

Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État

Sébastien Kott

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE 2016/4 N° 160** , PAGES 1065 À 1078
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.160.1065

Date de mise en ligne : 26/05/2017

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2016-4-page-1065?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Institut national du service public.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

COMPTABILITÉ PUBLIQUE ET REDDITION DES COMPTES DE L'ÉTAT

Sébastien KOTT

Professeur de droit public, Université de Poitiers

Résumé

L'article part du postulat selon lequel l'information financière relative à une entité est en permanence adaptée à sa situation. Il présente ensuite les trois comptabilités qui composent l'information financière publique concernant l'État : la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité nationale. Parmi ces trois regards portés sur la situation financière, la comptabilité générale semble constituer l'outil idéal de restitution financière et de lecture de l'action publique : elle est plus précise et plus complète que les autres et permet de rapporter tout type d'activité économique (marchande ou non). Toutefois, sa généralisation et son utilisation rencontrent des limites : d'une part, elle doit tout de même être adaptée aux spécificités de l'État et des autres personnes publiques auxquelles elle s'applique ; d'autre part, c'est un outil très technique qui est peu utilisé par ses destinataires et qui est concurrencé par d'autres systèmes d'information financière.

Mots-clefs

Comptabilité publique, comptabilité générale, comptabilité budgétaire, comptabilité nationale, transparence financière

Abstract

— *State's public accounting and financial accountability* — *The starting point of the article is the postulate according to which the financial information related to a given body is permanently adapted to its situation. Then it presents the three accountings which are parts of the State's public financial information system: budgetary accounting, general accounting and national accounts. Among these three, the general accounting may be considered as the ideal tool for financial rendition and for the readability of public action: it is more precise and more comprehensive and it allows to report about any kind of economic activity (market or non-market). However, it has important limits. On the one hand, it has anyway to be adapted to the specificities of the State's and of the other public bodies' it applies. On the other hand, it is a highly technical tool, underused by most of its recipients and facing the competition of other financial information systems.*

Keywords

Public accounting, general accounting, budgetary accounting, national accounts, financial transparency

« La comptabilité publique concerne 65 millions de français, elle mobilise une dizaine de milliers d'agents publics, elle intéresse une dizaine d'universitaires et vraisemblablement moins de parlementaires ». Ce constat malicieux d'un ancien secrétaire général du Conseil national de la comptabilité exprime à la fois l'ambition et la limite de l'information financière publique : destinée au plus grand nombre, elle constitue une source d'information financière pourtant sous utilisée. D'où l'interrogation inévitable : pourquoi ?

Il faut reconnaître que la construction historique de cette notion particulière qu'est « la comptabilité publique » n'aide pas les profanes à s'y retrouver. Tantôt considérée comme une administration en charge du maniement des deniers publics, tantôt considérée comme un régime juridique spécifique concernant les procédures d'exécution du budget (Prada et Sonrier, 1986), le moins que l'on puisse dire est que jusqu'à récemment, le terme *comptabilité publique* était ambigu et surtout en décalage avec sa signification dans l'entreprise où la comptabilité est avant tout une information financière sur son activité. L'article 53 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (dit GBCP) en propose enfin une définition claire et unifiée. Reprenant le dispositif de l'article 120-1 du plan comptable général¹, il dispose que : « La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière ».

Malgré cet effort louable, le concept de comptabilité publique reste difficile à appréhender. Tout d'abord il convient de rappeler une évidence. La forme chiffrée de la comptabilité conduit à la considérer comme un outil précis. Or, et les comptes ne cessent de le répéter, la donnée chiffrée qui est la base de la comptabilité n'est qu'une représentation, une transcription de la réalité et certainement pas la réalité elle-même. La comptabilité en général et la comptabilité publique en particulier reposent sur un travail de plus en plus délicat d'interprétation et de qualification des faits, puis sur leur transposition en chiffres. Par ailleurs, la comptabilité transcrit ce dont elle a conscience ; elle ne transcrit pas, ou le fait différemment, ce qu'elle ne peut pas appréhender. Ensuite, il faut noter que les administrations publiques produisent plusieurs types de comptes et que selon le type de collectivité publique (État, collectivités locales, organismes de sécurité sociale), la présentation de ces comptes diffère². Enfin, comme toute information technique, la comptabilité implique un effort de celui à qui elle est destinée. Et plus on technicise l'outil, moins on le rend accessible. Dès lors, la comptabilité des administrations publiques fait face à un paradoxe : plus elle est précise, plus son utilisation est difficile. À l'inverse, moins on la technicise, moins on la fiabilise, moins on la rend attractive ! Or, derrière la reddition des comptes se trouvent de nombreux acteurs (normalisateur, producteurs des comptes, certificateurs, utilisateurs) dont les objectifs spécifiques peuvent diverger.

Ces considérations justifient d'interroger le schéma de la redevabilité financière des administrations publiques. Dans quelle mesure les acteurs des finances publiques sont-ils capables de produire une information financière intelligible ? Une certitude s'impose cependant : face à l'obstination des hommes, depuis l'Antiquité (Mattéoni et Beck, 2015), à proposer cette information et à tenter de l'encadrer, on doit postuler sa nécessité.

