

Les usages d'une comptabilité d'entreprise pour l'État. De la plurivocité des outils de gestion

Corine EYRAUD, Aix Marseille Univ, CNRS, LEST, Aix-en-Provence, France

Depuis les années 1990, de plus en plus d'États à travers le monde, tant de l'OCDE que des régions en transition ou en développement, connaissent une transformation majeure de leur système de comptabilité : ils passent d'une comptabilité publique spécifique à une comptabilité privée d'entreprise. C'est le cas de la France avec l'entrée en vigueur de la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) au 1er janvier 2006.

En tant que sociologue, nous avons fait le pari que la comptabilité peut être une entrée heuristique dans l'étude de phénomènes et de processus plus larges¹. La comptabilité est un type particulier de quantification ; comme tout dispositif de quantification, elle véhicule des valeurs et des représentations², en ce qui la concerne des représentations de ce qu'est l'entité à laquelle elle s'applique, de ce qui lui est interne (ses objectifs) et de ce qui lui est externe. Elle s'inscrit, qui plus est, dans une organisation du travail, dans des professions, dans un mode particulier de contrôle et de régulation, et donc dans des relations de pouvoir entre acteurs individuels et collectifs. Elle n'est finalement pas un objet inerte : elle peut avoir des effets en termes de représentations sociales et de modes d'action, ici publique.

Un changement aussi radical de dispositif comptable pour l'État français doit donc pouvoir nous informer sur les transformations en matière de conception de l'État, de ses objectifs et raisons d'être, et de la manière dont il doit être géré ; tandis que les controverses auxquelles il a donné lieu peuvent nous éclairer sur les visions concurrentes portées en la matière par différents acteurs sociaux, en particulier au sein des élites d'État. C'est donc à l'analyse du

¹ Pari que nous avons déjà tenu : la réforme comptable des entreprises d'État chinoises permettant de saisir l'essence des réformes économiques et l'invention du social dans la Chine des années 1990. C. EYRAUD, « Pour une approche sociologique de la comptabilité. Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise », *Sociologie du Travail*, vol. 45, n° 4, 2003, p. 491-508.

² Voir les travaux précurseurs d'Alain DESROSIERES en sociologie historique de la quantification compilés dans A. DESROSIERES, *Pour une sociologie historique de la quantification*, Paris, Presses de l'École des mines, 2008. A. DESROSIERES, *Gouverner par les nombres*, Paris, Presses de l'École des mines, 2008.

processus de construction du nouveau dispositif que nous nous sommes attachés³, en entrant dans les détails des nouvelles catégories et documents, des débats et controverses qu'ils ont suscités, et de leurs résultats en termes de modes de valorisation des richesses et dettes publiques. Un dispositif de quantification n'est en même temps qu'un élément d'une configuration plus globale : la réforme comptable est une partie, certes importante mais une partie seulement, de la LOLF ; plusieurs mesures fortes de la Révision générale des politiques publiques⁴ (RGPP) sont liées aux usages de la nouvelle comptabilité, telles que les externalisations officiellement décidées sur la base d'une comparaison des coûts de l'activité en régie avec celle d'une entreprise extérieure. Il faut donc analyser le contexte de déploiement du nouveau dispositif et les usages qui ont pu en être faits, c'est l'objectif de ce chapitre qui se centre sur la période 2006-2012⁵, soit de l'année précédant la mise en place de la LOLF à la fin de la RGPP.

Un changement comptable important correspond généralement à un changement des objectifs et des destinataires de la comptabilité, et, réciproquement, un changement d'objectifs et de destinataires nécessite un changement comptable important, en matière de catégories, de modes de valorisation et/ou de documents financiers. C'est ce que pensent certains analystes des réformes de comptabilité publique à travers le monde : « Les évolutions des catégories comptables publiques pourraient être lues comme étant en partie liées à la montée de l'endettement des États, 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 mais aussi à rendre compte de la capacité de l'État à faire face à ses engagements vis-à-vis de ces prêteurs, i.e. de sa solvabilité. »⁶

³ C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État*, Bellecombe-en-Bauges, Éditions du Croquant, 2013.

⁴ Réforme de l'État lancée l'été 2007 après l'élection de N. Sarkozy et en place jusqu'en 2012.

⁵ Les matériaux qui servent de base à cette analyse sont de trois sortes. Il s'agit premièrement d'entretiens essentiellement auprès des acteurs du processus de construction des nouvelles normes comptables de l'État, deuxièmement de documents d'archives (documents officiels, recueils de normes publiques et privées, rapports en particulier de la Cour des comptes ou de l'Assemblée nationale), troisièmement du corpus des journaux et magazines français pour la période du 1^{er} décembre 2005 au 31 juillet 2007 (soit du moment de l'élaboration du premier bilan de l'État à celui du premier rapport public de certification de ses comptes), corpus réalisé grâce à la base de données Factiva.

⁶ T. KIRAT et F. MARTY, *Système d'information comptable de l'État et contrôle de l'exécution des contrats publics* (document de travail - OFCE), 2009 p.26.

