

« La comptabilité publique : quel apport pour la gestion financière publique ? »

La comptabilité publique appartient comme discipline juridique au droit public, et comme discipline technique à la gestion financière.

La comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent les opérations financières et comptables de l'Etat et des collectivités territoriales et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés.

Alain Supiot, juriste français et professeur au Collège de France, souligne que « les livres de compte sont sans doute la première expression moderne de l'établissement d'un lien entre le nombre et le droit, la quantification et l'obligation juridique¹ ».

A partir du 1^{er} janvier 2018, l'Etat tiendra une comptabilité générale en droits constatés avec une forte valeur ajoutée patrimoniale.

La réforme de la comptabilité de l'Etat s'explique par la tendance internationale à la convergence vers la comptabilité de l'entreprise, ainsi que par certaines lacunes du système actuel qui portent notamment sur :

- l'absence d'informations sur le patrimoine de l'Etat, les crédits nécessaires à son entretien ou à son renouvellement et plus généralement sur la politique d'investissement public ;
- l'incapacité à fournir des indications sur les engagements et les risques financiers encourus ;
- l'absence d'une vision consolidée des comptes publics ;
- le manque d'outils comptables d'aide à la décision performants.

L'Etat devait de ce fait rapprocher ses pratiques de gestion de celles du secteur privé.

Il importe de préciser toutefois que, même si la nouvelle comptabilité générale de l'Etat s'inspire largement des principes et des concepts de la comptabilité du secteur privé, les deux comptabilités n'ont pas les mêmes finalités et leurs résultats ne peuvent être interprétés de la même manière, et ce pour plusieurs raisons.

La première raison tient au fait que l'Etat ne poursuit pas les mêmes objectifs et n'a pas les mêmes contraintes qu'une entreprise privée, étant donné que l'Etat joue un rôle de régulateur sur le plan économique et social et constitue le garant en dernier ressort des engagements pris par l'ensemble du secteur public.

¹ Alain Supiot, la gouvernance par les nombres, Fayard 2015, 520 pages, p.120

La deuxième raison concerne le fait que, face à la défaillance du secteur privé pour la production de biens et services collectifs, l'Etat est souvent contraint de mettre à la disposition des citoyens des biens et services d'intérêt général à des prix qui ne répondent pas souvent aux critères du marché.

La troisième raison a trait au fait que, l'Etat n'a pas pour objectif de réaliser du profit, il n'a pas de chiffre d'affaires et son résultat annuel n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

La quatrième raison est qu'une partie du patrimoine de l'Etat n'a pas de valeur marchande, étant donné qu'il est destiné à répondre à des besoins économiques et sociaux des citoyens. Il est valorisé au coût historique et non pas à la valeur du marché, parce qu'il n'en existe pas.

La cinquième raison est que, le rattachement des charges et des produits à l'exercice, compte non tenu de leur paiement et de leur encaissement, répond essentiellement à la contrainte de respect de l'annualité budgétaire.

Enfin, les états financiers de l'entreprise sont destinés aux gestionnaires, aux actionnaires et aux investisseurs et constituent la base de calcul des impôts et taxes dus à l'Etat, alors que ceux de l'Etat sont communiqués au gouvernement, à la Cour des comptes, au parlement, aux citoyens et à la société civile.

Dans ces conditions, on est en droit de se demander : quel est l'apport de la comptabilité à la gestion financière publique ? et que faut-il pour que cet apport soit significatif ?

Il y a lieu de relever que tout système comptable répond à trois objectifs fondamentaux, à savoir :

- l'inventaire exhaustif du patrimoine et l'enregistrement des transactions qui s'y rapportent ;
- la mesure du résultat aux fins de son partage entre les principaux acteurs concernés, en l'occurrence, l'Etat pour prélever les impôts, les actionnaires pour engranger les dividendes et le personnel en termes d'intéressement ;
- l'appréciation de la situation financière afin d'éclairer les prises de décisions des gestionnaires et des investisseurs.

La loi organique relative à la loi de finances a prévu un système de comptabilité de l'Etat fondé sur une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale et une comptabilité d'analyse des coûts.

Les informations restituées par chaque type de comptabilité sont certes différentes, mais néanmoins complémentaires. L'articulation des données de ces trois types de comptabilité permet d'en faire un outil puissant de gestion, de contrôle, d'information, de consolidation et d'évaluation des politiques publiques.

1- La comptabilité est d'abord un outil de gestion, qui permet d'assurer le suivi de l'exécution du budget et le respect des principes de limitation et de spécialité des crédits.

A ce titre, la comptabilité budgétaire demeure l'instrument privilégié pour suivre l'exécution du budget, contrôler la trajectoire fixée par la loi de finances, en termes de recettes, de dépenses, de solde budgétaire et de moyens de financement et procéder, le cas échéant, aux ajustements nécessaires en cours d'exercice.