1. Le plan comptable général définit les règles applicables aux comptes et à la présentation de ceux-ci à l'égard de toutes les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation d'établir des comptes annuels. Il est arrêté par l'Autorité des normes comptables. La version en vigueur est celle du règlement n° 2014-03.

2. Il n'existe pas de budget des organismes de sécurité sociale. La comptabilité des collectivités locales (issue de l'instruction budgétaire et comptable M14) intègre en un même document le budget et la comptabilité générale.

L'organisation du système d'information financier est le fruit d'une évolution de techniques comptables portées par différents acteurs. Parmi les différentes productions existantes, la comptabilité générale porte, depuis 1962, l'illusion d'une accessibilité rénovée.

L'ORGANISATION DU SYSTÈME D'INFORMATION FINANCIÈRE DE L'ÉTAT

La comptabilité permet évidemment de produire des comptes et constitue une technique d'information de nature financière. Il s'agit d'une forme très ancienne d'information et de contrôle dont les techniques ont évolué pour différentes raisons. Tout d'abord, la comptabilité est une information de nature financière sur la situation économique d'une entité. Elle évolue donc logiquement avec la capacité de formalisation, de conceptualisation, de la situation décrite. Par ailleurs, la technique change en fonction de la demande d'information émanant des utilisateurs des comptes.

Si « la » technique comptable peut être considérée comme neutre, au sens où elle n'est à l'origine ni publique ni privée, force est de constater que la spécificité des entités décrites va pousser à la différenciation des comptabilités. L'exemple de l'État illustre parfaitement ce besoin de spécialisation de l'information financière. La comptabilité publique de l'État est en fait composée d'un système qui regroupe trois types de comptes (budget, compte général de l'État, comptes nationaux). Chacun repose sur une technique propre et propose une information particulière, un angle d'approche, sur la situation financière de l'État. Chacun va donner une lisibilité particulière, et potentiellement une redevabilité particulière, de l'action publique (Pour un aperçu synthétique des trois types de comptabilité publique de l'État : *cf. infra*, le tableau situé en annexe de cet article).

La technique comptable et son évolution

L'information financière apparaît avec la nécessité de suivre les mouvements financiers. « On considère traditionnellement que la comptabilité est née au Proche-Orient ancien à la fin du IV^e millénaire, avec les premiers textes écrits en « proto-cunéiforme » [...], sur des tablettes d'argile par un calame en roseau. L'archéologie proche-orientale a ainsi mis au jour des dizaines de milliers de tablettes à caractère comptable [...] datant de différentes périodes sur une échelle chronologique d'environ 3 000 ans » (Chambon et Arkhipov, 2015). Cette technique ancienne évolue certes avec le temps, mais elle évolue surtout en fonction du besoin d'information exprimé ou supposé. Il ne s'agit pas ici de discuter ces choix mais d'illustrer un mouvement permanent d'adaptation de l'information comptable, du chiffre, à la situation qu'il doit représenter. Un mouvement porté par l'ensemble d'une chaîne de production puisque chaque degré de raffinement supplémentaire nécessite de l'accompagnement, de l'investissement, de la formation et de l'expertise.

Des flux aux droits constatés

L'information financière peut concerner des mouvements, des flux. Il s'agit de la partie la plus palpable, la plus aisément identifiable de l'activité économique d'une

entité. Matériellement, l'opération se traduit par un mouvement de caisse, (encaissement ou décaissement) où un mouvement de biens (stockage ou déstockage). La comptabilité restitue alors une opération (achat, vente, entrée ou sortie de stock) autant qu'un montant ou une quantité dont la réalité est aisée à déterminer. À ce stade de transcription du réel, l'objectif essentiel de la tenue d'une comptabilité est de rendre compte de l'ensemble des flux et de procéder au contrôle de la régularité des opérations. On parle alors de « comptabilité de flux » ou de « comptabilité de caisse ».

Au-delà des flux, la comptabilité peut porter sur un autre type d'information : une description des droits et obligations, ce que le monde comptable appelle aussi des engagements et le terme fait alors directement référence à sa signification juridique. Il s'agit de transcrire en comptabilité l'origine du mouvement financier, plus exactement, le mouvement dès son origine : l'acte ou le fait qui le crée. Avant le flux (le décaissement), un acte unilatéral (une décision de subvention) ou un acte bilatéral (un contrat) ou encore un acte juridique émanant d'un tiers (une décision de justice) peut justifier l'inscription d'un droit : une créance ou une dette. On parle alors de « comptabilité d'engagement », de « comptabilité en droits constatés » ou de « comptabilité d'exercice ». Le terme exercice fait référence à la période de naissance de l'opération plutôt qu'à sa période de réalisation. À partir du moment où elle propose de rendre compte de droits et obligations, la comptabilité introduit une subtilité supplémentaire. Elle doit dépasser la transcription pure et simple d'une valeur objective et proposer une évaluation de la créance ou de la dette qui tienne compte de son évolution. Une créance constatée à un moment donné (le jour de la commande) peut évoluer et justifier une réévaluation, à la hausse ou à la baisse (si le débiteur est en cessation de paiement par exemple). Ce nouveau type d'information passe par de nouvelles techniques d'appréciation de l'évolution des données comptables dans le temps. C'est le rôle, par exemple, des provisions.

