le maintien en condition opérationnelle des matériels des armées*, Rapport au Président de la République; T. Kirat et D. Bayon, (2004), *Contrats d'acquisition, maintenance et coût global de possession : comparaisons dans le domaine aéronautique entre la France, le Royaume-Uni, les Etats-Unis et l'OTAN*, rapport à l'Observatoire économique de la défense, ministère de la Défense.

Marchés (i=1,n)	Lignes budgétaires (j=1,n)				Total ligne
	LB ₁	LB ₂	LB ₃	LB _n	
M ₁	X ₁₁	X ₁₂	X ₁₃	X _{1n}	ΣX_{ij}
M ₂	X ₂₁	X ₂₂		X _{2n}	ΣX_{ij}
M ₃					ΣX_{ij}
M _n					ΣX_{ij}
Total colonne	ΣLB_1	ΣLB_2	ΣLB_3	LB _n	

X_{ij} = part du marché i financée par ressources budgétaires j

Tableau 1 : Information budgétaire et suivi des marchés publics

Les colonnes du tableau représentent la logique des nomenclatures budgétaires (celle des lois de finance) : des lignes budgétaires (chapitre ou article) sont affectées à des missions génériques (par exemple : l'entretien programmé des matériels, ou l'équipement des armées).

C'est dans ce cadre que sont produits les rapports d'exécution budgétaire, portés à la connaissance du Parlement.

Les lignes du tableau représentant les marchés publics passés par le ministère de la défense. Un marché est financé par la mobilisation de crédits disponibles sur plusieurs lignes budgétaires : par exemple, un marché passé pour l'acquisition de pièces détachées d'avions de chasse peut être financé en mobilisant des crédits imputés sur les chapitre budgétaires 'entretien programmé des matériels', 'équipement des armées' et 'forces nucléaires'. Le suivi de l'exécution budgétaire telle qu'elle est en pratique réalisée supposerait qu'il existe des outils de gestion des dépenses dans les marchés publics passés pour la réalisation des programmes d'armement. Or, de tels outils font défaut, ce dont atteste la nécessité dans laquelle s'est trouvée la Cour des comptes de reconstituer le coût des avions RAFALE, dans un contexte dans lequel un seul chapitre (« Fabrication. Air, Terre, Mer ») regroupait plus de la moitié des dotations inscrites au titre V (dépense en capital) du budget du ministère de la défense.

I.3- L'inadéquation de l'information comptable pour la gestion des achats publics

Pour démontrer dans quelle mesure l'information comptable publique n'est pas adéquate pour la gestion des acquisitions publiques, il convient de distinguer entre sa structure et son contenu.

Comme nous l'exposé précédemment, la structure de l'information comptable est orientée par les conditions d'élaboration et d'exécution des lois de finances, qui allouent aux entités publiques des ressources affectées à des emplois définis dans les termes de la nomenclature budgétaire. Or, lorsque l'exécution budgétaire porte sur des commandes publiques, la nomenclature budgétaire n'est pas remplacée par un autre cadre de mesure : *la catégorie de « marché public » n'a pas sa place dans le dispositif d'information comptable public*. En d'autres termes, la dépense publique n'est pas identifiée au niveau des contrats passés au titre de l'exécution de la dépense d'acquisition.

Ce point est important, notamment pour les entités publiques qui prennent en charge des activités organisées sous la forme de programmes, comme c'est le cas en particulier pour le ministère de la défense. Dans ce cadre, le système d'information comptable n'a pas été conçu selon une logique de suivi de la dépense au niveau des contrats, mais comme le support de compte rendus d'exécution budgétaire.

S'agissant du contenu des systèmes d'information comptable, ils relèvent d'une logique de comptabilité d'encaissement - décaissement dont le principe de base est d'enregistrer des flux relatifs aux encaissements et à la consommation de crédits.

Il est important à ce stade de signaler que l'Etat n'est pas sans tenir des comptes : les documents comptables comme le bilan et l'équivalent du compte de résultat sont tenus, non pas au niveau des administrations et des organismes publics identifiés en tant que tels, mais au niveau macroéconomique dans les comptes de la nation. Les comptes nationaux ne sont pas, par la force des choses, des références dans la conduite de l'action publique et dans l'exécution de la dépense par les administrations, qui ne disposent pas d'une comptabilité de gestion, donc d'une comptabilité patrimoniale. Les ministères ne disposent pas d'une identité comptable au plan patrimonial : elle n'ont ni capital, ni stock, donc ne disposent pas de la possibilité de créer un bilan, un compte d'exploitation, une comptabilité analytique. Les actifs publics ne sont par voie de conséquence ni valorisés, ni l'objet de tableaux d'amortissement. L'Etat ne dispose, non plus, de la base informationnelle requise pour évaluer les coûts de possession des actifs.

