



HAL
open science

Le déploiement et les usages de la comptabilité d'engagement au sein de l'OCDE

Evelyne Lande, Hasina Rasolonjatovo

► **To cite this version:**

Evelyne Lande, Hasina Rasolonjatovo. Le déploiement et les usages de la comptabilité d'engagement au sein de l'OCDE. *Revue française d'administration publique*, 2022, 3 (183), pp.751-125. 10.3917/rfap.183.0110 . hal-03919393

HAL Id: hal-03919393

<https://hal.science/hal-03919393v1>

Submitted on 27 Jun 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.

Le déploiement et les usages de la comptabilité d'engagement au sein de l'OCDE

The deployment and uses of accrual accounting in the OECD

Evelyne LANDE

Professeur des universités – Université de Poitiers – UR13567 CEREGE

Hasina RASOLONJATOVO

Professeur des universités – INSCAE Madagascar – Laboratoire BRAIN

Résumé

L'OCDE fait partie des organismes internationaux qui ont milité pour l'adoption de la comptabilité d'engagement, notamment celle se fondant sur les normes IPSAS. L'objet de cet article est de présenter dans un premier temps un état des lieux du déploiement de la comptabilité d'engagement adopté par 73% des pays membres de l'OCDE. Dans un deuxième temps l'article montre que cette comptabilité d'engagement est principalement utilisée pour deux usages. Le premier usage mis en avant est la gestion du patrimoine public, la comptabilité d'engagement permettant une meilleure connaissance de ce dernier nécessaire pour que les gestionnaires puissent réaliser des arbitrages. Le second usage est de pouvoir garantir une plus grande transparence dans la gestion par la diffusion d'une information de meilleure qualité. C'est ainsi que, dans les pays ayant adopté une comptabilité d'engagement, la corruption publique est perçue comme moins importante par comparaison à ceux qui n'ont pas adopté la comptabilité d'engagement.

Mots clés : comptabilité d'engagement, gestion du patrimoine, OCDE, lutte contre la corruption

Abstract

The OECD is one of the international organizations that pushed for the adoption of accrual accounting, particularly IPSAS-based accrual accounting. The purpose of this article is to first present an inventory of the deployment of accrual accounting adopted by 73% of OECD member countries. Secondly, the article shows that this accrual accounting is mainly used for two purposes. The first purpose put forward is the management of public assets, accrual accounting allowing a better knowledge of the latter necessary for managers to be able to carry out arbitrations. The second purpose is to be able to guarantee greater transparency in management by disseminating better quality information. Thus, in countries that have adopted accrual accounting, public corruption is perceived as less significant compared to other countries that have not adopted accrual accounting.

Keywords: accrual accounting, asset monitoring and management, OECD, anti-corruption

Au début des années 2000, Chan (2004) affirmait que la comptabilité d'engagement est une nécessité et non un luxe, même dans les pays en développement. A l'époque, selon Des Robert and Colibert (2008), il ne se passait pas une semaine sans qu'un gouvernement n'annonce sa décision d'adopter les normes comptables internationales du secteur public (*IPSAS – international public sector accounting standards*), un référentiel promouvant la comptabilité d'engagement. Toutefois, qu'est-ce que la comptabilité d'engagement ou *accrual accounting* ?

Selon Kwon (1989), le concept d'*accrual* se réfère à l'idée selon laquelle les effets des transactions et autres événements économiques doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les événements se produisent, plutôt que lorsque les effets de ces événements sont réalisés, à la différence d'une comptabilité de caisse qui ne comptabilise que les encaissements et les décaissements. En français, l'*accrual accounting* peut être traduit par comptabilité d'engagement, comptabilité patrimoniale, comptabilité d'exercice ou encore comptabilité en droits constatés. Ces différentes dénominations font porter l'accent sur certains aspects de cette comptabilité, mais elles doivent être considérées comme synonymes en ce sens qu'elles n'ont qu'une traduction anglaise *accrual accounting* (Collignon and Milot, 2017). Ainsi, la dénomination de comptabilité en droits constatés ou de comptabilité d'engagement fait référence à la reconnaissance des événements économiques. La dénomination comptabilité patrimoniale met l'accent sur la reconnaissance de tous les actifs (immobilisations, stocks, créances et disponibilités) et tous les passifs (dettes et provisions) en vue de l'élaboration d'un bilan (Eyraud, 2011). La dénomination comptabilité d'exercice fait référence à une conséquence logique de la comptabilisation des événements en droits constatés : la mise en correspondance des charges et des produits d'une même période, afin de calculer un profit ou une perte (Eyraud, 2011). Dans la suite de cet article, nous utiliserons la terminologie de comptabilité d'engagement.

