

MATRICE - ACI : NORMES, PRATIQUES ET REGULATIONS DES POLITIQUES PUBLIQUES

*De Charybde en Scylla, ou
Du périlleux périple de la comptabilité de l'État
en France et ailleurs*

à l'UNIVERSITE PARIS DAUPHINE, le 27 février 2006

Yuri Biondi

Maître de conférences (Université de St. Etienne) et co-responsable du projet MATRICE

<http://yuri.biondi.free.fr/>

Exposé

- I) La LOLF, le nouveau cadre comptable et financier de l'Etat français et la référence aux entreprises
- II) Pour une théorie de la comptabilité publique : questions de fond
- III) Les « spécificités » de l'action publique dans les nouvelles normes comptables : une analyse
 - Principe de rattachement charges-produits
 - Notion de produit
 - Notion d'actif
 - Le cas des immobilisations incorporelles
- IV) Un mot pour conclure : au-delà des normes comptables

I-a) LOLF, nouveau cadre comptable public et entreprises

La nouvelle « constitution comptable et financière de l'État français » (LOLF) exige, entre autres, que :

- (art. 30) Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat « ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des *spécificités de son action* » ;
- Les crédits budgétaires soient demandés, attribués, puis contrôlés par des objectifs précis et chiffrés de « performance ».

Cette volonté n'est pas seulement française, mais témoigne d'un double volet d'évolution :

- les entreprises (ou ce que les entreprises sont censées être) constituent le point de repère du secteur public ;
- les différents pays et institutions, en Europe et ailleurs, s'imitent et s'influencent entre eux.

I-b) L'État est-il une entreprise ?

La réforme française LOLF, à la fois, accepte et questionne cette vision dite « entrepreneuriale » du secteur public, et semble pour partie consciente des risques qu'elle engendre quant au respect de la *spécificité de l'action publique* et à l'accomplissement de ses fonctions économiques et sociales (nous y reviendrons).

En même temps, elle ouvre la voie pour discuter de la comptabilité et de son rôle dans la gestion et le contrôle de l'Administration publique.

Dans cette perspective, la LOLF définit en particulier un cadre conceptuel explicite composé de 13 normes et permet de poser d'une manière claire et avancée des questions importantes.

Le **projet MATRICE**, **cette journée d'études** et mon intervention en particulier voudraient, entre autres :

- porter le débat sur le contenu de ce cadre conceptuel, en offrant des repères de théorie et d'interprétation comptables,
- avoir recours aux expériences étrangères pour appréhender soit les pratiques intéressantes, soit les limites et difficultés déjà rencontrées ailleurs.

I-c) La comptabilité d'entreprise est-elle univoque ?

La référence à la comptabilité d'entreprise irait peut-être sans dire si, dans la comptabilité commerciale, il n'y avait qu'*une* manière de rendre compte de son activité économique et financière.

En fait, au moins *trois* vues existent :

- Une vue *patrimoniale*, **statique**, centrée sur les *richesses nettes* détenues et sur leur évaluation à un moment donné ;
- Une vue *financière*, centrée sur les *ressources disponibles* pour soutenir l'activité en cours ;
- Une vue « *économique* », **dynamique**, centrée sur les *ressources mobilisées* (et *consommées*) durant cette activité.

Ces vues sont complémentaires au sein d'un même système comptable, mais demeurent alternatives en tant qu'idées phares pour guider la représentation et l'interprétation du système comptable et de son rôle.

I-d) Système comptable et processus d'entreprise

Ces alternatives ne sont pas anodines, car le système comptable joue un rôle *actif* en tant que mode de mise en œuvre, **capable d'influencer les comportements et les finalités de l'activité qu'il est censé représenter**.

En particulier, il fait émerger le processus économique et monétaire spécifique de l'*entité entreprise* dont il "rend compte".

Ce *processus* se poursuit sur un horizon *durable, incertain et indéterminé*, influencé notamment par la durée des actifs et des cycles d'exploitation.

Il démarre, pour ainsi dire, d'avances coûteuses (emprunts ou apports), se déroule en les transformant en coûts investis (actifs), pour s'accomplir dans l'ensemble des coûts et des revenus période après période.