L'information comptable publique est bâtie sur une logique de caisse, c'est-à-dire d'enregistrement des flux d'encaissements et de décaissements annuels. Cet état de fait est propice à des pratiques de gestion budgétaire qui concourent, paradoxalement, à l'existence de ce que l'économiste hongrois Janos Kornai¹⁶ appelait une "contrainte budgétaire molle". Le principe de base en est simple : les administrations publiques présentent leurs demandes de crédits budgétaires au ministère du budget en pratiquant une sur-évaluation du rapport avantages (non monétaires)/coûts de leurs programmes afin de maximiser la probabilité d'obtention de ressources rares. Une fois l'allocation effectuée, l'exécution de la dépense ne se réalise pas dans les conditions d'efficacité annoncées *ex ante* ; des pénuries de crédits surviennent alors. La gestion de ces pénuries s'exerce alors par différentes voies : soit par la revendication de crédits supplémentaires auprès du Budget, alloués dans le cadre de la loi de finances rectificative ; soit par des arbitrages internes aux ministères concernés, qui conduisent à des annulations de dépenses ou de programmes afin de dégager des ressources affectables à des dépenses ou programmes considérés, au terme de processus de marchandage non exempts de rapports de force, comme prioritaires.

II. Nouveaux contrats, nouvelle gestion publique et nouvelles exigences comptables

II.1 Contrats de partenariats et cadre budgétaire

Les difficultés de pilotage des contrats publics "traditionnels" ne nous semblent pas devoir épargner les nouvelles formes de contrats de partenariat public-privé, introduits en France, notamment par l'ordonnance du 17 juin 2004. En effet, bien que les caractéristiques de ces derniers (intégration des phases de conception, construction et exploitation d'une part, et paiement en fonction des prestations de services, d'autres part) devraient permettre d'apporter à la personne publique une garantie contre les risques de surcoûts, il est à craindre que le déploiement de tels outils contractuels, à structure budgétaire et comptable constante, ne se traduise *a contrario* par l'émergence de nouveaux risques.

¹⁶ Kornai J., (1984), *Socialisme et économie de la pénurie*, Economica, Paris.

Le développement d'une comptabilité d'engagement s'avère un corollaire indispensable à la mise en œuvre de contrats de partenariats qui se distinguent notamment par leur caractère global et pluriannuel. Une telle nécessité peut être mise en évidence non seulement au niveau de la décision publique d'opter pour de tels contrats, mais aussi en matière de contrôle des engagements budgétaires induits par ces derniers. Tout d'abord, la conclusion d'un contrat de partenariat ne saurait constituer une politique systématique. Il est non seulement nécessaire d'arbitrer entre les différents types de contrats envisageables¹⁷, mais aussi de comparer les coûts publics et privés pour garantir ce que le Trésor britannique nomme la Valeur pour le Contribuable (*Value for money*). Une telle comparaison repose principalement sur une information comptable homogène permettant de comparer les coûts de façon non biaisée entre la solution interne et l'offre privée. L'exemple britannique atteste du fait que le développement des contrats de partenariats (sous la forme de la *Private Finance Initiative* – PFI) ne fut réellement effectif que dès lors que furent mis en place non seulement une méthode de comparaison de coûts (le *Public Sector Comparator* en 1997), mais aussi un cadre comptable permettant de déterminer le coût de revient des activités publiques (la *Resource Accounting en Budgeting* en 1998)¹⁸.

Une seconde raison pour laquelle le développement du recours aux contrats de partenariat pourrait s'avérer contre productive à cadre budgétaire constant tient à la difficulté du contrôle des engagements souscrits dans le cadre d'une comptabilité de caisse. Dans le système actuel, la conclusion d'un contrat de partenariat ne se traduirait, dans les comptes publics, que par un paiement annuel sans information aucune quant aux engagements souscrits. Non seulement, il serait impossible de déterminer la valeur actuelle nette des flux de paiements, mais la valeur même de l'information comptable délivrée pourrait être mise en question. Le choix d'une telle formule pourrait constituer une "astuce budgétaire" permettant de dissimuler le financement d'un investissement public par de la dette¹⁹ et de transférer indûment la charge du remboursement sur les générations futures. De la même façon, les risques associés au contrat (notamment les garanties publiques) ne pourraient être connus et ne pourraient, bien évidemment, pas faire l'objet de provisions. Enfin, la conclusion de tels contrats dans le cadre d'une comptabilité de caisse peut contribuer non seulement à réduire la transparence de l'information comptable délivrée au Parlement, mais pourrait s'avérer susceptible de réduire son pouvoir du fait du quasi-caractère de "service voté" des engagements de paiements souscrits.

Ainsi, le passage en comptabilité de gestion offre la possibilité de définir un coût complet, intégrant par exemple le coût des ressources, de chaque service rendu par les services de l'Etat. La définition d'un coût complet sur les mêmes bases comptables que les firmes privées est en effet une condition nécessaire pour la mise en concurrence des offres publiques et privées dans le cadre de contrats de partenariats²⁰. De la même façon, la prise en compte des risques associés à chaque décision de gestion, peut être renforcée dès lors que le cadre comptable exige d'enregistrer des provision et de présenter les éventuels engagements financiers souscrits (garanties apportées, engagements hors bilan,...).