La comptabilité d'engagement fait référence à un référentiel comptable, c'est-à-dire à un ensemble de normes comptables définissant les règles à appliquer par l'organisation dans la préparation et la présentation de ses états financiers (Hoarau, 2003). L'établissement de ces normes comptables a pour objet l'application de normes identiques dans un espace géographique donné et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sein de cet espace (Colasse, 2004). Ainsi, chaque pays peut avoir ses propres normes ou référentiels comptables, cependant, dans un souci d'harmonisation comptable, des organisations comme l'IASB (*International Accounting Standards Board*) et l'IPASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), ont vu le jour pour établir des règles communes à appliquer internationalement. Pour les organisations du secteur privé, le référentiel s'appuie sur les IAS (*International Accounting Standards*) et les IFRS (*International financial reporting standards*) tandis que pour les organisations du secteur public, le référentiel s'appuie sur les IPSAS (*international public sector accounting standards*).

C'est ainsi que sous l'impulsion de l'IPSASB, l'adoption des IPSAS a connu une forte progression au cours de ces trente dernières années. C'est ainsi que selon l'*International Public Sector Financial Accountability Index* de l'IFAC et du CIPFA (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*), la proportion des pays qui utilisent la comptabilité d'engagement pour la publication de leurs comptes 2020 est de 30%, alors que cette proportion était de 24% en 2018 (IFAC and CIPFA, 2021). Selon leurs prévisions, en 2025, 50% des 165 pays adopteront la comptabilité d'engagement. Au niveau de l'OCDE, une étude réalisée en 2016 (OCDE, 2017a) sur les réformes comptables des pays membres montre qu'environ trois quarts des pays de l'OCDE ont adopté la comptabilité d'engagement, même s'ils n'ont pas nécessairement mis en œuvre toutes ses facettes (*full accrual accounting*). Au niveau de l'Union européenne (UE), l'adoption de la comptabilité d'engagement par les États membres s'est accrue après la crise économique de 2008 (Jones and Caruana, 2016). Cette adoption s'est faite

dans le cadre de la mise en vigueur des « *six-pack* » votés en décembre 2011 (Christensen and Rocher, 2021).

Des auteurs comme Pina and Torres (2003) estiment que le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement a été nécessaire pour la mise en place effective et réussie des réformes du *New Public Management*. Les études sur ce passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'engagement s'organisent autour de trois axes de recherche (Likierman, 2000). Le premier axe se focalise sur l'introduction et la mise en application de la comptabilité d'engagement, le deuxième sur les informations requises pour le contrôle par les parlements et le troisième sur l'impact de la comptabilité d'engagement sur la prise de décision dans l'administration centrale, en mettant l'accent sur la nature des nouvelles informations à la disposition des décideurs et leur utilisation. Cette recherche traite du premier et du troisième axe. Le deuxième axe est traité par une **autre entrée XX** de ce numéro spécial.

La première partie fait un état des lieux du déploiement et la mise en œuvre de la comptabilité d'engagement dans les pays de l'OCDE en donnant un aperçu des systèmes comptables utilisés. L'appréciation du degré de déploiement se fera à partir des caractéristiques du système comptable : le choix de normalisation, la nature et le contenu du reporting financier et ses finalités (Jones *et al.* 2013).