La comptabilité « patrimoniale »

Au-delà des flux et des droits, l'information financière peut aussi proposer une image du patrimoine. La description du patrimoine d'une entité prit très rapidement la forme d'un inventaire. On en trouve des traces très nettes au moyen-âge puis sous l'ancien régime, qu'il s'agisse des biens et trésors royaux, des fournitures embarquées sur les navires (voiles, boulets, *etc.*) ou des troupes (à travers les revues). Par la suite, l'inventaire va peu à peu évoluer vers le bilan. Le passage de l'un à l'autre se manifeste par le fait d'attribuer une valeur économique à un élément inventorié. Yannick Lemarchand établit que la mutation des « balances »³ s'est vraisemblablement opérée au cours du XVIII^e siècle (« Bilan » *in* Legay, 2010) et le mouvement vers le bilan se finalise indistinctement, dans le secteur privé comme dans le secteur public, tout au long du XIX^e siècle pour s'accélérer au début du XX^e siècle (Kott, 2016). Le terme de ce mouvement progressif est ce que l'on appelle aujourd'hui une « comptabilité patrimoniale ».

Pour devenir réellement « patrimoniale », la comptabilité se doit donc de valoriser, au sens strict d'attribuer une valeur, les biens et droits inscrits à l'actif du bilan ainsi que les obligations inscrites au passif. Or, la valorisation des éléments inscrits du bilan pose, une fois encore, la question de leur évaluation. La technique comptable propose différentes modalités de valorisation. Les plus courantes en comptabilité des administrations

3. La langue anglaise a conservé ce terme pour désigner le bilan *balance sheet*.

publiques sont le forfait, le coût historique et la valeur de marché. Aucune de ces modalités d'évaluation n'est meilleure ou plus exacte que l'autre. Chacune traduit des choix bien compris. La valeur forfaitaire (généralement l'euro symbolique) permet d'attribuer une valeur à un bien que l'on ne sait pas évaluer avec suffisamment de précision en l'absence de référence, de valeur d'acquisition (la Joconde), ou que l'on ne veut pas évaluer en raison de sa valeur symbolique (un monument aux morts). Le droit commun de l'évaluation repose sur le coût dit historique, à savoir la valeur d'entrée du bien dans le patrimoine, éventuellement pondérée par l'usure du bien (correspondant plus ou moins à son amortissement). La valeur de marché correspond à celle constatée au cours de transactions récentes, la comptabilité évoque à ce titre la « valeur de marché observable ». On distingue la valeur de marché de la valeur vénale, cette dernière correspondant au prix présumé en l'absence de marché observable.

La formalisation de l'information financière publique dans des états financiers

L'information financière publique repose sur l'analyse et le traitement d'un ensemble de données. Ces données sont des traductions chiffrées de faits juridiques ou économiques plus ou moins complexes (flux, droits, patrimoine). Elles sont regroupées, synthétisées, dans des états financiers. En ce qui concerne l'État, trois types d'états financiers, établis selon les différentes techniques comptables ci-dessus détaillées, produisent une information complète et peut-être trop complexe.

L'information financière publique

La complexité des opérations que recouvre l'action publique en général et même chaque politique publique en particulier conduit à utiliser plusieurs types de techniques pour les décrire. Il est relativement simple de traduire en chiffre la perception d'une recette fiscale ou le paiement d'une prime à un fonctionnaire. Ici, la technique de « la caisse » sera suffisante. La comptabilité retracera le mouvement financier correspondant à l'encaissement ou au décaissement des sommes. Il est moins évident de savoir comment transcrire la valeur d'un bien (un bâtiment d'une université par exemple) qui peut d'ailleurs évoluer avec le temps. On proposera alors dans ce cas une inscription comptable de type patrimonial qui peut envisager, s'agissant d'une construction, d'intégrer le bien au bilan à sa valeur de construction et d'y appliquer une décote annuelle correspondant aux annuités d'amortissement. Il est enfin encore plus difficile de traduire en chiffre le montant des retraites à venir des fonctionnaires encore en activité. On peut cependant envisager de produire une information statistique reposant sur le nombre de fonctionnaires en activité, sur leur espérance de vie moyenne et sur une projection de la moyenne de leurs retraites. À défaut d'être exacte, le chiffre sera suffisamment précis, comprendre statistiquement acceptable. On le voit, les données économiques relatives à l'État sont traitées et retraitées selon différentes techniques qui représentent autant de choix, autant de possibilités de transcription de la réalité.

