

LES ENJEUX LIÉS À L'ADOPTION D'UNE COMPTABILITÉ PATRIMONIALE PAR LES ADMINISTRATIONS CENTRALES

Frédéric Marty *et al.*

I.I.S.A. | *Revue Internationale des Sciences Administratives*

**2006/2 - Vol. 72
pages 213 à 232**

ISSN 0303-965X

Article disponible en ligne à l'adresse:

<http://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-administratives-2006-2-page-213.htm>

Pour citer cet article :

Marty Frédéric *et al.*, « 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. DOI : 10.3917/risa.722.0213

Distribution électronique Cairn.info pour I.I.S.A..

© I.I.S.A.. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.



Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales

Frédéric Marty, Sylvie Trosa et Arnaud Voisin

Résumé

Le choix du passage en comptabilité patrimoniale, suscité en France par l'application de la Loi Organique sur les Lois de Finances, a un impact réel sur les mécanismes de la décision politique. Il revient à renforcer la rationalité économique dans les choix publics, en adaptant des normes d'information comptable et financière venues du secteur privé. Elle permet notamment de réaliser des comparaisons de coûts public-privé, nécessaires pour s'engager dans d'éventuelles contractualisations avec des prestataires privés.

L'adoption de la comptabilité patrimoniale vise à améliorer l'information fournie aux acteurs publics. Elle tend également à limiter les possibilités d'arbitrages défavorables aux investissements de long terme et à l'entretien des actifs publics. Elle donne aux parlements, aux organismes de contrôle et aux citoyens une appréciation des politiques menées, renforçant les exigences de transparence des comptes publics et de responsabilisation des gestionnaires. Elle n'en est pas moins une réforme complexe et coûteuse, dont la conduite nécessite un contexte politique favorable et une stratégie de mise en œuvre adaptée.

Résumé pour les praticiens

L'adoption par les administrations publiques d'une comptabilité patrimoniale inspirée des normes du privé peut apparaître comme faisant peu de cas des spécificités de la gestion

Frédéric Marty est chargé de recherche CNRS au Groupe de Recherche en Droit, Economie et Gestion de l'Université de Nice Sophia-Antipolis et chercheur affilié à l'Observatoire Français des Conjonctures Economiques (OFCE). Ancien élève de l'Ecole Normale Supérieure de Cachan, docteur en Sciences Economiques, ses domaines de recherche concernent principalement l'économie du droit, notamment en matière d'économie des contrats administratifs. Sylvie Trosa est chargée de mission auprès du ministère en charge des affaires sociales. Ancienne élève de l'Ecole Normale Supérieure de la rue d'Ulm, docteur en Droit Public, **Sylvie Trosa** a occupé de nombreux postes dans les administrations centrales tant en France que dans les pays anglo-saxons (The British Treasury and The Australian Budget Directorate). Spécialiste de l'évaluation des politiques publiques, elle est l'auteur de nombreux ouvrages de management public. **Arnaud Voisin** est chargé de mission auprès de l'Observatoire Economique de la Défense (Direction des Affaires Financières du ministère de la Défense). Diplômé de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris et de l'Université Paris 2 Panthéon-Assas, ses recherches portent sur l'économie publique (notamment les contrats publics) et les finances publiques (réforme budgétaire et évaluation des investissements publics).

publique. Cependant, les managers privés et publics partagent la même contrainte de rareté des ressources disponibles. Par exemple, disposer d'une information sur les coûts de fonctionnement des services (incluant les coûts des capitaux immobilisés) permet de s'assurer de l'efficacité économique des choix publics et de satisfaire aux exigences croissantes d'évaluation de l'action publique et de contrôlabilité des managers publics (*accountability*). A ce titre, la réforme comptable fait écho à un déplacement du contrôle de la régularité de la dépense publique vers l'évaluation de son opportunité économique. Cependant, l'adoption d'une comptabilité patrimoniale ne serait être conçue comme un processus exempt de risques et faiblement coûteux. Transposer des normes issues du secteur privé peut se faire au détriment de la transparence de l'information comptable, en laissant une plus large place aux choix discrétionnaires, notamment en matière de charges calculées (provisions,...). De la même façon, affecter une valeur patrimoniale à certains actifs publics suppose des choix difficiles et potentiellement porteurs de risques. Enfin, un tel basculement comptable ne peut se faire que dans le cadre d'une vaste réforme de l'action publique et constitue en lui-même une opération longue, coûteuse et dont le succès est largement conditionné à la formation et à l'adhésion des personnels.

L'adoption d'une comptabilité patrimoniale par un nombre croissant de pays de l'OCDE¹ s'ancre dans un contexte plus général de mutation du management public. Ce dernier est en grande partie inséparable des difficultés budgétaires affectant les états depuis les années soixante-dix² et dans une perte progressive de la légitimité accordée aux gestionnaires publics en matière de gestion efficace des ressources³. Les prescriptions qui en découlent résident notamment dans la réduction du périmètre des activités réalisées en régie (*le gouvernement est le barreur et non pas le rameur*), dans une gestion et un contrôle centrés sur les résultats et non plus sur les ressources consommées et dans la mise en place d'une organisation comptable fondée sur le modèle du secteur privé⁴.

En ce sens, le passage en comptabilité patrimoniale doit être resitué dans le contexte d'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)⁵. L'adoption en France d'une comptabilité patrimoniale, au côté d'une construction budgétaire en comptabilité de caisse vise à soutenir ces transformations de l'action publique, en permettant aux décideurs

¹ Notons que la Commission Européenne elle-même vient d'adopter un tel cadre comptable. Commission Européenne, (2005), « *New Accounting System : Better Control over European Taxpayer's Money* », Communiqué de presse, MEMO/05/27, Bruxelles, janvier.

² Les difficultés budgétaires publiques sont à l'origine, selon les termes de K. Lüder, d'un *stress fiscal*, lequel a constitué l'un des principaux *stimuli* qui a rendu le basculement comptable possible. Lüder K., (1994), "The *Contingency Model*" *Reconsidered : Experiences from Italy, Japan and Spain*", in Buschor E. and Schedler K., (eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Auditing*, Berne, Paul Haupt Publishers.

³ Hood C., (1995), "The *New Public Management*" in the 1980s: *Variations on a Theme*", *Accounting, Organizations and Society*, volume 20, n° 2/3, pp.93-109.

⁴ Guthrie J., Olson O. and Humphrey C., (1999), "Debating Developments in *New Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward*", *Financial Accountability and Management*, volume 15, n° 3-4, August-November, pp.209-228.

publics d'étayer leurs décisions sur des bases informationnelles fiables et exhaustives et en garantissant un contrôle efficace de leurs choix.

Le passage en comptabilité patrimoniale induit trois questions qui ne sont pas simplement de l'ordre des modalités de mise en œuvre des politiques publiques, mais qui portent sur leur conception même. Tout d'abord, il conviendra de s'interroger sur la nature du processus qui préside à l'allocation des ressources publiques. Ce dernier répond-t-il à une logique économique ou politique ? Nous présenterons, ensuite, dans notre seconde section, les avantages, mais aussi les facteurs de risque liés à la convergence comptable vers les normes du secteur privé. Enfin, dans notre troisième section, nous nous proposerons d'identifier les difficultés auxquelles les administrations publiques devront faire face durant la période de transition.

La comptabilité patrimoniale est-elle utilement applicable au secteur public?

Le secteur public, et plus particulièrement l'administration centrale, utilise traditionnellement une comptabilité de caisse, fondée sur l'enregistrement des flux de recettes et de dépenses⁵. Cette approche en termes de trésorerie correspond à la nature particulière du contrôle budgétaire et financier de l'Etat. Toutefois, l'adoption de la comptabilité patrimoniale se fonde sur la rareté des ressources, une contrainte partagée par le secteur public comme par les entreprises privées.

La critique de la comptabilité d'entreprise appliquée à l'Etat: la divergence des finalités public-privé

L'application au secteur public de la comptabilité d'entreprise a suscité un véritable débat de fond en Australie, où une première tentative de réforme comptable avait échoué en 1984⁷. Les principaux arguments opposés au basculement comptable résidaient en la spécificité du mode d'allocation des ressources de l'Etat, qui résulte du système politique, et en l'impossibilité affirmée de valoriser certains biens publics, comme le patrimoine culturel.