Dans une seconde partie, l'article dresse et caractérise l'utilisation de la comptabilité d'engagement de six pays de l'OCDE relevant de zones géographiques distinctes et ayant adopté à des dates différentes la comptabilité d'engagement à savoir le Chili en 1970 (donc antérieurement à son entrée dans l'OCDE), la Nouvelle-Zélande en 1990, les États-Unis en 1997, le Royaume-Uni en 2002, le Canada en 2003 et la France en 2005.

1. ÉTAT DES LIEUX DU DÉPLOIEMENT DE LA COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT AU SEIN DE L'OCDE

Au sein de l'OCDE, 25 États membres (73 %) ont adopté une comptabilité d'engagement pour l'établissement de leurs comptes publics (OCDE, 2017a). Cette partie vise à présenter pour ces 25 États les choix faits en termes de normalisation (alignement complet ou partiel sur les normes IPSAS ou choix d'un référentiel national), les documents inclus dans le reporting financier et le degré de recensement des actifs et des passifs.

1.1. Les choix de normalisation

Selon Hoarau (2003), la normalisation comptable a pour objet d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs. La normalisation comptable est l'action conjuguée de différents organismes au niveau national et à l'international (Heem and Aonzo, 2003). Ainsi, nous pouvons distinguer les normes nationales et les normes internationales. Les normes nationales peuvent tirer leur fondement d'un modèle étranger de références ou sources externes (normes internationales ou normes d'autre pays) ou peuvent résulter d'une combinaison de plusieurs modèles avec toutefois des spécificités nationales fortes résultant de l'influence de facteurs de contingence (Sadi, 2012). Il peut aussi arriver que les normes nationales soient déconnectées des normes internationales ou au contraire fortement alignées.

Parmi les 25 États membres de l'OCDE faisant référence à la comptabilité d'engagement pour établir leurs comptes publics, le Tableau 1 montre que seule la Suisse a adopté directement

les normes IPSAS. Quinze États ont adopté les normes IPSAS (en totalité ou partiellement¹) en les transcrivant dans leurs normes nationales d'information financière. Deux États (l'Australie et le Royaume-Uni) ont des normes nationales basées sur les IFRS (*international financial reporting standards* – normes comptables pour le secteur privé). Enfin, six autres États dont la France utilisent des normes nationales respectant les principes visés par les normes internationales, mais n'ont pas souhaité se dessaisir de leurs prérogatives en matière de normalisation comptable des comptes publics.

Tableau 1 : Normalisation comptable du secteur public au sein des 25 pays de l'OCDE ayant adopté la comptabilité d'engagement

	Normes utilisées	Pays
Adoption des IPSAS	IPSAS adoptées directement	Suisse
	IPSAS adoptées indirectement via des normes nationales	Nouvelle-Zélande, Turquie, Islande
Adoption partielle des IPSAS	IPSAS adoptées indirectement via des normes nationales	Chili
	Normes nationales utilisant les IPSAS comme point de référence	Espagne, Israël, République Tchèque, Slovaquie, Suède
	Autres normes nationales d'information financière	Belgique, Canada, Hongrie, Mexique
Non adoption des IPSAS mais utilisation d'un référentiel national faisant référence à la comptabilité d'engagement	Normes nationales utilisant les IPSAS comme point de référence	Estonie, Autriche, Corée
	Normes nationales basées sur les IFRS	Australie, Royaume-Uni
	Normes nationales d'information financière se fondant sur une comptabilité d'engagement	Japon, Danemark, Finlande, France, Pologne, USA

Source : Compilation à partir du site de l'IFAC (<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country>)

Ce tableau fait donc apparaître que si l'adoption des principes sous-tendus par les normes IPSAS ont reçu un écho favorable ces dernières années, se traduisant par l'adoption de la comptabilité d'engagement par un nombre de plus en plus important d'États, il apparaît également qu'un clivage s'observe entre ceux qui souhaitent conserver leurs prérogatives en termes de normalisation avec l'adoption de référentiels spécifiques (parfois plus précis que les normes IPSAS ou tenant comptes des spécificités nationales) ; et ceux déléguant l'exercice de la normalisation à un organisme supranational tel que l'IPSASB.