Commençons par regarder ce qu'en disent les normes comptables publiques elles-mêmes. La norme IPSAS 1, cadre conceptuel des normes publiques internationales⁷, pose que « les utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel⁸. » Le cadre conceptuel du *Recueil des normes comptables* de l'État français considère, quant à lui, que : « Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'État. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dette »⁹. Ce sont donc les citoyens et le Parlement que le *Recueil* pose en premiers destinataires, viennent ensuite les gestionnaires publics, puis les créanciers. Les changements sont tout de même importants quand on compare avec le décret de 1962 qui disposait, dans son article 49, que « la comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion », évoquant la gestion mais insistant lourdement sur la fonction de contrôle de la comptabilité de caisse.

Alors qu'en est-il en 2012 des destinataires et des objectifs qui leur sont associés ? On peut s'attendre à deux grands types d'usages. Le premier visant à évaluer la situation financière de l'État, à mesurer sa richesse, l'évolution de cette richesse, voire sa solvabilité. Différents utilisateurs sont ici concernés, il s'agit du Parlement, des médias et des investisseurs potentiels ; nous analyserons les usages qu'ils font de cette comptabilité dans une première partie. La nouvelle comptabilité peut également être conçue comme une aide à la gestion publique et à la prise de décision économique. Les utilisateurs sont alors les gestionnaires publics, leur population est nombreuse et variée, nous verrons dans une deuxième partie que les objectifs qu'ils donnent à l'usage de cette comptabilité peuvent aussi différer.

⁷ Les normes IPSAS, *International Public Sector Accounting Standards*, sont produites depuis les années 1990 par l'IPSAS Board, organisme de droit privé composé de 18 membres d'associations professionnelles de comptables libéraux et d'observateurs sans droit de vote tels que le FMI, la Banque mondiale, l'OCDE, le PNUD et l'ONU. Elles sont appliquées ou servent de référence à de plus en plus de pays dans leur passage à une comptabilité d'entreprise.

⁸ IPSASB, *Normes comptables internationales pour le secteur public*, 2005, p. 27.

⁹ *Recueil des Normes comptables de l'État*, p. 7. (Nous l'appellerons par la suite « le *Recueil* » on l'appelle aussi souvent RNCE) a été promulgué par arrêté du ministre chargé du Budget le 21 mai 2004, il comportait alors 13 normes. Il a été modifié par un arrêté du 11 mars 2009 ; cette version modifiée à la marge deux des normes précédentes et en contient deux nouvelles : les normes 14 et 15. Il a été élaboré par le travail, pour la première version, entre mi-2002 et fin 2003, du Comité des normes de comptabilité publique (aidé par la Mission des normes comptables). Pour plus de précisions, C. EYRAUD, *op cit* 2013, p. 105-172.

I : Mesurer la situation financière, voire la richesse et la solvabilité de l'État ?

La nouvelle comptabilité fournit une vision économique et financière de l'État, objectif inscrit dans la LOLF qui spécifie dans son article 27 que les comptes de l'État doivent « donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». Mais s'agit-il pour autant de mesurer sa richesse et l'évolution de cette richesse, voire sa solvabilité ?

Le Comité des normes répond officiellement non à cette question. Jean-Paul Milot, responsable de la mission Normes comptables, mettant en avant les spécificités de l'État, parle de « l'impossible mesure de la richesse nette » : « L'État est une entité qui a pour fonction principale de créer ou de gérer des biens publics dont les effets se manifestent dans les situations des autres agents. Cette spécificité a pour conséquence que son bilan ne peut refléter sa richesse nette, moins encore que pour les entreprises. [...] L'enjeu de la construction du bilan, dès lors que l'on abandonne le projet de mesure de la richesse nette, est plus un enjeu d'ordre microéconomique que macroéconomique » (Milot, 2006, p. 18-21). Nous reviendrons sur la dernière partie de cette phrase.

C'est également la position d'un membre de la mission Normes comptables : « Les IFRS sont faites pour les entreprises cotées, donc des entreprises qui sont à vendre, même si c'est par petits morceaux... L'État, lui, n'est pas à vendre. Fondamentalement, penser que la comptabilité va vous donner la valeur de l'État est une absurdité¹⁰. » C'est à peu près ce que déclarait le 29 mai 2007 Philippe Séguin, premier président de la Cour des comptes, rendant publique la position de la Cour sur les comptes 2006 : « L'État n'est pas une entreprise. Sa continuité d'exploitation est assurée, il n'est pas à vendre et n'a pas vocation à fusionner avec d'autres États. »

Le Comité renchérit dans son premier rapport et rejette l'utilisation du bilan et du compte de résultat pour mesurer également l'évolution de la richesse : insistant sur le fait que « le lien direct entre charges et produits, déterminant en comptabilité d'entreprise, n'existe en principe pas pour l'État » et « qu'un actif essentiel n'est pas comptabilisé (le droit de lever l'impôt¹¹) », il conclut que « la position nette dégagée a plus le caractère d'un solde sans signification évidente que d'une mesure de l'évolution de la richesse, elle n'est qu'un élément de bouclage

¹⁰ Entretien Mission des normes comptables, mars 2009.