L'allocation des ressources publiques est assurée par le système politique, non par la rationalité économique Le système comptable reflète l'utilisation de l'information qu'il fournit : si les finalités du secteur public et du secteur privé divergent, leurs comptabilités doivent alors répondre à des problématiques différentes. Le but de

⁵ 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. Deux règles prudentielles budgétaires ont été introduites au Royaume-Uni en 1997. La première (*Golden Rule*) prescrit que sur un cycle économique ; les emprunts publics ne doivent pas dépasser les investissements. La seconde (*Sustainable Investment Rule*), le ratio dette publique nette sur PIB doit être stable et ne pas dépasser 40%.

⁶ Le Trésor britannique a opté pour une comptabilité de flux à partir de 1866. Cependant, les principales villes britanniques (précédées par le Birmingham City Council en 1850) adoptèrent une comptabilité patrimoniale à la fin du XIX^{ème} siècle. Wynne A., (2004), "Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for the Public Sector Accounting?", Association of Chartered Certified Accountants, January.

⁷ Shan D., (1989), "Public Sector Accounting Standard Process on Implementation", Australia Accounting Research Journal.

l'entreprise est le profit, réalisé par la vente de biens et services aux consommateurs. Dans ses choix, l'entreprise raisonne en termes de rentabilité relative ; elle alloue ses ressources aux projets les plus rentables. La comptabilité d'entreprise vise donc à permettre le calcul des coûts relatifs des choix d'investissement privés. Il s'agit de maîtriser le coût des facteurs de production et de détecter les gisements de gains de productivité.

L'État poursuit, pour sa part, plusieurs objectifs, parfois contradictoires, qui vont au-delà de la rationalité économique. Il pallie notamment les échecs de marché, par exemple en finançant la recherche fondamentale ou de grands programmes technologiques⁸. Il corrige les inégalités territoriales et sociales, notamment en instaurant des obligations de service public. Enfin, il atténue les effets de certains mécanismes de marché, dont le libre jeu déstabiliserait les équilibres économiques et sociaux. Les exemples ne manquent pas, depuis la réhabilitation récente des politiques industrielles jusqu'aux traditionnelles politiques de l'emploi.

Les ressources de l'État proviennent de l'impôt et de la dette publique, dont le niveau est fixé par le vote des assemblées, sur proposition du gouvernement. L'allocation des ressources publiques procède de la rationalité politique, les élus reflétant les préférences sociales des électeurs-contribuables. Le niveau de ressources prélevées et la destination des dépenses étant fixées par le système démocratique, la comptabilité publique vise essentiellement à vérifier l'adéquation entre les crédits votés et leur emploi. En effet, le pouvoir croissant des parlements s'est affirmé au long de l'Histoire par le passage d'un vote global du budget à des votes par chapitre et par article. Une comptabilité patrimoniale ne serait donc pas à même de fournir les informations pertinentes à un processus de décision de type politique.

Ce raisonnement pourrait en partie expliquer l'échec des tentatives de rationalisation des procédures budgétaires entreprises dans les années 1960 (*Planning, Programming and Budgeting System* américain et Rationalisation des Choix Budgétaires française). En effet, cette approche transversale des politiques publiques, visant à appréhender chaque action de l'État dans son ensemble, ne reflétait pas les catégories de la nomenclature budgétaire. Dans le cas américain comme dans le cas français, les assemblées ont perçu les nouvelles procédures comme une source d'opacité leur ôtant une partie de leur pouvoir de contrôle⁹.

Les biens de l'État ne sont pas tous valorisables. Les entreprises détiennent des biens dont l'immense majorité est acquise par l'intermédiaire des mécanismes de marché. S'il existe des actifs spécifiques, des biens dont l'usage est attaché à l'activité particulière de la firme et qu'elle aura des difficultés à revendre, ils conservent toutefois une valeur d'usage calculable.

L'État, en revanche, détient des biens dont la valeur est réputée échapper aux mécanismes de marché, soit parce qu'il s'agit d'actifs publics spécifiques (matériels

⁸ Beffa J.-L., (2005), « Pour une nouvelle politique industrielle », Rapport au Président de la République, Janvier.

⁹ Trosa S., Marty F., Voisin A., (2004), « La construction des méthodes de comparaison de coûts public-privé : les enseignements des expériences étrangères », Politiques et Management Public, volume 22, n°3, septembre, pp 43-62.

de guerre), soit parce que la collectivité leur confère une valeur autre qu'économique (patrimoine historique et culturel)¹⁰. L'argument en faveur de leur non valorisation réside dans leur nature de bien public, pur ou mixte. Dans cette approche, les biens publics purs peuvent être utilisés par tous sans exclusion, nul ne peut refuser leur usage et son utilisation par une personne n'exclut pas son usage par les autres. Les propriétés particulières de ces biens conduisent à recommander leur gestion par la puissance publique, leur gestion privée risquant d'être sous-optimale. En effet, une entreprise ne pourrait les détenir et les valoriser utilement, en l'absence d'incitations économiques suffisantes à l'appropriation privée. De ce fait, il peut être craint qu'une comptabilisation de ces biens d'après des règles issues du secteur privé ne puisse éclairer de façon satisfaisante les décisions publiques les concernant.

Les actifs publics spécifiques regroupent notamment des équipements dont l'utilisation légale est réservée à l'Etat. Il est ainsi pour les équipements de Défense. Ceux-ci sont produits et échangés dans le cadre d'un marché réglementé, soumis aux autorisations de l'Etat pour les ventes à l'exportation. Il en va de même pour les biens naturels ou culturels¹¹. Un parc naturel ou un monument public sont des biens publics purs, dont la jouissance appartient à la collectivité. Leur valeur d'usage échappe donc aux modalités traditionnelles d'évaluation. Il ne saurait exister de marché pour ces derniers et donc de possibilité de valorisation à un quelconque valeur d'échange. Il en va de même pour les actifs qui n'ont pas été acquis sur un marché et pour lesquels on ne dispose pas d'un coût historique¹². De tels biens posent donc des problèmes inédits de valorisation comptable¹³.

La convergence des objectifs: l'administration et le secteur privé partagent la même contrainte de rareté

Cependant, malgré les spécificités de certains biens publics, l'absence de marché n'est pas un argument suffisant pour ôter toute pertinence à une comptabilité patrimoniale de l'Etat. En effet, quel que soit le mécanisme d'allocation existant – rationalité économique ou politique –, les ressources publiques, comme les privées, sont limitées. La qualité et la transparence de la décision publique dépendent des informations économiques et financières disponibles. Cette nécessité est illustrée par la nécessaire valorisation des biens publics, qui incite à leur entretien et à la préservation de leur valeur.

¹⁰ Il convient de rappeler que la protection du patrimoine est une préoccupation née au milieu du XIX^e siècle. En effet, elle n'apparaît en France que sous la Monarchie de Juillet (1830-1848). Jusqu'alors, les monuments servaient prosaïquement de carrières à pierres. Bezaçon X., (2004), « *Dans les pas des bâtisseurs* », Timée-Éditions, Paris.

¹¹ Newbery S., (2002), "The Conceptual Framework Sham", Australian Accounting Review, November. Barton A., (2000) "Accounting for Public Heritage Facilities – Assets or Liabilities of the Government", Accounting, Auditing and Accountability, Vol. 13, n°2.

¹² Micallef F. and Peirson G., (1997), "Financial Reporting of Cultural Heritage, Scientific and Community Collections", Australian Accounting Review, volume 7, n° 1, pp. 28-44.

¹³ Bien qu'ils soient concernés par des contrats de partenariat public-privé. Par exemple, en Italie la loi Tremonti de 2002 (loi n° 112-2002) autorise l'Etat, au travers de la société *Patrimonio S.p.a.* à vendre des actifs culturels et artistiques, à conclure des partenariats relatifs à leur exploitation (cas des sites archéologiques de Baïa à Naples et de Pompéï) ou à les utiliser comme garanties de prêts.

Secteurs public et privé doivent optimiser l'allocation de ressources rares. Dans le modèle de rationalité politique des choix budgétaires, les ressources et leur allocation sont fixées par les électeurs-contribuables, à travers le vote de leurs représentants. En théorie, la seule limite à l'accroissement des prélèvements obligatoires et de la dette publique est leur acceptabilité par les votants. Ces derniers sont alors réputés sélectionner le couple optimal prélèvements obligatoires / offre de biens et services publics.