1.2. Présentation des reporting financiers

La volonté de moderniser la comptabilité publique découle de la prise de conscience par les gouvernements de l'obligation de rendre des comptes en toute transparence, éléments essentiels pour rétablir la confiance du citoyen dans les pouvoirs publics (Brusca and Martínez, 2016). L'adoption des IPSAS est alors vue comme un élément de modernisation de la comptabilité

¹ Une adoption est dite partielle lorsque toutes les IPSAS n'ont pas été adoptées ou que les IPSAS ont été adoptées pour seulement certaines entités du secteur public <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/methodology-assessing-adoption>

publique. Cette nouvelle comptabilité s'appuie sur quatre principes essentiels : le principe de comptabilité d'engagement, le principe de recensement du patrimoine, le principe de prudence (comptabilisation des provisions) et l'obligation de présenter des états financiers comprenant le bilan, le compte de résultat (performance financière), le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation de la situation nette et les notes annexes (Des Robert and Colibert, 2008).

Le principe de la comptabilité d'engagement fait référence à la date où les transactions ou événements comptables sont comptabilisés. Ainsi, la comptabilité de caisse (*cash basis of accounting*) reconnaît les différentes transactions lors de leurs encaissements ou de leurs décaissements effectifs. La comptabilité de caisse modifiée (*modified cash basis*) reconnaît également les différentes transactions lors de leurs encaissements ou décaissements, cependant elle prend en compte une période complémentaire après la clôture de l'exercice pendant laquelle les encaissements et les décaissements relatifs à l'exercice précédent sont rattachés aux comptes de l'exercice précédent (Lande, 1994, Lande, 2005). La comptabilité d'engagement diffère des deux premières formes de comptabilité en mettant en avant la notion de produits et de charges dont la reconnaissance est indépendante de l'encaissement ou du paiement des flux.

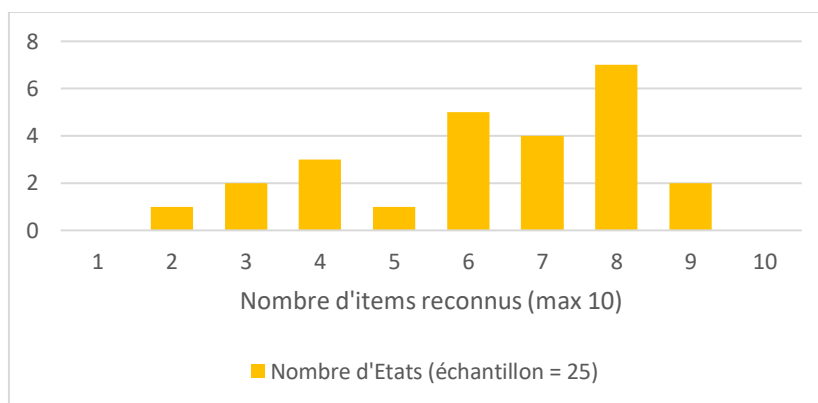
Le principe de recensement du patrimoine et le principe de prudence impliquent la reconnaissance de l'ensemble des actifs et des passifs et leur évaluation via des tests de dépréciation impliquant l'enregistrement d'amortissement ou de provision si nécessaire. A contrario, avec une comptabilité de caisse modifiée, la comptabilisation des actifs et des passifs est limitée à certains éléments monétaires et investissements réalisés, auxquels s'ajoutent les emprunts contractés ou remboursés dans l'année. Dans le cadre d'une comptabilité d'engagement modifiée, les créances et les dettes sont comptabilisées, en plus des actifs et passifs monétaires (Lande, 2005, Lande, 1994).

L'application de ces trois principes a une incidence directe sur la présentation et le contenu des reporting financiers publics. Ainsi, l'enquête de l'OCDE de 2016 montre que les 25 États membres utilisant la comptabilité d'engagement publient les trois états de base du reporting financier (bilan, état des résultats et notes annexes) et une large majorité présente également la comparaison entre le budget et les réalisations (21 États), l'état des flux de trésorerie (19 États) et le tableau de variation de la situation nette (18 États).

