



## Document de travail

---

# Système d'information comptable de l'Etat et contrôle de l'exécution des contrats publics

**N° 2009-10**  
**Avril 2009**

**Thierry Kirat**  
CNRS

**Frédéric Marty**

Université de Nice Sophia-Antipolis

# Systeme d'information comptable de l'Etat et controle de l'exécution des contrats publics

14 avril 2009

Thierry KIRAT\*

Frédéric MARTY\*\*

## Abstract

The paper deals with the consequences of the implementation of the new French budgetary framework, especially an accrual accounting scheme for Government, on public management performance evaluation and monitoring. We focus our study on procurement by contrasting with the former Government practices. We underline the relationships between public accounting and procurement control procedures by analysing conventional procurement contracts and public-private partnerships ones. We have shown that because of the performative nature of accounting norms, the adoption of an accrual accounting framework cannot be considered as neutral for public policy. Private accounting norms are framed for external funders but not for parliamentary control purposes. However, managing and monitoring public procurement needs a customised accounting framework oriented towards the public decision needs and stakeholders' control requirements.

---

\* Chargé de Recherche CNRS - UMR CNRS 7170 IRISES – Université de Paris-Dauphine  
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny 75116 Paris - [thierry.kirat@dauphine.fr](mailto:thierry.kirat@dauphine.fr)

\*\* Chargé de Recherche CNRS - UMR CNRS 6227 GREDEG – Université de Nice Sophia-Antipolis  
Chercheur affilié OFCE – Département Innovation et Concurrence - 250, rue Albert Einstein 06560 Valbonne -  
[frederic.marty@ofce.sciences-po.fr](mailto:frederic.marty@ofce.sciences-po.fr)

## Résumé

Il s'agit, dans le cadre de cet article de s'interroger sur les effets de la mise en œuvre de la LOLF, et notamment l'introduction d'une comptabilité générale de l'Etat, sur les modalités et l'efficacité du contrôle de la dépense publique via les marchés publics ou autre formule contractuelle. Nous nous attacherons, en partant d'une analyse du contrôle des contrats publics antérieurement LOLF et à la réforme de la comptabilité publique, aux relations qui peuvent se faire jour entre le cadre comptable public et le contrôle de l'exécution des contrats publics. Nous procéderons à une comparaison entre deux types de contrats publics : les marchés publics et les contrats de partenariat public-privé. Nous montrerons cependant que l'adoption d'une comptabilité patrimoniale ne saurait être tenue pour neutre, du fait du caractère performatif de l'information comptable. L'introduction de ce nouveau référentiel comptable au sein de la sphère publique pourrait induire une substitution à une information comptable axée sur les besoins du Parlement d'une information principalement construite en fonction des besoins des apporteurs de ressources externes. Or, les défis qui se posent à la commande publique nécessitent une information comptable construite en fonction des nécessités de la décision publique et du suivi de son exécution. Un système comptable principalement orienté vers le contrôle de la solvabilité de l'emprunteur public pourrait potentiellement léser les intérêts des autres *stakeholders* aux premiers rangs desquels les générations présentes et futures, à la fois en qualité de contribuables mais aussi de consommateurs de biens publics.

La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF) et la réforme subséquente de la comptabilité publique ont suscité de nombreux analyses et commentaires. Cependant, la question de l'impact de ces réformes sur les modalités et l'efficacité du contrôle de la dépense publique via les marchés publics ou autre formule contractuelle n'a guère retenu l'attention. C'est à elle que cet article s'attache. Nous tenterons, en partant d'une analyse du contrôle des contrats publics antérieurement à la LOLF et à la réforme de la comptabilité publique, de poser quelques jalons sur les relations entre le cadre comptable public et le contrôle de l'exécution des contrats publics. Nous procéderons à une comparaison entre deux types de contrats publics : les marchés publics et les contrats de partenariat public-privé.

Le contexte récent en France est particulièrement intéressant dans la mesure où, outre la loi organique et la réforme de la comptabilité publique, ont été mises en oeuvre trois réformes successives du code des marchés publics (en 2001, 2004 puis 2006) et promulgué l'ordonnance du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat de l'Etat (dans un esprit ouvert par les lois d'orientation relatives à la sécurité intérieure, puis à la justice et au système de santé en 2002 et 2003). Les transformations de la réglementation des marchés publics, la création des PPP, témoignent d'un certain renouveau des contrats publics.

Du côté de l'information comptable publique, la loi organique de 2001 prévoyait que l'appareil comptable public devra comprendre trois types de dispositifs :

1. une comptabilité de caisse pour la comptabilité budgétaire<sup>1</sup>, qui demeure à quelques nuances près le cadre traditionnel de la comptabilité publique<sup>2</sup>,
2. une comptabilité financière en droits constatés (comptabilité d'engagement et comptabilité patrimoniale)<sup>3</sup> sur le modèle de la comptabilité d'entreprise – aux spécificités de l'Etat près,
3. une comptabilité de gestion permettant une analyse des coûts par activité, indispensable pour les comparaisons de coûts public privé et qui au passage suppose que l'"accrual accounting" soit une réalité.

---

<sup>1</sup> "cash budgeting system" selon les termes de l'IFAC-PSC.

<sup>2</sup> En effet, si le passage à une logique d'engagement constitue la règle en matière de comptabilité de l'Etat, il n'en demeure pas moins l'exception en matière budgétaire. Le Royaume-Uni s'est en effet individualisé en menant de front les deux réformes en 1998 avec le Resource Accounting and Budgeting Act de 1998. Ce moindre développement s'explique à la fois par des craintes que ce système ne vienne compromettre la discipline budgétaire et par les réticences des parlements à l'encontre d'une méthode apparaissant comme complexe et donc susceptible de remettre en cause leur contrôle.

Pour une synthèse, voir Blöndal J.R., (2003), « Comptabilité et budgétisation sur la base de droits constatés : questions clés et développements récents », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 3, n° 1, pp. 47-65.

<sup>3</sup> "accrual accounting" dans la terminologie anglo-saxonne

En effet, la loi organique a conduit à la construction de deux comptabilités différentes. Il s'agit une comptabilité budgétaire classique, retraçant la gestion et la consommation des autorisations d'engagements et des crédits de paiements, ainsi que l'exécution des recettes et dépenses budgétaires, et, d'autre part, d'une comptabilité générale. Cette dernière doit permettre, selon un cadre donné par le recueil des normes comptables de l'Etat<sup>4</sup>, de rendre compte de toutes les opérations, y compris celles affectant le patrimoine public. Ainsi, le compte général de l'Etat<sup>5</sup> (article 54-7) témoigne de la mise en œuvre au sein de la sphère publique d'une comptabilité de nature patrimoniale (Marty, Trosa, Voisin, 2006). Il comprend donc une balance générale des comptes, un bilan (tableau de situation nette), une annexe (regroupant les engagements hors bilan et le tableau de flux de trésorerie) et enfin un compte de résultat (lequel se différencie du fait des spécificités de l'action publique de ceux des entreprises privées)<sup>6</sup>.

Nous nous intéressons à la concomitance des innovations institutionnelles et réglementaires et cherchons à vérifier si la nouvelle donne comptable publique est de nature à surmonter les limites du dispositif antérieur en termes de maîtrise des coûts et de la qualité d'exécution des marchés publics. Nous soutiendrons, en effet, que l'objet principal de la comptabilité budgétaire de caisse dans le contexte pré-LOLF tenait plus au contrôle de la régularité formelle des engagements budgétaires qu'à l'évaluation de l'opportunité et de la performance économiques des contrats publics. Nous tenterons de voir si oui, dans quelle mesure, la réforme de la comptabilité publique a modifié les conditions du suivi et du contrôle des marchés publics (I-). Nous tenterons de déterminer si les nouveaux contrats publics que sont les contrats de partenariat public-privé auraient pu émerger dans le cadre comptable antérieur à la LOLF et si la nouvelle comptabilité publique fournit l'information comptable et financière que le recours à ces contrats exige (II-). Pour autant, la réforme du système comptable et budgétaire public peut elle-même générer de nouveaux risques si la nature de l'information comptable ne fait pas l'objet d'une réelle réflexion et si la diversité de ses destinataires n'est pas prise en considération. En ce sens, nous verrons (III-), que l'adoption d'une comptabilité patrimoniale ne saurait être tenue pour neutre, du fait du caractère performatif de l'information comptable. En effet, tout changement de l'information comptable peut traduire non seulement une évolution de la nature de

---

<sup>4</sup> Le recueil des normes comptables de l'Etat, publié le 21 mai 2004, a fait l'objet de modifications le 17 avril 2007, suite à un avis du Comité des normes de la comptabilité publique.

<sup>5</sup> Le périmètre comptable de l'Etat recouvre l'ensemble des services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique, que ces derniers reçoivent ou non une dotation du budget de l'Etat.

<sup>6</sup> A l'instar de ceux des entreprises privées, les comptes de l'Etat doivent faire l'objet d'une procédure de certification, mais en l'occurrence par la Cour des Comptes. La première certification a été opérée pour les comptes 2006. La Cour doit, dans le cadre des normes internationales d'audit (ISA) établies par la fédération internationale des experts comptables (IFAC), émettre une opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat et accompagner celle-ci d'un compte rendu des vérifications opérées (Huron, Marty, Spindler, 2007).

son destinataire principal, mais s'avère, de plus, susceptible d'orienter les conclusions qui pourraient découler de la consultation des documents de synthèse comptables.<sup>7</sup>

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

## **I. Comptabilité publique et contrôle de l'exécution des contrats publics. Un retour sur les marchés publics et la comptabilité de caisse antérieurement à la LOLF et à la réforme de la comptabilité publique**

---

Un diagnostic sur la structure, le contenu et la portée du modèle de base de la comptabilité publique s'impose préalablement à l'examen des modalités et des enjeux de la réforme budgétaire introduite par la loi organique relative aux lois de finances de 2001.