Toutefois, le calcul économique public remet en cause cette approche, en montrant que les ressources publiques sont elles aussi rares. Tout d'abord, la collecte de l'impôt et le remboursement de la dette ont un coût direct, que les choix d'investissement public prennent en compte depuis longtemps déjà¹⁴. Dans le cadre de l'évaluation préalable des nouveaux contrats de partenariat de l'Etat¹⁵, ce coût du capital public est pris en compte : par convention, il équivaut au taux de l'obligation assimilable du Trésor (OAT). Les ressources publiques ont également un coût indirect, le coût d'opportunité des fonds publics. Le besoin de financement de l'Etat évince pour partie les dépenses privées des contribuables et concurrence les entreprises dans l'accès aux marchés financiers, tant par le volume de ses opérations que par la qualité de sa signature souveraine. Cet effet d'éviction sur le secteur privé est difficile à mesurer : la littérature estime qu'il représente 20 à 50 Euro pour 100 Euro de dépense publique¹⁶. Les fonds publics sont donc soumis à la contrainte de rareté, tout comme les capitaux privés. Si l'Etat peut emprunter à un taux préférentiel¹⁷, le maintien de la qualité de sa signature est subordonné aux anticipations des marchés sur sa capacité de remboursement. Qui plus est, dans le cas des pays de la Zone Euro, les critères du Pacte de Stabilité imposent des règles prudentielles limitant le déficit public et la dette à respectivement 3 % et 60 % du PIB.

Face à de telles contraintes, l'allocation des ressources publiques doit se plier à des exigences de rationalité comparables à celles des dépenses privées. Le développement de l'évaluation des politiques publiques¹⁸ est en soi une reconnaissance de cette similitude, même si les critères d'efficacité publique peuvent parfois différer des critères privés. Pour traduire la rareté de ces ressources, un nombre croissant de pays prend en compte un coût du capital public. L'intérêt de ce taux est d'inciter les responsables publics à mener une politique de gestion active des biens qu'ils détiennent. En effet, un immeuble inemployé se traduit par un surcoût pour l'administration, qui peut obérer les marges de manœuvre budgétaires. Au Royaume-Uni, par exemple ce coût équivaut au taux d'actualisation national.

¹⁴ Le taux d'actualisation national, dit « taux du Plan », est utilisé depuis 1962. Il a été révisé en janvier 2005 (rapport Lebegue), dans le sens d'une simplification. Fixé depuis 1985 à 8 % hors inflation, il est aujourd'hui de 4 %, avec un mécanisme de décroissance au bout de trente ans et un plancher de 2 %.

¹⁵ Ordonnance du 17 janvier 2004 sur les contrats de partenariat de l'Etat, dont le guide pratique à paraître début 2005.

¹⁶ Dans le calcul économique public, le coût d'opportunité des fonds publics est fréquemment fixé à 30 %.

¹⁷ La notation souveraine AAA ou ses équivalents reflète davantage la croyance du marché dans la capacité de l'Etat à rembourser sa dette que son appréciation sur l'utilisation des capitaux empruntés. Dans le cas d'une entreprise, la notation reflète ces deux aspects, car l'échec du projet financé pèse directement sur la viabilité financière de la firme.

¹⁸ Trosa, S. (2004), « *L'évaluation des politiques publiques* », Note de benchmarking international, Institut de l'Entreprise, décembre.

Fixé à 6 % jusqu'en avril 2003, il a été abaissé à 3,5 %. Le niveau de ce coût du capital doit toutefois rester à un niveau réaliste : en Australie, il a été fixé au niveau de 11 % (initialement, il s'établissait à 12 %). Or, cette valeur représente deux fois le taux de rendement des bons du Trésor australien et dépasse très largement le coût des ressources généralement supporté par les entreprises privées. De la même façon, le handicap financier public est encore renforcé par le dividende exigé par le budget général, lequel s'élève à 15 %. Un tel rendement sur les capitaux investis est illusoire, même, et peut être surtout, dans le secteur industriel.

Comptabilité et responsabilité des choix politiques . « Nous utilisons les principes standards de la comptabilité publique qui nous permettaient d'éviter que nos gestionnaires détournent l'argent du contribuable, pas qu'ils le gaspillent ». Cette phrase de Stephen Smith, maire d'Indianapolis¹⁹, décrit la situation qu'il découvrait après son élection en 1992. Elle illustre bien le dilemme de la finalité de la comptabilité publique : est-elle un instrument de contrôle de la régularité ou de l'efficacité ? Idéalement, les deux objectifs se rejoignent, mais en pratique, il n'y a pas de stricte adéquation entre le respect des procédures et l'efficacité des politiques menées.

Le contrôle *a priori* repose sur l'idée selon laquelle le respect des procédures garantit le bon usage des fonds publics²⁰. Si ce système vise de façon louable à prévenir plus qu'à sanctionner les erreurs de gestion, il n'en a pas moins un effet pervers. En effet, si le responsable public, à l'image de l'ingénieur de Paul Valéry, « se trompe selon les règles », c'est-à-dire qu'il met en œuvre une politique inefficace en respectant les procédures, il ne peut être sanctionné. Les réformes budgétaires accompagnant le passage en comptabilité patrimoniale reposent sur une philosophie différente. Elles donnent une plus grande latitude de gestion aux responsables administratifs, en concentrant entre leurs mains les moyens de mener à bien leurs missions. Cette plus grande autonomie suppose un dispositif de contrôle *a posteriori* et une plus grande responsabilité des gestionnaires. La finalité du contrôle n'est plus d'éviter les erreurs de gestion au prix de lourdes procédures préalable, mais de sanctionner d'éventuels manquements, en contrepartie de l'autonomie donnée. Au Royaume-Uni, La crédibilité de ce contrôle est attestée par la réalité des sanctions pour mauvaise gestion : la non certification de leurs comptes par le National Audit Office a conduit des hauts fonctionnaires britanniques à être démis de leur fonction.

Au-delà de la responsabilité accrue portée par les gestionnaires administratifs, la comptabilité patrimoniale, ainsi que l'évaluation des politiques publiques qui la sous-tend, pèse également sur les décideurs politiques. Les parlements ont les moyens de juger de l'efficacité des politiques publiques et de critiquer leur éventuelle inefficacité²¹. Les arbitrages de court terme en défaveur des investissements,

¹⁹ "Privatization Fundamentals: Accounting for Privatization", Mackinac Center for Public Policy, February 1999.

²⁰ La comptabilité de caisse présente en effet deux atouts majeurs, à savoir sa relative indépendance vis-à-vis des conventions comptables (son "objectivité") ainsi que sa simplicité. Elle facilite de ce fait le contrôle budgétaire et présente l'avantage d'être rapidement disponible pour le Parlement. Guthrie J., (1998), "Accrual Accounting in the Australian Public Sector", Financial Accountability and Management, volume 14, n° 1, pp.1-19.

²¹ L'adoption d'une comptabilité patrimoniale doit renforcer la contrôlabilité (*accountability*) de la gestion publique en permettant notamment de disposer d'informations permettant des comparaisons entre les différentes institutions publiques.

notamment à l'approche d'élections, en deviennent beaucoup plus difficiles, leur trace comptable étant désormais apparente.

La nécessaire valorisation des biens publics: «ce qui n'a pas de prix n'existe pas».

La difficulté de valoriser les biens appartenant à l'Etat empêche d'établir leur valeur en référence à un marché, mais elle ne fait pas obstacle à la détermination de leur valeur par d'autres méthodes. L'exemple le plus frappant qui puisse être donné est celui des matières nucléaires. Depuis sa création, à la Libération, le commissariat à l'énergie atomique (CEA) est doté d'une comptabilité patrimoniale. Détenant le stock de matière nucléaire stratégique de la France, le CEA doit l'intégrer dans sa comptabilité. Ce stock est valorisé à son coût moyen pondéré de production. Electricité de France (EDF) a adopté la même pratique pour les matières destinées à ses centrales nucléaires. L'absence d'un marché légal ne fait donc pas obstacle au traitement comptable²².