1.3. Contenu des reporting financiers

Concernant la reconnaissance des actifs et des passifs, il faut analyser si les États reconnaissent tous les actifs et passifs, y compris les actifs financiers (tels que les actions), les actifs non financiers (tels que les terrains et les bâtiments) et les passifs autres que les titres de créance et les obligations (tels que les arriérés de paiement et les obligations de pension) (Flynn et al., 2016). Pour ce faire, l'enquête de l'OCDE de 2016 s'est focalisée sur la reconnaissance d'une série d'actifs et de passifs spécifiques comprenant : les créances fiscales, les ressources naturelles, les terrains et constructions, les actifs d'infrastructure hors partenariats publics/privés (PPP), les actifs et passifs des PPP, le patrimoine culturel et historique, les actifs et stocks de défense, les produits dérivés, les pensions de service civil et militaire et les prestations sociales.

Graphique 1. Nombre d'items reconnus dans les états financiers publiés par les 25 États membres de l'OCDE appliquant la comptabilité d'engagement



L'enquête montre (cf. annexe et graphique 1) que deux États reconnaissent 9 de ces éléments (Israël et la Nouvelle-Zélande) et sept États en reconnaissent 8 (Australie, Canada, Estonie, France, République slovaque, Suède et Royaume-Uni).

Parmi ces actifs et passifs les plus reconnus et représentés dans les bilans sont les terrains (24 États), les bâtiments (23 États), les actifs d'infrastructure hors PPP (22 États), et les créances fiscales, les actifs et stocks de défense et les produits dérivés (20 États). Les actifs les plus difficiles à reconnaître sont les ressources naturelles (2 États). Ainsi, 72% des 25 états financiers étudiés reconnaissent a minima 6 items et plus.

En conclusion de cette première partie, on observe qu'un nombre croissant d'États membres de l'OCDE appliquent les normes internationales IPSAS ou font référence à des normes nationales répondant aux mêmes principes. Cette adoption n'implique pas, malgré tout, une stricte conformité à l'ensemble du référentiel. C'est le cas, par exemple, de la Suisse qui a adopté directement les normes internationales IPSAS mais qui ne reconnaît que 4 items sur 10. Cela peut s'expliquer par le fait que la reconnaissance (identification, suivi et valorisation) de certains actifs ou passifs est plus difficile à réaliser. Au-delà de la complétude des états financiers, il importe également de savoir comment ces derniers sont utilisés.

2. UNE COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT POUR QUELLE FINALITÉ

L'adoption d'une comptabilité d'engagement nécessite la mise en place d'un système d'information lourd et coûteux. Son déploiement au niveau d'un État implique également de former les agents et de changer les pratiques. Un tel investissement ne peut se concevoir sans, qu'en retour, l'État ne gagne en efficacité, n'améliore l'information à la disposition des utilisateurs et ne renforce la crédibilité des informations diffusées. Ces trois enjeux sont repris par Cotten and Trosa (2007), qui identifient trois objectifs poursuivis par les réformes comptables dans les États membres de l'OCDE : le management par la performance (se rapportant aux informations sur les résultats), la sincérité budgétaire et des comptes, et la certification des comptes. Jagalla *et al.* (2011), en lien avec le *New Public Management*, insistent particulièrement sur les bénéfices managériaux attendus de l'utilisation de la comptabilité d'engagement devant permettre :

- Une meilleure connaissance des coûts, des actifs, des dettes et autres obligations, des revenus et de l'impact des activités du gouvernement sur le long terme ;

- Une meilleure action en améliorant la prise de décision se fondant sur des éléments plus objectivables, structurés et mieux documentés ; ou en évitant les mauvaises prises de décisions par méconnaissance des coûts induits ;
- Le développement d'une nouvelle culture de la reddition des comptes (rendre compte et rendre des comptes) et de la gestion de la performance par le résultat (par opposition à une exécution budgétaire consommant des moyens).