### **I.1 - La comptabilité publique antérieure à la LOLF : institution politique ou institution économique ?**

Il est important de noter qu'à l'instar de toute institution humaine, la comptabilité publique est une construction sociale dont l'émergence répond à des fonctions précises<sup>8</sup>. En effet, les règles comptables, comme toute convention de mesure ne sauraient être tenues pour neutres ou objectives (Amblard, 2000). Une telle position est par exemple celle de la *Positive Accounting Theory* (PAT). Celle-ci considère tout choix comptable comme étant par nature « intéressé » et analysable sous le prisme de l'intérêt bien compris de son promoteur (Chiapello et Desrosières, 2006). Dans cette

---

<sup>7</sup> "Although portrayed as being essentially descriptive, financial reports are subjectively constituted and interpreted" (Mc Sweeney, 1997).

<sup>8</sup> L'observation d'Alain Desrosières selon laquelle la statistique publique est le produit d'une « co-construction mutuelle » résultant de la rencontre d'une représentation économique du monde, du type d'intervention légitime de l'Etat et de mesures statistiques de variables sur lesquelles l'action de l'Etat porte, peut être étendue à la comptabilité publique (Desrosières, 2001), mais aussi aux règles comptables privées (Chiapello et Desrosières 2006).

optique, les choix comptables sont considérés comme le reflet de comportements opportunistes et maximisateurs des entreprises productrices des comptes. Ceux-ci ne révèlent pas une vérité objective mais sont tout simplement, dans cette optique, le reflet des intérêts particuliers des entités concernées. Ainsi, les normes comptables peuvent être envisagées sous l'angle des stratégies d'acteurs et sous celui des rapports de force entre les diverses parties prenantes auxquelles les informations délivrées par les comptes (et donc la communication financière de la firme) sont destinées (Demaria et Marty, 2007).

En la matière, la comptabilité publique est, quant à elle, fonctionnellement liée à la logique régaliennne de mesure des recettes et des dépenses de l'Etat. Détenteur du monopole fiscal, l'Etat dispose de la capacité de financer les acquisitions publiques à partir de ressources dont l'engagement repose sur des procédures administratives et, surtout, politiques. En d'autres termes, *la comptabilité publique est la facette technique de la gestion des finances publiques*. Alors que la comptabilité privée est intimement liée au développement du capitalisme marchand et à la mesure des ressources générées par des actifs constituant une charge, donc à la mesure du résultat, la comptabilité publique d'encaissements/décaissements est le reflet d'une logique différente : administrative et politique. Elle est organiquement comme fonctionnellement liée aux autorisations de dépenses sur le budget de l'Etat donnée par les lois de finances, proposées par le gouvernement et avalisée par le Parlement. Elle a été en France régie par une ordonnance de 1959<sup>9</sup> jusqu'à sa réforme en août 2001 par une loi organique relative aux lois de finances<sup>10</sup>.

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

*"Government accounting was originally designed primarily to ensure the performance of transactions authorized by the budget. As such, it was an accounting system that differed from the model adopted by the private sector"*<sup>11</sup>.

La comptabilité publique n'a pas été conçue comme une "technologie immatérielle" (Berry, 1983) de gestion des actifs de l'Etat, encore moins comme un outil au service de l'évaluation économique et comptable de l'exécution des contrats publics. La finalité ultime de la comptabilité publique est de faire apparaître, annuellement, le solde général de la loi de finances, c'est-à-dire de mesurer ce que l'Etat devra emprunter, après amortissement de la dette à moyen à long terme, pour combler une

---

<sup>9</sup> Ordonnance relative aux lois de finances du 2 janvier 1959.

<sup>10</sup> Loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001.

<sup>11</sup> IFAC Public Sector Committee, (2002), "The Modernization of Government Accounting: The Current Situation, The Issues, the Outlook", *Occasional paper* by Lionel Vareille and Philippe Adhémar.

éventuelle différence entre recettes et dépenses (Rivoli, 1980, p. 46). Nous reviendrons sur ce dernier point plus loin. Pour l'heure, il nous faut préciser la nature des catégories de mesure produites au sein de la comptabilité publique.

### ***Les catégories de la comptabilité publique***

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

Les prévisions de dépenses de l'Etat accordées par le Parlement sont structurées dans une nomenclature budgétaire qui articule, du plus général au particulier, des titres, chapitres et articles budgétaires. Le principe de base en comptabilité publique est le principe de spécialité, partiellement réformé par la loi organique de 2001 : toute ligne budgétaire, en tant que produit de l'autorisation de dépense donnée par le Parlement, doit être exclusivement allouée à la destination qui lui a été donnée. Les modifications d'affectation des crédits budgétaires sont certes possibles et régulièrement pratiquées, mais elles doivent suivre une procédure légale et administrative précise.

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

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

L'achat public suppose la passation de contrats avec des fournisseurs de biens, de services, de travaux, etc. C'est l'objet de droit des marchés publics, qui ne fonctionne pas indépendamment de la



comptabilité publique. En l'effet, l'Etat devant payer l'acquisition de biens ou services, le règlement de cette dette s'inscrit dans un cadre institutionnel dont on doit souligner la double nature, procédurale et formelle/légale.

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

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

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

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

- un contrôle *a priori* est exercé par le contrôleur financier, dont la mission n'est pas d'évaluer l'opportunité ni les conditions économiques du contrat, mais sa régularité avec la réglementation budgétaire et administrative (disponibilité des crédits, imputation sur le chapitre convenable, etc.) ;

---

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

- un contrôle *a posteriori* est exercé par le comptable public, chargé du paiement des dépenses après leur ordonnancement. La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable est en effet une dimension clé du droit budgétaire français. A l'instar du contrôleur financier, le comptable public contrôle la régularité de la dépense ordonnée et sa conformité à la réglementation : il ne peut régler une dépense que s'il dispose des pièces appropriées, notamment l'attestation de service fait. Il vérifie les calculs du service liquidateur et s'assure que les justifications de la dépense apportées par les ordonnateurs ne sont pas irrégulières.

Le régime français de comptabilité publique, mais on pourrait étendre cette conclusion à d'autres pays comme les Etats-Unis, est une construction ancienne, structurée par une rationalité avant tout politique et administrative. La comptabilité publique est en effet composée d'un ensemble de normes, d'institutions et de procédures qui dérivent de la procédure budgétaire, donc de l'élaboration et de l'exécution des lois de finances. A ce titre, la comptabilité publique est ce que l'on pourrait appeler une institution politique à caractère administratif. Elle n'est pas, fondamentalement, une « technologie immatérielle » (Berry, 1983) de la gestion des relations marchandes de l'Etat avec ses fournisseurs. Elle ne constitue pas un outil de prévention ou de gestion des dérives de coûts et de délais dans les marchés publics.

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

Le cas des marchés publics passés pour les besoins de la défense est significatif des limites de la comptabilité publique, qui correspond au portrait qu'en dressait en 2001 le sénateur Thierry Lambert, c'est-à-dire d'une comptabilité « sous-développée au regard de la comptabilité générale et des obligations qui en découlent pour les entreprises et... ne permettait qu'un suivi des recettes et des dépenses (sans fournir d'indications sur la situation patrimoniale de l'Etat ainsi que sur ses charges futures...) (et) s'apparentait à une comptabilité d'épicier » (T. Lambert, Sénat, 2001). Les phénomènes récurrents de surcoûts et de retards dans l'exécution des marchés de la défense ont des sources multiples : des prévisions trop optimistes des services de programme et des entreprises sur les conditions techniques et économiques de réalisation des prestations ; des gels, reports et annulations de crédits de paiement qui paralysent les marchés notifiés, de la même manière que de simples retards dans la libération des crédits. Notre propos n'est pas ici d'exposer les causes des dérives de coûts et de délais, mais de mettre en exergue le fait que les orientations et les finalités de la comptabilité publique n'offraient pas aux services de l'Etat les moyens de superviser les conditions financières dans lesquels les marchés, plutôt que les programmes d'armement au titre desquels ils étaient passés, étaient exécutés.

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

Il est important de souligner que les marchés publics ne sont pas identifiés en tant que tels dans la nomenclature budgétaire. L'entité pertinente, au regard du caractère politique de la comptabilité publique, est celle de la ligne budgétaire (aux niveaux du chapitre et – surtout dans ce cas d'espèce – de l'article). A cet égard, la réforme de la nomenclature de programmation au ministère de la défense à la suite de la publication par la Cour des comptes d'un rapport critiquant sévèrement la gestion budgétaire du ministère<sup>13</sup> a été entreprise dans une visée précise : identifier tous les programmes d'armement au niveau du chapitre budgétaire. Depuis 1999, les dotations prévues pour chaque programme d'armement sont inscrites sur un seul article budgétaire : il n'existe plus dorénavant de chapitre regroupant à lui seul plus de la moitié des crédits du titre V (c'est-à-dire des dépenses en capital<sup>14</sup>).

Cette réforme a permis de combler l'écart entre la nomenclature budgétaire et la nomenclature de programmation, donc de mettre fin à l'opacité des dépenses en capital du ministère de la défense. Toutefois, elle n'est pas allée jusqu'à mettre en place un dispositif de mesure de la dépense en capital au niveau du marché public, qui demeure une catégorie sans pertinence dans le dispositif budgétaire. Par voie de conséquence, le seul moyen de mesure des surcoûts dans l'armement est de rapprocher le coût prévisionnel des programmes et les dépenses budgétaires effectivement réalisées : le surcoût n'est rien d'autre que le dépassement de coûts prévisionnels.