La comptabilité budgétaire permet de déterminer la capacité de gestion des services ordonnateurs, en termes de taux d'engagement et d'émission des crédits, ainsi que le niveau des crédits d'investissement reportés.

La comptabilité budgétaire permet également de dégager des indicateurs utiles pour le pilotage du budget de l'année en cours et la préparation du projet de loi de finances.

Les principaux indicateurs ventilés par ordonnateur sont :

- les restes à réaliser qui sont constitués de la différence entre les engagements et les services faits ;
- les restes à payer qui représentent la différence entre les engagements et les paiements ;
- les écarts entre les crédits et les émissions qui font ressortir les annulations, les reports et les dépassements.

A côté de la comptabilité budgétaire, les données de la comptabilité générale ventilées par programme, projet et action, permettent d'apprécier à l'aide d'indicateurs la performance des services ordonnateurs quant à la réalisation des projets dont ils ont la charge.

En outre, le bilan et les comptes de résultat fournissent des informations financières précieuses sur le patrimoine, les créances, la trésorerie et les dettes de l'Etat.

2- La comptabilité est ensuite un instrument de contrôle, qui permet au juge financier de vérifier que les comptes sont réguliers, aux parlementaires de s'assurer que le budget a été exécuté conformément à ce qui a été autorisé et au citoyen d'être « informé de l'usage qui est fait du fruit de son travail² ».

Pour Alain Supiot, « la comptabilité est une obligation de rendre des comptes. Elle met en relation trois acteurs, à savoir celui qui a des comptes à rendre, celui auquel ces comptes doivent être rendus et le comptable qui établit ces comptes³ ».

² Alain Lambert, *Déficits publics, la démocratie en danger*, Armand Colin, 2013, 235 pages, p.87

³ A. Supiot, *op. cit.* p.121

C'est dans ce cadre que s'inscrit la loi de règlement, qui donne corps au principe constitutionnel de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.

Toutefois, il est à souligner que, contrairement à la loi de finances, la loi de règlement ne suscite pas beaucoup d'intérêt de la part des parlementaires.

Cela a été d'ailleurs relevé par Alain Lambert, ancien ministre du budget et l'un des pères de la loi organique des lois de finances en France, qui disait que : « la France est un des rares pays au monde où l'on continue à voter des lois de finances initiales basées sur de simples prévisions et où l'on fait si peu de cas de l'examen de la loi de règlement que l'on appelle également reddition des comptes. Aussi absurde que cela puisse paraître, là où l'examen de la loi de finances initiale occupe plusieurs mois de la vie du parlement, l'examen de la loi de règlement, qui devrait être l'outil majeur de pilotage des finances publiques n'en occupe que quelques heures⁴ ».

3- La comptabilité est en outre, un support d'information et de communication avec les tiers. Elle permet d'établir des situations synthétiques sur l'exécution mensuelle de la loi de finances et sur la situation patrimoniale et financière de l'Etat au moyen d'un bilan et d'un compte de produits et charges.

C'est d'ailleurs la communication avec les tiers qui est à la base de la normalisation en matière de comptabilité. Il s'agit en fait d'une uniformisation des modes de représentation de la situation financière et patrimoniale de l'Etat qui permet in fine la comparabilité d'informations standardisées et compréhensibles par les utilisateurs, à savoir les investisseurs dans le cadre du marché financier national et international, les agences de notation et les organismes financiers internationaux.

A ce titre, la loi organique relative à la loi de finances a précisé et élargi les informations que l'Etat doit communiquer en accompagnement du projet de loi de finances ainsi que du projet de loi de règlement. Il s'agit notamment du rapport sur les comptes consolidés du secteur public, du rapport annuel de performance, du rapport d'audit et de performance, de la programmation pluriannuelle, du rapport sur les ressources affectées aux collectivités territoriales, etc..

4- La comptabilité est par ailleurs, un instrument d'évaluation des politiques publiques, dimension qui peut être désormais assurée grâce à la comptabilité d'analyse des coûts qui permet de calculer le prix de revient et le coût des services rendus par l'Etat.

La comptabilité contribue ainsi à l'amélioration des performances des gestionnaires et à leur responsabilisation.

⁴ A. Lambert, op. cit, p.73

5- La comptabilité de l'Etat permet enfin, de disposer d'une vision consolidée de la situation financière de l'ensemble du secteur public.

La consolidation des comptes publics revêt une importance majeure pour les besoins de cohérence et d'optimisation des politiques publiques et pour mesurer l'impact du secteur public sur le reste de l'économie, en termes :

- de prélèvements obligatoires et de pression fiscale ;
- de dépense publique ou de demande adressée à l'économie ;
- d'endettement du secteur public et des charges y afférentes eu égard au rôle de l'Etat en tant qu'assureur en dernier ressort ;
- d'investissement public ;
- de solde budgétaire global.