¹¹ Voir à ce titre l'article d'Audrey Rosa, « Le droit de lever l'impôt », cet ouvrage.

purement arithmétique. »¹² Il minimise également l'utilisation du bilan pour mesurer la solvabilité de l'État : « La comptabilisation et l'évaluation des immobilisations ne présentent pas seulement un intérêt en termes de mesure de valeur d'un actif conçu comme une capacité à rembourser un passif. L'enjeu ne semble pas significatif à ce stade. »¹³ Étudions à partir de là les usages de ces comptes premièrement par le Parlement, deuxièmement par la presse écrite, puis finalement par les apporteurs de capitaux.

A. Usages des comptes de l'État par le Parlement

Rappelons que la LOLF est une loi organique d'origine parlementaire dont la dimension comptable a été très largement impulsée par quelques parlementaires, qui considéraient cette nouvelle comptabilité comme un outil de lisibilité permettant un contrôle accru du législatif sur l'exécutif.

Dans cette optique, la LOLF prévoit que soit présenté dans le projet de loi de règlement (loi de finances qui **arrête au mois de juin le montant définitif des dépenses et des recettes de l'État** de l'année précédente et le résultat budgétaire qui en découle), le compte général de l'État ou CGE (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et annexe comprenant les engagements hors bilan). Ce CGE, annexé à la loi de règlement, doit être approuvé par le Parlement. On trouve donc chaque année dans le tome 1 des *Rapports sur le projet de loi de règlement des comptes et rapport de gestion* (pour l'année précédente), réalisés par la Commission des Finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, une présentation du CGE qui occupe 10 à 15 pages des 60 à 120 pages¹⁴ de ces rapports hors auditions et annexes, le reste étant consacré aux données budgétaires. Sont abordés dans cette présentation la situation nette et le résultat patrimonial, les réserves émises par la Cour des comptes dans sa certification ainsi que les engagements hors bilan. Figure ensuite l'audition du Premier Président de la Cour des comptes qui vient, devant chaque Commission des finances, présenter le rapport sur la certification des comptes de l'État ainsi que le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire.

L'analyse des questions posées au premier président de la Cour tout comme l'analyse des discussions en séances publiques du projet de loi de règlement¹⁵ montrent que les Parlementaires se sont très peu saisis, sur la période étudiée (2006-2012), des données

¹² Comité des normes de comptabilité publique, *Rapport d'activité avril 2002 - mars 2003*, 2003, p. 18.

¹³ Comité des normes de comptabilité publique, *Rapport d'activité avril 2002 - mars 2003*, 2003, p. 14.

¹⁴ Le nombre de pages augmente au fil des années.

¹⁵ Discussions qui ont lieu chaque mois de juillet à l'Assemblée nationale puis au Sénat.

comptables ; à part une infime minorité d'entre eux, ils continuent à s'intéresser exclusivement aux données budgétaires¹⁶.

Il est finalement important de noter que les Parlementaires ne questionnent pas les conventions à la base du bilan de l'État, en particulier le choix du contrôle qui diminue quasiment de moitié les actifs de l'État ou la valorisation à l'euro symbolique des bâtiments historiques et des œuvres d'art¹⁷. Ils prennent le bilan comme une donnée et n'en ouvrent pas sa « boîte noire ».

B. Usages des comptes de l'État par la presse écrite

Pour de nombreux journaux et économistes, la réponse est, en revanche, clairement positive. Certains posent explicitement l'assimilation des comptes de l'État à ceux d'une entreprise, le *Figaro*¹⁸ ou les *Échos*¹⁹ parlent ainsi des comptes de « l'entreprise France », tandis que le *Monde* publie un article avec le titre « L'État : une très, très grosse entreprise²⁰ ». Les *Échos*²¹ vont plus loin en utilisant, certes entre guillemets, le vocabulaire de l'entreprise et de l'analyse financière pour analyser ses comptes : « Pour la première fois, l'État a présenté ses résultats annuels, comme le font toutes les grandes entreprises au printemps. À l'instar d'un directeur financier du secteur privé, le directeur de la comptabilité publique, Dominique Lamiot, a donné lecture de documents tout à fait inédits : bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et annexes. [...] En 2006, l'entreprise "France" a réussi à redresser ses comptes : avec un "chiffre d'affaires" de 270,7 milliards d'euros (montant composé presque exclusivement de recettes fiscales) et des charges d'"exploitation" de 302,3 milliards d'euros (près de la moitié correspondent aux charges de personnel), le "résultat net" affiche une "perte comptable" de 31,6 milliards. »

La représentation de l'État en tant qu'acteur économique comme les autres et en tant qu'entreprise est ainsi en train de s'installer, et la nouvelle comptabilité pour l'État participe à

¹⁶ Sans parler du fait que la loi de règlement est restée secondaire par rapport au vote annuel du budget (Loi de finances initiale) et ce encore aujourd'hui. M. CONAN, « A propos de la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2013 », *Mélanges en l'honneur du doyen Jean-Pierre Machelon. Institutions et Libertés*, Paris, LexisNexis, 2015, p. 235-250.

¹⁷ Ces choix et les controverses qu'ils ont suscités au sein du Comité des normes sont analysés dans C. EYRAUD, *op. cit.*, 2013, p. 117-163.

¹⁸ C. LACHEVRE, « Bercy lance une opération vérité sur les comptes publics », *Le Figaro*, 22/11/2006.

¹⁹ G. DELACROIX, « À la manière d'une entreprise, l'État affiche ses résultats », *Les Échos*, 31/05/2007.