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

- les surcoûts liés aux demandes de prestations supplémentaires par la Direction des constructions aéronautiques dans le cadre du programme Mirage 2000 sont de l'ordre de 14,5 millions de francs, soit un accroissement de 24,2% du coût ex post par rapport au coût prévu ex ante ; s'agissant du programme Rafale, les chiffres s'élèvent à 313,9 millions de francs et à +14,3% ;

---

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

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

- l'évolution du coût prévisionnel du programme sous-marin lanceur d'engin-nouvelle génération (SNLE-NG) entre le 1er janvier 1986 et le document de suivi de 1995 a connu une augmentation de 43,2% du coût de la phase de développement, qui a induit la nécessité de réduire la cible (de 7 unités à 4) en 1995 ;
- le programme Canon 155 mm tracté a été marqué par une réduction significative de cible (de 200 à 105 unités), un retard considérable dans la livraison du matériel (sept années de retard), le doublement des frais de développement et la multiplication par 2,5 des frais d'industrialisation.

De la même façon, sur un échantillon de contrats passés par la DGA entre 1994 et 2005, Oudot<sup>15</sup> montre que 87 % de ces derniers connaissent des dérives de coûts, d'une valeur moyenne de 10 % et 92 % des retards calendaires. Ce faisant, quelques 56 % des contrats sont renégociés. Il apparaît que l'acheteur public arbitre en faveur de la réalisation des objectifs techniques, ce qui se traduit notamment par l'acceptation de dérives de coûts et de délais. Or, les capacités budgétaires étant très peu flexibles à la hausse, il s'ensuit de fréquentes réductions de cibles pour demeurer à l'intérieur de l'enveloppe budgétaire initiale, lesquelles sont estimées aux alentours de 30 %. Ainsi, des contrats passés à hauteur de 98 % sous un régime de prix forfaitaires s'avèrent-ils exécutés à 56 % comme des contrats à remboursement de coûts.

### ***L'unité d'enregistrement des dépenses d'acquisition de défense en France : le « no bridge » entre ligne budgétaire et suivi des marchés publics***

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

La logique de la nomenclature budgétaire n'est pas, en effet, celle de la gestion de la dépense, mais celle de la confrontation entre crédits votés et crédits dépensés. De plus, les catégories budgétaires constituent des sources d'imputation de dépenses allouées par les services de la défense à des marchés publics passés dans le cadre de la réalisation de programmes d'armement ou du maintien en condition opérationnelle des matériels.<sup>16</sup>

Dans des termes moins techniques, prenons l'exemple de la réalisation d'un programme d'avion de chasse : elle suppose que la Délégation Générale à l'Armement (DGA) passe une série de marchés

---

<sup>15</sup> Oudot J.-M., (2007), *Choix contractuels et performances. Le cas des contrats d'approvisionnement de Défense*, Thèse de doctorat es Sciences Economiques, Paris 1, septembre, 373p.

<sup>16</sup> Sur ce point, voir : Cour des Comptes, (2004), Kirat et Bayon (2006).

avec l'industrie, pour la conception, le développement, puis la fabrication de l'appareil. Le coût du programme pourrait être mesuré en totalisant les montants des marchés publics passés avec l'industrie, et son évaluation pourrait être faite en prenant en considération des dépassements de coûts, des résultats atteints, etc. Or, tel n'est pas le cas, comme l'illustre le tableau suivant.

**Tableau 1 : Information budgétaire et suivi des marchés publics**

Marchés (i=1,n)	Lignes budgétaires (j=1,n)				Total ligne
	LB <sub>1</sub>	LB <sub>2</sub>	LB <sub>3</sub>	LB <sub>n</sub>	
M <sub>1</sub>	X <sub>11</sub>	X <sub>12</sub>	X <sub>13</sub>	X <sub>1n</sub>	ΣX <sub>ij</sub>
M <sub>2</sub>	X <sub>21</sub>	X <sub>22</sub>		X <sub>2n</sub>	ΣX <sub>ij</sub>
M <sub>3</sub>					ΣX <sub>ij</sub>
M <sub>n</sub>					ΣX <sub>ij</sub>
Total colonne	Σ LB <sub>1</sub>	Σ LB <sub>2</sub>	Σ LB <sub>3</sub>	LB <sub>n</sub>	

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

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

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

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

### **I.3- L'inadéquation de l'information comptable pour le contrôle des marchés publics**

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

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

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

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

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

L'information comptable publique antérieure à la LOLF était bâtie sur une logique de caisse, c'est-à-dire d'enregistrement des flux d'encaissements et de décaissements annuels. Cet état de fait est propice à des pratiques de gestion budgétaire qui concourent, paradoxalement, à l'existence de ce que

l'économiste hongrois Janos Kornai appelait une "contrainte budgétaire molle" (Kornai, 1984). Le principe de base en est simple : les administrations publiques présentent leurs demandes de crédits budgétaires au ministère du budget en pratiquant une sur-évaluation du rapport avantages (non monétaires)/coûts de leurs programmes afin de maximiser la probabilité d'obtention de ressources rares. Une fois l'allocation effectuée, l'exécution de la dépense ne se réalise pas dans les conditions d'efficacité annoncées *ex ante* ; des pénuries de crédits surviennent alors. La gestion de ces pénuries s'exerce alors par différentes voies : soit par la revendication de crédits supplémentaires auprès du Budget, alloués dans le cadre de la loi de finances rectificative ; soit par des arbitrages internes aux ministères concernés, qui conduisent à des annulations de dépenses ou de programmes afin de dégager des ressources affectables à des dépenses ou programmes considérés, au terme de processus de marchandage non exempts de rapports de force, comme prioritaires.

#### **I.4- La LOLF change-t-elle quelque chose ?**

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

Nous avons vu que la LOLF a introduit une comptabilité générale de nature patrimoniale fondée sur les engagements aux côtés du cadre budgétaire classique fondé sur les seuls flux de fonds. Une telle logique vise à la fois à présenter des comptes publics sur une base proche de celle du privé, à donner une meilleure information comptable en s'attachant principalement aux décisions suscitant les engagements, en rendant compte de la valeur des actifs détenus et de leurs dépréciations pour inciter à une gestion efficace de ces derniers mais aussi en permettant d'évaluer le coût des programmes et donc d'apprécier l'efficacité de l'action publique<sup>17</sup>.

Cependant, l'adoption d'une comptabilité de nature patrimoniale n'a pas pour effet automatique de permettre une réelle évaluation de la performance de la gestion publique en matière d'encadrement des contrats. Tout d'abord, il convient de bien définir l'esprit qui anime la certification des comptes opérée par l'institution de la rue Cambon. L'exercice a pour objet de garantir le respect des normes et principes

---

<sup>17</sup> L'adoption de ce nouveau référentiel comptable par la France s'inscrit dans un mouvement commun à la quasi-totalité des pays membres de l'OCDE. Aux Etats-Unis, l'Etat fédéral, les états fédérés et les collectivités locales doivent établir des comptes patrimoniaux suivant les pratiques comptables généralement acceptées (US GAAP). Au Royaume-Uni, l'introduction d'une comptabilité patrimoniale au travers du *Resource Accounting and Budgeting Act* de 1998 avait été préconisée dès juillet 1995 par le Livre Blanc *Better Accounting for the Taxpayer's Money*. (Huron, Marty, et Spindler, 2007). Il est d'ailleurs à relever que si les normes comptables publiques britanniques étaient initialement développées à partir des UK GAAP appliquées par les entreprises privées, le Trésor britannique a décidé en mars 2007, dans le cadre du Budget 2007, d'adopter les normes IFRS (HMT, 2007a).

comptables que l'Etat a choisit d'appliquer. En d'autres termes, il s'agit de certifier que les comptes donnent une image sincère, fidèle et régulière de sa situation patrimoniale. En tant que tel la certification des comptes de l'Etat<sup>18</sup>, publiée en mai 2007 ne traite pas des résultats de l'exécution de l'exercice antérieur (rôle dévolu au *rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques*) ou de l'examen de l'exécution des crédits par mission et par programme, dans une logique d'évaluation des performances (*rapport sur les résultats et la gestion budgétaire*). Il n'en demeure pas moins qu'il convient de distinguer selon la pratique du National Audit Office britannique les *Financial Audit Reports on Accounts* des *Value for Money reports*<sup>19</sup>. En d'autres termes, l'adoption d'une comptabilité patrimoniale (et la certification qui en découle) ne saurait à elle seule constituer un instrument de maîtrise des dépenses dans les marchés publics.

Une évaluation de la performance, par exemple au niveau d'un programme, suppose, entre autres éléments, la disponibilité d'un véritable contrôle de gestion, devant être articulé avec la nouvelle comptabilité patrimoniale de l'Etat (tant aux niveaux de la programmation, de la gestion et de l'évaluation des résultats). Si depuis l'exercice 2006 l'Etat doit, selon les termes de la circulaire interministérielle du 21 juin 2001, mettre en œuvre un contrôle de gestion, de nombreuses difficultés sont rencontrées<sup>20</sup>. Celles-ci sont en grande partie liées à l'absence de normes communes, à la faible diffusion des guides d'application et à l'imprécision des concepts utilisés. En outre, la Cour des Comptes relève que « cette approche conserve un caractère facultatif et n'apparaît encore qu'exceptionnellement reliée aux processus d'allocation des crédits et d'exécution de la dépense ». Or, un contrôle de gestion efficace devrait permettre de mesurer l'efficacité des activités engagées et d'orienter de façon conséquente les indicateurs retenus dans le cadre de la loi de finances vers l'évaluation de l'impact et le coût de chaque programme. Ainsi, la Cour note qu'« en l'état actuel des choses, le dispositif de suivi disponible ne permet pas d'estimer si le fait qu'un objectif n'a pas été atteint résulte d'une défaillance dans la fixation de la cible, d'un effet de conjoncture, de l'insuffisance des moyens mis en place, de l'absence de stratégie bien établie ou d'une gestion défectueuse ». Or, tant au Royaume-Uni qu'aux Etats-Unis de véritables audits de performance permettent de satisfaire ces objectifs en intégrant l'information sur les performances dans le processus budgétaire.

