

Un monde en mutation, une comptabilité publique en transition

Michel Bouvier

Professeur à l'Université Paris 1 Sorbonne

Président de FONDAFIP

Directeur de la Revue Française de Finances Publiques

Aujourd'hui et depuis une quarantaine d'années, les réformes des institutions financières publiques se dessinent, voire même se décident, en grande partie à l'échelon planétaire au sein d'un monde qui change de modèle économique et politique ; un monde en transition depuis les crises engendrées à l'origine par les chocs pétroliers de 1973 et 1979.

C'est alors que peu à peu s'est imposée l'idée que le secteur public devait adopter un mode de gestion proche de celui de l'entreprise. Il en est logiquement résulté l'introduction d'une comptabilité d'exercice voire même d'une comptabilité analytique.

Et c'est dans ce cadre que l'on doit comprendre les mutations que connaît la comptabilité publique. La comptabilité publique ne se résume plus à des fonctions de contrôle de régularité, elle épouse les principes et la logique comptable privée. Le métier de comptable public est maintenant un métier qui participe de la gestion des institutions publiques.

Il faut aussi souligner que cette évolution ne relève pas de simples aménagements techniques. En effet, les normes et dispositifs comptables traduisent une conception générale de l'organisation d'un pays.

Autrement dit, la comptabilité n'est pas un jeu de construction, elle est un langage et comme tout langage, elle véhicule certaines valeurs. Il en résulte que l'élaboration d'un système comptable ne peut consister à bâtir une architecture relevant d'une logique formelle, elle est inséparable de sa confrontation avec le champ plein d'aléas et d'incertitude qui est celui de la dynamique d'une société.

Il est donc crucial d'évaluer les conséquences économiques, sociales et politiques des normes envisagées.

I. La réforme de la comptabilité publique est un impératif de la mondialisation

Il est indispensable de garder à l'esprit qu'aujourd'hui la réforme de la comptabilité publique est un impératif de la mondialisation.

En effet, dans un monde globalisé, il est nécessaire que les États adoptent des **standards** pour que des comparaisons soient possibles et qu'il soit également possible, notamment pour les investisseurs ou les prêteurs, de se fier aux informations et résultats fournis en toute confiance.

Et si l'on observe attentivement les réformes budgétaires et comptables, ce sont les normes budgétaires qui ont été visées dans un premier lieu, puis ce furent les normes comptables.

A. D'une standardisation budgétaire à une standardisation comptable

Ce sont les normes budgétaires, sous l'influence des organisations internationales, notamment le FMI, qui ont été concernées dans un premier temps, ce qui a conduit beaucoup d'États à s'engager dans la mise en place d'une nomenclature construite sur la base de programmes. Ce sont des budgets de programme qui dans de nombreux pays se sont substitués aux classiques budgets de moyens¹.

Ce fut ensuite au tour des normes comptables publiques, et en particulier celles de la comptabilité générale, de faire l'objet de discussions et de propositions tournées vers l'implantation de comptabilités en droits constatés. Il s'agit là pour la France d'une question déjà ancienne et en partie résolue puisque dès 1954 les communes ont pratiqué une comptabilité inspirée à l'époque du plan comptable 1947 des entreprises.

Il faut toutefois souligner qu'aujourd'hui l'on a affaire à une situation internationale très variée.

En effet, comme l'a relevé la Cour des comptes dans un rapport de février 2016, la mise en place d'une comptabilité en droits constatés par les États est très contrastée. Si certains pays, comme la Nouvelle Zélande ou l'Australie, ont adopté un tel mode d'enregistrement des opérations dès les années 1990, d'autres demeurent à l'écart de cette évolution, comme l'Irlande ou l'Allemagne.

Il ressort également d'une étude, réalisée en 2014 pour le compte de l'Union européenne, que la maturité comptable, autrement dit la fiabilité des comptes, est très variable selon les États.

¹ Cf. M Bouvier et alii, Manuel de Finances publiques. 16^{ème} édition LGDJ-Lextenso 2017

La France figure dans les pays à haute maturité aux côtés de la Suède ou du Royaume Uni à la fois pour l'Etat et les Collectivités locales. En revanche, la maturité comptable, évaluée au niveau de l'Etat central, de l'Allemagne, de l'Italie, du Luxembourg, des Pays Bas est considérée comme basse. Celle de la Belgique, de la Hongrie ou de la Pologne est jugée comme moyenne.

Quant à la budgétisation en droits constatés, elle demeure très minoritaire car souvent considérée comme coûteuse et trop complexe à mettre en œuvre.

Il est un fait qu'avec la mise en place d'une comptabilité d'exercice, l'on assiste à une inéluctable entrée dans la complexité.

B. L'inéluctable entrée dans la complexité

En effet, avec l'introduction en comptabilité publique de normes adaptées de la comptabilité privée, le secteur public est inéluctablement conduit à surmonter un certain nombre d'obstacles. Ces derniers sont, pour les uns, liés à la nature de l'Etat et aux transformations du secteur public, pour les autres, à la mise en place des techniques comptables.

La nature avant tout politique de l'Etat fait que son fonctionnement n'entre pas aisément dans une logique comptable privée comportant comme point d'orgue un bilan dont les éléments d'actifs et de passifs sont souvent d'une autre nature que les siens.

