



**HAL**  
open science

## Comptabilité publique (système comptable de l'État)

Evelyne Lande

► **To cite this version:**

Evelyne Lande. Comptabilité publique (système comptable de l'État). Encyclopédie du management public, 2022, pp.159-162. hal-03919347

**HAL Id: hal-03919347**

**<https://hal.science/hal-03919347>**

Submitted on 12 Feb 2024

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# COMPTABILITE PUBLIQUE

Evelyne Lande – Professeur des universités

Université de Poitiers – CEREGE EA1722 – elande@univ-poitiers.fr

La comptabilité publique a pour finalité de permettre aux élus de s'assurer que les impôts ont été recouverts et que les dépenses ont été effectuées conformément à l'autorisation définie lors du vote du budget. Elle doit aussi permettre de retracer les grands équilibres financiers et la solvabilité de l'entité publique. On distingue donc habituellement deux types de comptabilité, la comptabilité budgétaire qui doit permettre un suivi des autorisations d'engagement et de paiement, et une comptabilité financière qui donne une image de la situation financière. Si pendant longtemps, ces deux comptabilités (budgétaire et financière) étaient étroitement connectées, on observe au niveau de l'Etat français une déconnexion des deux référentiels comptables. La question de cette connexion/déconnexion est débattue tant au niveau national qu'international, notamment avec les IPSAS (*international public sector accounting standards*). L'objet de cet article est donc de présenter les grands référentiels envisageables par une entité publique :

- les systèmes comptables se fondant sur une comptabilité de caisse ou la primauté est donnée aux flux de trésorerie (*cash basis accounting*) ;
- les systèmes comptables faisant se fondant sur une comptabilité d'engagement et patrimoniale (*full accrual basis accounting*), très proche ou en totale conformité avec les référentiels comptables en vigueur dans les entreprises ;
- les systèmes comptables articulés ou mixtes faisant des combinaisons des deux systèmes précédents avec des aménagements plus ou moins marqués. C'est le choix qui a été privilégié par l'Etat français.

Un système comptable fondé sur la comptabilité de caisse par principe ne retrace que les encaissements et les décaissements et le résultat de l'exercice correspond à la variation du solde de trésorerie. Ce système est simple mais soumis à de fortes critiques, le décalage dans le temps d'un paiement ou d'un encaissement pouvant affecter directement le résultat de l'exercice. Par ailleurs, il ne permet pas de mesurer les engagements pris par l'entité. L'autre inconvénient majeur de cette méthode est de considérer tous les encaissements comme des recettes, alors que

certaines recettes sont des produits et d'autres des passifs qui généreront des déboursements futurs comme c'est le cas des emprunts. Il en va de même pour les décaissements qui sont tous assimilés à des dépenses sans faire la distinction entre les charges et les actifs qui sont des dépenses générant des gains futurs. En pratique ce système de comptabilité de caisse pure est théorique, il est dans les faits souvent adapté pour un système de caisse modifié (*modified cash basis accounting*).

La comptabilité de caisse modifiée permet d'éviter une partie des dérives liées aux décalages entre la comptabilisation des flux de liquidité et la naissance du fait générateur de ces flux. Pour cela, cette variante prend en compte une période complémentaire après la clôture de l'exercice pendant laquelle tous les encaissements et décaissements relatifs à l'exercice sont rattachés aux comptes de l'exercice précédent. Il n'y a toujours pas de reconnaissance des actifs et des dettes. Le résultat correspond à la variation de la caisse pendant l'exercice et la période complémentaire.

La comptabilité d'engagements et patrimoniale (*full accrual basis accounting*) vise à aligner la comptabilité budgétaire et financière des entités publiques sur les principes en vigueur dans les entreprises. C'est le choix qui a été fait par exemple par la Nouvelle-Zélande et qui s'est accompagnée d'une réorganisation des services publics pour qu'ils fonctionnent en privilégiant des relations de type actionnaire/dirigeant entre l'État et les agences publiques et des relations fournisseurs/clients entre l'agence et les bénéficiaires des activités administratives. Toutes les relations entre l'Etat et les agences sont contractualisées (contrats de performance en fonction d'un cahier des charges pour les services rendus à la population) et prévoit une reddition annuelle des comptes par le biais de rapports annuels qui doivent permettre d'évaluer le niveau de performance effectivement atteint et la conformité de la production par rapport aux objectifs poursuivis. Cette expérience néo-zélandaise montre qu'une comptabilité totalement adossée aux système comptable du privé et à une logique de marché prônée par le NPM (État holding gérant des filiales) est une situation « extrême ». D'autres solutions ont été expérimentées à mi-chemin entre une comptabilité de caisse insuffisante pour décrire la situation financière d'une entité publique et la transposition pure et simple du modèle des entreprises.

Les systèmes comptables articulés prônent une scission entre la comptabilité budgétaire qui est un acte d'autorisation d'engagement autonome de la comptabilité

financière qui doit retracer la solvabilité et la situation patrimoniale de l'Etat. La comptabilité budgétaire et la comptabilité financière sont alors deux systèmes comptables autonomes régis par des principes différents comme c'est le cas en France. En effet, la comptabilité budgétaire retrace les autorisations d'engagement (AE) qui peuvent être pluriannuelles et les crédits de paiement qui sont votés annuellement. Cette comptabilité budgétaire fait donc un mixte entre un budget établi en fonction d'encaissements de décaissements et un suivi pluriannuel des engagements pris (par exemple lors de contrats de prestations dont la durée d'exécution est supérieure à un an). La comptabilité financière est établie en droits constatés (notion équivalente à une comptabilité d'engagements) et permet de suivre les éléments patrimoniaux de l'entité publique en établissant un bilan et un compte de résultat (enregistrement de charges et de produits).

Les trois grands systèmes comptables qui viennent d'être décrits connaissent de multiples variantes. Toutefois, rares sont les pays qui ont adopté la voie de la Nouvelle-Zélande (adoption du référentiel comptable du secteur privé) jugée trop contraignante par rapport aux spécificités des États notamment au niveau de la nature de leurs actifs. De même, rares sont les pays qui ont conservé une comptabilité de caisse, car elle ne permet plus de satisfaire aux exigences des gestionnaires et aux normes financières internationales (les États tout comme les entreprises sont évalués par des agences de notation qui estiment leur solvabilité, leur niveau d'endettement... éléments qui ne peuvent être évalués de manière pertinente avec une comptabilité de caisse). Reste donc la voie du système comptable articulé privilégié par la France. Cette voie semble satisfaire les contraintes de l'autorisation budgétaire tout en fournissant des éléments d'informations comptables et financiers faisant référence aux notions d'engagement et de patrimoine.

## Références

Adans B. (2018), La comptabilité d'entreprise aura-t-elle raison de la comptabilité publique ?, *Gestion et finances publiques*, N° 1-2018, Janvier-Février 2018, p. 76-83

Lande É., «Comptabilité d'engagement contre comptabilité de caisse : les comptabilités publiques ont-elles fixé leur choix ?», *Revue Française de Comptabilité*, n° 259, septembre 1994, p. 23-27.

Lande É. (2000), La comptabilité de l'État, in B. Colasse (coord.) *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, Paris, 193-210.