---

<sup>18</sup> Cour des Comptes, (2007), *Certification des comptes de l'Etat – exercice 2006*, Paris, mai, 56p.

<sup>19</sup> Ces derniers introduits par le *National Audit Act* de 1983 constitue un hybride entre audit conventionnel et conseil en management. Il s'agit de réaliser à la fois un audit financier, de statuer sur l'efficacité de l'action publique considérée et de dégager des bonnes pratiques (Glynn, 1993).

<sup>20</sup> Cour des Comptes, (2007), *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat pour l'année 2006*, Paris, mai, 261p.



## **II. Nouveaux contrats, nouvelles exigences comptables : le cas des partenariats public-privé**

---

La réforme de la comptabilité publique liée à la Loi organique peut être envisagée au regard des finalités poursuivies avec l'introduction d'une comptabilité d'exercice et d'une comptabilité de gestion en plus de la comptabilité de caisse, ainsi que par les changements de référentiels comptables. Les finalités sont bien connues (Milot, 2004, p. 511) :

- rendre compte de l'exécution budgétaire (dans un système de caisse),
- rendre compte de l'état du patrimoine et la situation financière (dans un système d'exercice),
- permettre une analyse des coûts (dans un système de comptabilité de gestion).

L'introduction d'une comptabilité d'exercice et d'une comptabilité de gestion renvoie à deux grandes questions qui concernent les contrats publics : la première concerne l'information comptable compatible avec les besoins d'évaluation économique préalable au recours aux contrats de partenariat imposée par l'ordonnance de 2004 ; la seconde concerne la saisie comptable des engagements de longue durée et des garanties publiques dans les contrats de partenariat. Les nouvelles normes comptables de l'Etat entrent en résonance avec les contrats de partenariat dans la mesure où elles sont censées permettre de calculer des coûts complets, de procéder à des comparaisons de coûts public-privé et de traduire dans les comptes publics les engagements liés aux contrats de partenariat.

On peut dans ces conditions pressentir qu'une relation existe entre le nouveau cadre de la comptabilité publique et les nouvelles formes de contrats publics que sont les PPP.

### **I.1 Une réforme d'ensemble de l'Etat**

Le passage en comptabilité d'exercice peut en effet être situé dans une réforme globale de l'action publique allant de la mise en place de partenariats public-privé (partage des risques) à l'octroi de l'indépendance des banques centrales (objectifs de prévisibilité) en passant par de nouvelles règles applicables aux investissements publics (l'endettement public ne doit financer que des dépenses d'investissements) (Hepworth, 2004). La nouvelle constitution financière de l'Etat vise à soutenir ces transformations de l'action publique, en permettant aux décideurs publics d'étayer leurs décisions sur des bases informationnelles fiables et exhaustive et en garantissant un contrôle efficace de leurs choix.

L'origine de l'accent mis sur la redevabilité (*accountability*) est à rechercher dans l'accroissement spectaculaire des déficits et de la dette publique. La dégradation des comptes publics rend

indispensable un contrôle plus rigoureux des résultats obtenus (*outputs et outcomes*). L'*accountability* pourrait se traduire par l'obligation de rendre des comptes de façon à pouvoir être tenu pour responsable des résultats obtenus dans le cadre de son activité (Charron, 2004). Elle peut cependant revêtir deux sens bien distincts (Carassus et Rigal, 2008). Elle peut tout d'abord être limitée au seul *reporting*, dès lors qu'il s'agit principalement de la communication d'une information synthétique et fidèle d'un mandataire au profit de son mandant. Une acception plus large peut conduire à saisir l'*accountability* non plus comme le fait de rendre des comptes sur les moyens utilisés dans le cadre d'un mandat mais sur le mandat lui-même et ses implications. Il est alors possible de définir l'*accountability* comme « le préalable fondamental à la prévention de l'abus des pouvoirs délégués et la garantie que ce pouvoir est dirigé vers la réalisation d'objectifs largement acceptés avec le plus grand degré possible d'efficacité, d'efficacité, de probité et de prudence » (Kelly et Hanson, 1981).

L'introduction au sein de la sphère publique des standards et donc de la logique d'évaluation de la gouvernance privée, issue du nouveau management public (Hood, 1995) peut d'ailleurs être remise en perspective avec les recommandations théoriques de l'Ecole des Choix Publics (Mueller, 1997) et de la Nouvelle Economie Publique (Laffont, 2000). L'adoption du référentiel privé s'inscrirait en complément naturel de la politique du *Small Government*. Elle permet notamment de recourir à des mises en concurrence public-privé. A ce titre, il n'est pas surprenant que les pays les plus avancés dans le transfert d'activités au privé et aux PPP (Royaume-Uni ou Australie) soient ceux qui ont adopté le plus précocement ce nouveau référentiel comptable.

Ainsi, si la comptabilité publique fut longtemps "exorbitante" du droit commun, il est aujourd'hui exigé de celle-ci qu'elle se conforme aux principes de bases sous-tendant la comptabilité privée, c'est-à-dire donner une image fidèle, sincère et régulière de la situation de ses comptes, à l'instar des objectifs poursuivis par la LOLF. En effet, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, les pouvoirs publics doivent produire des états financiers construits sur le principe de la constatation des droits et obligations<sup>21</sup>. Replacée dans son environnement international<sup>22</sup>, il est incontestable que cette réforme comptable, préparée depuis 1999, ne se limitera pas à un changement technique mais induira une rupture dans l'organisation et le fonctionnement interne des services de l'Etat, dans le contrôle du Parlement et de la Cour des Comptes.

---

<sup>21</sup> En juillet 2002, l'Union Européenne a prescrit une convergence à l'horizon 2005 des comptabilités publiques avec les normes de l'IAS / IFRS (*International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards*).

<sup>22</sup> Le *Public Sector Committee* de l'IFAC a entamé dès 1996 des travaux en vue de construire de nouveaux référentiels comptables permettant à la fois de promouvoir l'efficacité de la dépense publique, de renforcer la transparence des comptes pour le Parlement, mais aussi de faciliter les comparaisons internationales. Il recommande désormais l'adoption par les entités publiques des principes introduits par l'IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

En effet, l'évolution porte tant sur les normes qui régissent la production des comptes que sur leurs principes d'évaluation. D'une part, la loi organique conduit l'Etat à présenter un compte général (article 54-7) recouvrant un périmètre défini par l'ensemble des services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation budgétaire de ce dernier. Il s'agit alors de produire des comptes patrimoniaux sur la base du *Recueil des normes comptables de l'Etat*, dont la première version fut publiée le 21 mai 2004 et dont la version actuelle, en date du 17 avril 2007 tient compte de l'avis du Comité des normes de la comptabilité publique. En l'absence de cadre comptable international applicable, il a été décidé de construire un cadre à partir de trois références distinctes bien qu'inscrites dans un mouvement de convergence. Il s'agit respectivement du Plan Comptable Général, du projet de référentiel actuellement développé par le Comité Secteur Public de l'IFAC et du référentiel de l'IASB. D'autre part, à la construction progressive d'un référentiel comptable patrimonial public fait écho une évolution en matière d'évaluation des comptes publics. Comme nous l'avons vu, il s'agit à la fois de s'assurer de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes produits mais aussi d'évaluer l'action publique elle-même en mettant en balance coûts et performances.

Le développement de nouvelles formes de commande publique, notamment le contrat de partenariat créé par l'ordonnance du 17 juin 2004, induit, comme nous allons le voir dans notre prochaine section, plusieurs questionnements en matière comptable. Il s'agit à la fois de dimensions se rattachant à la comparaison des coûts entre public et privé et de considérations relatives aux traitements de ces contrats dans la comptabilité patrimoniale de l'Etat. Cela concerne tant les engagements de long terme liés aux contrats que le mode de traitement des actifs (à l'instar des biens remis en concession).

## **II.2 Contrats de partenariats et nouveau cadre budgétaire et comptable**

Alors que ni la LOLF ni la réforme des normes comptables de l'Etat n'ont introduit de changements majeurs dans les conditions de l'enregistrement des coûts et des paiements liés aux marchés publics qui restent soumis à la comptabilité publique, les contrats de partenariat public-privé offrent un image différent. En effet, à la différence des marchés publics, l'exécution des contrats de partenariat est, du fait de leur structuration même, soumise aux règles de la comptabilité privée. La contraction du périmètre d'application de la comptabilité publique par rapport aux marchés publics se double cependant d'un changement de nature de l'information comptable requise pour la décision de recourir aux PPP, la saisie des engagements publics liés, et l'éventuelle consolidation dans la dette publique.

Face aux difficultés de maîtrise des coûts dans les contrats d'acquisition traditionnels, les contrats de partenariats sont communément présentés comme susceptibles d'apporter des réponses aux dérives constatées en matière de marchés publics, dans la mesure où leur caractère global et forfaitaire garantit en

théorie l'acheteur public contre les risques de dérives des coûts (Banc-Brude, 2007). De la même façon, le partage des risques entre les partenaires privés et publics permet de responsabiliser les cocontractants de l'Etat en cas de retards de mise en service de l'actif support de la prestation. En effet, les flux de paiements de l'Etat ne sont déclenchés que lors de la délivrance du service<sup>23</sup>. Plus généralement, l'adjonction de clauses incitatives permet d'intéresser le prestataire privé aux objectifs de performance et de qualité que le partenaire public a spécifié contractuellement. Enfin, le contrat de partenariat participe d'une logique de rationalisation de la dépense publique dans la mesure où la décision d'y recourir doit faire l'objet d'une évaluation économique préalable qui prend la forme, dans le cas britannique, de différents tests, tels la valeur du projet pour le contribuable (*value for money*), le transfert de risque et la soutenabilité des engagements pour l'acheteur public (*affordability criterion*)<sup>24</sup>. Notons que ce dernier critère permet de s'assurer que la collectivité publique qui s'engage dans un contrat de partenariat sera bien en mesure de faire face aux engagements de paiements tout au long de la période contractuelle<sup>25</sup>.