Par exemple, le **système comptable** *tel qu'il est encadré par les normes et pratiqué* modifie le processus économique et monétaire du **système - entreprise**, en particulier à travers :

- la contrainte à la distribution des dividendes ;
- l'établissement du revenu imposable pour le paiement des impôts ;
- la **double représentation du revenu d'entreprise et du maintien du capital investi** dans l'entité (à savoir de sa « performance » économique et financière).

I-e) Le(s) cadre(s) comptables pour l'entreprise

Les deux perspectives majeures que nous avons distinguées, **statique** ou **dynamique**, ont alors des implications très différentes (Biondi 2004) :

	REVENUS	ACTIF DU BILAN	PASSIF DU BILAN
<i>Approche patrimoniale statique (pure)</i>	<i>rentes ou quasi-rentes</i>	entrée (recette) future <u>actualisée</u> ; <i>propriétés</i>	droits à des sorties monétaires futures ; <i>droits sur propriétés</i>
<i>Approche dynamique</i>	revenu d'entreprise	sortie (dépense) effective <u>capitalisée</u>	avances sur entrées futures (incertaines)

Quant à la **double représentation** du revenu d'entreprise et du maintien du capital :

- La vue **statique** demande de maintenir et ré-intégrer les *richesses qui ont été confiées* à l'entreprise : elle s'attache pour cela aux *valeurs* des actifs à un moment donné → le patrimoine confié, *est-il rentable* ?
- La vue **dynamique** demande de ne maintenir que les *dépenses encourues* : elle s'attache donc aux *coûts investis* → l'entreprise, réalise-t-elle un revenu *satisfaisant* ?

I-f) L'entité entreprise et les principes comptables dynamiques

En raison de la distinction entre propriété, contrôle et gestion entre autres, le cadre comptable commerciale du XX^e siècle a penché vers l'approche dynamique.

En particulier, à partir de l'apport de plusieurs théoriciens de la comptabilité dynamique, on peut tirer une *synthèse raisonnée des principes comptables tels qu'on les pratique aujourd'hui*, à savoir (Biondi 2004):

- (I) Principe de l'entité : la clé de voûte d'une entité comptable indépendante (*business entity*),**
- (II) Principe de compétence : une méthode originale de rattachement des flux monétaires à la période (*matching*), basé sur la correspondance entre coûts (charges) et revenus (produits),**
- (III) Principe d'évaluation au coût : une méthode spécifique d'évaluation des actifs et des activités mises en œuvre (*invested cost*).**

Chacun le sait, ces principes soulèvent des controverses. À présent, les normes IASB penchent pour un *renouveau de l'approche statique*, désormais liée à la logique des marchés complets et efficaces. Surtout le troisième principe (C) est alors en question...

II-a) Le défi de la comptabilité publique

La comptabilité publique ne pourra donc pas s'abandonner à une imitation passive de la comptabilité commerciale, car

- des perspectives *multiples* existent pour cette dernière ;
- La fonction économique et donc le processus économique du secteur public demeurent *spécifiques* .

En particulier, *si elle veut avoir recours au* principe de compétence , ou de « rattachement charges-produits », *elle devra l'adapter à son propre contexte* , à savoir à la représentation et à l'interprétation *spécifiques* du processus économique et monétaire de l'État et des organisations publiques.

Pour réussir cette adaptation, il faudra appréhender les normes comptables dans une perspective novatrice, *au croisement de l'économie, de la comptabilité et du droit, en quête de l'esprit des normes comptables publiques* .

II-b) La voie obligée d'une théorie et d'un cadre conceptuel comptables

LA THEORIE COMPTABLE...

Ainsi, les repères offerts par une véritable **théorie comptable** s'avèrent nécessaires, car :

- Les différentes solutions techniques sont en effet liées à des perspectives différentes ;
- Autrement, les normes comptables resteraient des « *livres de recettes* » (Anthony 1987).

La théorie comptable doit avant tout :

- renseigner sur **la nature, la fonction et le comportement des entités dont on dresse les comptes**,
- développer un système explicite et cohérent de **principes** permettant d'appréhender *l'esprit des normes* (par ex. droit comptable, IASB, LOLF).

