Réforme comptable et réforme des finances publiques

Reforms of public sector accounting and finances

Jean-Paul Milot

Electronic version

URL: <https://journals.openedition.org/pmp/6783>

ISSN: 2119-4831

Publisher

Institut de Management Public (IDPM)

Printed version

Date of publication: 15 September 2013

Number of pages: 329-337

ISBN: 978-2-7430-1544-2

ISSN: 0758-1726

Electronic reference

Jean-Paul Milot, « Réforme comptable
et réforme des finances publiques », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 30/3 | 2013, mis en
ligne le 31 mars 2016, consulté le 07 décembre 2022. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/6783>

Réforme comptable et réforme des finances publiques

04

► **Jean-Paul Milot**

*Anciennement ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie*

Résumé

Cet article s'interroge sur l'évolution des outils comptables utilisés pour mesurer la situation des finances publiques. Les évolutions récentes sont liées à des réformes dont l'objectif était plus général et qui ont assigné à la comptabilité publique de nouveaux objectifs. Mais le contexte général n'a pas toujours permis des évolutions coordonnées et cohérentes pour toutes les entités publiques.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Mots clés : comptabilité publique, comptabilité d'entreprise, normes comptables, comptabilité nationale, secteur public, situation des finances publiques, consolidation.

Abstract

Reforms of public sector accounting and finances. This article deals with changing accounting tools that have been applied to measure public finances position. Recent changes are driven by reforms which target a more general goal while assigning new objectives to public sector accounting. However, the overall environment for these reforms has not always enabled consistent and coordinated changes for all public entities that have been concerned with the reform process.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Keywords: public sector accounting, business accounting, accounting standards, national accounting, public sector, public finances position, consolidation.

Introduction

La crise des finances publiques observée dans la plupart des États conduit à s'interroger sur les outils permettant de mesurer la situation de ces finances, au premier rang desquels se trouve la comptabilité. Or depuis de nombreuses années des processus de transformation de la comptabilité publique ont été développés dans un certain nombre de pays. Il est intéressant de se demander si ces transformations (encore largement en cours dans beaucoup de cas) permettent d'avoir de meilleures approches des finances publiques, notamment pour élaborer des stratégies de résolution des crises.

Afin d'illustrer ces évolutions on va évoquer le cas de la France en décrivant d'abord la situation existant avant la réforme des finances publiques intervenue en 2001 (vote de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 dite Lolf), puis en dégagant les principaux traits de cette réforme, principalement dans sa dimension comptable, et enfin en essayant de déterminer les étapes suivantes possibles en montrant les points non traités par cette réforme.

1. La situation avant la Lolf

Avant l'adoption de la Lolf, la situation des finances publiques était réglée par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959. Ce texte traitait uniquement de questions budgétaires. Il instituait un budget établi et exécuté sur une base de caisse aménagée, c'est-à-dire avec une période complémentaire. Sur la base de cette ordonnance, un décret portant règlement général sur la comptabilité publique a été adopté le 29 décembre 1962. Ce décret est un ensemble de dispositions comptables très complet qui traite aussi bien de comptabilité budgétaire que de comptabilité générale ou même de comptabilité analytique et qui définit surtout les rôles et les responsabilités respectives des ordonnateurs et des comptables.

Il est remarquable de constater que ce décret vise l'article 1 et l'article 45 de l'ordonnance, c'est-à-dire le premier et l'avant dernier article. L'article 1 ne traite pas vraiment de comptabilité et l'article 45 indique seulement qu'un décret en Conseil d'État présentera les dispositions relatives à la comptabilité publique. Il ne vise pas l'article 16 qui définit pourtant le fait générateur des écritures comptables.