Il est peu probable que la mise en œuvre de contrats de partenariat aurait été possible dans le cadre comptable public antérieur à la réforme liée à la LOLF : le principe de l'annualité budgétaire est incompatible avec le fait que les PPP supposent des engagements contractuels pluriannuels et une évaluation des coûts sur une base inter-temporelle. Supposant également des comparaisons des coûts privés et publics avant d'y recourir, les PPP doivent être assortis d'une information budgétaire permettant de déterminer le coût de revient d'une fonction donnée réalisée en régie. Il apparaît donc qu'un développement efficace de tels contrats suppose la mise en place (aux côtés de la comptabilité d'engagements traditionnelle) d'une comptabilité patrimoniale permettant de déterminer l'opportunité du recours à un partenariat public privé<sup>26</sup>, d'en mesurer l'impact financier pour la collectivité publique et d'en contrôler d'éventuelles dérives. La comparaison du développement des contrats de partenariats au Royaume-Uni montre à cet égard qu'il est nécessaire d'accompagner la mutation des règles de la commande publique par une réforme de l'information comptable publique.

<sup>23</sup> Il convient cependant de relever que l'ordonnance française de juin 2004 permet de faire débiter les paiements de la personne publique préalablement à la fourniture du service. Si une telle possibilité permet de ne pas aggraver les difficultés d'un prestataire ne parvenant pas à remplir ses obligations contractuelles, elle n'en affaiblit pas moins l'efficacité incitative du montage contractuel.

<sup>24</sup> Par exemple, dans le cadre des règles en vigueur au Royaume-Uni, un projet de PPP est considéré comme soutenable si les flux de paiements qu'il induit respectent la contrainte budgétaire inter-temporelle de la personne publique. L'utilisation de ce critère pose cependant diverses difficultés. D'une part, l'*affordability* doit être évaluée sur l'ensemble de la durée du contrat, ce qui dépasse bien souvent l'horizon budgétaire. D'autre part, l'*affordability* ne doit pas être confondue avec le respect des règles de discipline budgétaire, qu'il s'agisse du Pacte de Stabilité et de Croissance pour les pays de la zone Euro ou de la *Golden Rule* pour le Royaume-Uni.

<sup>25</sup> Le contrat de PFI de l'hôpital de Dartford et de Gravesham illustre le cas dans lequel les annuités dépassaient les capacités de paiements de l'organisme public. cf National Audit Office, (1999), *The PFI Contract for the New Dartford and Gravesham Hospital*, House of Commons, n° 423, session 1998-1999.

<sup>26</sup> La loi organique prévoit, à l'instar de nombreuses législations étrangères le maintien parallèle d'une comptabilité de caisse au côté de la nouvelle comptabilité patrimoniale. Il apparaît que la première demeure des plus utiles pour le Parlement en matière de suivi en temps réel de l'exécution des autorisations de dépenses. De la même façon, une telle comptabilité présente toujours la garantie d'une moindre sensibilité aux choix comptables réalisés par le producteur des comptes (Marty, Trosa, Voisin, 2006).

En effet, le passage à une comptabilité de gestion offre la possibilité de définir un coût complet, intégrant par exemple le coût des ressources, de chaque service rendu par les services de l'Etat. La définition d'un coût complet sur les mêmes bases comptables que les firmes privées est en effet une condition nécessaires pour la mise en concurrence des offres publiques et privées dans le cadre de contrats de partenariats (Trosa, Marty, Voisin, 2004). 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 provisions et de présenter les éventuels engagements financiers souscrits (garanties apportées, engagements hors bilan,...)<sup>27</sup>.

En effet, la décision de recourir à un prestataire privé repose non seulement sur la comparaison "statique" du coût de la prestation du service en régie avec celui de l'offre économiquement la plus avantageuse, sortant de la mise en concurrence des offreurs privés, mais aussi et surtout sur une comparaison de nature "dynamique". Il s'agit alors de comparer les coûts publics et privés dans le cadre d'un arbitrage intertemporel, permettant de prendre en compte le facteur "risque", notamment sous l'angle des dépassements de coûts (Marty, Trosa, Voisin, 2006). Ce faisant, la décision publique doit prendre en compte une évaluation des engagements futurs, ce que ne permet pas réellement le cadre comptable antérieur à la LOLF. En d'autres termes, qu'il s'agisse de contrats de partenariat ou de tout arbitrage entre des choix alternatifs, une décision publique efficace nécessite un cadre financier et comptable tendu vers le futur.

Le développement d'une comptabilité d'engagement s'avère en effet un corollaire indispensable à la mise en œuvre de contrats de partenariats qui se distinguent notamment par leur caractère global et pluriannuel. Une telle nécessité peut être mise en évidence non seulement au niveau de la décision publique de recourir à ces contrats, mais aussi en matière de contrôle des engagements budgétaires qu'ils induisent.

Tout d'abord, la conclusion d'un contrat de partenariat ne saurait constituer une politique systématique<sup>28</sup>. Il est non seulement nécessaire d'arbitrer entre les différents types de contrats envisageables<sup>29</sup>, mais aussi de comparer les coûts publics et privés pour garantir ce que le Trésor britannique nomme la Valeur pour le

---

<sup>27</sup> Le recours aux PPP, notamment du fait des conditions juridiques qui l'accompagnent, présente l'intérêt de réhabiliter le « calcul économique D'ailleurs, le rapport d'activité 2006 de la Commission des Marchés publics de l'Etat souligne l'intérêt de la démarche de l'évaluation économique préalable mise en œuvre dans le cadre des partenariats et considère qu'elle peut servir de référence en matière d'aide à la décision pour les marchés publics. Commission des Marchés Publics de l'Etat, (2006), *Rapport d'activité*, Ministère de l'Economie, Paris, 11 mai, 61p.

<sup>28</sup> Si dans le cas français, le contrat de partenariat demeure un contrat dérogatoire vis-à-vis du cadre général de la commande publique, la PFI (Private Finance Initiative) constitue une option par défaut au Royaume-Uni. Cependant, la part des PPP dans les investissements publics britanniques ne dépasse pas 10 à 15 % de l'investissement public plus de quinze ans après le lancement de cette politique.

<sup>29</sup> L'ordonnance du 17 juin 2004 relative aux contrats de partenariats prescrit la réalisation d'une évaluation économique préalable avant de s'engager dans la voie partenariale.

Contribuable (*Value for money*). Une telle comparaison repose principalement sur une information comptable homogène permettant de comparer les coûts de façon non biaisée entre la solution interne et l'offre privée. L'exemple britannique atteste du fait que le développement des contrats de partenariats (sous la forme de la *Private Finance Initiative – PFI*) ne fut réellement effectif que dès lors que furent mis en place non seulement une méthode de comparaison de coûts (le *Public Sector Comparator* en 1997), mais aussi un cadre comptable permettant de déterminer le coût de revient des activités publiques (la *Resource Accounting and Budgeting* en 1998) (Trosa, Marty, Voisin, 2004).

Une seconde raison pour laquelle le développement du recours aux contrats de partenariat pourrait s'avérer contre productif à cadre budgétaire constant tient à la difficulté du contrôle des engagements souscrits dans le cadre d'une comptabilité de caisse, notamment du fait de la prégnance du principe d'annualité budgétaire. La conclusion d'un contrat de partenariat ne se traduirait, dans les comptes publics, que par un paiement annuel sans information aucune quant aux engagements souscrits. Non seulement, il serait impossible de déterminer la valeur actuelle nette des flux de paiements, mais la valeur même de l'information comptable délivrée pourrait être mise en question. Le choix d'une telle formule pourrait constituer une astuce budgétaire" permettant de dissimuler le financement d'un investissement public par de la dette (Koen et van den Noord, 2005) et de transférer indûment la charge du remboursement sur les générations futures (Mayston, 2001). De la même façon, les risques associés au contrat (notamment les garanties publiques) ne pourraient être connus et ne pourraient, bien évidemment, pas faire l'objet de provisions. Enfin, la conclusion de tels contrats dans le cadre d'une comptabilité de caisse peut contribuer non seulement à réduire la transparence de l'information comptable délivrée au Parlement, mais pourrait s'avérer susceptible de réduire son pouvoir du fait du quasi-caractère de "service voté" des engagements de paiements souscrits (Kirat et Marty, 2007).

Il s'ensuit une nécessité de rendre compte des engagements souscrits dans le cadre des contrats de PPP au sein des comptes et du budget de l'Etat. S'il n'existe pas de norme comptable internationale applicable à la reconnaissance des actifs concernés par des contrats de PPP et des engagements induits par ces derniers, notamment dans la mesure où il s'agit d'engagements conditionnels (Marty, 2007), un ensemble d'évolutions permet d'espérer une meilleure traduction comptable. Tout d'abord, alors que les contrats de PFI britanniques n'étaient que très partiellement intégrés dans les comptes publics, du fait de l'application des FRS 5 et SSAP 21, l'adoption des IFRS va permettre d'appliquer au sein de la sphère publique la règle IFRIC 12, initialement développée pour les groupes privés (HMT, 2007b). De la même façon, l'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) a publié en mars 2008 un document de consultation relatif aux règles applicables pour les *service concession arrangements*. Ces derniers couvrent tous les montages à l'exception d'une part des contrats d'affermage des montages et de conception / construction et des privatisations, d'autre part. Dans le cadre de la proposition de l'IPSASB, le critère du contrôle est prédominant en matière de consolidation des actifs.