On peut objecter que cette méthode de détermination des valeurs est une pure convention, par essence contestable. Ce serait perdre de vue les objectifs de la valorisation. Il ne s'agit pas de définir un juste prix, mais d'obtenir une référence de calcul pour prendre en compte l'appréciation ou la dépréciation éventuelle des actifs détenus. En effet, on peut considérer que « *ce qui n'a pas de prix n'existe pas* », c'est à dire qu'un bien sans valeur n'a pas d'existence économique. Sans valorisation, comment déterminer s'il faut ou non entretenir un monument public, s'il faut ou non remplacer un matériel ? La dégradation de certains biens publics, par défaut d'entretien, n'entraîne aucun effet comptable dans le cadre actuel. Elle est même en quelque sorte encouragée, puisqu'elle permet de consacrer des crédits budgétaires à d'autres priorités. Dans ce cadre, on comprend mieux l'adage selon lequel, « en France on préfère inaugurer que réhabiliter ». La valorisation permet de mesurer les conséquences d'un mauvais entretien ou du non remplacement d'équipements publics. On peut se demander si les problèmes de disponibilité des aéronefs du ministère français de la Défense n'auraient pas été traités à temps dans le cadre d'une comptabilité patrimoniale, où leur valeur comptable aurait diminué²³.

Ce faisant, le passage en comptabilité patrimoniale ne saurait être réduit à une simple réforme technique. Il s'inscrit dans une évolution plus large de la gestion publique, à laquelle il fournit le référentiel de coûts indispensable à la mesure de la performance. Si le changement de cadre comptable implique des coûts et des délais de transition inévitables, ses effets à terme en fournissent largement la contrepartie.

Les avantages attendus d'une comptabilité patrimoniale face aux risques

Le passage en comptabilité patrimoniale doit permettre d'orienter le pilotage de l'action publique vers les résultats. La fin du primat absolu d'une logique centrée sur

²² Notons que conformément à l'article 133 du règlement général de la comptabilité publique française de décembre 1962, les comptes de l'Etat devaient se fonder sur le plan comptable général. De la même façon, les articles 51 et 132 prévoyaient que ce dernier devait se doter d'une comptabilité analytique.

²³ Interview de Jean-Baptiste Gillet, Directeur des affaires financières du ministère de la Défense, *La lettre du management public*, n° 47, décembre 2003.

ressources budgétaires consommées est consacrée par la globalisation des crédits à disposition des services, par le desserrement de la contrainte de l'annualité budgétaire et enfin par la responsabilisation des gestionnaires.

Cette responsabilisation doit contribuer à la promotion de l'efficacité des dépenses budgétaires²⁴. Par exemple, la *Resource Accounting and Budgeting* britannique, lancée en 1998, vise notamment à améliorer la gestion des actifs publics, à faciliter la décision publique en l'appuyant sur des données comptables fiables et comparables avec celles du privé²⁵. Le contrôle est alors le corollaire de ce premier objectif. Il s'agit d'accroître la lisibilité des dépenses publiques et ainsi renforcer le contrôle parlementaire sur l'efficacité de la dépense publique. Il est attendu de l'adoption d'une comptabilité patrimoniale qu'elle permette de réaliser trois objectifs principaux, à savoir une meilleure gestion des actifs publics, un éclairage économique des décisions publiques et enfin, une aide à l'évaluation de l'efficacité des dépenses publiques.

Les avantages attendus d'un passage à une comptabilité patrimoniale

Une meilleure gestion des actifs de l'Etat. La comptabilité publique traditionnelle avait été construite avant tout dans le but de sécuriser l'exécution des opérations autorisées par le budget. Elle unifiait les comptes de l'Etat et donnait aux décideurs publics des outils de *reporting* et de pilotage incontestablement performants en matière d'exécution budgétaire²⁶. Néanmoins, un tel cadre comptable ne permet d'obtenir aucune information pour établir le coût de revient d'un service déterminé. Or ceci rend particulièrement difficile, sinon impossible, la réalisation de comparaisons de coûts public-privé, pourtant essentielles en cas de recours à des partenariats public-privé. Pour les mêmes raisons, il apparaît très difficile de mettre en œuvre une politique active de gestion et de valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat. Il est par ailleurs impossible de construire un compte de résultat rassemblant l'ensemble des charges et produits relatifs à l'exercice²⁷. Les risques encourus et les engagements hors-bilan²⁸ ne font l'objet d'aucun recensement et d'aucune provision.

Le premier objectif du passage en comptabilité patrimoniale consiste donc en une meilleure gestion des actifs de l'Etat. Il n'est pas dès lors fortuit de constater que les réformes du cadre comptable sont concomitantes à la mise en œuvre de politiques de valorisation du parc immobilier²⁹. La valorisation comptable des actifs publics conduit inexorablement à se pencher sur l'efficacité de leur gestion et de leur maintenance, dans la mesure où d'éventuelles dépréciations devraient être traduites comptablement. Enfin, la valorisation comptable des actifs publics peut conduire à renforcer les incitations à une gestion de long terme des patrimoines naturels et culturels.

²⁴ Adhémar P., (2003), « *La modernisation de la comptabilité de l'Etat en France : Etat des lieux, enjeux et perspectives* », International Congress on Accounting Standards for Public Administrations, Ferrara, Italie, décembre.

²⁵ Indispensable pour évaluer le coût complet des activités menées en régie.

²⁶ Adhémar P., (2003), *op. cit.*

²⁷ Le principe comptable de spécialisation des exercices n'est donc pas respecté.

²⁸ Il s'agit des engagements futurs ou conditionnels de l'Etat (annuités de crédit-bail, pensions des agents publics, garanties publiques) qui ne peuvent être retranscrit en comptabilité de caisse.

²⁹ Marty F., Vidal L. et Voisin A., (2004), « *La réalisation des actifs immobiliers publics : Quelles modalités juridiques et financières ?* », Les Petites Affiches, n°254, décembre, p 9.

Un levier de rationalisation des choix publics. Le passage en comptabilité patrimoniale offre la possibilité de définir un coût complet, intégrant par exemple le coût des ressources, à chaque prestation rendue 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 partenariats³⁰. 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,...). De la même façon, l'adossement des comptes publics sur les normes privées peut rendre plus facile l'utilisation d'outils financiers permettant une gestion optimale des actifs publics et des risques qui leur sont associés, à l'instar des techniques de titrisation³¹.

La réforme du cadre comptable peut aussi renforcer l'efficacité des dépenses publiques dans une optique inter temporelle. 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 publiques³² doit être intégré dans l'information comptable. Il est donc espéré que le desserrement du carcan de l'annualité budgétaire permette 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.

Un outil indispensable à l'évaluation des politiques publiques. Enfin, le basculement en comptabilité patrimoniale permet de fournir une mesure de l'efficacité de la dépense publique qui ne soit plus principalement fondée sur la régularité juridique consommation des crédits budgétaires mais, au contraire, sur le rapport entre les ressources engagées et la réalisation des fonctions assignées. Il apparaît dès lors que le changement de normes comptables ne se traduira pas simplement par une évolution des modalités techniques de *reporting*, mais par une nécessaire définition des objectifs visés par l'action des services de l'Etat et par une évaluation, donc une gestion, orientée vers les résultats. Une telle évolution suppose cependant que les modalités de contrôle par les parlements et les cours des comptes connaissent elles aussi un bouleversement similaire. S'il est nécessaire que chaque mission se voie imputer un coût sur la base d'un système d'information comptable fiable, il est aussi indispensable que le contrôle se déplace vers une évaluation des résultats obtenus.

Par exemple, les budgets pluriannuels, tels qu'ils sont établis au Royaume-Uni, permettent de fournir un cadre et une cible pour une période de trois ans. Dès

³⁰ Trosa S., Marty F. et Voisin A., (2004), op. cit, p.50.

³¹ Marty F., Vidal L. et Voisin A., (2004), op. citp, p.12.