Cette construction originale révèle de manière assez nette la politique comptable conduite à l'époque, notamment en matière de convergence entre comptabilité d'entreprise et comptabilité publique. Ainsi l'article 52 du décret définit la comptabilité générale comme retraçant les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie, les opérations faites avec les tiers et les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

Cette définition peut sembler étrange : la comptabilité générale existe hors du décret, elle s'applique aux entreprises *via* le plan comptable général (PCG) qui est bien antérieur au décret. Mais ce choix traduit le souci d'intégrer la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, en partant de la comptabilité budgétaire. Cet objectif n'est pas avancé en tant que tel et la formulation qui vient d'en être donnée correspond plus aux préoccupations actuelles qu'à la façon de poser les problèmes au moment de la rédaction du décret. Mais la suite de l'histoire a montré que cette politique, quel que soit le nom qu'on lui donne, a été poursuivie de manière systématique au-delà même de l'adoption de la Lolf.

Le choix de l'intégration entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire a entraîné des conséquences importantes sur le développement de la comptabilité générale dans le secteur public, d'ailleurs différentes suivant les composantes de ce secteur.

Pour l'État, qui avait un budget établi sur une base de caisse, le problème était de définir le périmètre et la portée des compléments qui devaient être apportés à la comptabilité budgétaire pour produire une comptabilité générale crédible. Pour les collectivités territoriales et les établissements publics nationaux qui avaient un budget établi sur une base d'exercice « aménagée », ce qui impliquait une certaine identité entre budget de fonctionnement et compte de résultat prévisionnel, la question était de savoir jusqu'où on pouvait utiliser des règles de comptabilité générale, issues du PCG, sans créer de difficultés proprement budgétaires.

Cette double interrogation a trouvé une réponse dans le recours privilégié à la nomenclature des comptes du PCG. Le décret indique que les comptes des entités publiques appliquent ou s'inspirent, suivant les cas, de la nomenclature du PCG qui a été ainsi implantée, avec quelques aménagements limités, dans l'ensemble des entités concernées. Cette démarche, qui représente une vision technique de la convergence, présente plusieurs avantages et certains inconvénients.

Tout d'abord elle est concrète et donc facile à mettre en œuvre. Ensuite elle permet d'apporter une réponse simple aux difficultés créées par l'instabilité des nomenclatures budgétaires. Ces dernières étant les seuls outils dont disposent les utilisateurs (parlementaires, ordonnateurs, gestionnaires de crédits...) pour suivre l'exécution du budget, il est inévitable qu'elles servent à flécher les actions décidées ou autorisées par le budget. Comme ces actions peuvent prendre des formes très diverses (par nature, par objectifs, par cibles...), les nomenclatures budgétaires se transforment rapidement en listes d'actions ne pouvant être regroupées selon une logique claire, ce qui rend les synthèses fournissant des informations globales difficiles à établir.

La référence à la nomenclature du PCG, par définition étrangère aux préoccupations budgétaires, permet de construire des nomenclatures plus utilisables pour fournir des données globales. Cependant, comme il n'est pas possible d'enfermer la définition des politiques publiques dans une nomenclature comptable, il reste à construire une articulation entre une nomenclature ouverte, apte à enregistrer les actions publiques telles qu'elles se présentent, et une nomenclature stable et organisée en référence au PCG. Les solutions retenues ont différé suivant les catégories d'entités publiques, mais cette stratégie a certainement permis d'assurer des progrès importants dans les dispositifs de suivi, de contrôle et de fourniture d'information sur les finances publiques.

Les inconvénients d'une telle démarche découlent de son caractère limité et purement technique. Le cadre général constitué par l'ordonnance de 1959 reste un cadre de comptabilité budgétaire, fondé sur une base de caisse. Même si des interprétations intelligentes, voire audacieuses, ont permis d'enrichir le système de manière importante dans le sens d'une prise en compte plus complète des droits et obligations des entités publiques, il n'en demeurerait pas moins qu'il n'existait pas d'obligations claires de disposer d'une comptabilité générale, établie selon des principes comptables « généralement admis », sans doute adaptés aux spécificités du secteur public, mais *a priori* indépendant des questions de pure mécanique budgétaire.