A cet effort de traduction comptable, notamment relayé par la Cour des Comptes dans sa certification des comptes de l'Etat au printemps 2007, s'ajoute des règles budgétaires impliquant une couverture des contrats par des autorisations d'engagements. Il a, en effet, été proposé de compléter l'encadrement comptable des PPP par un système de contrôle budgétaire fondé sur le régime des autorisations d'engagement (AE), définies dans la LOLF comme « *la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées* » (article 8-2).

Il était possible de craindre qu'à l'instar d'autres contrats publics pluriannuels, les CP ne se traduisent dans le budget de l'Etat que par des crédits de fonctionnement annuels. Or, « *cette imputation au fil de l'eau des dépenses budgétaires ne permet pas de retracer correctement la réalité de l'engagement de l'Etat sur longue période* » (Ministère de l'Economie, 2005). Or, la généralisation du système des autorisations d'engagement peut permettre de rendre compte en comptabilité budgétaire des engagements juridiques de l'Etat. Il n'en demeure pas moins nécessaire de définir le degré de couverture optimal des contrats de PPP par les AE. Une première disposition, introduite par le Sénat, exigeait que la couverture couvre la totalité de l'engagement financier. Dès la première année de contrat, la personne publique aurait du disposer de l'ensemble des AE correspondant au coût total du contrat sur l'ensemble de son cycle de vie. Un tel niveau d'exigence aurait rendu le recours à de tels contrats de long terme, difficile si ce n'est impossible. Aussi, l'Assemblée nationale substitua-t-elle à cette exigence de couverture de la « *totalité de l'engagement financier* », une exigence de couverture de la « *totalité de l'engagement juridique* » (Arthuis, 2005). L'AE pour la première année de contrat doit donc couvrir la seule partie certaine de l'engagement contracté, c'est-à-dire les coûts d'investissements et le montant contractuel du dédit<sup>30</sup>. A l'inverse, le montant de l'annuité (coûts de fonctionnement et de financements) sera couvert par des AE année après année.

Ainsi la réforme du cadre comptable et budgétaire peut aussi renforcer l'efficacité des dépenses publiques dans une optique intertemporelle. En effet, la connaissance du coût des politiques publiques doit s'accompagner d'une évaluation des engagements de paiements induits par des contrats de long terme ou des garanties publiques, donc de leurs conséquences financières futures, dont l'impact financier doit être intégré dans l'information comptable<sup>31</sup>.

Il est donc espéré que le desserrement du carcan de l'annualité budgétaire puisse permettre d'accroître la prégnance de la prise en compte des aspects financiers de long terme dans les décisions publiques.

---

<sup>30</sup> Le dédit inclut ici à la fois la reprise de la dette (pour que le partenaire puisse couvrir l'ensemble de ses frais financiers) et les pénalités prévues contractuellement en cas de fin anticipée du contrat (compensant, par exemple, l'absence d'exploitation dans la durée de l'ouvrage réalisé).

<sup>31</sup> 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.

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 (Kotlikoff, 1992). 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.

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

---

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

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

La comptabilité actuelle est exclusivement fondée sur le contrôle des engagements par le Parlement et non sur le suivi de l'efficacité économique des activités ou le suivi des marchés. Le problème est donc de passer d'une comptabilité focalisée sur la régularité juridique de la consommation d'*inputs* à une comptabilité sur les *outputs* voire les *outcomes* (Gibert et Andrault, 1996). Cependant, un autre risque existe : celui d'avoir une information comptable calquée sur les normes du privé (*one size fits all*) à néo-zélandaise (Ellwood and Newberry, 2007) et donc perdre de vue les spécificités de la comptabilité publique. L'erreur serait alors d'assimiler logique publique et logique d'une entreprise privée et de songer que le destinataire principal du *reporting* est l'apporteur de capital.

#### ***Réflexions sur les destinataires de l'information comptable***

Si la gouvernance des entreprises peut apparaître comme une médiation entre les firmes et les marchés financiers (Aglietta et Reberieux, 2004b), il ne peut en aller de même en matière publique. La gouvernance financière de l'Etat peut être considérée comme une médiation entre action publique et les différents *stakeholders*. Elle vise, en ce sens, à permettre le contrôle des apporteurs de ressources, qu'il s'agisse de ressources fiscales (contrôle du Parlement et des cours des comptes) ou de ressources levées sur les marchés financiers. L'ensemble des exigences pesant sur les entreprises (Mistral, 2003) peuvent se retrouver peu ou prou dans le nouveau cadre comptable et financier applicable aux administrations publiques, à l'instar de l'utilisation d'indicateurs de gestion fondée sur la mesure de la performance et du couple transparence / responsabilité.



La comptabilité budgétaire actuelle correspond aux besoins de contrôle de la partie prenante "dominante" (en termes d'apports de ressources) ; à savoir le Parlement. A l'instar de ce que l'on observe pour la comptabilité privée, les évolutions des poids relatifs des différentes parties prenantes peuvent se solder par des transformations de l'information comptable de façon à permettre un *reporting* satisfaisant au besoin de contrôle de l'utilisation des ressources apportées. Il s'ensuit, dans le cas de l'Etat, une exigence d'*accountability*<sup>32</sup> de la part des électeurs-contribuables et pour les marchés financiers la demande d'une information financière de type privé, permettant d'évaluer la valeur d'une garantie publique ou d'un projet d'investissement public du moment où il est fait appel aux marchés de fonds prêtables pour son financement<sup>33</sup>, notamment sous la forme d'un partenariat public-privé. Ainsi, l'*accountability* peut-elle être rapprochée des exigences de souveraineté des actionnaires (Aglietta et Reberieux, 2004a), Celle-ci réclame de la même façon la primauté d'une logique financière garantissant une meilleure efficacité économique dans la répartition des risques et l'allocation des ressources financières, ainsi que le renforcement du contrôle s'exerçant sur les "managers".

Cependant, les normes comptables ne sauraient constituer, comme nous l'avons vu, une traduction quantifiée neutre de l'activité d'une entité économique, qu'il s'agisse d'une firme ou de l'Etat. « *Adopter un langage comptable plutôt qu'un autre, c'est adopter une représentation de l'entreprise : la nature de l'information que l'on produit sur une activité dépend très largement de l'idée que l'on se fait, ou que l'on veut bien se donner, sur cette activité* » (Aglietta et Reberieux, 2004b, p. 151). Il apparaît que les normes comptables et les documents qui en découlent ne peuvent que très difficilement prétendre à une réelle objectivité. Tout d'abord, la quantification d'un phénomène pose la question de la construction des catégories. « *Reality does not exist independantly of accounts of it* » (Hines, 1988). De plus, comme toute *convention d'évaluation*, la comptabilité doit se concevoir comme un construit social, influencé non seulement par des circonstances particulières de temps et de lieu, mais aussi par les "rapports de forces" entre les différentes parties prenantes (Eyraud, 2004) pour orienter la nature de l'information comptable dans le sens de la protection de leurs intérêts. *"In this way accounting needs to be understood not as neutral – if not benign – technical means of promoting accountability, but as a sociological and institutional*

---

<sup>32</sup> Les normes comptables australiennes constituent un exemple significatif de cette approche :

*"Managements and Governing bodies shall present general purpose financial reports in a manner which assists in discharging their accountability. [Accountability is defined as] the responsibility to provide information to enable users to make informed judgements about the performance, financial position, financing and investing and compliance of the reporting entity"*. Public Sector Accounting Board of the Australian Accounting Research Foundation, (1990), "Financial Reporting by Local Governments", *Australian Accounting Standard n° 27*.

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

*practice which itself needs to be made accountable through those who endorse and practice it*" (Hopwood and Miller, 1994).

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

La première concerne l'impossibilité d'une traduction objective de la réalité de l'activité de l'entreprise (Carnegie and West, 2004). Toute technique comptable est porteuse en elle-même d'une évaluation, d'un jugement. "*Representations, accounting and others, are not disinterested characterisations of the world but rather are arguably created in order to act and master it*" (Mc Sweeney, 1997, p. 708). En d'autres termes, la comptabilité est performative par nature. "*We represent in order to intervene in the light of representations*" (Hacking, 1983). La performance de l'entité ne préexiste pas à la mesure comptable. Elle dépend des critères de jugements portés par les normes comptables. Nous retrouvons ici la problématique de la *positive accounting theory*, selon laquelle la comptabilité ne saurait être tenue pour neutre et ne permettrait donc pas de mesurer objectivement les résultats économiques des entreprises (Watts & Zimmerman, 1978). Pour celle-ci les choix comptables des firmes traduisent des comportements opportunistes et maximisateurs. En d'autres termes, les comptes ne révèlent pas une vérité objective mais sont tout simplement le reflet des intérêts particuliers des entités concernées. La *positive accounting theory* considère de la même façon que « les théories comptables normatives sont des arguments, des « excuses » que s'échangent les protagonistes pour essayer de justifier au nom de l'intérêt général, que ces théories mettent en avant (une mesure plus « juste », une image plus « fidèle »), ce qui est en fait motivé en profondeur par l'impact des règles comptables sur des intérêts égoïstes » (Watts et Zimmerman, 1979).

La seconde concerne l'influence de l'évolution des poids relatifs des diverses parties prenantes dans la dynamique des normes comptables. En ce sens, les évolutions des catégories comptables publiques pourraient être lues comme étant en partie liées à la montée de l'endettement des Etats, lequel se traduit par un renversement des poids relatifs des deux catégories d'apporteurs de ressources à savoir les parlements et les marchés de fonds prêtables. L'information comptable viserait dès lors non plus exclusivement à vérifier la régularité juridique de la consommation des crédits votés par l'assemblée délibérante<sup>34</sup> mais aussi à rendre compte de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements vis-à-vis de ces prêteurs, i.e. de sa solvabilité (voir figure 1).

---

<sup>34</sup> Rappelons que la Loi Organique prévoit la coexistence des deux cadres comptables.