²⁰ C. GUELAUD, *Le Monde*, 30/05/2007.

²¹ G. DELACROIX, *op. cit.*

cette transformation des représentations. Certains la critiquent fortement, tel que *L'Humanité* : « Comme les entreprises, l'État français présentera chaque année son "bilan (actif-passif)", son "compte de résultat", son "tableau des flux de trésorerie" et ses "annexes". [...] La nouvelle approche, type "entreprise", se fonde sur un nouveau référentiel comptable adopté en 2004 [...]. Le prétexte est de garantir "une meilleure transparence de la situation patrimoniale de l'État". Au-delà, ce big-bang comptable s'inscrit dans la volonté d'une gestion dite "performante" de l'État, à la façon d'une entreprise. [...] En tant qu'emprunteur net sur les marchés de capitaux (904 milliards d'euros de dette négociable), l'État français entend, en quelque sorte, offrir des gages à ses créanciers, en donnant à son patrimoine une "valeur de marché", à l'instar des entreprises cotées²². »

Mais les usages et les analyses de ces comptes vont diverger. Certains journaux ou économistes mettent en avant l'endettement et/ou l'appauvrissement de l'État. *Le Figaro* écrit : « Les actifs de la France couvrent la moitié de la dette²³. » *L'Expansion* constate, à partir d'un calcul assez étonnant, un appauvrissement de l'État en 25 ans, et se demande « Comment combler le passif et rentabiliser ce patrimoine ?²⁴ » Mais les discours sur l'endettement excessif de l'État utilisent finalement peu la nouvelle comptabilité, car elle ne leur est pas nécessaire : le montant de la dette publique était connu avant elle.

Certains autres journaux ou économistes utilisent en revanche cette nouvelle comptabilité pour relativiser l'endettement public en le mettant en rapport avec les actifs, montrant qu'il n'y a pas que des dettes mais également des richesses publiques. C'est le cas d'un article écrit par des économistes dans *Le Monde diplomatique* : « Une connaissance même rudimentaire de la comptabilité obligerait les redresseurs du "bilan de l'entreprise France" à ne pas tenir compte du seul passif. [...] Présentée du point de vue d'un comptable d'entreprise, mais cette fois avec rigueur, la dette publique apparaît soudain moins calamiteuse²⁵. » Les économistes de l'Observatoire français des Conjonctures économiques (OFCE) vont plus loin, Plane écrit dans *Alternatives économiques*, à partir d'un calcul qui semble à peine moins obscur que celui de *L'Expansion* cité ci-dessus : « Contrairement à ce qu'on dit souvent, chaque enfant né en France

²²²² S. GANET, « La France règle ses comptes », *L'Humanité*, 31/05/2007.

²³ C. LACHEVRE, *op. cit.*

²⁴ E. PICHET, « L'inventaire, un préalable à la rentabilisation », *L'Expansion*, n° 708, p. 143, 2006.

²⁵ B. TINEL, F. VAN DE VELDE, « Questions-clés sur un "désastre financier" ; l'épouvantail de la dette publique », *Le Monde diplomatique*, juillet 2008.

en 2007 dispose d'un actif net public de 12 500 € et non d'une dette de 19 500 €²⁶. » Un graphique titré « Loin de se dégrader, la situation patrimoniale de l'État s'est améliorée » termine l'article, la courbe de la « valeur nette » (« actifs non financiers – dette financière nette ») étant en ascension sur la période 1995-2007.

La nouvelle comptabilité de l'État, et en particulier son bilan, devient ainsi une ressource dans les controverses autour de la dette publique, de son importance et de sa viabilité, ressource essentiellement utilisée par ceux qui relativisent l'endettement public. Ceci étant, qu'il mette en avant ou minimise l'endettement public, aucun de ces journalistes et économistes ne questionne les conventions à la base du bilan.

C. Usages des comptes de l'État par les apporteurs de capitaux

Qu'en est-il des marchés et des agences de notation, autrement dit des apporteurs externes de capitaux et de leurs « conseillers » qui pourraient souhaiter mesurer, à partir des états financiers de l'État, la solvabilité de l'emprunteur public et le risque encouru ? On est là en pleine actualité : dégradations successives des notations de dettes souveraines au sein de la zone euro depuis janvier 2009, augmentation des taux d'intérêt auxquels ces pays empruntent sur le marché obligataire, « crises » grecque puis portugaise puis espagnole, etc.

Mais la nouvelle comptabilité joue-t-elle un rôle dans ce domaine ? Est-elle utilisée comme base pour une analyse financière des États à la manière de l'analyse financière des entreprises ? La réponse est négative, tous les critères avancés par les agences de notation²⁷ et repris par la presse économique sont calculables avec une comptabilité de caisse et basés sur des informations relevant de la comptabilité nationale : PIB par habitant, taux de croissance, ratio déficit public/ PIB ou dette publique/ PIB, taux d'inflation, sans, en outre, qu'il y ait un lien évident entre ces ratios et le niveau de la notation accordée. Ceci dit, on retrouve ce phénomène pour les entreprises privées : la plupart des chercheurs reconnaissent que les états financiers d'une entreprise cotée expliquent peu son niveau de notation, et guère plus ses évolutions de cotation en bourse.