³² 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.

lors qu'ils sont rendus publics, ils "engagent" le gouvernement devant les contribuables et les marchés financiers. Ces budgets doivent permettre de caler, pour les exercices annuels, les objectifs de dotation budgétaire, en fonction d'hypothèses macroéconomiques détaillées et d'évaluation du coût des programmes en cours. De la même façon, dans le cadre de la loi organique sur les lois de finances adoptée en France³³, le régime des autorisations d'engagements rendra possible une gestion pluriannuelle des crédits. Le passage en comptabilité patrimoniale renforcera en outre la transparence des comptes publics³⁴. Les comptes de l'Etat devront d'ailleurs être complétés d'une évaluation des engagements "hors bilan" et des performances de chaque programme. De la même façon, à l'instar de ses homologues anglo-saxonnes, la Cour des Comptes sera investie d'une nouvelle mission de certification des comptes publics.

Les risques liés au passage en comptabilité patrimoniale

Cependant les gains attendus ne pourront devenir effectifs que dans la mesure où un certain nombre de risques seront identifiés et prévenus.

Les risques en terme de transparence des comptes publics. La mise en place d'une comptabilité patrimoniale ne saurait sonner définitivement sonner le glas de la présentation du budget sous la forme d'une comptabilité d'encaissements et de décaissements. La dualité de l'information comptable (compte de résultat et bilan, selon une comptabilité de stock et budget établis selon une comptabilité de flux), telle qu'elle est prévue par la loi organique française est indispensable pour assurer la transparence de la dépense publique. La comptabilité de caisse demeure un outil robuste et facilement accessible pour rendre compte en temps réel de l'exécution des autorisations parlementaires. Elle permet au Parlement de disposer d'une information disponible en temps réel (sans les décalages de près de trois mois inhérents à la comptabilité patrimoniale) et laissant peu de place à la discrétion du comptable public (via les charges calculées). La suppression de ce premier type de comptabilité pourrait se traduire par un affaiblissement du contrôle du Parlement³⁵, à l'inverse des objectifs poursuivis dans le cadre de la réforme. Des craintes sont par ailleurs exprimées quant aux possibilités de foisonnement des normes comptables spécifiques³⁶ ou de manipulation stratégique des informations fondées sur une comptabilité patrimoniale³⁷. Bien que légitimes, celles-ci doivent être nuancées eu égard aux mesures d'accompagnement et de contrôle mises en place notamment par les cours des comptes. Dans le cas britannique, tant le Trésor, dans le cadre

³³ Loi n° 2001-692 du 1^{er} août 2001.

³⁴ Des prévisions quadri-annuelles sur les comptes publics devront être présentées au Parlement.

³⁵ Ce fut pourtant le cas en Australie en 1999. Barton A., (2003), *"The Use and the Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Process"*, National Institute of Economics and Business, Australian National University, June.

³⁶ En l'absence de règles internationales contraignantes, il est en effet à craindre que chaque Etat se dote de ses propres règles comptables au détriment des possibilités de comparaisons internationales. A ce titre, l'effort de normalisation mis en œuvre par le *Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants (IFAC)*.

³⁷ Likierman A., (2001), *"From Planning to Implementation: The New UK Central Government Financial Framework"*, Public Money and Management, volume 21, n° 1, pp. 53-56.

du *Public Expenditure Survey*, que la National Audit Office doivent approuver les principes comptables choisis par les départements ministériels et garantir le caractère fiable et sincère des résultats comptables.

Le traitement des engagements hors bilan. La pertinence de l'adoption d'une comptabilité patrimoniale dans un contexte marqué par un recours croissant aux contrats de partenariats public-privé est en grande partie liée à la production d'états financiers permettant de rendre compte des engagements de long terme souscrits par les pouvoirs publics. Il est donc indispensable que le Parlement et la Cour des Comptes puissent avoir accès à l'ensemble de l'information pertinente relative à ces derniers. L'absence de transparence sur de tels contrats peut contribuer à annuler les gains potentiels liés au passage en comptabilité patrimoniale. Un tel manquement s'est d'ailleurs traduite en Australie par des dépassements de coûts³⁸, notamment dans le domaine des technologies de l'information³⁹ et du bâtiment et génie civil⁴⁰. Qui plus est, si les collectivités publiques viennent à adopter les normes comptables du secteur privé, elles doivent se plier à des exigences croissantes en termes de transparence quant aux engagements hors bilan. En effet, d'éventuelles tentations de faire preuve de "créativité comptable" ou de dissimulation des engagements souscrits pourraient être en grande partie contrariées par l'évolution des règles comptables consécutives aux scandales financiers de ces dernières années. Ce faisant, les degrés de liberté en matière d'engagements "hors bilan" seront considérablement réduits pour les collectivités publiques. Comme le note Matheson, " (...) *all government obligations for services received or commitments made are reported as liabilities in the balance sheet, even if they have not been funded in the budgetary process*"⁴¹.

Les difficultés de valorisation de certains éléments d'actifs. La valorisation de certains actifs pour lesquels il n'existe pas de marché constitue l'une des difficultés auxquelles peut se heurter l'adoption d'une comptabilité patrimoniale. Elle se pose à des degrés divers pour l'ensemble des immobilisations et des stocks, lesquels peuvent être valorisés suivant trois méthodes. Il s'agit du coût historique, du coût historique modifié et enfin de la valorisation à la valeur de marché.

Les pratiques comptables actuelles, notamment sous l'influence des normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*), tendent à éroder le dogme de la comptabilisation des éléments d'actif au coût historique amorti⁴². Dans le cadre de cette méthode, les actifs étaient enregistrés à leur valeur à la date de leur entrée dans le patrimoine, diminuée du cumul des amortissements pratiqués. La critique de cette méthode tient en deux points. Tout d'abord, la valeur des actifs est réduite à leurs prix passés sans tenir compte des évolutions économiques. Ensuite, il est

³⁸ Barton A., (2000), "*Commercial-in-Confidence Outsourcing contracts and Accountability in Public Sector Activities*", School of Business and Information Management, Australian National University.

³⁹ Australian National Audit Office, (1999), "*The Management of Contracted Business Support Services*", Report n° 12, Canberra.

⁴⁰ Australian Capital Territory Auditor General, (2000), "*Reports of the Performance Audit of the Redevelopment of Bruce Stadium*", Report 1-12, ACT Government, Canberra.

⁴¹ Matheson A., (2004), op. cit., p. 44.

⁴² L'évaluation au coût historique demeure cependant la règle.

reproché à la valorisation au coût historique d'être trop polarisée sur le passé, alors que l'information comptable devrait être tendue vers l'avenir. La valeur d'un actif ne peut-elle que se réduire avec le temps ? Enfin, il est reproché à la comptabilisation au coût historique de dépendre étroitement des charges calculées (ex. dotations aux amortissements et provisions) et à ce titre d'être dépendante de la subjectivité et des choix comptables (et donc stratégiques) de l'entreprise.

Afin de pallier ces insuffisances, deux méthodes alternatives peuvent être mobilisées, la valeur historique modifiée et la comptabilisation à la juste valeur. La comptabilité en juste valeur conduit à valoriser les actifs, soit à leur valeur de marché (prix de vente probable à la date de l'inventaire), soit à la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs associés à leur détention⁴³. La comptabilisation en fonction des prix de marché réduirait les possibilités de manipulation comptables résultant des charges calculées. Elle faciliterait par ailleurs le contrôle externe sur les comptes. Elle présente cependant le risque d'introduire une réelle volatilité des évaluations comptables dans la mesure où tout choc macroéconomique se traduirait par des révisions à la hausse ou à la baisse de la valorisation des éléments d'actifs. Un exemple significatif peut être trouvé dans le cas du patrimoine immobilier. Un gonflement suivi d'un éventuel éclatement d'une bulle spéculative ne serait alors pas neutre en termes de capacités d'endettement de l'Etat.

Ainsi, il apparaît qu'une valorisation des actifs publics aux prix de marché constituerait une option peut être séduisante mais potentiellement porteuse d'effets déstabilisateurs. Le biais pessimiste de la comptabilité en coût historique risquerait d'être remplacé par un biais optimiste (risque d'apparition de bulles comptables) très peu en phase avec le principe de prudence comptable. Pour répondre à cette limite, de nombreux pays membres de l'OCDE ont opté pour une voie médiane, celle du coût historique corrigé. La Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni suivent cette voie. Dans le premier cas, tous les actifs physiques font alors l'objet de réévaluations tous les trois ans sur la base d'une *deprival value*. Celle-ci est estimée à partir du coût actuel de remplacement pour la plupart des actifs et en fonction de la valeur probable de réalisation pour les actifs obsolètes. Au Royaume-Uni, les actifs font l'objet de réévaluations annuelles aux prix courants sur la base d'indices de prix, réévalués tous les cinq ans. Il apparaît que la logique intrinsèque d'une telle méthode tend de plus en plus à se rapprocher d'une valorisation au prix de marché⁴⁴. Avec un effet modérateur lié à la non instantanéité des révisions, elle se heurte donc aux mêmes écueils que la méthode de la *fair value*. Au-delà de ces difficultés "techniques", le passage en comptabilité patrimoniale ne va pas sans induire de coûts auxquels les administrations centrales devront faire face durant une longue phase de transition.