**Figure 1 : Les incidences de l'adoption d'une comptabilité patrimoniale**

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

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

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

La théorie comptable oppose classiquement les approches dynamiques et statiques de la comptabilité (Biondi, 2003). L'approche dynamique correspond à une vision holiste de l'entité (Schmalenbach, 1926). Elle considère que les actifs sont la résultante des investissements passés. Ils sont la capitalisation des dépenses liées à leur acquisition. Ils n'ont pas de valeur en eux-mêmes et ne doivent être inscrits dans le bilan que dans la mesure où ils participent à l'activité de l'entité. Il convient donc de les enregistrer à leur coût d'entrée et de maintenir cette évaluation dans le temps, tout en passant les dotations aux amortissements nécessaires. Ainsi, l'évolution des évaluations des éléments de l'actif du bilan ne peuvent venir que de facteurs internes (dotations aux amortissements et provisions) et plus rarement d'éléments externes (évolution des prix de marchés des actifs concernés). A l'inverse, l'approche statique de la comptabilité « [a] pour objet, de mesurer la valeur liquide des actifs d'une entreprise pour vérifier la

capacité de cette entreprise à rembourser immédiatement son passif» (Aglietta et Rebérioux, 2004b, p. 168). La comptabilité est ici vue comme un instrument d'information et de protection des créanciers (Colette et Richard, 2000). Il s'agit d'évaluer les actifs en fonction de leur valeur liquidative. Dans le cadre d'une pure logique statique, la valorisation d'un actif dans le bilan est donc déterminée par sa valeur de marché<sup>35</sup>. Or, la prise de position (certes nuancée et limitée quant à son champ d'application) de l'*International Accounting Standard Board* (IASB) en faveur d'une comptabilité en juste valeur peut faire craindre la convergence progressive des normes comptables du privé vers une approche de type statique, laquelle entraînerait à sa suite la comptabilité publique.

L'adoption par l'Etat d'une comptabilité d'inspiration *statique* (caractérisée par exemple par la valorisation des actifs publics à leur valeur de marché) entraînerait un réel glissement dans la nature même de l'information comptable publique<sup>36</sup>. Il ne s'agirait plus de rendre compte de l'action publique devant le Parlement votant un impôt destiné à couvrir les coûts de cette dernière, mais de renseigner sur la protection des intérêts d'une catégorie particulière de parties prenantes à l'action publique, celle des apporteurs de ressources externes. L'adoption de telles normes comptables dans le domaine public distordrait l'information comptable publique, notamment en valorisant chaque actif public non seulement dans une optique liquidative mais de plus isolément les uns des autres (Bignon, Biondi, Ragot, 2004). De plus, nous pouvons ajouter à cela la spécificité de l'Etat au regard du principe de rattachement des charges aux produits de la comptabilité privée. Alors qu'en comptabilité d'entreprise, il s'agit de déterminer d'abord les revenus (produits) et y rattacher ensuite les coûts (charges) correspondants, dans le domaine de la comptabilité publique la logique (ou la nécessité) est de déterminer d'abord les coûts (charges) devant être supportées et financées par les contribuables. Alors qu'en comptabilité d'entreprise le produit suppose des prix, un revenu d'entreprise, la disponibilité à payer des clients, une évaluation par le marché, en comptabilité publique de telles conditions ne sont pas réunies : l'activité publique vise pas le profit, les prélèvements fiscaux de dépendent pas du consentement à payer... (Biondi et Kirat, 2007).

Enfin, la question de l'adéquation des normes comptables privées à la sphère publique doit être posée non seulement au niveau de l'évaluation de chaque projet d'investissement public en fonction des seuls flux financiers générés par ce dernier mais aussi en matière de valorisation des actifs. Or, l'évaluation de chaque actif au prix de marché peut induire des biais. Un exemple peut être trouvé dans le domaine du patrimoine

<sup>35</sup> Si l'approche dynamique a inspiré les systèmes comptables français et anglo-saxons, l'approche statique ne fut longtemps dominante qu'en Allemagne. Cependant, le principe de prudence comptable empêchait de tenir compte des plus-values latentes sur les biens. Ainsi, la valeur des actifs au bilan n'était elle corrigée que dans la mesure où le prix de marché s'inscrivait en deçà du coût historique amorti. Pour une vue historique, voir Biondi Canziani et Kirat (2007).

<sup>36</sup> Le "risque" n'est pas exclusivement virtuel dans la mesure où même si la Loi Organique Française de 2001 demeure ambiguë sur la question, les pays "précurseurs" sur la question telle l'Australie ont clairement fait le choix d'une logique statique. Pour les normes comptables australiennes (Australian Accounting Standard Board – 1995), les actifs sont évalués en fonction des *cash flows* anticipés que généreront leur détention.

naturel ou culturel<sup>37</sup>. Comment valoriser les collections d'un musée national ou d'une bibliothèque nationale ? Le cumul des valeurs de marché de chaque pièce prise isolément fournit-il une bonne approximation de la valeur pour la collectivité nationale d'un musée ? Peut-on de la même façon, apprécier son utilité sociale à partir de la somme actualisée des flux de ressources que son exploitation génère ou à partir du rapport (mesurant la rentabilité) entre ces deux valeurs ?

De la même façon, fonder l'évaluation d'un actif ou d'un projet d'investissement sur les flux futurs de trésorerie peut apparaître comme légitime dans le cadre de l'activité d'une entreprise dont l'objet est de dégager des flux de ressources au profit de ses actionnaires. Ainsi, la comptabilité privée traduit la capacité de l'entreprise à maximiser la richesse de ses *shareholders*, ainsi que le montant que ces derniers pourraient récupérer en cas de cessation de l'activité. Or, l'action publique ne vise pas principalement à générer des flux financiers. Si l'adoption d'un système comptable de nature patrimoniale permet de s'assurer du bon usage des deniers publics et donc de participer à la transparence de l'action publique, la concentration sur les seules dimensions monétaires risque d'occulter la question de la qualité du service rendu à la collectivité<sup>38</sup>. De tels objectifs ne sont réalisables que dans la mesure où la comptabilité patrimoniale sert de base à l'établissement d'une comptabilité de gestion et que les procédures d'évaluation ne se limitent plus à une logique de contrôle de légalité mais se prolongent dans le sens d'audits de performance.

## Conclusion

Les normes de comptabilité budgétaires ne sauraient donc être considérées comme des techniques de quantifications objectives et neutres quant au jugement qu'il peut être tiré de la lecture des documents de synthèse comptables qui en découlent. Le débat autour de la *Positive Accounting Theory*<sup>39</sup> illustre la difficulté de « penser en même temps que les objets mesurés existent bel et bien et que cela n'est qu'une convention<sup>40</sup> ». A ce titre, se saisir de l'information comptable comme d'une convention peut permettre de rendre compte des effets sociaux de la quantification qui lui est associée. Pour reprendre les termes de Chiapello et Desrosières, il s'agit de reconnaître une double nature à celle-ci. Elle est à la fois un outil de preuve et un instrument de coordination.

---

<sup>37</sup> Carnegie G.D. and West B.P., (2004), *op. cit.*

<sup>38</sup> Walker R.G., (2002), "Are Annual Reports of Government Agencies Really "General Purpose" if they do not include Performance Indicators?", *Australian Accounting Review*, volume 12, n° 1, pp 43-54.

<sup>39</sup> Chiapello E. et Desrosières A., (2006), *op. cit.*

<sup>40</sup> Desrosières A., (2000), *La politique des grands nombres. Histoire de la raison statistique*, La Découverte, Paris.

En effet, la comptabilité publique, tout comme la comptabilité privée fait figure de *convention d'évaluation instituée*<sup>41</sup>. A ce titre, elle doit être analysée comme la résultante d'un équilibre entre les points de vue et les intérêts des diverses parties prenantes et contribue à construire, par ses catégories, les politiques publiques elles-mêmes. Ainsi, la construction des règles et les négociations autour de celles-ci reposent sur un lien pragmatique entre l'action et son objet, mettant en lumière le caractère performatif de la comptabilité.

En ce sens, les évolutions du droit de la commande publique vers le recours aux PPP et de la comptabilité publique font écho l'une à l'autre et s'inscrivent dans une mutation de l'action publique, dont il s'agira à l'avenir de mesurer toutes les conséquences, que cela soit au niveau de la traduction comptable des engagements ou de la reconnaissance des actifs concernés ou que cela soit au niveau de la soutenabilité budgétaire de ces derniers, ce qui oblige à raisonner sur une base inter-temporelle et donc d'évaluer les engagements budgétaires futurs certains ou conditionnels liés aux contrats. La question de l'*affordability* est en effet déterminante dans la mesure où elle garantit la capacité de la personne publique à faire face à ses obligations tout au long du contrat, capacité souvent à l'origine de dépassements de coûts et de délais dans le cadre des contrats publics traditionnels, au travers notamment des phénomènes de régulation budgétaire (Kirat et al., 2003). Il s'agit donc de la capacité à financer le projet tout au long de son exécution : *a PPP project is affordable if the expenditure it implies for government can be accommodated within current levels of government expenditure and revenue and if it can also be assumed that such levels will be and can be sustained into the future* (Burger et al., 2008). De telles questions, au-delà même de la consolidation des contrats de PPP dans la comptabilité patrimoniale publique, conduisent à s'interroger sur l'évaluation des obligations issues de ces derniers et de leur révision tout au long du contrat afin d'apprécier le risque auquel est exposé le contractant public.