Finalement, cette nouvelle comptabilité peut-elle servir à chercher des financements, comme une entreprise qui monte un dossier de prêt auprès d'une banque et y joint ses derniers

²⁶ M. PLANE, « Davantage de dette publique, est-ce grave docteur ? », *Alternatives économiques*, hors-série n° 80, 2009, p. 30.

²⁷ A. ALONSO, « Understanding the determinants of sovereign debt ratings : Evidence for the two leading agencies », *Journal of Economics and Finance*, vol.27, n° 1, 2003, p. 56-74.

bilans et comptes de résultat ? On se trouve là non plus au niveau de l'État mais de ses opérateurs. On retrouve cette idée dans la bouche de responsables de bureaux de la direction générale de la Comptabilité publique après l'adoption de la loi sur les Libertés et responsabilités des universités (loi LRU) qui oblige les universités à faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes : « Les états financiers ce n'est pas seulement pour les gestionnaires comme instruments de gestion, c'est aussi un document d'informations obligatoire pour l'extérieur et en particulier pour les financeurs. Les financeurs ont besoin d'avoir ce genre d'informations pour porter une appréciation sur la solvabilité de leur emprunteur lorsqu'ils lui prêtent de l'argent. Et pour l'Université, c'est un peu la même chose, puisque l'université s'ouvre à des financements extérieurs, et donc on tend à penser que les financeurs, membres des fondations par exemple ou autres, s'intéresseront aussi aux comptes de l'Université²⁸. »

II : Une aide à la gestion ?

Un certain nombre de choix comptables (le contrôle plutôt que la propriété, la valeur de marché pour les biens immobiliers non spécifiques) ont été réalisés par le Comité des normes dans l'objectif d'élaborer une comptabilité qui soit une aide à la « bonne » gestion des deniers et biens publics. Michel Prada déclarait déjà à la fin des années 1990 qu'il faut « aller plus loin dans le domaine de la comptabilisation patrimoniale, moins pour des motifs globaux que pour des motifs de gestion au niveau des services considérés. » (Assemblée nationale, 1999)

Un de nos interlocuteurs insiste ainsi sur la possibilité avec la comptabilité patrimoniale d'éviter les abus, en particulier les abus de biens sociaux : « On a vu des cas ahurissants dans des entités publiques : des patrimoines complètement non gérés avec des personnes qui en profitaient à titre personnel. Un bon comptable sort ce genre de choses. J'ai des exemples, ce ne sont pas les scandales du siècle, on ne va pas avec cela régler les mille milliards de dettes, mais même si ce n'est que quelques millions à droite à gauche, il y a pas de raison de les refuser... La comptabilité va vous servir à ça²⁹. »

Un des membres de la mission Normes comptables élargit ce point de vue : « Appliquer la comptabilité d'entreprise aux entités publiques, cela a un intérêt réel, mais limité. Ce n'est pas la valeur du service public qui va sortir de cela, non mais cela oblige à se poser un certain

²⁸ Entretien direction générale de la Comptabilité publique, février 2008. La DGCP a été fusionnée avec la direction générale des Impôts (DGI) en avril 2008 pour former une nouvelle entité : la direction générale des Finances publiques (DGFip).

²⁹ Entretien Mission des normes comptables, juillet 2010.

nombre de questions : a-t-on bien recensé tous les immeubles, possède-t-on tous les actes juridiques correspondants, est-on capable de dire à peu près ce que ça a coûté ? Si je prends les militaires, est-on capable de dire ce que coûte un porte-avion ? Avant cette comptabilité, la réponse était non, ce sont les méthodes de la comptabilité d'entreprise qui permettent de déterminer des coûts³⁰. » La possibilité de calculer des coûts, de préférence complets, est, pour beaucoup, le premier objectif assigné à cette nouvelle comptabilité. Le *Recueil* le pose clairement : les nouveaux états financiers « permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances. »³¹ Mais des calculs de coût pour quoi faire ? Là, les opinions divergent.

A. « Mieux » gérer et faire des arbitrages internes

Ce point de vue est clairement posé par un des membres de la Mission de la modernisation comptable qui a ensuite rejoint l'agence comptable du CNRS : « Alors pourquoi une comptabilité d'entreprise dans une sphère publique ? Question que l'on évite en général de poser. Pour moi, cela permet de connaître les charges, les investissements, les immobilisations, cela donne une vision beaucoup plus fine et plus précise des choses. (...) La comptabilité d'exercice, il ne faut pas lui donner plus de poids qu'elle n'en a, mais il ne faut pas non plus la sous-estimer, c'est une autre façon de gérer et de mieux gérer la ressource publique... ça j'en suis intimement convaincu. Par exemple, si l'on regarde les frais de mission du CNRS, l'an dernier c'était 105 millions d'euros, ils avaient augmenté de 17% par rapport à l'année précédente, déjà en augmentation de 15%. La comptabilité d'exercice vous donne les éléments pour arbitrer entre les visioconférences et les missions³². »

L'exemple de l'immobilier est très souvent avancé : « L'exemple type c'est le parc immobilier : j'occupe cet immeuble, voilà ce que cela représente comme actif, voilà ce que cela représente comme amortissement, voilà ce que cela représente comme travaux pour maintenir en état, voire améliorer, etc. Cela permet de se poser la question : faut-il que l'État reste propriétaire de cet immeuble ou est-il plus intéressant, compte tenu du fait que je vais réduire ou augmenter mon activité et que je suis éclaté sur plusieurs sites que je pourrais ainsi regrouper, de le vendre, ce qui apporte des entrées financières à l'État, pour un État qui a une

³⁰ Entretien Mission des normes comptables, mars 2009.