⁴³ 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.

⁴⁴ Pallot J., (2004), "Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand", in Models of Public Budgeting and Accounting Reforms, OECD Journal on Budgeting, volume 2, supp.1, August

Les inévitables coûts et délais de transition

Le choix des normes comptables et la construction des systèmes d'information

La convergence vers une comptabilité patrimoniale signifie-t-elle un alignement pur et simple sur les standards utilisés par la comptabilité privée ? Une reprise telles quelles, sur la base du *one size fits all*, de procédures comptables entre deux secteurs semble difficile, comme en a témoigné l'échec d'une première tentative australienne dans les années quatre-vingt. Cette dernière revenait à appliquer quasiment sans modification, les normes comptables privées aux comptes publics⁴⁵. En effet, les spécificités du secteur public demeurent. Elles tiennent, par exemple, à la nature de l'activité régalienne elle-même ou à la spécificité des actifs. L'adéquation des normes comptables à la spécificité des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale⁴⁶.

La tendance qui se dégage des expériences des différents pays de l'OCDE va cependant dans le sens de l'adoption des normes internationales standard, qu'il s'agisse des normes GAAP ou des IFRS. En effet, la comparabilité des états comptables publics avec ceux du privé suppose que les comptes publics se conforment à la législation applicable aux entreprises privées. De la même façon, l'adoption de normes de droit commun constitue une garantie de transparence, mais aussi de neutralité⁴⁷.

Au Royaume-Uni, les normes comptables publiques ont été établies par le Trésor dans le cadre du *Resource Accounting Manual* (RAM). Elles se rapprochent des *Generally Accepted Accounting Practices* britanniques (UK GAAP). Cependant, les standards comptables publics britanniques diffèrent de leurs homologues privés sur certains points. Il s'agit de tenir compte des spécificités de la sphère publique⁴⁸ et, au-delà, de mettre en œuvre des choix encore plus radicaux que ceux des entreprises privées. Par exemple, les immobilisations sont évaluées au coût historique modifié (*modified historical cost accounting – MHCA*), alors que les UK GAAP auraient conduit à enregistrer les immobilisations à leur coût historique. Il s'ensuit des problèmes de comparabilité entre l'estimation des coûts publics et privés dès lors que les principes adoptés par les deux sphères s'écartent sur des points aussi déterminants. En effet,

⁴⁵ Collett P., Godfrey J. and Hrasky S., (1998), "Standard-setting in Australia: Implications of Recent Radical Reform Proposals", *Australian Accounting Review*, vol. 8, n°2, pp. 9-17.

⁴⁶ Il convient par exemple de s'interroger sur les destinataires de l'information comptable. Si la comptabilité privée vise principalement à évaluer les impacts financiers des décisions de la firme sur les actionnaires, la situation n'est pas aussi simple en matière de comptabilité publique. Les destinataires de l'information comptables sont-ils les électeurs ou leurs représentants, les contribuables ou l'ensemble des apporteurs de financements ? *Government Accounting Standard Board*, (1987), "Concept Statement n° 1: Objectives of Financial Reporting".

⁴⁷ Ce faisant, cette nouvelle constitution financière fait écho à l'ensemble des prescriptions théoriques visant à réduire le pouvoir discrétionnaire des décideurs publics au profit d'un encadrement par des règles contraignantes, qu'il s'agisse d'indépendance des Banques Centrales, des autorités de régulation ou de contrôle des politiques budgétaires. L'objectif tient au contrôle d'éventuels comportements opportunistes de la part des décideurs publics et à la nécessité de limiter les risques liés à l'incohérence temporelle des politiques publiques pour les acteurs économiques. Kydland F.E. and Prescott E.C., (1977), "Rules Rather than Discretion: the Inconsistency of Optimal Plans", *Journal of Political Economy*, vol.85, n° 1, pp. 473-491

⁴⁸ Loweth D., (2003), "Accounting Standards in the UK Public Administrations: Experiences and Perspectives", *International Congress on Accounting Standards for Public Administrations*, Ferrara, Italy, December.

les firmes britanniques n'utilisent pas une procédure comptable aussi coûteuse que celle mise en œuvre par les administrations publiques. Celle-ci induit des réévaluations annuelles des éléments d'actifs. Ainsi, l'objectif d'une meilleure adéquation des règles comptables aux spécificités du secteur public peut entrer en contradiction avec les objectifs de comparabilité des comptabilités publiques et privées, de transparence et d'absence de possibilité de manipulation stratégique des normes comptables par les départements ministériels.

Une seconde difficulté du passage en comptabilité patrimoniale réside dans la construction d'un système d'information comptable et financier, indispensable à la mise en œuvre et au bon fonctionnement de la réforme. Si la mise en place d'un tel système est un investissement particulièrement coûteux⁴⁹, elle conditionne le succès de l'opération. Les difficultés de fonctionnement de la base CAMIS (*Commercial Activities Management Information System*), utilisée dans les comparaisons de coûts public-privé aux Etats-Unis, expliquent pour une très large part la moindre efficacité de cette politique par rapport aux autres pays anglo-saxons. La faute en incombe à l'absence d'incitation pour les gestionnaires publics à compléter la base et surtout d'harmonisation des données et des méthodes entre les différentes entités publiques⁵⁰.

La réforme repose sur la qualité de l'information comptable et financière mise à disposition des gestionnaires publics (logique d'efficacité) et des organismes de contrôle (logique de transparence). Ce faisant, toute imperfection du système d'information serait susceptible de compromettre les gains liés à l'adoption de la comptabilité patrimoniale⁵¹. Il convient, enfin, de mettre en exergue les coûts liés à la nécessaire coexistence des comptabilités de flux et de stocks⁵². L'adhésion des personnels à la réforme peut être rendue beaucoup plus difficile si l'on exige d'eux, comme cela était le cas au Canada au moment du basculement comptable⁵³, d'établir leurs rapports annuels sur la base d'une comptabilité patrimoniale, alors que leurs dotations budgétaires se faisait encore sur celle d'une comptabilité de caisse⁵⁴.

L'explication de la réforme, la formation et le recrutement des personnels

Les expériences étrangères montrent que le succès de la mise en place d'une nouvelle constitution financière passe par l'adhésion des personnels des administrations publiques. Il est donc nécessaire d'accepter des investissements en temps et pédagogie pour s'assurer de l'adhésion des gestionnaires publics. Les efforts réalisés en la matière

⁴⁹ Le coût du nouveau système d'information du ministère de la Défense britannique, rendu nécessaire par le passage en comptabilité patrimoniale s'est élevé à quelques 406 millions d'euros. Davies N., (2004), « *La comptabilité et la budgétisation patrimoniales au ministère britannique de la Défense* », Ecodef, Bulletin de l'économie de la Défense, n° 34, juillet.

⁵⁰ Gates S.M., Robert A.A. and Elliot M.N., (1997), "*Outsourcing of DoD Commercial Activities: Impact on Civil Service Employees*", Rand Corporation, MR-866-OSD.

⁵¹ Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2001), « La stratégie d'information financière : L'état de préparation de l'infrastructure », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.

⁵² Seuls les britanniques ont abandonné le dualisme comptable permettant d'établir les budgets selon une comptabilité de flux.

⁵³ Les premiers comptes publics canadiens en comptabilité patrimoniale furent établis pour l'exercice 2003-2004. Le rapport du Vérificateur Général du Canada pour 2005 relève que l'ensemble des comptes ministériels ne pourra faire l'objet d'une réelle certification qu'à l'horizon 2010.