En effet, la décision de recourir à un prestataire privé repose non seulement sur la comparaison "statique" du coût de la prestation du service en régie avec celui de l'offre économiquement la plus avantageuse, sortant de la mise en concurrence des offreurs privés, mais aussi et surtout sur une comparaison de nature "dynamique". Il s'agit alors de comparer les coûts publics et privés

¹⁷ L'ordonnance du 17 juin 2004 relative aux contrats de partenariats prescrit la réalisation d'une évaluation économique préalable avant de s'engager dans la voie partenariale.

¹⁸ Trosa S., Marty F. et Voisin A., (2004), « La construction des méthodes de comparaison de coût public-privé. Les enseignements des expériences étrangères », *Politiques et Management Public*, volume 22, n° 3, septembre, pp. 43-61.

¹⁹ Koen V. and van den Noord P., (2005), "Fiscal Gimmickry in Europe: One-off Measures and Creative Accounting", OECD Working Paper, ECO/WKP (2005)4, February, 36p.

²⁰ Trosa S., Marty F. et Voisin A., (2004), *op. cit.*

dans le cadre d'un arbitrage intertemporel, permettant de prendre en compte le facteur "risque", notamment sous l'angle des dépassements de coûts²¹. Ce faisant, la décision publique doit prendre en compte une évaluation des engagements futurs, ce que ne peut permettre le cadre comptable actuel. En d'autres termes, qu'il s'agisse de contrats de partenariat ou de tout arbitrage entre des choix alternatifs, une décision publique efficace nécessite un cadre financier et comptable tendu vers le futur.

La réforme du cadre comptable peut aussi renforcer l'efficacité des dépenses publiques dans une optique intertemporelle. En effet, la connaissance du coût des politiques publiques doit s'accompagner d'une évaluation de leurs conséquences financières futures : par exemple, l'impact financier des engagements relatifs aux retraites ou aux prestations sociales, mais aussi aux différentes garanties publiques²² doit être intégré dans l'information comptable.

Il est donc espéré que le desserrement du carcan de l'annualité budgétaire puisse permettre d'accroître la prégnance de la prise en compte des aspects financiers de long terme dans les décisions publiques. Le budget pourrait alors recouvrer sa signification première qui est de présenter un plan de financement orienté vers le futur et annonçant les allocations de ressources publiques entre les différents usages alternatifs. Ainsi, les états financiers publics doivent-ils permettre d'éclairer la décision publique en fournissant une image sincère et fidèle de la situation et de la performance financière de l'entité publique.

II.2 Une réforme d'ensemble de l'Etat

Le passage en comptabilité d'exercice doit être resitué dans une réforme globale de l'action publique allant de la mise en place de partenariats public-privé (partage des risques) à l'octroi de l'indépendance des banques centrales (objectifs de prévisibilité) en passant par de nouvelles règles applicables aux investissements publics (l'endettement public ne doit financer que des dépenses d'investissements)²³. La nouvelle constitution financière de l'Etat vise à soutenir ces transformations de l'action publique, en permettant aux décideurs publics d'étayer leurs décisions sur des bases informationnelles fiables et exhaustive et en garantissant un contrôle efficace de leurs choix.

L'origine de l'accent mis sur l'*accountability*²⁴ est à rechercher dans l'accroissement spectaculaire des déficits et de la dette publique. La dégradation des comptes publics rend indispensable un contrôle plus rigoureux des résultats obtenus (*outputs et outcomes*). L'introduction au sein de la sphère publique des standards et donc de la logique d'évaluation de la gouvernance privée, peut d'ailleurs être remise en perspective avec les recommandations théoriques de l'Ecole des Choix Publics²⁵ et de la Nouvelle Economie Publique. L'adoption du référentiel privé s'inscrirait en complément naturel de la politique du *Small Government*. Elle permet notamment de recourir à des

²¹ Marty F., Trosa S. et Voisin A., (2005), *op. cit.*

²² Matheson A., (2004), "Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms, OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.

²³ Hepworth N., (2004), "Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms, OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.

²⁴ L'*accountability* pourrait se traduire par l'obligation de rendre des comptes de façon à pouvoir être tenu pour responsable des résultats obtenus dans le cadre de son activité. Participant d'une logique du contrôle des performances des organisations commune aux sphères publiques et privées, elle pourrait être traduite en français par le terme de *contrôlabilité*.

Charron J.-O., (2004), « L'idéologie de la transparence dans l'audit : une approche de sa dimension médiatique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin, pp.105-131.

²⁵ Mueller D., (1997), *Perspectives on Public Choice: A Handbook*, CUP, Cambridge.

mises en concurrence public-privé. A ce titre, il n'est pas surprenant que les pays les plus avancés dans le transfert d'activités au privé (Royaume-Uni ou Australie) soient ceux qui ont adopté le plus facilement ce nouveau référentiel comptable²⁶.