De plus la référence au PCG, réduit en l'occurrence à sa nomenclature, pouvait d'autant plus être considérée comme ayant une portée essentiellement technique que le PCG lui-même n'occupait pas une place très élevée dans la hiérarchie des textes. Texte « approuvé » par un simple arrêté ministériel il allait se trouver bientôt « dépassé », au sens de cette hiérarchie,

par la loi et le décret comptable de 1983, issus de la transposition de la quatrième directive européenne en matière de droit des sociétés, puis ensuite par les normes internationales. Certes ces textes ne traitent pas du secteur public, mais ils ont eu pour effet de confronter le modèle du PCG, qui se voulait universel, avec des dispositions intéressant principalement les entreprises, déplaçant ainsi le centre de gravité des débats comptables.

Enfin cette démarche visait plus à mettre de l'ordre dans la tenue des comptes qu'à procurer une information financière synthétique sur l'état des finances publiques. Cette information restait essentiellement fournie par la comptabilité budgétaire et les tentatives de la compléter par des éléments de comptabilité générale (comme cela a été fait assez tôt pour l'enregistrement de la dette publique par exemple) ont révélé des obstacles difficilement franchissables dès lors qu'on ne mettait pas en œuvre une véritable comptabilité générale (le point le plus délicat était la comptabilisation des immobilisations corporelles).

Cette conception de la convergence entre comptabilité publique et comptabilité d'entreprise a produit de nombreux effets positifs. Mais elle s'est progressivement heurtée à des limites, liées à la fois à la difficulté de prise en compte des spécificités du secteur public au travers d'un modèle conçu pour les entreprises et aux évolutions des débats comptables menés à partir des questions touchant essentiellement les entreprises.

La question de la prise en compte des spécificités est la plus délicate, elle sera traitée dans la suite à l'occasion de l'évocation des changements consécutifs à l'adoption de la Lolf. Mais à cette difficulté intrinsèque au sujet s'est ajoutée la conséquence des débats sur l'évolution de la comptabilité d'entreprise qui a rendu la référence à cette comptabilité encore plus difficile à interpréter. Depuis les années 80 du siècle précédent, la comptabilité d'entreprise a connu en effet des évolutions importantes liées au développement des marchés internationaux et aux innovations juridiques et financières qui l'ont accompagné. Le modèle traditionnel, fondé sur le coût historique, s'est trouvé mis en question par des opérations qu'il ne pouvait traduire de manière satisfaisante. Il en est résulté une volonté de fonder la comptabilité sur des notions plus directement économiques.

Il n'est pas question ici de résumer ces débats, qui durent toujours, ni de porter une appréciation sur les évolutions qu'a connu la comptabilité d'entreprise à leur suite. On fera seulement remarquer que la plupart des questions qui ont agité le monde comptable portent sur des problèmes de référence à une valeur liée au caractère marchand des entreprises. Marchand signifiant non seulement que les entreprises produisent pour vendre sur des marchés mais qu'elles-mêmes sont susceptibles d'être, directement ou non, échangées sur des marchés. Ce débat est évidemment sans objet (au moins sous cette forme) pour les entités publiques, mais la polarisation des débats comptables sur ces questions a occulté la nécessité des travaux sur la spécificité des entités publiques. Elle a même conduit certains partisans d'un alignement étroit de la comptabilité publique sur la comptabilité d'entreprise à soutenir que ce débat sur la valeur concernait aussi directement les entités publiques.

2. Les changements apportés par la Lolf

La réforme constituée par la Lolf est d'abord une réforme budgétaire qui ne s'applique qu'à l'État. La question de savoir si un tel texte devait ou pouvait comporter des dispositions comptables a même été soulevée et tranché par le Conseil constitutionnel. Ce dernier a fina-

lement tranché en faveur de la présence de telles dispositions au motif qu'elles constituaient un accessoire inséparable de la réforme budgétaire. Cette décision illustre une évolution importante de la perception du rôle de la comptabilité par les responsables publics.