Ces principes théoriques et méthodologiques seront les mêmes → ***Accountability; rendre compte***

- pour le “contrôle externe” (comptabilité financière) et
- pour le contrôle “interne” de gestion (comptabilité de gestion).

...ET LE CADRE CONCEPTUEL COMPTABLE :

La théorie rejoint ainsi le **cadre conceptuel français** (RECUEIL, 2004) issu de la mise en œuvre de la LOLF, car ce cadre, tout en n'étant pas « un texte normatif énonçant des règles » (p. 6), «**est destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles**» et à constituer «**une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes**» (ibidem).

II-c) En quête de la « spécificité » publique : une classification des entités

Le premier pas théorique sera d'interpréter la fonction économique publique (sans but lucratif) au sein du système économique dans son ensemble. Pour cela, on peut distinguer **trois sortes d'organisations (entités)** :

PROCESSUS ECONOMIQUE ET MONETAIRE FONDE SUR :		LOGIQUE DE REFERENCE
<i>Revenus de vente et emprunts</i>	Entreprises ; Coopératives	Réciprocité marchande ; économie du revenu d'entreprise
<i>Impôts</i>	Administration d'Etat ; Entités d'Etat	Régaliennne ; économie de la redistribution
<i>Participations (dons)</i>	Entités sans but lucratif ; Entités Publiques (Santé)	Réciprocité solidaire ; économie du coût

Les processus économiques sont *différents* → Il faut des représentations comptables *différentes*. Prenons l'exemple du **principe de compétence**, qui vise le rattachement entre charges et produits.

II-d) Le principe de compétence pour une entreprise

Un exemple simple : l'acquisition de 100 *écus* pour l'achat de matériel informatique sur deux ans, 70 la première année et 30 la deuxième, matériel mobilisé (donc consommé et amorti) sur deux périodes.

Affectation selon la COMPTABILITE DE CAISSE pour une entreprise

Période	<i>t</i>	<i>t+1</i>	<i>t+2</i>
Revenus (Produits)	80	80	80
Amortissement « financier » (dépense pour acquisition)	70	30	0
Résultat (financier)	10	50	80

Affectation selon le principe dynamique de compétence pour une entreprise

Période	<i>t</i>	<i>t+1</i>	<i>t+2</i>
Revenus (Produits)	80	80	80
Charge d'amortissement	35	50	15
Résultat (économique)	45	30	65

Le principe de compétence engendre donc **une allocation temporelle différente** du résultat d'entreprise de chaque période (le résultat net cumulé étant égal à 140 *écus* dans les deux cas).

II-e) Le principe de compétence dans le contexte public : questions de fond

Mais l'État n'est pas censé tirer un résultat économique de son activité. **Il n'est pas non plus censé tirer un flux de produits (revenus) constant de ses contribuables.**

Qui voudrait être assujéti à un État visant la recette fiscale comme un revenu, un « produit » de son activité ?

Dans certaines limites, l'efficacité économique d'une entreprise, sa « performance », est représentée par ses résultats, c'est-à-dire par le flux de revenus qu'elle « restitue » et qui peuvent être alloués et distribués sous des formes différentes.

En revanche, dans le cas des organisations non commerciales, l'efficacité consiste à satisfaire directement des besoins sociaux et collectifs (établis par leurs finalités institutionnelles), **sans qu'aucun « revenu » (résultat) soit généré ou restitué.**

Nous l'avons vu auparavant, la nature de l'action économique de l'État est **non-lucrative**. Elle s'accomplit par transfert/redistribution ou par fourniture directe de biens ou services.

Même dans le cas de « produits issus de l'activité des services ou représentant la participation de tiers à la réalisation de certaines opérations » (RECUEIL, 2004, p. 9), il ne s'agit pas de cession commerciale : **ces produits ne correspondent donc pas à des prix de vente - comme c'est le cas chez les entreprises lucratives.**

III-a) Les « produits régaliens » sont-ils des produits ?