Ainsi, si la comptabilité publique fut longtemps "exorbitante" du droit commun, il est aujourd'hui exigé de celle-ci qu'elle se conforme aux principes de bases sous-tendant la comptabilité privée, c'est-à-dire donner une image fidèle, sincère et régulière de la situation de ses comptes, à l'instar des objectifs poursuivis par la Loi organique relative aux lois de finances. En effet, à partir du 1^{er} janvier 2006, aux côtés d'une présentation budgétaire classique, basée sur l'enregistrement des encaissements et des décaissements, les pouvoirs publics doivent produire des états financiers construits sur le principe de la constatation des droits et obligations²⁷. Replacée dans son environnement international²⁸, il est incontestable que cette réforme comptable, préparée depuis 1999, ne se limitera pas à un changement technique mais va induire une rupture majeure dans l'organisation et le fonctionnement interne des services de l'Etat, dans le contrôle du Parlement et de la Cour des Comptes.

La justification politique de l'introduction d'une réforme de la procédure budgétaire et de la comptabilité publique est d'orienter la gestion publique vers une logique de missions couplée à des indicateurs de performance. C'est l'esprit de la LOLF française comme celui des réformes opérées au Royaume-Uni ou ailleurs.

Comme tout texte législatif ou réglementaire, la loi organique n'est pas performative : elle ne fait pas advenir - de par sa formulation et son calendrier de mise en œuvre - le régime qu'elle décrit, qui constitue par ailleurs plus un modèle idéal vers lequel il convient de tendre qu'un référentiel technique guidant son introduction. On peut cependant admettre que la formulation de la loi organique contient l'idée qu'à la promotion d'une nouvelle gestion publique doivent être associées, par nécessité, de nouvelles exigences comptables. En effet, la loi organique française prévoit que l'appareil comptable public devra comprendre trois types de dispositifs :

- une comptabilité budgétaire classique, d'encaissement-décaissement,
- une comptabilité d'exercice (i.e. de droits constatés), du même type que la comptabilité d'entreprise, aux spécificités de l'Etat près,
- une comptabilité de gestion permettant une analyse des coûts par activité.

Plutôt que de réfléchir en termes de conditions de mise en œuvre du volet comptable de la LOLF, il est souhaitable de sérier les enjeux de la gestion publique auxquels la loi organique pourra - ou ne pourra pas - apporter des solutions. De notre point de vue, il y a lieu de distinguer entre trois types de questions :

- La gestion des actifs de l'Etat,
- La maîtrise des dépenses dans les marchés publics,
- La décision publique en termes de modalités d'acquisition : recours aux marchés publics ou aux contrats de partenariat public-privé et comparaison des coûts publics et privés.

²⁶ *A contrario*, la relative faiblesse du recours aux partenariats public-privé et le maintien d'une comptabilité de caisse pourraient être corrélés dans le cas des Etats-Unis.

²⁷ En juillet 2002, l'Union Européenne a prescrit une convergence à l'horizon 2005 des comptabilités publiques avec les normes de l'IAS / IFRS (*International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards*).

²⁸ Le *Public Sector Committee* de l'IFAC a entamé dès 1996 des travaux en vue de construire de nouveaux référentiels comptables permettant à la fois de promouvoir l'efficacité de la dépense publique, de renforcer la transparence des comptes pour le Parlement, mais aussi de faciliter les comparaisons internationales. Il recommande désormais l'adoption par les entités publiques des principes introduits par l'IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

La gestion des actifs publics est une question centrale : on sait que l'Etat est un piètre gestionnaire de son patrimoine dans la mesure où l'entretien, la maintenance et le renouvellement des actifs publics sont en règle générale peu performants. Cet état de fait peut être imputé à l'absence de prise en compte des coûts de possession lors de la décision d'acquisition, mais aussi – et surtout – aux limites de la comptabilité de caisse : elle ne comporte pas de composante patrimoniale et ne permet pas d'évaluer des coûts complets au regard de l'inexistence d'une comptabilité analytique. A cet égard, Vareille et Adhémar considèrent que, dans un système comptabilité publique d'encaissement-décaissement basé sur la nomenclature budgétaires, « *managers cannot obtain complete information on the full costs of the activities they manage* » (IFAC occasional Paper, 2002, p. 9).

La maîtrise des dépenses dans les marchés publics est, comme nous l'avons précisé précédemment, une question-clé. Nous pouvons ajouter que l'absence d'identification, donc de mesure, de la dépense au niveau des marchés rend leur contrôle par la Cour des comptes particulièrement difficile. Il est peu probable que la LOLF change cet état de choses.

III. L'impact des normes comptables sur l'action publique

Il apparaît au final que le système comptable et budgétaire public doit s'adapter aux mutations de l'action publique et notamment à celles des procédures d'acquisition publique. Il s'agit donc de redéfinir le destinataire de l'information comptable. Celui-ci n'est plus simplement un contrôleur de légalité, mais aussi un évaluateur de l'opportunité et des modalités économiques de l'acquisition.