⁵⁴ Colman R. et Fletcher D., (2003), « *Vers une meilleure gestion publique* », Management, Certified Management Accountants, Canada.

au Royaume-Uni montrent que la réforme sera d'autant plus facilement acceptée et mise en œuvre que ses gains en terme d'efficacité de la gestion publique seront expliqués. Il est d'ailleurs à relever que la réforme s'est appuyée, dans les pays anglo-saxons, sur une forte tradition de neutralité et de culture de conformité à la règle au sein de la fonction publique⁵⁵.

Le passage en comptabilité patrimoniale implique un investissement significatif en matière de ressources humaines tant dans les départements ministériels que dans les organismes de contrôle. Le rapport de décembre 2002 de la Vérificatrice Générale du Canada souligne que le succès du passage en comptabilité patrimoniale, dans le cadre du programme SIF (Stratégie d'Information Financière), passait notamment par la mise en œuvre d'un plan de recrutement volontariste d'experts comptables au sein du secteur public⁵⁶. Il est, en effet, nécessaire tant pour la qualité des informations comptables que pour celle des décisions publiques qui en découleront, que l'administration puisse compter sur des personnels maîtrisant les outils comptables. Dans son rapport 2002, le Bureau du Vérificateur Général du Canada notait qu'un tiers seulement des "agents financiers principaux" des ministères fédéraux canadiens⁵⁷ possédaient un diplôme d'expert comptable contre 80 % de leurs homologues des grandes entreprises privées du pays. Il s'ensuit donc une forte recommandation pour renforcer les recrutements externes.

Parallèlement, il est nécessaire de mettre en œuvre des politiques de formation des personnels. Celles-ci se caractérisent par leur ampleur, notamment dans les pays anglo-saxons. Le ministère de la Défense britannique a dû former quelques 20 000 agents pour préparer le passage en comptabilité patrimoniale⁵⁸. De la même façon, ces actions de formation peuvent se combiner avec l'établissement de guides de bonnes pratiques⁵⁹.

Un processus d'ajustement nécessairement long

L'adoption d'une comptabilité patrimoniale, initiée par le Chili au milieu des années soixante-dix et par la Nouvelle Zélande à la fin des années quatre-vingt, constitue une réforme publique coûteuse, risquée dans sa phase de transition, mais aussi et surtout une entreprise de longue haleine. A titre d'exemple, la mise en place de la nouvelle comptabilité publique britannique s'est étalée sur sept années, entre l'approbation du livre blanc sur les politiques comptables et budgétaires en 1995, le *Government Resources and Accounts Act* en 2000 et enfin la publication définitive des comptes publics sur la base d'une comptabilité patrimoniale en 2002. Des délais encore bien supérieurs furent observés pour l'Australie⁶⁰ ou le Canada. Si la

⁵⁵ Hepworth N., (2004), *op. cit.*, p.142.

⁵⁶ Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2002), « La gestion et le contrôle financiers au gouvernement fédéral », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.

⁵⁷ Postes équivalents aux Directeurs des Affaires Financières français.

⁵⁸ Davis N., (2004), *op. cit.*

⁵⁹ Par exemple, le Secrétariat du Conseil du Trésor canadien, outre la publication de guides visant à la formation des gestionnaires publics, a construit un site Internet dédié, permettant l'accès à des cas représentatifs de "bonnes pratiques".

⁶⁰ Guthrie J., Day R. and Ryan C., (2003), "Accounting Standards in the Australian and New Zealand Public Administrations: Experience and Perspectives", International Congress on Accounting Standards for Public Administrations, Ferrara, Italy, December.

Nouvelle-Zélande constitue l'exemple d'une transition rapide, avec un délai de trois ans entre le *Public Finance Act* de 1989 et la mise en place des premiers jalons d'une comptabilité patrimoniale, cette efficacité est à remettre en perspective avec des réflexions remontant pour certaines à l'introduction de la rationalisation des choix budgétaires, à la fin des années soixante.

De la même façon, si le mouvement vers l'adoption d'une comptabilité patrimoniale semble massif au sein de l'Union Européenne, avec des pays tels le Royaume-Uni, la Suède, la Finlande et l'Espagne qui ont déjà franchi le pas et d'autres qui s'apprentent à le faire, à l'instar de la Belgique et de la France, il n'en demeure pas moins que ce dernier n'est pas généralisé. En effet, si les collectivités territoriales allemandes et italiennes semblent s'orienter vers ce nouveau cadre comptable, aucun projet avancé n'existe au niveau des administrations centrales. Encore plus notable, les Pays-Bas, pourtant à l'avant-garde en matière d'évaluation du coût des services délivrés par les administrations publiques, ont renoncé à une telle adoption pour l'Etat, notamment du fait du coût financier de la transition.

Le basculement comptable présente en effet de réelles difficultés. Tout d'abord, il ne va pas de lui-même et sa mise en œuvre efficace suppose qu'il s'intègre dans une réforme globale de l'action publique. Non seulement cette dernière est difficile et coûteuse à mettre en œuvre, mais elle nécessite du temps pour être accomplie. Se posent alors les questions de la soutenabilité politique et financière de la réforme elle-même et de son propre *timing*. La réforme comptable doit-elle par exemple précéder ou accompagner celle de la gestion des ressources humaines ? Il est nécessaire que le gestionnaire public dispose d'une autonomie budgétaire en contrepartie de la responsabilité qui lui est attribuée. Cette autonomie ne saurait être effective en l'absence de marges de manœuvre en matière de gestion des personnels. Par exemple, la loi organique française permettra d'opérer un regroupement des crédits autour des grandes fonctions de l'action publique (les missions). Les ressources budgétaires seront alors réparties en programmes, nettement individualisés, lesquels seront placés sous la responsabilité globale d'un gestionnaire⁶¹ devant rendre des comptes sur les performances obtenues, mais ayant la capacité de redéployer certains financements au sein de l'opération dont il a la responsabilité⁶².

L'exemple néo-zélandais est à ce propos riche d'enseignements. Le *Public Finance Act* de 1989 fut précédé d'un an par une réforme profonde du statut de la fonction publique, le *State Sector Act*. Celui-ci tirait les conséquences des responsabilités qui allaient incomber aux gestionnaires publics dont l'évaluation deviendrait contingente aux résultats et dont le statut allait être supprimé au profit de contrats de cinq ans renouvelables. En contrepartie, de cette responsabilité ces derniers gagnaient une plus grande liberté en matière de gestion de leurs équipes en pouvant mettre en œuvre une réelle flexibilité des effectifs et en instaurant un salaire au mérite⁶³. Le succès de la réforme suppose non seulement un ensemble de transformations de la gestion publique mais aussi qu'un certain ordre logique

⁶¹ Le principe est alors celui de l'enveloppe globale comme l'ont expérimenté certaines préfectures.

⁶² On parle de fongibilité asymétrique (des crédits) en ce sens qu'il est possible de redéployer des crédits de personnels non employés vers des dépenses d'investissements et non l'inverse. La raison de cette asymétrie tient au fait que les dépenses de personnels induisent un effet de cliquet

⁶³ Il est à noter que le statut de la fonction publique a disparu au profit d'un alignement sur les contrats de travail de droit privé avec l'*Employment Contracts Act* de 1991.

soit respecté entre ces dernières. La responsabilisation des gestionnaires publics, par le biais d'une évaluation fondée sur les résultats, ne peut fonctionner que si ces derniers ont acquis une réelle autonomie au point de vue budgétaire, mais aussi au point de vue de la gestion de leurs équipes. De plus, il convient de souligner que la réforme comptable et financière nécessite des investissements financiers conséquents. Il s'agit, en effet, de se doter en quelques années des capacités nécessaires, que celles-ci soient humaines (recrutements d'experts-comptables, recours à des consultants extérieurs), organisationnelles (refonte des modes de fonctionnement de nombreux services) ou techniques (mise en place des systèmes d'informations).