³¹ RNCE, p. 11.

³² Entretien Mission de la modernisation comptable, octobre 2009.

dette à son niveau actuel, c'est une question qu'il est légitime de poser. C'est typiquement le genre de décisions de gestion qu'il appartient précisément aux ministères ou aux gestionnaires de prendre³³. » On peut noter que les raisons avancées ne sont pas que financières, ce sont également des raisons d'optimisation des moyens, de rationalisation du travail (être regroupés sur le même site par exemple) : « Il s'agit de mieux gérer parce que gérer ce n'est pas forcément vendre... actuellement c'est ce que l'on fait mais... gérer ou faire des arbitrages, avoir un coût de l'immobilier, cela incite à se poser des questions, à mieux gérer, or les gestionnaires, les ministères ne se posaient aucune question en termes d'immobilier³⁴. » Cela s'accompagne bien sûr d'une promotion de la comptabilité (et de formations à celle-ci) auprès des gestionnaires publics.

Ceci étant, ces usages dans les services de l'État restaient jusqu'en 2011-2012 très limités. En juillet 2010, la Cour et le ministère du Budget ont adressé aux gestionnaires un questionnaire visant à apprécier leur degré d'utilisation des données issues de la comptabilité générale. « Le constat que la Cour en tire n'est pas satisfaisant. La place singulièrement limitée qu'occupe l'utilisation de ces données chez les gestionnaires laisse apparaître le risque d'une comptabilité sans usage. »³⁵ Il en est de même de la comptabilité analytique ou comptabilité d'analyse des coûts : « Le recours aux outils utiles de pilotage comme la comptabilité analytique reste faible. »³⁶ Et c'est également le cas pour les décisions de vente immobilière. Ces ventes se sont effectivement développées depuis 2005-2006, mais les choix des propriétés à vendre ne sont pas, le plus souvent, basés sur des analyses coûts/avantages réalisés par les ministères ; la Cour des comptes regrette que « les critères d'éligibilité soient imprécis »³⁷ et que les choix effectués l'aient été très souvent en désaccord avec les ministères concernés.

B. Comparer public/public ou public/privé

Connaître les coûts d'une activité permet également de comparer plusieurs entités menant le même type d'activité. Ainsi, « la nouvelle comptabilité permet d'établir des comparaisons entre les coûts des administrations françaises entre elles, mais aussi, le cas échéant, avec des

³³ Entretien direction générale de la Comptabilité publique, décembre 2008.

³⁴ Entretien Mission de la modernisation comptable, octobre 2009.

³⁵ Cour des comptes, *Rapport public annuel 2011*, 2011, p. 107.

³⁶ *Ibid.*, p. 149.

³⁷ Cour des comptes, *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*, 2011, p.187.

administrations étrangères ou avec des entreprises privées. »³⁸ La démarche n'est pas la même si l'on compare des entités publiques entre elles, ou si l'on compare les coûts d'une activité menée par une organisation publique avec ceux menée par une entreprise privée.

Dans le premier cas, l'objectif est généralement une mise sous tension des entités publiques et une mise en compétition les pressant à la baisse des coûts. C'est dans cette optique que la RGPP a promu la distinction entre « cœur de métier », « fonctions support » et « fonctions soutien » ; isoler chaque fonction support (et dans un second temps chaque fonction soutien) devait permettre de comparer leurs coûts d'une entité publique à l'autre, puis de prendre des décisions quant à leur mutualisation (et pouvoir ensuite calculer les économies réalisées) ou quant à leur externalisation. Or « la direction du Budget a indiqué à la Cour que, malgré les travaux de l'Inspection générale des finances menés en 2007 sur ce thème, il n'existe pas de définition générale ni de périmètre uniforme des fonctions supports, lesquelles sont organisées de manière variable selon les secteurs d'activité. »³⁹ Il n'y a donc pas de comparabilité possible entre ministères ou établissements publics. Et « le suivi des économies (potentiellement réalisées par les mutualisations) rencontre certaines difficultés car certains comptes mêlent parfois des crédits métiers et des crédits supports qu'il est complexe de distinguer en l'absence d'une véritable comptabilité analytique. » (*Ibid.*)

Dans le second cas, il ne s'agit plus seulement de l'introduction de processus compétitifs, mais de l'introduction de processus concurrentiels, permettant les arbitrages entre « faire » et « faire faire », ou autrement dit l'externalisation d'activités. L'externalisation peut se faire vers des entreprises privées, il s'agit alors d'une privatisation de l'activité en question, mais également vers des associations.