III.1 - Conception de l'action publique et adoption des normes comptables issues du privé

La comptabilité actuelle est exclusivement fondée sur le contrôle des engagements par le Parlement et non sur le suivi de l'efficacité économique des activités ou le suivi des marchés. Le problème est donc de passer d'une comptabilité focalisée sur la régularité juridique de la consommation d'*inputs* à une comptabilité sur les *outputs* voire les *outcomes*²⁹. Cependant, un autre risque existe : celui d'avoir une information comptable calquée sur les normes du privé (*one size fits all*) à l'australienne et donc perdre de vue les spécificités de la comptabilité publique. L'erreur serait alors d'assimiler logique publique et logique d'une entreprise privée et de songer que le destinataire principal du *reporting* est l'apporteur de capital.

Réflexions sur les destinataires de l'information comptable

Si la gouvernance des entreprises peut apparaître comme une médiation entre les firmes et les marchés financiers³⁰, il ne peut en aller de même en matière publique. La gouvernance financière de l'Etat peut être considérée comme une médiation entre action publique et les différents *stakeholders*. Elle vise, en ce sens, à permettre le contrôle des apporteurs de ressources, qu'il s'agisse de ressources fiscales (contrôle du Parlement et des cours des comptes) ou de ressources levées sur les marchés financiers. L'ensemble des exigences pesant sur les entreprises³¹ peuvent se

²⁹ Gibert P. et Andrault M., (1996), « Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ? », in Lacasse F. et Thoenig J.-C., *L'action publique*, L'Harmattan, collection Logiques Politiques, pp. 367-378.

³⁰ Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), *Dérives du capitalisme financier*, op. cit.

³¹ Mistral J., (2003), *Les normes comptables et le monde post-Enron*, Conseil d'Analyse Economique, Rapport n° 42, La Documentation Française, Paris, 157p.

retrouver peu ou prou dans le nouveau cadre comptable et financier applicable aux administrations publiques, à l'instar de l'utilisation d'indicateurs de gestion fondée sur la mesure de la performance et du couple transparence / responsabilité.

La comptabilité budgétaire actuelle correspond aux besoins de contrôle de la partie prenante "dominante" (en termes d'apports de ressources) ; à savoir le Parlement. A l'instar de ce que l'on observe pour la comptabilité privée, les évolutions des poids relatifs des différentes parties prenantes peuvent se solder par des transformations de l'information comptable de façon à permettre un *reporting* satisfaisant au besoin de contrôle de l'utilisation des ressources apportées. Il s'ensuit, dans le cas de l'Etat, une exigence d'*accountability*³² de la part des électeurs-contribuables et pour les marchés financiers la demande d'une information financière de type privé, permettant d'évaluer le risque de la signature publique ou d'un projet d'investissement public du moment où il est fait appel aux marchés de fonds prêtables pour son financement³³, notamment sous la forme d'un partenariat public-privé. Ainsi, l'*accountability* peut-elle être rapprochée des exigences de souveraineté des actionnaires³⁴. Celle-ci réclame de la même façon la primauté d'une logique financière garantissant une meilleure efficacité économique dans la répartition des risques et l'allocation des ressources financières, ainsi que le renforcement du contrôle s'exerçant sur les "managers".

Cependant, les normes comptables ne sauraient constituer, comme nous l'avons vu, une traduction quantifiée neutre de l'activité d'une entité économique, qu'il s'agisse d'une firme ou de l'Etat. « *Adopter un langage comptable plutôt qu'un autre, c'est adopter une représentation de l'entreprise : la nature de l'information que l'on produit sur une activité dépend très largement de l'idée que l'on se fait, ou que l'on veut bien se donner, sur cette activité*³⁵ ». Il apparaît que les normes comptables et les documents qui en découlent ne peuvent que très difficilement prétendre à une réelle objectivité. Tout d'abord, la quantification d'un phénomène pose la question de la construction des catégories. "*Reality does not exist independantly of accounts of it*³⁶". De plus, comme toute *convention d'évaluation*, la comptabilité doit se concevoir comme un construit social, influencé non seulement par des circonstances particulières de temps et de lieu, mais aussi par les "rapports de forces" entre les différentes parties prenantes³⁷ pour orienter la nature de l'information comptable dans le sens de la protection de leurs intérêts. "*In this way accounting needs to be understood not as neutral – if not benign – technical means of promoting accountability, but as a sociological and institutional practice which itself needs to be made accountable through those who endorse and practice it*³⁸".

³² Les normes comptables australiennes constituent un exemple significatif de cette approche :

"*Managements and Governing bodies shall present general purpose financial reports in a manner which assists in discharging their accountability. [Accountability is defined as] the responsibility to provide information to enable users to make informed judgements about the performance, financial position, financing and investing and compliance of the reporting entity*".

Public Sector Accounting Board of the Australian Accounting Research Foundation, (1990), "Financial Reporting by Local Governments", Australian Accounting Standard n° 27.