La Lolf comprend donc un chapitre consacré à la comptabilité. Les principes énoncés définissent une nouvelle politique comptable qui reste fondée sur l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale mais qui affirme l'autonomie de cette dernière et renvoie pour sa définition aux règles applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités de l'action publique.

Cette formulation est donc beaucoup plus générale que celle qui se trouvait dans le décret de 1962, il ne s'agit plus d'appliquer une nomenclature ou de compléter la comptabilité budgétaire, mais de produire une comptabilité générale en tant que telle dont la seule référence est la comptabilité d'entreprise, amendée et complétée pour tenir compte des spécificités. De plus cette prescription figure dans une loi organique et non dans un simple décret. Enfin la Lolf tire toutes les conséquences de cette novation en prévoyant l'obligation de certification de cette comptabilité par la Cour des comptes.

Mais la référence à la comptabilité d'entreprise, s'il présente l'avantage d'ancrer la comptabilité de l'État dans une démarche de comptabilité d'exercice (accrual), pose deux problèmes délicats. Le premier porte sur la justification de cette référence et ses limites, le second sur le type de référentiels applicables aux entreprises qu'il convient de retenir.

Pour ce qui concerne le premier point, il existe une ambiguïté sur le sens de la référence à la comptabilité d'entreprise. Pour certains cela signifie que les entités publiques ne sont pas (ou ne devraient pas être) très différentes des entreprises et que leurs performances peuvent donc être mesurées par le même outil. Pour d'autres, cela signifie seulement que les entités publiques sont aussi des acteurs économiques intervenant dans la sphère marchande et que, pour comptabiliser les opérations effectuées par ces entités en tant qu'acteurs de l'économie marchande (essentiellement comme acquéreurs de biens et service), il convient d'utiliser les règles qui sont utilisées pour comptabiliser ces transactions par les entreprises. Dans les deux cas il reste qu'il existe des opérations spécifiques au secteur public que les tenants de la première interprétation cherchent à minimiser et à traiter par assimilation avec des opérations plus ou moins analogues menées par le secteur privé, au risque de fournir une information gravement déformée pour des opérations vraiment spécifiques, et que les tenants de la seconde interprétation veulent reconnaître avec toutes leurs spécificités mais pour lesquelles ils éprouvent de grandes difficultés à définir des traitements comptables adaptés.

Les opérations spécifiques ne représentent pas les mêmes enjeux pour toutes les entités publiques. Il existe des organismes créés pour exercer des missions particulières dans des conditions proches de celles que connaîtrait une entreprise privée. La part des opérations spécifiques est alors par définition peu importante. Mais il existe aussi des entités très spécifiques, dont la plus emblématique est généralement l'État, pour lesquelles la part des opérations spécifiques est dominante. Ces opérations concernent à la fois les recettes et les dépenses ou l'actif et le passif suivant la façon dont on les analyse. Il s'agit principalement des recettes fiscales et des obligations liées à la fourniture de services publics en nature (éducation...) ou en espèces (prestations sociales...).

Les recettes fiscales constituent le revenu principal des entités publiques. Or ce revenu n'est pas la contrepartie de la fourniture de biens et services équivalents, il n'est pas non plus un revenu d'actif, sauf à considérer que le droit de l'impôt est un actif incorporel qui

doit donc être comptabilisé. En comptabilité d'entreprise on ne connaît que des revenus d'activité ou des revenus d'actif et les règles de comptabilisation de ces revenus dépendent des caractéristiques des activités ou des actifs. La comptabilisation d'une catégorie nouvelle de revenu (dès lors qu'on se refuse à comptabiliser le droit de lever l'impôt en actif) suppose donc la définition de règles ad hoc, qui pour de nombreuses raisons ne peuvent être le miroir des règles de comptabilisation des impôts dus par les entreprises.