Dans le cadre de la RGPP, les externalisations vers des entreprises privées ont été particulièrement importantes au ministère de la Défense ; c'est pourquoi toutes les conférences données en 2010 dans le cadre des Rencontres de la modernisation de l'État⁴⁰ sur cette question l'étaient par des membres de ce ministère. Le ministre, Hervé Morin, y déclarait : « Chaque décision d'externalisation s'est faite après un audit et une comparaison entre le prix de la

³⁸ S. GODEFROY, « La LOLF et la réforme de l'État », *Regards sur l'actualité*, n° 316, 2005, p. 65.

³⁹ Cour des comptes, *Résultats et gestion budgétaire de l'État exercice 2011, 2012*, p. 268.

⁴⁰ Leur première édition s'est tenue en juillet 2008 sous le haut patronage d'Éric Woerth, alors ministre du Budget. Elles ont, depuis, lieu tous les ans pendant 3 jours au mois de juillet. Organisées par *Acteurs publics*, une revue qui traite de la modernisation de l'État, elles sont sponsorisées par des cabinets de consultants et des grandes entreprises de Progiciel de gestion intégrée. Nous y avons participé en 2009 et 2010.

prestation fournie par des entreprises et les coûts si la prestation restait internalisée. Mais ce discours semble complètement déconnecté des pratiques du ministère. Dans l'atelier « Externalisation dans le secteur public », le directeur général de l'économat des armées, répondait à une question du public : « Il est très difficile de dire si le fait d'externaliser a été plus efficient ou pas, car l'on ne dispose pas des coûts initiaux. Concernant l'habillement de la police nationale, on peut dire qu'externaliser a été plus efficace en termes de qualité et de délais, mais on ne peut pas dire si cela a été plus efficient⁴¹. » Cette absence de comparaison des coûts entre public et privé avant la prise de décision d'externalisation est confirmée par les rapports de la Cour des comptes ; on trouve ainsi dans son *Rapport public annuel 2011* sous le titre « L'absence quasi généralisée de comptabilité analytique » : « La réalité des gains économiques procurés par les externalisations apparaît, de façon générale, difficile à apprécier. Une part importante des externalisations de la dernière décennie a été engagée sans connaissance précise des coûts "en régie". La Cour constate que cette comparaison n'a pas été systématique, soit que le ministère n'ait pas d'autre option, soit qu'il se soit heurté à l'absence de comptabilité analytique pour déterminer la réalité des coûts. »⁴² Le rapport se termine par les recommandations de la Cour : « Développer une comptabilité analytique solide, préalable indispensable à l'engagement d'un processus d'externalisation, pour pouvoir juger chaque projet sur ses mérites propres. »⁴³

Finalement, le calcul des coûts complets d'une activité destinée à comparer l'offre privée et le coût public est également un élément de base de « l'évaluation économique préalable » à l'élaboration d'un appel d'offres de partenariat public-privé ou PPP. Mais là aussi la décision peut être purement politique, comme le révèle un rapport de l'Assemblée nationale : « Pour prendre un exemple polémique, lorsque nous avons auditionné le secrétaire général du ministère de la Défense, celui-ci nous a annoncé qu'un partenariat public-privé (PPP) allait être signé pour le regroupement des services parisiens du ministère à Balard et qu'en termes de gestion, cela ne coûterait pas plus cher qu'avant. Lorsque nous lui avons demandé si l'on avait comparé le coût d'un PPP avec celui d'une procédure traditionnelle, avec maîtrise d'ouvrage par l'État, sa réponse fut négative : la commande était de faire un PPP. On voit là les limites d'un exercice décisionnel *ex abrupto* et la nécessité d'une réflexion préalable aux décisions. On rétorquera que, dans ces conditions, on ne ferait jamais rien, et qu'une telle opération permet de mettre

⁴¹ Après-midi du 5 juillet 2010.

⁴² Cour des comptes, *Résultats et gestion budgétaire de l'État exercice 2011*, 2012, p. 499.

⁴³ Cour des comptes, *Résultats et gestion budgétaire de l'État exercice 2011*, 2012, p. 510.

l'administration "sous tension". Certes, mais gare au court-circuit ! On a l'impression que, dans bien des domaines, notamment pour les missions de l'État qui sont territorialisées, la RGPP a conduit à de tels courts circuits, par absence d'examen des choix possibles en amont de la décision politique. »⁴⁴ Ainsi, la comptabilité n'a pas, jusqu'en 2012, participé à la transformation des pratiques de gestion publique. Ces dernières connaissent des changements, dans le sens voulu par la RGPP, mais justement par décisions politiques qui ne s'appuient pas sur des analyses usant de données comptables. La comptabilité est de l'ordre de la justification dans les discours des ministres et dans les rapports RGPP.

Finalement, la nouvelle comptabilité est, jusqu'en 2012, largement restée sans usage que ce soit pour les grandes analyses et décisions économiques prises par le Parlement ou pour les décisions plus localisées prises par les gestionnaires publics. Ceci étant, ses effets potentiels ne se réduisent pas à ses usages dans les décisions économiques de l'État et de ses entités.

En effet, il ne faut pas oublier que l'adoption de cette nouvelle comptabilité a bouleversé l'activité de tenue des comptes au sein de l'État et des entités publiques. Le processus s'est prolongé après le premier CGE réalisé pour l'année 2006 : entre le premier exercice de certification (réalisé par la Cour des comptes en 2007 pour l'année 2006) et le cinquième (réalisé par la Cour en 2012 pour l'année 2011), le nombre de réserves émises par la Cour est ainsi passé de treize à sept, et la Cour souligne, quasiment chaque année, les progrès importants réalisés par l'administration, par exemple dans la comptabilisation du patrimoine immobilier de l'État et la fiabilisation des données physiques du parc immobilier (telles que les surfaces ou l'état des biens).