³³ Il convient, cependant, tant dans le domaine de la gouvernance d'entreprise que dans celui de l'*accountability* requise en matière de comptes publics, de souligner que le terme de *shareholder*, i.e. d'actionnaire est, en grande partie, réducteur. En effet, le terme d'actionnaire renvoie à des individus atomistiques, dépourvus de pouvoir de marché et disposant tous de la même information. Il conviendrait plutôt de parler d'*investisseurs* pour traduire leur hétérogénéité. Charron J.-O., (2004), *op. cit.*

³⁴ Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), « Du capitalisme financier au renouveau de la social démocratie », *Prisme* n° 5, Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, octobre.

³⁵ Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), *op. cit.*, p151.

³⁶ Hines R., (1988), "Financial Accounting: In Communicating Reality, we Construct Reality", *Accounting Organization and Society*, volume 13, n° 3, pp. 251-262.

³⁷ Eyraud C., (2004), « Comptabilité (publique et privée) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales », *Contrôle-Comptabilité-Audit*, juin, pp. 29-45.

³⁸ Hopwood A.G. and Miller P. (ed), (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.

Deux dimensions de l'information comptable doivent donc être mises en exergue.

La première concerne l'impossibilité d'une traduction objective de la réalité de l'activité de l'entreprise³⁹. Toute technique comptable est porteuse en elle-même d'une évaluation, d'un jugement. "*Representations, accounting and others, are not disinterested characterisations of the world but rather are arguably created in order to act and master it*"⁴⁰. En d'autres termes, la comptabilité est performative par nature. "*We represent in order to intervene in the light of representations*"⁴¹. La performance de l'entité ne préexiste pas à la mesure comptable. Elle dépend des critères de jugements portés par les normes comptables.

La seconde concerne l'influence de l'évolution des poids relatifs des diverses parties prenantes dans la dynamique des normes comptables. En ce sens, les évolutions des catégories comptables publiques pourraient être lues comme étant en partie liées à la montée de l'endettement des Etats, lequel se traduit par un renversement des poids relatifs des deux catégories d'apporteurs de ressources à savoir les parlements et les marchés de fonds prêtables. L'information comptable viserait dès lors non plus exclusivement à vérifier la régularité juridique de la consommation des crédits votés par l'assemblée délibérante mais aussi à rendre compte de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements vis-à-vis de ces prêteurs, i.e. de sa solvabilité.

Comptabilité de Caisse	→	Comptabilité Patrimoniale
Logique légale / parlementaire	→	Logique économique / financière
<i>Accountability</i> dirigée vers les parlementaires	→	<i>Accountability</i> dirigée vers les apporteurs de capitaux
Rendre compte de l'utilisation des fonds destinés à couvrir les coûts induits par les services publics	→	Rendre compte de la capacité de l'Etat à faire face au service de sa dette

A ce titre la question des normes comptables adoptées par les administrations publiques devient déterminante. Il s'agit non seulement de s'interroger sur l'adéquation de normes forgées pour des entreprises privées à l'activité de l'Etat, mais aussi sur l'impact de l'évolution actuelle des normes comptables qui seront à terme appelées à s'appliquer à la sphère publique, notamment sous l'effet des normes IFRS.

³⁹ Carnegie G.D. and West B.P., (2004), "Making Accounting Accountable in the Public Sector", *Critical Perspectives on Accounting, forthcoming*.

⁴⁰ Mc Sweeney B., (1997), *op. cit.*, p. 708.

⁴¹ Hacking I., (1983), *Representing and Intervening*, Cambridge University Press.

L'impact potentiel de l'adoption des normes du privé

La théorie comptable oppose classiquement les approches dynamiques et statiques de la comptabilité⁴². L'approche dynamique correspond à une vision holiste de l'entité⁴³. Elle considère que les actifs sont la résultante des investissements passés. Ils constituent la contre partie des dépenses liées à leur acquisition. Ils n'ont pas de valeur en eux-mêmes et ne doivent être valorisés dans le bilan que dans la mesure où ils participent à l'activité de l'entité. Il convient donc de les enregistrer à leur coût d'entrée et de maintenir cette évaluation dans le temps, *modulo* leur dépréciation. Ainsi, l'évolution des évaluations des éléments de l'actif du bilan ne peuvent venir que de facteurs internes (dotations aux amortissements et provisions) et en aucun cas d'éléments externes (évolution des prix de marchés des actifs concernés). A l'inverse, l'approche statique de la comptabilité « [a] pour objet, de mesurer la valeur liquide des actifs d'une entreprise pour vérifier la capacité de cette entreprise à rembourser immédiatement son passif⁴⁴ ». La comptabilité est ici vue comme un instrument d'information et de protection des créanciers⁴⁵. Il s'agit d'évaluer les actifs en fonction de leur valeur liquidative. Dans le cadre d'une pure logique statique, la valorisation d'un actif dans le bilan est donc déterminée par sa valeur de marché⁴⁶. Or, la prise de position de l'*International Accounting Standard Board* (IASB) en faveur d'une comptabilité en juste valeur⁴⁷ peut faire craindre la convergence progressive des normes comptables du privé vers une approche de type statique, laquelle entraînerait à sa suite la comptabilité publique.