Qu'est-ce qu'est un prix de vente (commercial) ?	Les impôts et les participations ne sont pas des prix :
<p>(i) le prix est une prestation <i>et</i> un transfert pécuniaires</p> <p>(ii) il engendre une finalité de revenu d'entreprise satisfaisant (<i>satisficing income</i>)</p> <p>(iii) il inclut dans les prix une première évaluation (ou jugement d'utilité) sur l'achat accompli</p> <p>(iv) il se base sur la <i>disponibilité</i> à payer de la part des clients</p> <p>(v) il conclut la relation <i>financière</i> entre client et entreprise (rien d'autre ne sera dû de la part du client, qui n'aura aucun contrôle ou obligation par rapport à l'usage des revenus issus de la transaction).</p>	<p>(i) Ces transferts ne se configurent pas comme des prestations, car par principe les recettes ne sont pas affectées ;</p> <p>(ii) l'activité publique de l'État n'a pas une finalité de revenu satisfaisant ;</p> <p>(iii) ce transfert n'inclut aucune évaluation sur l'achat accompli ;</p> <p>(iv) il n'est pas basé sur la disponibilité à payer des tiers ou des contribuables ;</p> <p>(v) il ne conclut pas la relation <i>financière</i>, car les contribuables restent imposables pour les années à venir.</p>
<p>Le prix de vente, en tant que transfert monétaire, est un produit comptable et un revenu (résultat) brut.</p>	<p>- Les « produits régaliens » (comme le RECUEIL les appelle) ne sont pas des produits comptables,</p> <p>- Ils n'engendrent pas des revenus, même pas dans le cas des « produits – participations de tiers » (SUPRA).</p>

III-b) Adapter le « rattachement » charges-produits au contexte public

Que ce soit par le biais de l'imposition fiscale ou par la participation aux frais, les citoyens confient des ressources à l'État pour qu'il mette en œuvre des activités ayant une nature économique *spécifique*.

Ces ressources conférées au travers d'impôts ou de participations ne sont pas des « revenus » pour l'État, des « produits » (au sens comptable), mais des « **sources de contribution** » destinées :

- à la couverture des coûts, *et*
- au financement de ces activités.

Cette économie régaliennne du coût et de la redistribution demande une prise en compte spécifique

➔ La représentation comptable d'une activité non lucrative renverse la relation, classique en comptabilité d'entreprise, entre revenus (produits) et coûts (charges).

La comptabilité d'entreprise détermine d'abord les revenus (produits) et cherche à y attacher les coûts (charges) correspondants.

➔ La comptabilité de l'État, en revanche, établit d'abord les coûts (charges), à savoir les ressources mobilisées et consommées durant la période, qui doivent être supportées et financées par les contribuables par plusieurs modes de « recouvrement », à savoir par plusieurs « **sources de contribution** ».

III-c) Le renouveau du « rattachement » et ...

Selon la méthode utilisée dans les nouvelles normes françaises, autant les charges que ces sources de contributions sont affectées **à partir de la période où ils sont générés**, car les charges (coûts) sont largement indépendantes de ces sources qui, par principe, ne sont pas affectées.

Quant à l'exemple précédent, on détermine les charges et les contributions correspondantes à partir de la période de référence comme suit:

Le principe dynamique de compétence « économique » dans le cas d'une entité non commerciale

Période	T	$t+1$	$t+2$
(A) Charge d'amortissement	-35	-50	-15
(B) Contributions (acquises)	+100	0	0
Solde (économique)	65	-50	-15

Le solde économique ainsi établi permet de saisir la dynamique (A) des ressources mobilisées et consommées face à la dynamique (B) des contributions acquises durant la période de référence (**le solde cumulé étant zéro**).

Plusieurs méthodes existent. Si l'on utilise celle-là, il faut inverser le rattachement de charges et produits (contributions), car, entre autres, les contributions (B) peuvent autant avoir payé les activités qui correspondent aux charges de la période, qu'avoir financé les immobilisations (actifs) correspondantes.

III-d) ... la question de l'amortissement

En dépit de ce renversement, si les impôts étaient considérés comme des « revenus » (ou produits), les contribuables pourraient se retrouver à **payer deux fois** pour les activités de l'État :

- une fois par les recettes fiscales qui paient les ressources immobilisées sous forme d'actifs,
- et une autre fois par l'amortissement de ces actifs, qui seraient amortis comme si l'activité était censée les « restituer ».