Les prestations rendues gratuitement en application des obligations de services publics posent le même type de questions. Faut-il les comptabiliser au moment de leur exécution ? Dans cette hypothèse elles ne peuvent alors constituer des éléments de passif que pour des montants restreints, correspondant à d'éventuels retards de paiement de prestations dues et payables avant la clôture de l'exercice. Faut-il au contraire considérer que l'apparition d'un droit reconnu juridiquement implique de constituer des passifs correspondant aux dépenses futures qui seront effectuées pour régler les obligations créées par ce droit tant qu'il existera ? On serait alors conduit à comptabiliser des masses très importantes de passif. On se trouve donc en présence de deux approches, a priori légitimes. Le problème est que le choix qui sera fait entre ces deux conceptions aura des conséquences considérables sur le contenu des états financiers¹.

La question sous-jacente à cette problématique est celle du cadre conceptuel. Comment trancher entre des approches qui conduisent à des solutions aussi différentes si on ne dispose pas d'éléments solides sur l'utilité et l'usage des comptes ? Mais la construction d'un tel cadre impose au préalable de bien marquer la différence avec la comptabilité d'entreprise et d'être au clair sur la portée réelle des spécificités des entités publiques.

Ces débats sont encore en cours². Mais en attendant une conclusion, d'ailleurs hypothétique, il faut bien établir et publier des comptes. L'option retenue en France ressemble, à certains détails près, à celle qui est appliquée par la plupart des pays qui ont entrepris

¹ Le compte général de l'État (CGE) pour 2011 présente dans la note 6.3.1 de l'annexe (pages 187 à 192) une évaluation des engagements au titre du régime de retraite des fonctionnaires. Ce montant est estimé à 1 192 milliards d'€ au 31/12/2011. Si cet engagement était considéré comme un passif la situation nette de l'État passerait donc de - 835 milliards d'€ à - 2027 milliards d'€ puisqu'aucun actif ne viendrait « compenser » ce nouveau passif. On pourrait penser qu'à ce niveau de déficit tout cela n'a plus beaucoup de sens et que la comptabilisation de l'engagement au passif, apparemment requis par les normes internationales, ne présente pas plus d'inconvénient que sa mention en annexe. Il existe cependant des raisons de fond qui permettent de soutenir que cet engagement n'est pas un passif, y compris dans le cadre des règles comptables internationales. Mais surtout l'inscription au passif aurait des conséquences sur le compte de résultat. En effet les pensions dues au titre de l'année 2011 représentent 44 milliards d'€, c'est ce montant qui figure dans les charges du CGE. Si l'engagement était un passif c'est son augmentation au cours de l'année qui devrait figurer en charge. Or cette dernière se décompose en plusieurs éléments. L'engagement augmente de 27 milliards au titre des droits acquis au cours de la période, mais il augmente aussi mécaniquement d'un facteur d'actualisation correspondant au fait que chaque année les flux de paiement futurs se rapprochent d'un an. Ce facteur est estimé à 43 milliards. Ainsi la charge à comptabiliser représenterait 70 milliards. Enfin il faut ajouter les conséquences d'éventuels changements de taux d'actualisation (qui font diminuer l'engagement de 20 milliards en 2011). Le taux retenu en 2011 est de 1,62 %, mais un taux de 1,25 % augmenterait l'engagement de 86 milliards et un taux de 2 % le diminuerait de 79 milliards soit des ordres de grandeurs proches de la totalité du résultat (-86 milliards) pour des variations de taux assez faibles.

² L'IPSASboard a publié un excellent exposé des diverses positions possibles en mars 2008 sous la forme d'une consultation paper intitulé « *social benefits : issues in recognition and measurement*. » L'analyse des réponses à cette consultation est également très instructive. Voir aussi Yuri Biondi « *De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale* », *Revue de la régulation* [En ligne], 3/4 | 2e semestre/Autumn 2008, mis en ligne le 15 novembre 2008, consulté le 20 mars 2013. URL : <http://regulation.revues.org/5003>

le même exercice. Pour résumer on peut dire que toutes les opérations « standards » sont comptabilisées suivant les règles comptables appliquées par les entreprises et que les opérations spécifiques sont comptabilisées suivant une démarche plutôt restrictive du type « du et payable dans l'exercice ».