L'adoption par l'Etat d'une comptabilité d'inspiration *statique* (caractérisée par exemple par la valorisation des actifs publics à leur valeur de marché) entraînerait un réel glissement dans la nature même de l'information comptable publique⁴⁸. Il ne s'agirait plus de rendre compte de l'action publique devant le Parlement votant un impôt destiné à couvrir les coûts de cette dernière, mais de renseigner sur la protection des intérêts d'une catégorie particulière de parties prenantes à l'action publique, celle des apporteurs de ressources externes. L'adoption de telles normes comptables dans le domaine public distordrait l'information comptable publique, notamment en valorisant chaque actif public non seulement dans une optique liquidative mais de plus isolément les uns des autres⁴⁹.

La question de l'adéquation des standards comptables privés à la sphère publique doit être posée non seulement au niveau de l'évaluation de chaque projet d'investissement public en fonction des

⁴² Biondi Y., (2003), La nature économique de l'entreprise au croisement des théories économiques et de la comptabilité, Thèse de Doctorat de Sciences Economiques, Université Lyon 2 – Università di Brescia, décembre.

⁴³ Schmalenbach E., (1926), *Le Bilan Dynamique*, traduction française, Dunod, Paris, 1961.

⁴⁴ Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), *op. cit.*, p. 168.

⁴⁵ Colette C. et Richard J., (2000), *Comptabilité Générale : Les systèmes français et anglo-saxons*, Dunod, Paris.

⁴⁶ Si l'approche dynamique a inspiré les systèmes comptables français et anglo-saxons, l'approche statique ne fut longtemps dominante qu'en Allemagne. Cependant, le principe de prudence comptable empêchait de tenir compte des plus-values latentes sur les biens. Ainsi, la valeur des actifs au bilan n'était elle corrigée que dans la mesure où le prix de marché s'inscrivait en deçà du coût historique amorti.

⁴⁷ Les 41 IFRS (*International Financial Reporting Standards*) peuvent laisser craindre une adoption systématique d'une valorisation des actifs à leur valeur de marché. Si cette dernière n'est pour l'instant exigée que pour les instruments financiers. Les autres actifs immobilisés ont encore la possibilité d'être valorisés au coût historique amorti. Cependant, il est requis (IAS 36) de les soumettre à chaque inventaire à un test de dépréciation (*impairment test*). Il s'agit de comparer la valeur historique amortie à la valeur de marché (ou à la valeur actuarielle estimée si la première n'est pas disponible) et d'éventuellement de réduire la valeur de l'actif dans les comptes si la valeur de marché est inférieure.

⁴⁸ Le "risque" n'est pas exclusivement virtuel dans la mesure où même si la Loi Organique Française de 2001 demeure ambiguë sur la question, les pays "précurseurs" sur la question telle l'Australie ont clairement fait le choix d'une logique statique. Pour les normes comptables australiennes (Australian Accounting Standard Board – 1995), les actifs sont évalués en fonction des *cash flows* anticipés que généreront leur détention.

⁴⁹ Bignon V., Biondi Y. et Ragot X., (2004), « Une analyse économique de la "juste valeur" », Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, *Prisme* n° 4, mars.

seuls flux financiers générés par ce dernier mais aussi en matière de valorisation des actifs. Or, l'évaluation de chaque actif au prix de marché peut induire des biais. Un exemple peut être trouvé dans le domaine du patrimoine culturel⁵⁰. Comment valoriser les collections d'un musée national ou d'une bibliothèque nationale ? Le cumul des valeurs de marché de chaque pièce prise isolément fournit-il une bonne approximation de la valeur pour la collectivité nationale d'un musée ? Peut-on de la même façon, apprécier son utilité sociale à partir de la somme actualisée des flux de ressources que son exploitation génère ?

De la même façon, fonder l'évaluation d'un actif ou d'un projet d'investissement sur les flux futurs de trésorerie apparaît comme parfaitement légitime dans le cadre de l'activité d'une entreprise dont l'objet est de dégager des flux de ressources au profit de ses actionnaires. Ainsi, la comptabilité privée traduit la capacité de l'entreprise à maximiser la richesse de ses *shareholders*, ainsi que le montant que ces derniers pourraient récupérer en cas de cessation de l'activité. Or, l'action publique ne vise pas principalement à générer des flux financiers. Si l'adoption d'un système comptable de nature patrimoniale permet de s'assurer du bon usage des deniers publics et donc de participer à la transparence de l'action publique, la concentration sur les seules dimensions monétaires risque d'occulter la question de la qualité du service rendu à la collectivité⁵¹.

Les normes de comptabilité budgétaires ne sauraient donc être considérées comme des techniques de quantifications objectives et neutres quant au jugement qu'il peut être tiré de la lecture des documents de synthèse comptables qui en découlent. La comptabilité publique, tout comme la comptabilité privée fait figure de *convention d'évaluation instituée*. A ce titre, elle doit être analysée comme la résultante d'un équilibre entre les points de vue et les intérêts des diverses parties prenantes et contribue à construire, par ses catégories, les politiques publiques elles-mêmes. En ce sens, les évolutions du droit de la commande publique et de la comptabilité publique font écho l'une à l'autre et s'inscrivent dans une mutation de l'action publique, dont il s'agit de mesurer toutes les conséquences.