Concernant l'État, les trois types de comptabilités (budgétaire, générale, nationale) vont utiliser trois techniques différentes (la caisse, l'exercice et la statistique) et offrir ainsi trois regards complémentaires sur l'État. Ensemble, elles composent l'information financière publique. Ces trois comptabilités se matérialisent au sein d'états financiers distincts : le budget, le compte général de l'État, les comptes nationaux. Chacune revêt donc

une forme particulière. Ces spécificités sont encore renforcées par le fait que ces comptabilités sont « portées » par des administrations différentes, ayant chacune leur culture propre, quand bien même, vues de loin, on pourrait les croire produites par le même ministère des finances. La comptabilité budgétaire est l'œuvre de la direction du budget, la comptabilité générale est portée par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) qui intègre depuis 2008 la Direction générale de la comptabilité publique (ou Trésor public) et la comptabilité nationale est produite par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).

Concurrence et complémentarité des comptes de l'État

La situation financière de l'État est donc transcrite par trois types de comptabilités concurrentes, au sens où elles produisent chacune une information financière particulière. La divergence des finalités qu'elles poursuivent n'exclue pas qu'elles puissent tendre vers une forme de complémentarité.

Avec la comptabilité budgétaire, la Direction du budget propose un suivi de l'exécution du budget de l'État. Acte de prévision financière, le budget est aussi une autorisation juridique qui permet aux administrations d'exécuter les recettes et les dépenses publiques. Dès lors, ses utilisateurs cherchent avant tout à connaître la disponibilité des crédits « mis à leurs dispositions ». Ce sont bien des flux de consommation qui sont suivis, et une simple comptabilité de caisse y suffit largement. Afin d'intégrer quelques opérations exécutées au-delà de l'exercice budgétaire, la comptabilité de caisse a été améliorée c'est-à-dire qu'on y a adjoint une période complémentaire (LOLF, art. 28).

La comptabilité générale, portée par la DGFIP, permet de produire une information financière de type patrimonial sur l'État. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations (LOLF, art. 30 alinéa 1). Il s'agit d'une comptabilité d'exercice. Sa production repose sur 19 normes comptables proposées par le conseil de normalisation des comptes publics, validées par arrêté du ministre des finances et réunies au sein du recueil des normes comptables de l'État (RNCE). Ces normes sont établies selon un modèle commun aux secteurs privés et publics : le plan comptable général (LOLF, art. 30 alinéa 2). Ce modèle est adapté à la marge à chaque secteur d'activité. Ainsi, la comptabilité générale de l'État n'est pas exactement la même que la comptabilité générale des entreprises, des associations, ou des collectivités territoriales.

La comptabilité nationale, portée par l'INSÉE, est une représentation de l'activité économique du pays (de la Nation). Elle repose sur un retraitement statistique et comptable de données qui peuvent, pour partie, être issues de la comptabilité générale. Conçue comme un système d'information économique, la comptabilité nationale est soumise à une harmonisation européenne (le système européen des comptes nationaux et régionaux, SEC), puisqu'elle sert au calcul des ratios économiques imposés aux États membres par les traités européens depuis celui de Maastricht. La version la plus récente du SEC, le SEC 10, figure en annexe au règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne.

Cette situation de « concurrence-complémentarité » conduit l'État à produire une information financière qui repose sur trois types de comptabilités et propose donc, par exemple, trois niveaux de déficits distincts. La loi de règlement détermine le déficit budgétaire de l'exercice écoulé ; le compte général de l'État (annexé à la loi de règlement) établit le besoin de financement ; et les comptes nationaux proposent un déficit public, un déficit corrigé, puis un déficit définitif.

Tableau n° 1 : Déficits des administrations publiques selon le type de comptabilité

	Comptabilité budgétaire (déficit budgétaire)	Comptabilité générale (besoin de financement)	Comptabilité nationale (déficit public)
Exercice 2012	-87,2	-92,8	-81,6
Exercice 2013	-75,3	-59,6	-67,6
Exercice 2014	-86	-77	-74,7

Les trajectoires des déficits convergent dans les trois types de comptes. Ils sont plus marqués en 2012 qu'en 2013 et repartent à la hausse en 2014 sans atteindre le niveau de 2012. Mais il convient de remarquer que le niveau des déficits n'est pas du tout le même selon les comptabilités, avec des écarts de 12 à 25 % entre le plus faible et le plus élevé selon les années. On note enfin que selon les exercices, les valeurs des déficits s'invertissent, ainsi la valeur « intermédiaire » (ni maximale, ni minimale) est celle proposée par la comptabilité budgétaire en 2012, la comptabilité nationale en 2013 et la générale en 2014. Ces différentes données enrichissent l'information financière et correspondent à des outils aux finalités différentes. Mais elles présentent aussi une difficulté qui est de plonger le destinataire de cette information dans une perplexité compréhensible. Il est délicat, pour un utilisateur non averti, d'accepter « la relativité du chiffre », c'est-à-dire d'admettre qu'il n'existe pas « un » déficit, mais autant de déficit que de façon de le déterminer !