Mais le diable gît souvent dans les détails. La définition précise des règles, même s'il ne s'agit que de comptabiliser des opérations « standards », pose la seconde question évoquée ci-avant. De quel référentiel doit-on partir pour effectuer ce travail de transposition et d'adaptation ? Des IFRS, des IPSAS, des règles nationales (PCG) ? La réponse est simple lorsque tous ces référentiels disent la même chose, ce qui est heureusement le cas le plus fréquent. Mais même s'ils sont limités en nombre les cas de désaccord peuvent être importants en masse et entraîner des lectures sensiblement différentes selon l'option retenue. Dans ce cas encore la réponse suppose un cadre conceptuel qui explicite et justifie les choix en fonction des objectifs assignés à la comptabilité.

3. Au-delà de la Lolf

La Lolf s'applique à l'État. Elle ne règle donc pas le sort des autres entités publiques. Par définition c'est un texte national qui ne peut donc régler non plus la question de la comparabilité internationale et de la nécessité d'harmonisation qui en découle.

Le premier point pose en fait deux questions distinctes. Celle des règles applicables aux autres entités publiques et, en amont, celle du périmètre même de ce l'on appelle entité publique. En France la plupart des entités autres que l'État appliquant les règles de la comptabilité publique (c'est-à-dire disposant d'un comptable public) avaient, déjà avant la Lolf, l'obligation de tenir une comptabilité générale. Mais cette dernière n'était toutefois pas définie de manière très précise puisque ces entités devaient appliquer le décret de 1962, prévoyant une comptabilité générale complétant la comptabilité budgétaire, et des instructions comptables interprétant le décret dans le sens d'une référence plus complète au PCG, dépassant la simple reprise de la nomenclature.

En pratique, l'application de ces dispositions dépend du type des conséquences budgétaires de certaines écritures comptables. L'indépendance entre le budget et la comptabilité générale qui existe pour l'État et qui permet une vraie démarche comptable, fondée sur des enjeux purement comptables, ne se retrouve généralement pas dans les autres entités publiques. La situation est plutôt celle d'une relation très étroite entre les écritures comptables et l'exécution du budget.

S'il est normal que l'exécution du budget ait des conséquences comptables, on peut en revanche s'interroger sur le point de savoir s'il est normal que toutes les écritures comptables aient des conséquences budgétaires. Lorsque cela est le cas, en principe, on constate souvent que ce principe connaît des exceptions, certaines étant parfaitement explicitées et motivées et d'autres étant plus ambiguës. Le chantier de l'harmonisation des normes de comptabilité publique suppose donc une analyse minutieuse des exceptions et des conséquences de la suppression de ces exceptions et/ou la formulation d'une doctrine générale d'indépendance entre le budget et la comptabilité. Il est évident qu'un modèle comptable fondé sur des flux effectifs, qui intègrent donc peu d'écritures liées à de purs mouvements de valeur, est plus propice à une articulation facile avec le budget. C'est cependant une raison insuffisante

pour privilégier ce modèle. Cela ne devrait en tout cas pas être un argument pour défendre une approche moniste, fondée sur une identité entre présentation budgétaire et présentation comptable. L'expérience montre qu'en général cette approche conduit toujours à « tordre » la comptabilité, même si cette dernière semble plus « naturelle ». Il convient donc d'insister sur la nécessité d'une bonne articulation entre le budget et la comptabilité sans pour autant accepter une diminution des exigences en matière de qualité comptable.