L'adoption de la nouvelle comptabilité générale a, d'autre part, évidemment transformé la profession d'agent comptable public et modifié en profondeur la division du travail et les relations entre agent comptable, ordonnateur et contrôleur financier⁴⁵. La nouvelle comptabilité a également créé un nouveau champ d'activités interne à l'État et aux entités publiques, ainsi qu'un nouveau champ d'activités externe à l'État et de nouveaux marchés : activité et marché de la formation des acteurs publics à la comptabilité d'entreprise, activité et marché de la

⁴⁴ Cour des comptes, *Résultats et gestion budgétaire de l'État exercice 2011, 2012*, p. 272-273.

⁴⁵ Voir, Damien Catteau, Cet ouvrage.

certification des comptes des établissements publics, marché des progiciels de gestion et de tout ce qui les accompagne (formation, maintenance, etc.).

On ne doit finalement pas oublier ou sous-estimer ses usages et effets symboliques. La nouvelle comptabilité a ainsi contribué, comme l'analyse de la presse l'a montré, à asseoir une conception de l'État en tant qu'acteur économique au même titre qu'une entreprise ; elle a ainsi participé à transformer les représentations de l'État. Elle a d'autre part servi de justification aux choix d'externalisations ou de partenariats public-privé pendant la RGPP. Le rôle d'alibi de la comptabilité, permettant de justifier à posteriori les choix et les orientations prises par les dirigeants, a été repéré depuis longtemps dans le champ de l'entreprise par de nombreux auteurs. Mais deux sociologues américains, Carruthers et Espeland, vont plus loin. Prenant appui sur le fait que jusqu'au XIX^e siècle les comptes d'entreprise étaient souvent mal tenus et non équilibrés, ils suggèrent que les avantages pratiques ou techniques de la comptabilité, ce qu'elle permet comme rationalisation des décisions quand elle est utilisée, ont été pendant longtemps moins importants que ses intérêts symboliques⁴⁶. La comptabilité est venue convaincre de la rationalité de l'entreprise : « Les comptes sont un moyen de montrer la rationalité des décisions et donc de renforcer leur légitimité. Ils aident à démontrer que les alternatives ont été prises en considération, que des compromis ont été faits, et que les résultats potentiels ont été comparés. Les comptes commerciaux, en tant que "rhétorique des nombres", créent la légitimité parce qu'ils attestent de la rationalité des décisions à une époque où cette forme de rationalité est légitime. »⁴⁷ De ce point de vue, et en ce début de XXI^e siècle, elle vient à point nommé prendre place dans un État en crise de légitimité, dans le cadre d'une conception de l'État comme devant faire preuve de son efficacité et de son bon usage des deniers publics.

Nous l'annonçons en introduction : notre analyse porte sur la période 2006-2012, soit en matière d'usages d'un nouveau dispositif de gestion aussi majeur que cette nouvelle comptabilité une période finalement très courte de six années. Pendant que nous rédigeons ce chapitre, un bilan pour les dix ans de mise en place de la comptabilité générale de l'État était en cours de réalisation par la Cour des comptes, il est aujourd'hui disponible⁴⁸ et aboutit aux mêmes conclusions que les nôtres : « la comptabilité générale de l'État est très peu exploitée

⁴⁶ Carruthers B. G., Espeland W. N., « Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality », *The American Journal of Sociology*, vol. 97, n° 1, 1991, p. 31-69.

⁴⁷ *Ibid*, p. 61.

⁴⁸ Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'État, 10 ans après. Une nouvelle étape à engager*, février 2016.

par le Parlement dans la conduite de son activité budgétaire »⁴⁹, elle « n'est pas devenue un des supports du dialogue permanent entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif », elle est « pour l'essentiel ignorée par les agences de notation », elle « ne s'est pas davantage imposée comme le cadre de référence des discussions entre les ministères gestionnaires et les administrations financières, en particulier la direction du budget » et « n'exerce encore qu'une influence limitée sur les pratiques de gestion publique ». Et la Cour de conclure : « Ce constat ne saurait conduire à penser que l'introduction de la comptabilité générale de l'État dans son système comptable est un échec. Il est en effet inévitable qu'au moment où se clôt la phase de mise en œuvre initiale de cette comptabilité, au cours de laquelle l'administration a mené à bien un chantier considérable, les efforts consentis excèdent les gains obtenus. À ce stade, le bilan coût/avantages de la tenue de la comptabilité générale de l'État ne peut, logiquement, apparaître équilibré. S'ouvre désormais une nouvelle phase, durant laquelle l'État se doit de tirer le meilleur profit de l'investissement auquel il a consenti depuis 2001 »⁵⁰.

⁴⁹ *Ibid*, p. 60. M. CONAN, *op.cit.*, (2015) arrivait aux mêmes conclusions en analysant les discussions parlementaires de juillet 2014 lors de l'examen de la loi de règlement pour 2013.

⁵⁰ *Ibid*, p. 90