L'ACCESSIBILITÉ DU SYSTÈME D'INFORMATION FINANCIÈRE PUBLIQUE

Parmi les trois types de comptabilités proposés par l'État, il en est une, la comptabilité générale, qui semble constituer l'outil idéal de restitution financière. Tenue depuis 2006, elle est plus précise que la comptabilité nationale au sens où elle repose beaucoup moins sur des évaluations et très peu sur de la donnée statistique. Elle est aussi plus complète que la comptabilité budgétaire au sens où elle intègre des éléments d'information patrimoniale.

En outre, la comptabilité générale s'appuie sur un langage *a priori* commun à toutes les activités. Elle offre la possibilité de décrire économiquement autant les activités marchandes que les activités non marchandes et donc la situation du secteur privé comme celle du secteur public. La comptabilité générale serait ainsi promue au rang de système d'information universel, au service de la transparence financière, puisqu'utilisable par tous les utilisateurs du chiffre quelle que soit l'entité considérée. Pourtant, l'expérience de dix années de tenue d'une comptabilité générale de l'État fait apparaître qu'elle souffre de plusieurs limites dont certaines semblent difficilement surmontables. Par ailleurs, cette comptabilité semble trop technique, n'est promue que par une partie de la DGFIP (l'ancienne direction générale de la comptabilité publique), est peu utilisée par ses destinataires et concurrencée par d'autres systèmes d'information financière.

Les limites de la comptabilité générale des personnes publiques

Loin du rêve d'un outil d'analyse financière commun à toutes les entités, la comptabilité générale est en fait peu adaptée à la description des activités non marchandes. Bien que construites sur le modèle du plan comptable général, les comptabilités (générales) des administrations publiques sont en fait « spécifiques » et l'information qu'elles produisent est loin d'être lisible selon une grille d'analyse de l'entreprise. Est-ce pour cela qu'elle reste sous-utilisée ?

Les spécificités des administrations publiques

Bien loin de la prétention à l'universalité portée par son nom, la comptabilité « générale » doit s'adapter à l'activité qu'elle décrit et donc aux entités auxquelles elle s'applique : les comptes d'un établissement public ou d'une association de la loi de 1901 ne sont pas ceux d'un département.

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique a déployé la comptabilité générale à l'ensemble du secteur public. Il admettait déjà que la comptabilité générale n'était pas un outil complètement universel. Son article 52 précisait que sa « nomenclature s'inspire du plan comptable général » et admettait donc qu'elle n'était pas une simple transposition de ce dernier.

Une simple observation confirme que le plan comptable s'adapte aux entités auxquelles il est destiné. L'exemple le plus manifeste est celui du traitement comptable des impôts, inscrits en produit pour l'État, et en charge pour les entreprises. L'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 précise que « les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ». C'est bien dans cette perspective qu'il a été établi, à partir de 2004, un Recueil des normes comptables de l'État (RNCE)⁴, qui converge globalement avec le plan comptable général tout en prenant en compte certaines spécificités étatiques. Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique reprend ce principe d'alignement en indiquant que : « Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales » (art. 56). Mais ce faisant, il reconnaît lui aussi la nécessité d'adapter la comptabilité générale du secteur public aux spécificités de son action. Et ces spécificités sont telles qu'il a fallu adopter, non seulement des normes comptables spécifiques à l'État, mais également des normes comptables spécifiques aux établissements publics (RNCEP, arrêté du 1^{er} juillet 2015 du ministre des finances). En outre, des normes comptables spécifiques aux collectivités locales sont inscrites au programme de travail du Conseil de normalisation des comptes publics.

Par ailleurs, et de manière plus large, la comptabilité générale n'est pas forcément le meilleur outil pour décrire un secteur public riche de spécificités. Par exemple, pour inscrire un bien à l'actif, il faut que son coût ou sa valeur puisse être évalué avec une fiabilité suffisante. Les biens historiques et culturels qui représentent pourtant des sommes considérables sont ainsi valorisés à l'euro symbolique (RNCE, norme 17) puisqu'aucune méthode traditionnelle d'évaluation des biens ne permet de rendre compte de la valeur du musée du Louvre, du château de Versailles ou du mètre étalon.

4. Dans le sens de recueil des normes comptables applicables à l'État.

Il en va de même des actifs incorporels relatifs à sa souveraineté parmi lesquels le droit de lever l'impôt. Il est alors commode de n'évoquer ces éléments qu'en annexe et de considérer que l'information est complète à défaut d'être précise. Certains éléments du passif posent, eux-aussi, des difficultés. On discute, par exemple, la question des prestations sociales : faut-il inscrire au passif les montants « dus » aux bénéficiaires au-delà de l'exercice ? On peut encore observer la question des garanties accordées par l'État. Ces garanties peuvent être explicites, c'est-à-dire formalisées juridiquement à l'image de la garantie accordée à l'ancienne Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur (COFACE), la dette est alors inscrite en comptabilité. Mais les garanties peuvent encore être implicites à l'image de celles couvrant certains établissements publics ou les collectivités territoriales. Dès lors faut-il les inscrire et comment les évaluer ? (Kott, 2017)

Une comptabilité générale sous-utilisée

L'article 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen pose le principe du contrôle social de l'action publique. Si les comptes publics sont avant tout des éléments d'information et donc de redevabilité financière, la question est bien de savoir à qui ils s'adressent réellement.