En terme de connaissance des coûts, la comptabilité de caisse ne peut pas fournir des informations nécessaires à l'établissement de ces coûts complets en l'absence de compte d'amortissements et du rattachement des charges et produits à l'exercice (Rasolonjatovo, 2013). Par conséquent, la mise en place d'une comptabilité d'engagement est un préalable à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique au niveau du secteur public afin d'arriver à « une représentation fidèle du coût des opérations de l'administration » (Pilcher, 2005). La comptabilité analytique permet également de fixer le prix de certains services payants fournis par l'administration publique, par exemple coût des services de collecte d'ordures ménagères. En France, le Ministère de la Défense est l'un des rares ministères à avoir développé une comptabilité analytique (Cabanès, 2014), en particulier le Service de Santé des Armées, le Service industriel aéronautique et les centres d'essais de la Direction générale de l'Armement. Ces entités utilisent la comptabilité analytique soit pour facturer des prestations à des tiers soit pour justifier les demandes de crédits budgétaires (cas de l'outil Sirène développé par la Marine nationale).

Le dernier point énoncé par Jagalla *et al.* (2011) trouve sa justification dans la théorie des choix publics qui est une des bases théoriques du *New Public Management*. La théorie des choix publics voit les agents publics et les hommes politiques en tant qu'*Homo œconomicus* qui ne sont incités que par l'atteinte de ses propres intérêts (Engelen, 2007). Face à ce caractère opportuniste, il faut mettre en place des mécanismes divers tels que (Dioubaté, 2009) :

- l'introduction de la concurrence intra et inter services publics et avec le secteur privé ;
- la réduction de l'asymétrie d'information par une fourniture massive d'informations ;
- la décentralisation des services publics.

Cependant, Anessi-Pessina *et al.* (2008) ont déjà alerté sur les écarts possibles entre les effets escomptés et les effets réels des réformes de l'administration publique, notamment celles sur la comptabilité d'engagement. C'est pour cette raison que la deuxième partie va traiter de l'impact de la comptabilité d'engagement, en étudiant les pratiques de cinq États membres de l'OCDE : le Chili, la Nouvelle-Zélande, les États-Unis, le Royaume-Uni, le Canada et la France.