L'on est par conséquent conduit à distinguer l'institution spécifiquement politique et l'institution administrative, autrement dit à définir ce qu'est le secteur public au regard de la comptabilité.

Or, définir le secteur public constitue une question particulièrement compliquée dans un monde qui, depuis une quarantaine d'années, change de paradigme au regard de la séparation public/privé. Certes, en Europe, le SEC 2010 en propose une définition selon laquelle il est constitué par les institutions contrôlées par les administrations publiques, les entreprises marchandes étant exclues, mais cette définition demeure fragile.

Par ailleurs, la complexité est tout aussi grande en ce qui concerne la manière de restituer une image sincère de l'ensemble des comptes publics, comme nous y invite l'Union européenne. Outre la consolidation des comptes², l'évolution vers une comptabilité budgétaire en droits constatés, la prise en considération du hors bilan ou la mise en place d'une comptabilité analytique sont autant de sujets qui constituent aussi des suites logiques à la

² Cf les rapports publiés par FONDAFIP sur ce point : www.fondafip.org

mise en place d'une comptabilité générale inspirée des normes IPSAS au final de normes privées très similaires aux normes IFRS.

Plus encore, cet évolution conduira nécessairement à être de plus en plus confronté aux incertitudes des concepts de la comptabilité privée résultant des aléas du marché. On pense par exemple ici à l'évaluation des immobilisations au juste prix.

II. Les normes internationales de comptabilité publique : le quiproquo

Ce quiproquo concerne les modalités de décision des normes comptables internationales et les conséquences de leur mise en œuvre. La raison en est qu'en toile de fond, deux logiques sont en présence, une logique politique et une logique gestionnaire qui correspondent à deux types de légitimité.

A. Normes IPSAS³ / Normes EPSAS ?

Un regard attentif sur les évolutions contemporaines des systèmes financiers publics montre que s'est développé, sur fond de mondialisation, un rapport ambiguë entre les décideurs politiques et les experts en gestion financière qui pourrait avoir des conséquences sur l'évolution future de la démocratie.

Cette situation pose une question essentielle, celle de **la légitimité des institutions créatrices de normes**. Deux types de légitimités sont en effet en présence, celle du politique et celle de l'expert ; il y a là une problématique qu'il convient d'identifier, voire de résoudre, avant toute prise de décision relative aux normes comptables à mettre en œuvre.

Il faut souligner que depuis plusieurs années on assiste à l'essor d'une production de normes financières par des organismes internationaux extérieurs aux États et composés exclusivement d'experts. En ce qui concerne la comptabilité publique, l'IPSAS Board est l'un des principaux acteurs en ce domaine mais dans l'Union européenne, Eurostat s'est aussi vu confier une mission sur le sujet.

En effet, les normes comptables IPSAS, qui inspirent la normalisation comptable de 17 États européens, sont très proches de celles applicables au secteur privé, on l'a dit, et leur mise en œuvre pose problèmes à certains d'entre eux. C'est pourquoi la Commission s'en est inquiété et a transmis un rapport au Conseil et au Parlement européen, publié le 6 mars 2013. Ce

³ International Public Sector Accounting Standards

rapport propose l'élaboration de normes comptables pour le secteur public en partie inspirées des normes IPSAS mais harmonisées au niveau européen et qualifiées de normes EPSAS⁴.

Un tel projet soulève d'importantes difficultés auxquelles est d'ailleurs confronté le Conseil de normalisation des comptes publics et qui, il faut le souligner fait un travail remarquable de définition d'un cadre conceptuel des comptes publics, ce qui n'est pas simple. S'entremêlent en effet des éléments tout à la fois politiques, juridiques et techniques. Aussi, il est fort probable que ce n'est que très progressivement qu'une harmonisation pourra se faire, ce qui est d'une certaine manière positif car l'enjeu est d'importance. En effet

B. Le choix des normes comptables publiques relève d'un véritable enjeu de société

Les normes comptables reflètent une conception de l'organisation d'une société, on l'a dit, et la mise en place d'une comptabilité publique qui serait en adéquation totale avec les normes IPSAS remettrait brutalement en question, pour beaucoup d'Etats, des institutions construites au fil des siècles et donc des équilibres de tous ordres.

Ainsi, derrière les questions relatives aux techniques comptables c'est un choix politique, qui est sous-jacent. Et les propos tenus par le Premier Président de la Cour des comptes, Didier Migaud, lors de son audition au Sénat le 22 mai 2012, nous paraissent aller dans ce sens lorsqu'il estimait au sujet des normes IPSAS qu'il était de «(son) devoir d'alerter la Représentation nationale sur (un) sujet, dont les implications sont autant politiques que techniqueset, ajoutait-il, Je souhaiterais que les responsables politiques ne se réveillent pas trop tard. »⁵

Il est un fait que, sans un regard attentif une telle problématique peut très vite se voir submerger par la technique comptable et passer totalement inaperçu.

⁴ European public sector accounting standards

⁵ Audition de M Didier Migaud, Premier Président de la Cour des comptes, Sénat le 22 mai 2012