Le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l'État propose une approche très large des destinataires de l'information financière. À titre principal, il s'agit des « citoyens et de leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'État. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes » (RNCE, p. 11). Selon la Cour des comptes, « Les gestionnaires des administrations publiques (pour leur part) citent les citoyens comme les principaux utilisateurs des états financiers reposant sur la comptabilité en droits constatés » (Cour des comptes, 2016).

Mais le destinataire de l'information financière est-il seulement capable de l'utiliser ? Comment comprendre le bilan de l'État (issu du compte général) qui présentait une situation nette négative de près de 600 milliards d'euros en 2008, et de 1 000 milliards d'euros en 2016 ? Le citoyen doit logiquement en conclure que l'État est en faillite... depuis huit ans et se demander comment on paye encore les fonctionnaires ! Cette information, cette comptabilité générale, difficilement utilisable pour un citoyen a-t-elle un sens pour d'autres destinataires mieux informés ? En 2013, deux « consultants internationaux » ont proposé d'analyser les comptes publics à l'aune du modèle de l'entreprise afin d'évaluer, selon leurs propos, « l'entreprise France ». L'idée était de lire le bilan et le compte de résultat de l'État avec les instruments utilisés pour lire ceux d'une multinationale. Ils analysent ainsi le ROA (*return on assets* ou rendement de l'actif, à savoir le rapport entre le résultat net et l'actif mobilisé par l'activité) qui leur paraît « très dégradé ». Pourtant le ratio de fonds de roulement (la différence entre les capitaux permanents et les actifs immobilisés) indique selon eux que la dette n'est pas un problème quand bien même une analyse budgétaire établit plutôt le contraire. Par ailleurs le ratio d'endettement paraît comparable à celui d'entreprises très gourmandes en capitaux (autoroutes, infrastructures) alors qu'on pense plutôt l'État comme un prestataire de services. À l'usage, malgré leur expertise en analyse financière, les deux auteurs ne peuvent que constater la difficulté, à utiliser les comptes publics selon les canons de l'entreprise (Cohen et Danbakli, 2013). En conséquence, il convient *a minima*, de lire les données produites par la comptabilité générale selon une grille d'analyse particulière.

La comptabilité générale des administrations publiques – bien loin de l'universalisme attendu de la généralisation du plan comptable, et en raison tant des adaptations aux collectivités publiques auxquelles elle doit s'appliquer, que de la spécificité de l'information qu'elle produit – génère une expertise financière *ad hoc*. Dès lors, en raison de son caractère à la fois technique et spécifique, la comptabilité générale est avant tout destinée aux techniciens des administrations. Dans son rapport « La comptabilité générale de l'État, dix ans après », la Cour des comptes note « une appropriation insuffisante à l'extérieur des administrations » avant de détailler la faiblesse des relations entre le ministère des finances et les cabinets ministériels, la sous-exploitation des données par les parlementaires et par les agences de notation (Cour des comptes, 2016, 58-63). Globalement, le constat est sans appel et les producteurs de comptes le savent bien : si l'information financière est notoirement sous-utilisée, la comptabilité générale l'est encore moins.

Un outil « finances »

L'information financière de l'État est à la fois portée et produite par un système informatique, plus précisément un progiciel de gestion intégrée (PGI). L'outil est théoriquement au service des administrations et de leurs unités gestionnaires. Il doit leur permettre d'améliorer leur gestion. Or, pour diverses raisons, c'est le ministère des finances et, plus particulièrement, la DGFIP qui gère ce PGI. Cette dernière l'utilise en fait au bénéfice de son cœur de métier : la gestion des flux financiers. Cela explique en partie que les autres utilisateurs administratifs s'en éloignent et contribue à la déconnexion entre la comptabilité générale et les administrations. Cette déconnexion est d'autant plus forte que les services possèdent d'autres sources d'informations qu'ils maîtrisent et comprennent.

Une contrainte plus qu'un outil pour les administrations non financières

Concrètement, la comptabilité de l'État est aujourd'hui une base de données dématérialisée au sein d'un système informatique (PGI) nommé CHORUS. Ce dernier, proposé par l'éditeur privé SAP, reprend les procédures standardisées de gestion des entreprises. CHORUS est déployé dans les services centraux et déconcentrés de l'État auprès de l'ensemble des acteurs de la chaîne budgétaire et comptable. Il est présenté comme l'outil central de pilotage de la gestion publique. En théorie, l'ensemble de ses utilisateurs est censé tirer profit de l'information ainsi générée et c'est bien la question essentielle : s'agit-il d'un progiciel au service de la gestion publique ou à celui de la gestion de la dépense ?