Dans ce contexte, l'**amortissement** revient à un étalement de dépenses encourues et capitalisées à l'actif, étalement sur l'ensemble de la durée que l'on considère utile dans le futur.

Du point de vue du « compte de la période » que l'on vient d'esquisser, cet étalement revient à imputer une quote-part de cette dépense sur plusieurs périodes, et par là sur plusieurs recettes fiscales et contribuables.

Cette notion de l'amortissement que nous venons de décrire est par tradition la **vue dynamique** de l'amortissement et de la capitalisation de dépenses encourues en actifs, sous forme de coûts investis.

III-e) Quelle notion d'« actif » pour le contexte public ?

Le renversement entre charges et produits **demande** donc **une notion dynamique d'actif** en termes de « dépense utile à étaler », **et exclut l'autre notion, statique**, en tant qu'élément du patrimoine - de « richesse de l'entité État à maintenir ».

→ En fait, les deux notions co-existent dans les normes actuelles (RECUEIL, 2004, p. 14) :

Un actif est **un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat**, c'est-à-dire **une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs**. Pour l'Etat, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des **flux de trésorerie issus** de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit par la disposition d'un **potentiel de services attendus** de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

TENSION LOGIQUE ENTRE

élément du patrimoine (logique STATIQUE) ou bien **ressource contrôlée (logique DYNAMIQUE)**

D'OU DEUX MODES DIFFERENTS D'EVALUATION :

À la valeur (marchande ou hypothétique) ou bien **Au Coût investi et amorti**

D'OU DEUX CRITERES DIFFERENTS DE REFERENCE

Entrées futures actualisées ou bien **Sorties engagées capitalisées**

III-f) Le cas des immobilisations incorporelles (norme n° 5)

<p>Cette norme semble lier l'évaluation des immobilisations incorporelles à leur valeur, c'est-à-dire au travers de l'actualisation des flux de trésorerie futurs.</p>	<p>Et cela malgré la référence générale au principe dynamique du coût (RECUEIL, 2004, pp. 75, 80).</p>
--	--

Alors que les immobilisations (actifs) devraient permettre l'étalement des dépenses utiles sur plusieurs périodes, un paradoxe s'installe dans les comptes :

<p>Pourquoi affecter une charge d'amortissement fondée sur cette valeur parmi les charges nettes ?</p>	<p>→ Il ne s'agit pas d'une consommation à recouvrir ou d'un paiement à faire à des tiers (selon la définition de charge offerte par la norme n° 2 relative).</p>
<p>Pourquoi affecter une charge de dépréciation ?</p>	<p>→ Les contribuables ne sont pas censés maintenir la richesse de l'État, mais plutôt contribuer à la couverture de ses charges (selon la définition de l'impôt donnée à la norme n° 3 relative).</p>
<p>Dépenses de recherche NON immobilisées (IASB)</p>	<p>→ Capitalisation neutralisée par une provision</p>

La méthode dynamique permet en outre la prise en compte des actifs selon leur utilité publique, et non seulement entitaire-organisationnelle.

IV-a) Questions pour la table ronde

Si l'État n'est pas une entreprise (et ne peut pas l'être), notre analyse a posée en particulier la question suivante :