La question du périmètre peut apparaître comme une question non comptable. Les normes comptables sont en effet généralement définies pour traiter des opérations et peu importe la nature de l'entité qui effectue ces opérations. Mais cette vision des normes ne peut être développée jusqu'à l'absurde. En effet, dès lors que deux opérations présenteraient des caractéristiques légèrement différentes, notamment parce qu'elles seraient effectuées par des entités ayant elles-mêmes des caractéristiques différentes, il faudrait produire des normes différentes. Pour des raisons pratiques et de manière plus ou moins explicite, les normes s'appliquent donc à des grandes catégories d'entités en fonction des caractéristiques de ces entités. Ainsi les IFRS étant destinées à fournir une information à des investisseurs (implicitement, dans des entreprises marchandes) elles s'appliquent en premier lieu aux sociétés faisant appel public à l'épargne. Rien n'interdit bien sûr de les appliquer à d'autres catégories d'entreprises ou d'entités mais cela suppose en général un certain travail d'adaptation. Il reste que les IFRS sont construites pour les entreprises (le cadre conceptuel parle de « business ») et n'ont jamais été pensées pour traiter les entités publiques. L'IASB a toujours refusé d'intervenir sur ce champ, d'où l'apparition de l'IPSASboard. L'adaptation n'a donc ni le même sens, ni la même portée suivant qu'il s'agit d'appliquer les IFRS aux PME ou aux entités publiques.

Dès lors que l'on produit des normes spécifiques pour un secteur il est donc souhaitable de définir ce secteur ou de renvoyer explicitement à une définition existante de ce secteur. Ce que les IPSAS ne font pas, faute sans doute de cadre conceptuel. Aujourd'hui il est assez couramment admis que la définition adéquate serait celle que la comptabilité nationale donne pour les administrations publiques (APU)³. Mais reprendre cette définition soulève des questions. Les APU ne constituent pas une entité mais un regroupement d'entités ; faire un compte des APU ne peut donc être assimilé à consolider les comptes des entités classées en APU. Comment alors répondre au besoin de disposer de données globales avec une réponse comptable ?

Il faut probablement inventer une notion de combinaison ou d'agrégation des comptes adaptée à ce secteur. Certaines entités classées en APU ne relèvent pas du droit public et peuvent être soumises aux règles de la comptabilité privée. Faut-il prévoir des exceptions et sur quelles bases juridiques ou faut-il prévoir des retraitements comme en consolidation ? Même si ces dernières questions apparaissent comme purement techniques elles ont un impact important sur le type de dispositif à mettre en place pour traiter ces problèmes.

³ Le SEC 95, version européenne du SCN 93 reprise par un règlement européen, définit le secteur des APU au § 2.68 : « le secteur des APU comprend toutes les unités institutionnelles qui sont des autres producteurs non marchands dont la production est destinée à la consommation individuelle et collective et dont la majeure partie des ressources provient des contributions obligatoires versées par des unités appartenant aux autres secteurs et/ou toutes les unités institutionnelles dont l'activité principale consiste à effectuer des opérations de redistribution du revenu et de la richesse nationale ».

Conclusion

Cet article n'aborde pas le sujet de l'harmonisation internationale car il est traité dans d'autres articles du dossier. Il est seulement mentionné car il est évident que les développements qui pourraient intervenir dans ce domaine auraient des conséquences importantes sur les points exposés et les évolutions attendues. La situation apparaît donc comme étant assez contrastée. D'une part, des évolutions très importantes sont intervenues depuis le début du siècle et sont encore en cours de déploiement. Elles modifient en profondeur la substance même de la comptabilité publique tout en essayant d'en garder les points forts traditionnels. D'autre part, il semble que ces réformes, qui ne sont pas remises en cause, ne permettent pas de répondre complètement aux interrogations sur la situation des finances publiques. Cela est probablement dû à deux causes différentes. La première est que la nature même de l'action publique rend difficile l'application complète de la logique comptable. La seconde est que la multiplicité des enjeux touchant la situation des entités publiques et la diversité des réponses apportées au cours de l'histoire a conduit à multiplier les normes et les modèles ce qui rend difficile une consolidation des données pour obtenir une vue d'ensemble.