Pour le ministère des finances, chargé du déploiement de CHORUS, l'approche est claire. Danièle Lajouard, qui a présidé le comité d'orientation stratégique du progiciel, précise que « CHORUS est, tout d'abord, un instrument conçu pour permettre de gérer les finances publiques et d'en rendre compte » (Lajouard, 2012). David Litvan, alors chef du service comptable de l'État, insiste sur « la trajectoire comptable » du PGI dont l'objectif est de produire des comptes d'une meilleure qualité (Litvan, 2012). CHORUS est donc avant tout vécu comme un outil technique centré sur le cœur de métier de la DGFIP, la gestion des flux financiers (les recettes et les dépenses). Ce résultat est atteint assez rapidement (Lajouard, 2014) et l'information financière ainsi produite est, dans un second temps, placée au service de l'amélioration de la gestion de l'État.

Il faut cependant admettre que CHORUS est techniquement difficile à maîtriser et nécessite une « professionnalisation » des fonctions financières. Ce sont donc logiquement les administrations financières qui l'ont pris en charge et ont guidé son utilisation vers leur cœur de métier : la gestion de la dépense plus que la gestion des administrations. La Cour des comptes note logiquement qu'« une large part des ordonnateurs perçoit la tenue de la comptabilité générale comme une contrainte supplémentaire imposée à leur activité, à laquelle ils n'entrevoient pas toujours de contrepartie mesurable » (Cour des comptes, 2016, p. 51).

La tendance centralisatrice de la fonction financière s'accroît avec la convergence de la pléiade des logiciels de gestion financière des administrations déversés dans CHORUS. Une partie d'entre eux est en voie de fusion absorption par le PGI. Loin de présumer que la DGFIP souhaite jeter un voile sur l'information financière, on comprend *a minima* que ses objectifs internes (l'amélioration de la qualité de la chaîne de dépense ou de recette) ne coïncident pas complètement avec ceux des autres utilisateurs potentiels des données financières. C'est bien sous cet angle qu'il faut comprendre la déception des services ordonnateurs quand ils déplorent le manque d'accès aux données ou le caractère « peu partagé » des informations apportées par CHORUS.

Concurrencé par d'autres outils

La position de la comptabilité générale est d'autant plus difficile qu'elle est placée en situation de « concurrence » avec d'autres sources d'information peut-être mieux adaptées aux besoins des destinataires potentiels, par exemple en ce qui concerne l'analyse des coûts.

Dans le cas de la comptabilité générale, l'analyse des coûts dépend avant tout de la capacité du système à intégrer des données fiables. Il s'agit d'opérer une imputation fine de ces données par fonction ou par tâche, comme par exemple établir une clé de répartition de la rémunération d'un enseignant-chercheur entre ses trois fonctions essentielles : l'enseignement, la recherche et l'administration de ces activités. La Direction générale de la comptabilité publique soutient depuis longtemps qu'il est possible de mettre en œuvre une comptabilité d'analyse des coûts à partir de la comptabilité générale (Bassères, 2002). Force est de constater que, quand elle existe, cette comptabilité analytique reste confidentielle et surtout localisée (ministère de la défense, ministère de l'équipement). La comptabilité générale peine ici encore à s'imposer.

Cette difficulté est d'autant plus visible depuis la mise en œuvre effective de la nouvelle présentation budgétaire en « missions », « programmes », « actions » et sa déclinaison analytique depuis 2006. Dans un premier temps, la présentation du coût des services publics a surtout pris la forme d'une comptabilité d'analyse des coûts des « programmes », au sein des « rapports annuels de performance », annexés à la loi de règlement (Mordacq 2010). Cette comptabilité a évolué et une étape semble avoir été franchie en 2014 avec la production, par la Direction du budget, d'un Guide opérationnel d'élaboration de l'analyse des coûts des programmes et des actions de politique publique.

Par ailleurs, les documents budgétaires intègrent de longue date des éléments d'information gestionnaire. L'ordonnance du 31 mai 1838, au nom de l'information des parlementaires, obligeait l'administration à produire des documents qui deviendront les annexes budgétaires (Kott, 2016). L'expérience de la Rationalisation des choix budgétaire (RCB) proposait des budgets de programme et la LOLF poursuit cette démarche à travers une présentation des crédits par missions assorties d'objectifs et d'indicateurs de résultats. Une démarche « performance » trop souvent présentée comme une nouveauté de 2001 !

Ces indicateurs sont à juste titre critiqués (voir l'article de Benzerafa-Alilat et Gibert, dans ce dossier), mais ils présentent l'intérêt d'être produits à partir d'informations qui ne sont pas uniquement financières et qui proviennent en partie des administrations. Une information en quelque sorte partagée même si elle est tout aussi difficile à utiliser.

*
* *

Formellement, le compte général de l'État est une annexe budgétaire remise aux parlementaires et disponible en ligne. Elle comprend une lettre de présentation du directeur général des finances publiques, le compte général de l'État au sens strict (compte de résultat, bilan, annexes), un rapport de présentation et un rapport sur le contrôle interne comptable. Elle intègre surtout une plaquette de quatre pages, disponible en français et en anglais. Cette brochure propose une synthèse de l'essentiel des données financières de l'exercice et constitue certainement le document le plus lu de cette production pourtant complète et essentielle par ailleurs. Ce constat est moins absurde qu'il y paraît. C'est parce qu'ils sont réguliers, sincères et qu'ils en donnent une image fidèle que les comptes de l'État peuvent être synthétisés en quatre pages. Pour autant, cette information financière implique plusieurs prises de conscience collectives d'éléments connus de longue date par les professionnels du chiffre. Tout d'abord, la société doit apprendre à renoncer à l'apparente objectivité du chiffre. Ensuite, elle doit accepter que des informations puissent diverger et pourtant être complémentaires. Enfin, elle doit consentir à un minimum de formation pour pouvoir lire utilement les données produites. C'est à ce prix seulement qu'elle pourra demander compte à tout agent public de son administration.