Références

Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), « Du capitalisme financier au renouveau de la social démocratie », *Prisme* n° 5, Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, octobre.

Aglietta M. et Rebérioux A., (2004), *Dérives du capitalisme financier*, Albin Michel Economie, Paris, 394p.

Bignon V., Biondi Y. et Ragot X., (2004), « Une analyse économique de la "juste valeur" », Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, *Prisme* n° 4, mars.

Biondi Y., (2003), La nature économique de l'entreprise au croisement des théories économiques et de la comptabilité, Thèse de Doctorat de Sciences Economiques, Université Lyon 2 – Univesità di Brescia, décembre.

Carnegie G.D. and West B.P., (2004), " Making Accounting Accountable in the Public Sector", *Critical Perspectives on Accounting, forthcoming*.

⁵⁰ Carnegie G.D. and West B.P., (2004), *op. cit.*

⁵¹ Walker R.G., (2002), "Are Annual Reports of Government Agencies Really "General Purpose" if they do not include Performance Indicators?", *Australian Accounting Review*, volume 12, n° 1, pp 43-54.

Charron J.-O., (2004), « L'idéologie de la transparence dans l'audit : une approche de sa dimension médiatique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin, pp.105-131.

Colette C. et Richard J., (2000), *Comptabilité Générale : Les systèmes français et anglo-saxons*, Dunod, Paris.

Cour des Comptes, (1997), *La gestion budgétaire et la programmation au ministère de la défense*, Rapport public particulier.

Cour des Comptes, (2004), *Le maintien en condition opérationnelle des matériels des armées*, Rapport au Président de la République.

Desrosières A., (2001), *Formes d'Etat et figures de l'intervention économique : la naissance d'un nouveau langage statistique, entre 1940 et 1960*, INSEE, Paris.

Eyraud C., (2004), « Comptabilité (publique et privée) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales », *Contrôle-Comptabilité-Audit*, juin, pp. 29-45.

Gibert P. et Andrault M., (1996), « Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ? », in Lacasse F. et Thoenig J.-C., *L'action publique*, L'Harmattan, collection Logiques Politiques, pp. 367-378.

Hacking I., (1983), *Representing and Intervening*, Cambridge University Press.

Hepworth N., (2004), "Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms*, *OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.

Hines R., (1988), "Financial Accounting: In Communicating Reality, we Construct Reality", *Accounting Organization and Society*, volume 13, n° 3, pp. 251-262.

Hopwood A.G. and Miller P. (ed), (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.

IFAC Public Sector Committee, (2002), "The Modernization of Government Accounting: The Current Situation, The Issues, the Outlook", *Occasional paper* by Lionel Vareille and Philippe Adhémar.

Kirat T. et Bayon D., (2004), *Contrats d'acquisition, maintenance et coût global de possession : comparaisons dans le domaine aéronautique entre la France, le Royaume-Uni, les Etats-Unis et l'OTAN*, rapport à l'Observatoire économique de la défense, ministère de la Défense.

Kirat T., Bayon D. et Blanc H., (2003), *Maîtriser les coûts des programmes d'armement : Une analyse comparative de la réglementation des marchés industriels d'armement en France, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis*, Les Rapports de l'Observatoire Economique de la Défense, La Documentation Française, Paris, 348p.

Koen V. and van den Noord P., (2005), "Fiscal Gimmickry in Europe: One-off Measures and Creative Accounting", *OECD Working Paper*, ECO/WKP (2005)4, February, 36p.

Kornai J., (1984), *Socialisme et économie de la pénurie*, Economica, Paris.

Matheson A., (2004), "Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms*, *OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.

Mc Sweeney B., (1997), "The Unbearable Ambiguity of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, volume 22, n° 7, pp. 691-712.

Mistral J., (2003), *Les normes comptables et le monde post-Enron*, Conseil d'Analyse Economique, Rapport n° 42, La Documentation Française, Paris, 157p.

Mueller D., (1997), *Perspectives on Public Choice: A Handbook*, CUP, Cambridge.

Public Sector Accounting Board of the Australian Accounting Research Foundation, (1990), "Financial Reporting by Local Governments", *Australian Accounting Standard* n° 27.

Rivoli J., (1980), *Le budget de l'Etat*, Seuil, coll. Points-Economie, Paris, p. 46.

Schmalenbach E., (1926), *Le Bilan Dynamique*, traduction française, Dunod, Paris, 1961.

Trosa S., Marty F. et Voisin A., (2004), « La construction des méthodes de comparaison de coût public-privé. Les enseignements des expériences étrangères », *Politiques et Management Public*, volume 22, n° 3, septembre, pp. 43-61.

Walker R.G., (2002), "Are Annual Reports of Government Agencies Really "General Purpose" if they do not include Performance Indicators?", *Australian Accounting Review*, volume 12, n° 1, pp 43-54.