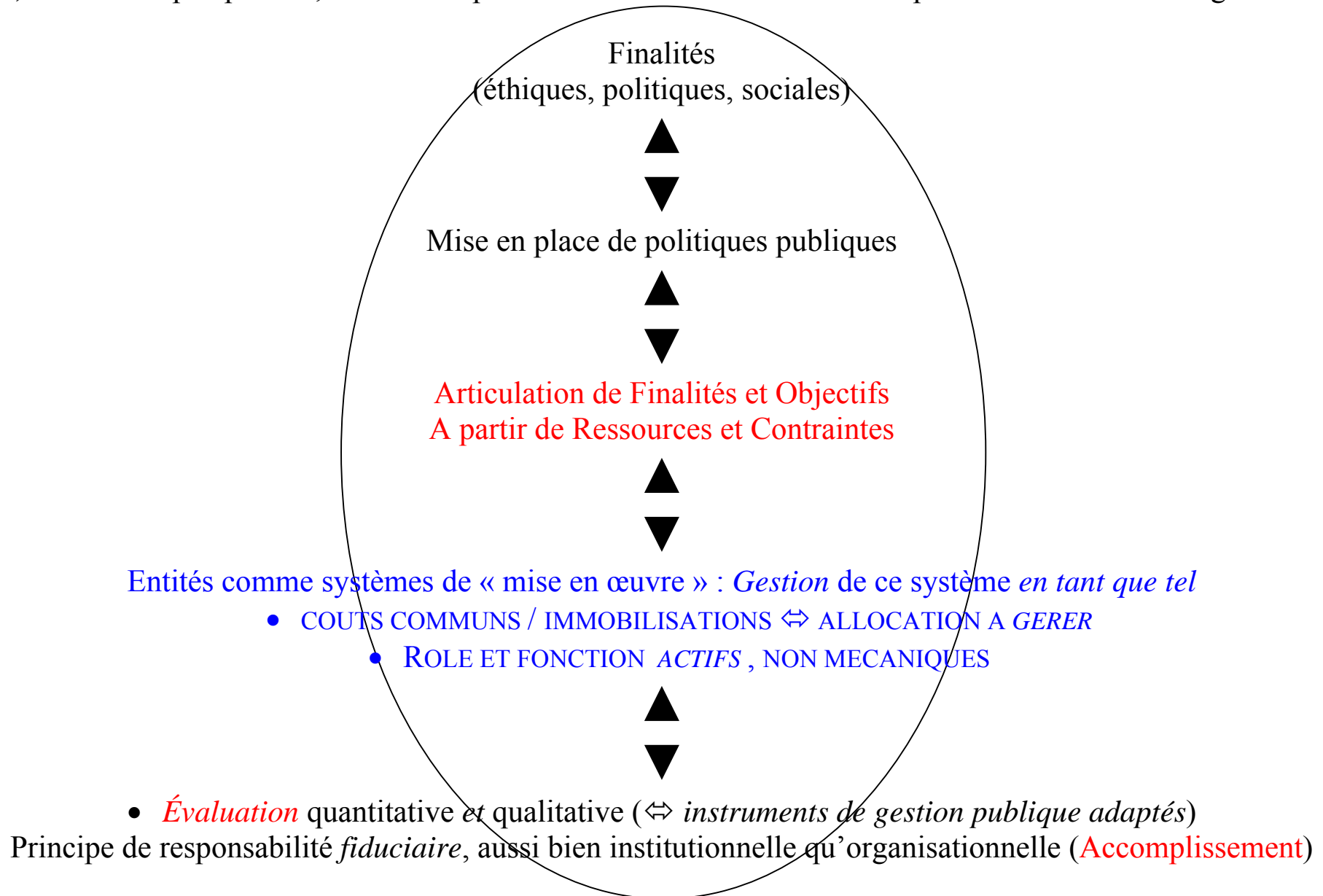
Les nouvelles notions d'ACTIF et de PRODUIT sont-elles adaptées ?

Et d'autres restent également à poser :

Qu'est-ce que sa PERFORMANCE ?

Comment instituer son CONTRÔLE ?

IV-b) Dans cette perspective, il faudra dépasser une idée de contrôle obsédé par les mesures et les règles :



IV-c) En guise de conclusion

Par cet exposé, j'espère avoir montré **l'intérêt mais aussi l'importance** d'un regard théorique sur les normes comptables publiques et sur leurs principes sous-jacents (qui constituent *l'esprit* des normes).

J'espère également avoir soulevé **quelques questionnements bien fondés** sur le cadre conceptuel existant, qui pourra peut-être, un jour, passé ce temps de puissante *mise en œuvre*, aider à son amélioration.

Merci de votre attention.

Références :

ANTHONY N. Robert (1987), We Don't Have The Accounting Concepts We Need, *Harvard Business Review*, January-February.

BIONDI, Yuri (2004), La valorisation des actifs dans le cadre conceptuel de la future normalisation comptable internationale, particulièrement au regard des normes 36 et 38, *Comptabilité Contrôle Audit*, 10 (2), Novembre 2004, pp. 55-72.

RECUEIL (2004), MODERFIE – Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Recueil des Normes Comptables de l'État*, paru au Journal Officiel du 6 Juillet 2004, Paris : 2004.