ANNEXE

Annexe n° 1 : Les trois types de comptabilité publique de l'État

Type de comptabilité publique/ Caractéristiques	Comptabilité budgétaire	Comptabilité générale	Comptabilité nationale
Technique comptable	Caisse (améliorée)	Exercice	Statistique et économique
Principale caractéristique	Décrit les flux	Intègre les droits constatés	Restitue des agrégats
Fondement juridique	LOLF / décret GBCP	LOLF / décret GBCP	Règlement (UE) n° 549/2013 du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne
Producteur des comptes	Direction du budget / administrations	DGFip	INSÉE

Critères d'élaboration	Référentiel de comptabilité budgétaire	Normes comptables (Ex. Recueil des normes comptables de l'État)	Système européen de comptes nationaux 2010 (SEC 2010)
Forme / support / matérialisation	Budget Comptabilité d'exécution	Compte général de l'État	Comptes nationaux
Données utilisées	- Exécution budgétaire - Engagement - Liquidation - Ordonnancement	Opérations économiques	Données statistiques et comptables
Document de présentation	Loi de finances / décrets de répartition	Annexe à la loi de règlement	Comptes nationaux
Finalités	- Suivi de l'exécution budgétaire - Performance budgétaire - Autorisation des opérations financières	- Suivi de gestion - Suivi patrimonial - Base d'une comptabilité analytique	Suivi des engagements internationaux
Donne à voir	Consommation des crédits	Évolution de la situation patrimoniale	Activité économique de la nation
Utilisateurs	- Direction du budget - Administrations - Parlementaires - Citoyens	- Citoyens - Parlementaires - Gestionnaires publics - Institutions publiques internationales - Bailleurs de fonds	- Union européenne - Citoyens - Parlementaires - Institutions publiques internationales

Références bibliographiques

- Bassères, Jean (2002), « La comptabilité publique et la réforme », *La revue du Trésor*, n° 3-4, mars avril, p. 163-169.
- Chambon, Grégory et Arkhipov, Ilya (2015), « Pratiques comptables dans le palais de Mari au proche-orient ancien », *Classer, dire, compter. Discipline du chiffre et fabrique d'une norme comptable*, CHEFF, p. 361-374.
- Cohen, Alain-Gérard et Danbakli, Yves (2013), « Pour une meilleure lisibilité des comptes publics », *Gestion et finances publiques*, n° 6, juin, p. 22-28.
- Cour des comptes (2016), *La comptabilité générale de l'État, dix ans après, une nouvelle étape à engager*, Rapport public thématique, février, 142 p.
- Fondafip (2013), *L'intégration financière publique*, rapport de synthèse 2010-2013, Paris, décembre, 24 p.
- Kott, Sébastien (dir.) (2017), *Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics*, Economica, 507 p.
- Kott, Sébastien (2016), « Banalisation de la comptabilité, hybridation du droit comptable », *Gestion et finances publiques*, n° 2, avril-mai, p. 50-54.

- Kott, Sébastien (2010), « L'invention d'outils «gestionnaires» dans le système financier de la Restauration », in Philippe Bezes, Florence Descamps, Sébastien Kott, Lucile Tallineau (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815-1914)*, CHEFF, p. 409-423.
- Lajouard, Danièle (2012), « Introduction à Chorus », *Gestion et finances publiques*, n° 1, janvier, p. 4-5.
- Lajouard, Danièle (2014) « Chorus : résultats et perspectives », *Gestion et finances publiques*, n° 5/6, mai-juin, p. 35-39.
- Legay, Marie-Laure (2010), *Dictionnaire historique de la comptabilité publique*, Rennes, PUR, 493 p.
- Litvan, David (2012), « Réforme comptable de l'État : la trajectoire comptable dans CHORUS », *Gestion et finances publiques*, n° 10, octobre, p. 31-33
- Marty, Frédéric ; Trosa, Sylvie et Voisin, Arnaud (2006), « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue internationale des sciences administratives*, 2006/2 vol 72, p. 213-232.
- Mattéoni, Olivier et Beck, Patrice (2015), *Classer, dire, compter : Discipline du chiffre et fabrique d'une norme comptable à la fin du Moyen Âge*, CHEFF, 490 p.
- Mordacq, Frank (2010), « Les interrelations entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire », *Gestion et finances publiques*, n° 6, juin, p. 415-419.
- OCDE (2003), *Manuel de l'économie non-observée*, 276 p.
- Prada, Michel ; Sonrier, André (1985), *La comptabilité publique*, Berger-Levrault, 2^e édition, 374 p.