Le passage des comptes publics à une comptabilité patrimoniale est une entreprise difficile et non exempte de risques. Il n'en constitue pas moins une réponse aux exigences des citoyens et des contribuables quant au contrôle de l'efficacité de l'allocation des ressources publiques⁶⁴. En effet, toute allocation de ressources rares à des usages alternatifs doit s'appuyer sur des processus de décisions publiques rationnels et opposables aux tiers (*accountability*), lesquels ne sauraient prévaloir en l'absence d'un cadre comptable et financier fournissant des informations fiables, sincères et exhaustives. Le nouveau cadre permet, en outre, de rendre réalistes et opérationnelles les mesures de responsabilisation des gestionnaires publics et d'asseoir sur des bases objectives les arbitrages entre fourniture de certaines prestations publiques en régie ou par le biais de partenariats avec la sphère privée.

Le passage en comptabilité patrimoniale doit être resitué dans une réforme d'ensemble de la gestion publique, dont il constitue l'une des étapes déterminantes mais aussi l'une des principales sources de difficultés. Sa réussite dépend en effet d'un triple investissement auquel les administrations centrales devront consentir. Il s'agit, tout d'abord, d'un investissement financier⁶⁵. La mise en place des systèmes d'informations ou les politiques de formation et de renforcement des ressources humaines publiques représentent des coûts qui ne peuvent être tenus comme négligeables, mais auxquels il s'agit de consentir à moins de ne s'exposer à des surcoûts ultérieurs. Le second investissement est un investissement en temps. La conformité des comptes ne sera atteinte qu'au bout de quelques années. Des coûts et des difficultés de transition sont à prévoir. Enfin, le troisième investissement, peut-être le plus important est un investissement portant sur l'explication de la réforme. Il s'agit d'associer largement les personnels à la démarche. Le passage en comptabilité patrimoniale ne saurait porter ses fruits en l'absence d'une telle adhésion.

En effet, selon une évaluation du National Audit Office britannique publiée en décembre 2003, les trois quarts des départements ministériels et des agences de l'Etat n'utilisaient pas de façon satisfaisante le nouveau cadre comptable de l'Etat⁶⁶. Les trois principales raisons de ces difficultés de transitions tenaient respectivement au manque d'expertise financière (cité par 63 % des départements ministériels), aux problèmes d'adaptation et de motivation des managers opérationnels (39 %) et enfin, à l'adaptation des systèmes d'informations (11 %).

⁶⁴ US Government Accountability Office, (2005), "Fiscal Year 2004. US Government Financial Statements: Sustained Improvement in Federal Financial Management is Crucial to Addressing our Nation's Future Fiscal Challenges", Report GAO-05-284T, February.

⁶⁵ Le coût pour la seule Commission Européenne s'est élevé à 25 millions d'euros.

⁶⁶ National Audit Office, (2003), "Managing Resources to Deliver Better Public Services", HC 61, session 2003-2004, December.

Références bibliographiques

- Adhémar P., (2003), « *La modernisation de la comptabilité de l'Etat en France : Etat des lieux, enjeux et perspectives* », International Congress on Accounting Standards for Public Administrations, Ferrara, Italie, décembre.
- Australian Capital Territory Auditor General, (2000), "*Reports of the Performance Audit of the Redevelopment of Bruce Stadium*", Report 1-12, ACT Government, Canberra.
- Australian National Audit Office, (1999), "*The Management of Contracted Business Support Services*", Report n° 12, Canberra.
- Barton A., (2000) "*Accounting for Public Heritage Facilities – Assets or Liabilities of the Government*", Accounting, Auditing and Accountability, Vol. 13, n°2.
- Barton A., (2000), "*Commercial-in-Confidence Outsourcing contracts and Accountability in Public Sector Activities*", School of Business and Information Management, Australian National University.
- Barton A., (2003), "*The Use and the Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Process*", National Institute of Economics and Business, Australian National University, June.
- Beffa J.-L., (2005), « *Pour une nouvelle politique industrielle* », Rapport au Président de la République, Janvier.
- Bezaçon X., (2004), « *Dans les pas des bâtisseurs* », Timée-Éditions, Paris.
- Bignon V., Biondi Y. et Ragot X., (2004), « *Une analyse économique de la "juste valeur"* », Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Économie, Prisme n° 4, mars.
- Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2001), « *La stratégie d'information financière : L'état de préparation de l'infrastructure* », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.
- Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2002), « *La gestion et le contrôle financiers au gouvernement fédéral* », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.
- Collett P., Godfrey J. and Hrasky S., (1998), "*Standard-setting in Australia: Implications of Recent Radical Reform Proposals*", Australian Accounting Review, vol. 8, n°2, pp.9-17.
- Colman R. et Fletcher D., (2003), « *Vers une meilleure gestion publique* », Management, Certified Management Accountants, Canada.
- Commission Européenne, (2005), « *New Accounting System : Better Control over European Taxpayer's Money* », Communiqué de presse, MEMO/05/27, Bruxelles, janvier.
- Davies N., (2004), « *La comptabilité et la budgétisation patrimoniales au ministère britannique de la Défense* », Ecodef, Bulletin de l'économie de la Défense, n° 34, juillet.
- Gates S.M., Robert A.A. and Elliot M.N., (1997), "*Outsourcing of DoD Commercial Activities: Impact on Civil Service Employees*", Rand Corporation, MR-866-OSD.
- Government Accounting Standard Board, (1987), "*Concept Statement n° 1: Objectives of Financial Reporting*".
- Guthrie J., (1998), "*Accrual Accounting in the Australian Public Sector*", Financial Accountability and Management, volume 14, n° 1, pp.1-19.
- Guthrie J., Day R. and Ryan C., (2003), "*Accounting Standards in the Australian and New Zealand Public Administrations: Experience and Perspectives*", International Congress on Accounting Standards for Public Administrations, Ferrara, Italy, December.
- Guthrie J., Olson O. and Humphrey C., (1999), "*Debating Developments in New Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward*", Financial Accountability and Management, volume 15, n° 3-4, August-November, pp.209-228.
- 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.
- Hood C., (1995), "*The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme*", Accounting, Organizations and Society, volume 20, n° 2/3, pp.93-109.
- Kydland F.E. and Prescott E.C., (1977), "*Rules Rather than Discretion: the Inconsistency of Optimal Plans*", Journal of Political Economy, vol.85, n° 1, pp. 473-491.

- Likierman A., (2001), *"From Planning to Implementation: The New UK Central Government Financial Framework"*, Public Money and Management, volume 21, n° 1, pp. 53-56.
- Loweth D., (2003), *"Accounting Standards in the UK Public Administrations: Experiences and Perspectives"*, International Congress on Accounting Standards for Public Administrations, Ferrara, Italy, December.
- Lüder K., (1994), *"The "Contingency Model" Reconsidered : Experiences from Italy, Japan and Spain"*, in Buschor E. and Schedler K., (eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Auditing*, Berne, Paul Haupt Publishers.
- MacInac Center for Public Policy, (1999), *"Privatization Fundamentals: Accounting for Privatization"*, February.
- Marty F., Vidal L. et Voisin A., (2004), *« La réalisation des actifs immobiliers publics : Quelles modalités juridiques et financières ? »*, Les Petites Affiches, n°254, décembre.
- 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.
- Micallef F. and Peiron G., (1997), *"Financial Reporting of Cultural Heritage, Scientific and Community Collections"*, Australian Accounting Review, volume 7, n° 1, pp. 28-44.
- National Audit Office, (2003), *"Managing Resources to Deliver Better Public Services"*, HC 61, session 2003-2004, December.
- Newberry S., (2002), *"The Conceptual Framework Sham"*, Australian Accounting Review, November.
- Pallot J., (2004), *"Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand"*, in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms*, OECD Journal on Budgeting, volume 2, supp.1, August
- Shan D., (1989), *"Public Sector Accounting Standard Process on Implementation"*, Australia Accounting Research Journal.
- Trosa S., Marty F., Voisin A., (2004), *« La construction des méthodes de comparaison de coûts public-privé : les enseignements des expériences étrangères »*, Politiques et Management Public, volume 22, n°3, septembre, pp 43-62.
- Trosa, S. (2004), *« L'évaluation des politiques publiques »*, Note de benchmarking international, Institut de l'Entreprise, décembre.
- US Government Accountability Office, (2005), *"Fiscal Year 2004. US Government Financial Statements: Sustained Improvement in Federal Financial Management is Crucial to Addressing our Nation's Future Fiscal Challenges"*, Report GAO-05-284T, February.
- Wynne A., (2004), *"Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for the Public Sector Accounting?"*, Association of Chartered Certified Accountants, January.