Alain Lambert disait à ce titre que : « après trente années ininterrompues d'engagement au service des finances publiques, je ne parviens pas à élucider ce mystère : pourquoi continue-t-on à appréhender et à gérer séparément les comptes de l'Etat, de la Sécurité Sociale et des collectivités territoriales ? S'agit-il d'un refus ou d'une inconscience ? ».

Pour pouvoir répondre à toutes ces attentes, les comptes publics doivent présenter un certain nombre de caractéristiques essentielles.

A ce titre, la loi organique relative à la loi de finances stipule que les comptes doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat et de sa situation financière.

La tenue de comptes réguliers signifie que ceux-ci sont conformes aux règles du droit comptable en vigueur.

La sincérité est une qualité qui ne résulte pas des normes comptables, mais découle de l'absence d'intention de tromper.

En ce qui concerne le principe de l'image fidèle, Alain Supiot précise que « la comptabilité a donné à un système juridique la forme d'un tableau chiffré soumis à un rigoureux principe d'équilibre des droits et des obligations. Le tableau comptable doit être d'abord considéré comme un portrait, donnant une image objective de la réalité qu'il dépeint. Le tableau annonce le concept juridique d'image fidèle [...]. Ce qui fait l'originalité et la puissance du tableau comptable en partie double, tient au fait qu'il donne à voir en un tout cohérent et homogène un ensemble de choses, de personnes et d'opérations foncièrement hétérogènes⁵ ».

En vue de renforcer la fiabilité des comptes de l'Etat, la loi organique relative à la loi de finances a prévu que la comptabilité générale de l'Etat soit certifiée par la Cour des comptes.

⁵ Alain Supiot, op. cit. p.127

Enfin, le dernier principe que la comptabilité de l'Etat doit satisfaire est la permanence des mêmes méthodes sur le long terme.

Pour sa part, le comptable public en tant qu'acteur majeur dans le système financier public, devra veiller à respecter de manière rigoureuse les principes et règles comptables.

Il doit également s'assurer, à partir du fait générateur, que l'ensemble des charges et produits sont effectivement rattachés à l'exercice.

Il doit en outre veiller, en application du principe de prudence, à ce que toutes les charges probables soient bien constatées et que seuls les produits certains soient pris en compte.

Il doit enfin s'assurer de l'exhaustivité des opérations réalisées aussi bien par les services ordonnateurs que les opérations dont il a la charge, à savoir l'amortissement, les provisions, etc... et que toutes les données ont bien été enregistrées dans le système d'information.

Il est admis que la comptabilité ne fait que traduire l'action publique en termes financiers. Elle permet d'exprimer et de suivre une gestion budgétaire par les chiffres.

En l'absence d'une comptabilité, comment bien gérer ce que l'on ne connaît pas et ce que l'on ne mesure pas ?

Comment gérer un budget si l'on n'a pas une vision exhaustive des engagements pris par le secteur public, du rythme de consommation des crédits et des rentrées des recettes et de l'évolution de la trésorerie ?

Comment les parlementaires, et à travers eux les citoyens, peuvent-ils contrôler l'action du gouvernement s'ils ne disposent pas de données fiables et compréhensibles ?

Comment enfin apprécier les politiques publiques si l'on n'est pas en mesure d'en estimer le coût complet ?

A ce titre, il convient de souligner qu'avec la mise en œuvre de la réforme de la comptabilité de l'Etat, le comptable public doit revoir son rôle dans le dispositif financier public pour devenir :

- une référence en matière de communication d'informations pour les besoins de gestion, de programmation budgétaire, de contrôle et de reddition des comptes et de recherche et d'analyse financière et comptable;
- un conseiller des collectivités territoriales pour l'amélioration de la gestion locale et la prévention des risques financiers.

En 1817, Charles Ganilh, économiste et député français, soutenait que « la publicité des comptes de finance est le plus beau monument de la civilisation moderne. Quel acte auguste et solennel que celui qui soumet aux représentants d'une nation, le compte des tributs levés sur le peuple, qui provoque leur surveillance sur leurs produits et leur emploi, facilite la recherche des abus qui ont pu s'y glisser, et la poursuite de ceux qui s'en sont rendus coupables ! Que peut-on désirer de plus du gouvernement des hommes, et comment refuser son dévouement à un ordre de choses où la loi règne sur le gouvernement comme sur les particuliers ?⁶ ».

⁶ Charles Ganilh, De la législation, de l'administration et de la comptabilité des finances de la France depuis la Restauration, Paris, Deterville Libraire, 1817, p. 125.