---

<sup>41</sup> Il convient de souligner le fait que conventionnel ne signifie en rien arbitraire. Les conventions comptables reposent en effet sur des règles explicites produites dans le cadre de procédures négociées et encadrées au sein par exemple de l'IASB ou du CNC (Chiapello et Desrosières, 2006)

## Références

- Aglietta M. et Reberieux A., (2004a), "Du capitalisme financier au renouveau de la social démocratie", *Prisme* n° 5, Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, octobre.
- Aglietta M. et Reberieux A., (2004b), *Dérives du capitalisme financier*, Albin Michel Economie, Paris, 394p.
- Amblard M., (2000), « Le changement des règles comptables : une interprétation par la théorie des conventions », *Actes du colloque de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai.
- Arthuis J., (2005), *Projet de loi organique modifiant la loi organique sur les lois de finances*, Rapport n° 445, Assemblée Nationale, 30 juin.
- Banc-Brude F., (2007), "The Risk-Averse State: The Portfolio Benefits and the Cost of Risk Transfer in PPPs", *Conference Public-Private Partnerships, Competition and Institution*, Université de Paris 1 – Sorbonne, décembre.
- Berry, M., (1983) *Une technologie invisible ? Le rôle des instruments de gestion dans l'évolution des systèmes humains*, Editions de l'Ecole Polytechnique.
- Bignon V., Biondi Y. et Ragot X., (2004), "Une analyse économique de la 'juste valeur' ", Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, *Prisme* n° 4, mars.
- Biondi Y., (2003), *La nature économique de l'entreprise au croisement des théories économiques et de la comptabilité*, Thèse de Doctorat de Sciences Economiques, Université Lyon 2 – Univesità di Brescia, décembre.
- Biondi Y., Canziani A. and Kirat T. (Eds) (2007), *The Firm as an Entity. Implications for Economics, Accounting and the Law*, Routledge.
- Biondi Y et Kirat T (2007), « Les enjeux de la réforme des normes comptables de l'Etat dans le cadre de la LOLF », Journée d'étude l'IRISES : *Expertise, réforme de l'Etat et transformation de l'action publique*, Paris Dauphine, 9 février.
- Blöndal J.R., (2003), « Comptabilité et budgétisation sur la base de droits constatés : questions clés et développements récents », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 3, n° 1, pp. 47-65.
- Carnegie G.D. and West B.P., (2004), "Making Accounting Accountable in the Public Sector", *Critical Perspectives on Accounting, forthcoming*.
- Carassus D. et Rigal J.-J., (2008), « L'émergence de l'*accountability* dans les collectivités locales : valeurs sous-tendues, modes d'évolution, enjeux et limites actuelles », in Huron D. et Spindler J., (ed.), *Le management public en mutation*, L'Harmattan, Paris, pp. 161-186.
- Charron J.-O., (2004), "L'idéologie de la transparence dans l'audit : une approche de sa dimension médiatique", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin, pp.105-131.
- Chiapello E. et Desrosières A., (2006), « La quantification de l'économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions – le cas exemplaire de la Positive Accounting Theory », in Eymard-Duvernay F., (s.d.), *L'Economie des conventions : Méthodes et résultats*, tome 1 – *débats*, La Découverte, Paris, pp. 297-310.
- Colette C. et Richard J., (2000), *Comptabilité Générale : Les systèmes français et anglo-saxons*, Dunod, Paris.
- Commission des Marchés Publics de l'Etat, (2006), *Rapport d'activité*, Ministère de l'Economie, Paris, 11 mai, 61p.
- Cour des Comptes, (1997), *La gestion budgétaire et la programmation au ministère de la défense*, Rapport public particulier.
- Cour des Comptes, (2004), *Le maintien en condition opérationnelle des matériels des armées*, Rapport au Président de la République.

- Cour des Comptes, (2007), *Certification des comptes de l'Etat – exercice 2006*, Paris, mai, 56p.
- Cour des Comptes, (2007), *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat pour l'année 2006*, Paris, mai, 261p,
- Demaria S. et Marty F., (2007), « Financiarisation, Evaluation et Information Comptable : de la création de valeur aux IFRS », *Journée de recherche Nouvelles perspectives en management stratégique*, Université de Nice Sophia-Antipolis, Nice, juin.
- Desrosières A., (2000), *La politique des grands nombres. Histoire de la raison statistique*, La Découverte, Paris.
- Desrosières A., (2001), *Formes d'Etat et figures de l'intervention économique : la naissance d'un nouveau langage statistique, entre 1940 et 1960*, INSEE, Paris.
- Ellwood S. and Newberry S., (2007), "Public-Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-Liberal Principles?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, volume 20, n°4.
- Eyraud C., (2004), "Comptabilité (publique et privée) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales", *Contrôle-Comptabilité-Audit*, juin, pp. 29-45.
- Gibert P. et Andrault M., (1996), "Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ?", in Lacasse F. et Thoenig J.-C., *L'action publique*, L'Harmattan, collection Logiques Politiques, pp. 367-378.
- Glynn J.F., (1993), *Public Sector Financial Control and Accounting*, Blackwell Publishers, 2<sup>nd</sup> edition, Cambridge, Massachusetts.
- Hacking I., (1983), *Representing and Intervening*, Cambridge University Press.
- Hepworth N., (2004), "Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom", in Models of Public Budgeting and Accounting Reforms, *OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.
- Her Majesty Treasury, (2007a), *Budget 2007, Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report*, March.
- Her Majesty Treasury, (2007b), *Accounting for PPP arrangements including PFI contracts*, Financial Reporting Advisory Board, December, 11p.
- Hines R., (1988), "Financial Accounting: In Communicating Reality, we Construct Reality", *Accounting Organization and Society*, volume 13, n° 3, pp. 251-262.
- 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.
- Hopwood A.G. and Miller P. (ed.), (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Huron D., Marty F. et Spindler J., (2007), « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 100, novembre, pp.135-143.
- IFAC Public Sector Committee, (2002), "The Modernization of Government Accounting: The Current Situation, The Issues, the Outlook", *Occasional paper* by Lionel Vareille and Philippe Adhémar.
- International Public Sector Accounting Standard Board, (2008), *Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements*, Consultation Paper, IFAC, March, 70p.
- Kelly J.J. and Hanson H., (1981), "Improving Accountability – Canadian Public Accounts Committees and Legislative Auditors", *Canadian Comprehensive Accounting Foundation*.
- Kirat T. et Bayon D., (2006), *Les marchés publics de la défense : droit du contrat public, pratique administrative et enjeux économiques*, Bruxelles, Editions Bruylant.
- Kirat T., Bayon D. et Blanc H., (2003), *Maîtriser les coûts des programmes d'armement : Une analyse comparative de la réglementation des marchés industriels d'armement en France, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis*, Les Rapports de l'Observatoire Economique de la Défense, La Documentation Française, Paris, 348p.



- Kirat T. et Marty F. (2007), "Les enjeux comptables et budgétaires des PPP", *Pouvoirs locaux*, n° 74/III, pp. 59-64.
- Koen V. and van den Noord P., (2005), "Fiscal Gimmickry in Europe: One-off Measures and Creative Accounting", OECD Working Paper, ECO/WKP (2005)4, February, 36p.
- Kornai J., (1984), *Socialisme et économie de la pénurie*, Economica, Paris.
- Kotlikoff L., (1992), *Generational Accounting*, Basic Books, New York.
- Laffont J.-J., (2000), « Etapes vers un état moderne », in *Etat et gestion publique*, Conseil d'Analyse Economique, Paris, La Documentation française, pp.117-150.
- Marty F., (2007), « Partenariats public-privé, règles de discipline budgétaire, comptabilité patrimoniale et stratégies de hors bilan », *Document de travail OFCE*, n° 2007-29, octobre 2007, 48p.
- Marty F., Trosa S. et Voisin A., (2006), « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, volume 72, numéro 2, juin, pp. 213-232.
- 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.
- Mayston D., (2001), "Private Finance Initiative and Opportunities Foregone in Health Care Capital", *Memorandum for the Committee on Health*, United Kingdom Parliament, London.
- Mc Sweeney B., (1997), "The Unbearable Ambiguity of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, volume 22, n° 7, pp. 691-712.
- Milot J.-P. (2004), "Les nouvelles normes comptables de l'Etat", *Revue du Trésor*, n° 8-9, pp. 510-518.
- Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, (2005), « Règles budgétaires afférentes à la signature des contrats de partenariats », *Circulaire ministérielle*, Paris, 14 septembre.
- Mistral J., (2003), *Les normes comptables et le monde post-Enron*, Conseil d'Analyse Economique, Rapport n° 42, La Documentation Française, Paris, 157p.
- Mueller D., (1997), *Perspectives on Public Choice: A Handbook*, CUP, Cambridge.
- Burger P., Bergvall D. Jacobzone S. and An D., (2008), *Public-Private Partnerships: In Pursuit of Risk Sharing and Value for Money – Draft for Discussion*, OECD, *Public Governance and Territorial Development Directorate*, February, 82p.
- Oudot J.-M., (2007), *Choix contractuels et performances dans le domaine des contrats d'approvisionnement de Défense*, Thèse de doctorat es Sciences Economiques, Paris 1, septembre.
- Public Sector Accounting Board of the Australian Accounting Research Foundation, (1990), "Financial Reporting by Local Governments", *Australian Accounting Standard* n° 27.
- Rivoli J., (1980), *Le budget de l'Etat*, Seuil, coll. Points-Economie, Paris.
- Schmalenbach E., (1926), *Le Bilan Dynamique*, traduction française, Dunod, Paris, 1961.
- Trosa S., Marty F. et Voisin A., (2004), "La construction des méthodes de comparaison de coût public-privé. Les enseignements des expériences étrangères", *Politiques et Management Public*, volume 22, n° 3, septembre, pp. 43-61.
- Walker R.G., (2002), "Are Annual Reports of Government Agencies Really "General Purpose" if they do not include Performance Indicators?", *Australian Accounting Review*, volume 12, n° 1, pp 43-54.
- Watts R.L. and Zimmerman J.L., (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *The Accounting Review*, vol. LIII, n°1, pp.112-34.
- Watts R.L. and Zimmerman J.L., (1979), "The demand for and supply of accounting theories: the Market for excuses", *The Accounting Review*, vol. LIV, n°2, pp. 274-305.