2.1. L'utilisation de la comptabilité d'engagement dans le suivi et la gestion des actifs

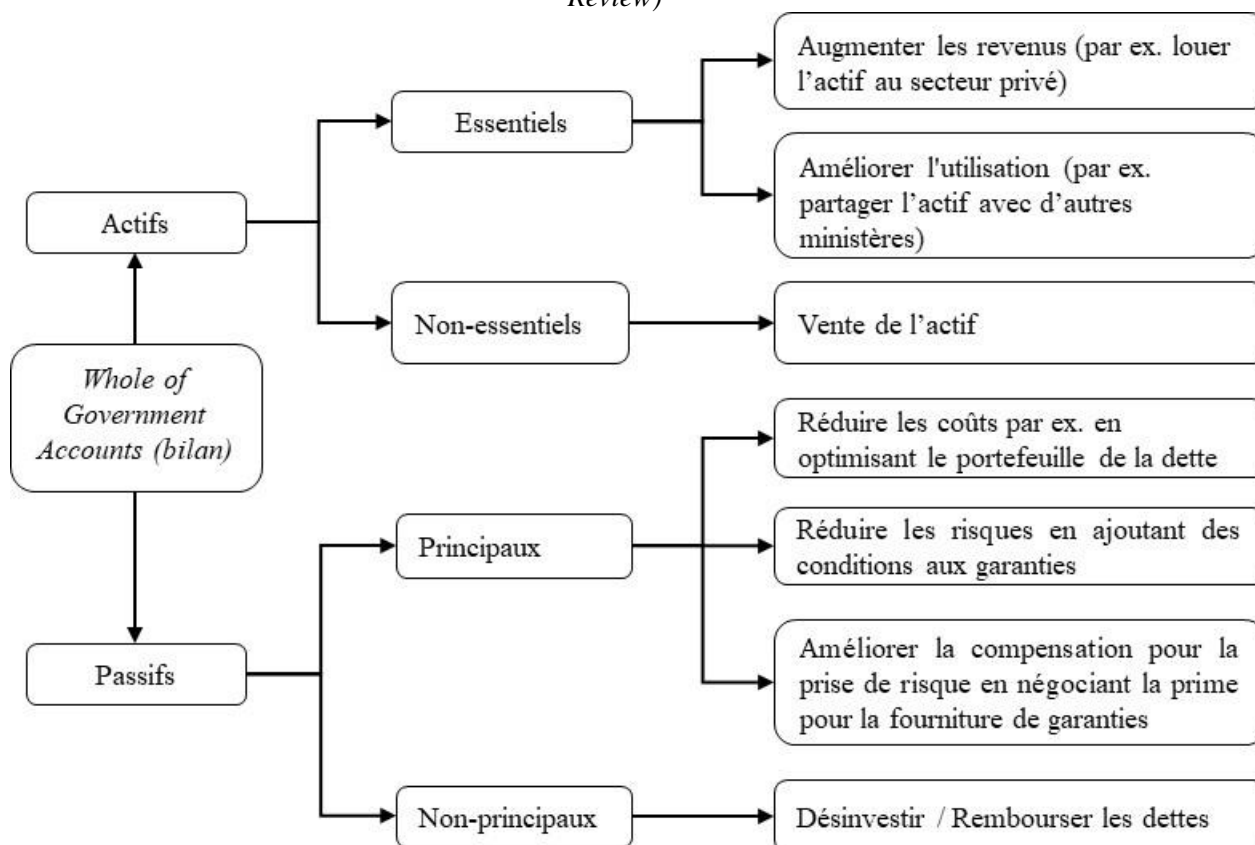
La gestion des actifs publics consiste à prendre des décisions concernant l'acquisition, l'entretien et la cession (c'est-à-dire la vente, la concession, la donation, la location) d'un actif appartenant à l'État (Rasolonjatovo *et al.*, 2015). Cela implique d'être en capacité d'identifier les actifs (recensement et inventaire périodique) et de les évaluer pour pouvoir les retranscrire dans la comptabilité. Contrairement à la comptabilité budgétaire qui n'enregistre que les flux annuels (les dépenses ou les recettes d'investissement), une comptabilité d'engagement permet un suivi plus précis du patrimoine et des coûts y afférant. Comme le relève le Michigan privatization report n°2000-04 (Mackinac Center for Public Policy, 2001), ce suivi du patrimoine permet « aux élus (...) [d'être] confrontés à une liste d'actifs, aux valeurs respectives de ces actifs et aux exigences de financement de base qui doivent être satisfaites afin de

maintenir ces actifs² ». La comptabilité d'engagement permet un suivi précis et de qualité du patrimoine d'un Etat afin de budgétiser de manière appropriée le financement de sa maintenance (Schwartz et al., 2020).

Cette connaissance plus fine des actifs se traduit aussi par la volonté de se dessaisir de ceux jugés comme non essentiels afin de recouvrer des marges de manœuvre budgétaire : remboursement de dettes, réhabilitation d'actifs existants, réinvestissements dans de nouveaux actifs, etc. Pour les pays de l'OCDE, c'est au niveau du patrimoine immobilier que la gestion est la plus active.

Au Royaume-Uni, pour faciliter les prises de décision, le Trésor britannique a établi un cadre stratégique d'analyse des actifs (cf. Schéma 1). Ainsi, les actifs sont scindés entre ceux qui sont jugés essentiels à l'activité de l'administration publique et ceux non-essentiels. De même, les passifs sont également scindés entre ceux jugés comme étant principaux et non principaux. L'objectif pour les gestionnaires va être alors de ne conserver que les actifs essentiels et les passifs principaux en se séparant des actifs non-essentiels et des passifs non-principaux.

Schéma 1 : Cadre stratégique pour la révision du bilan (Strategic Framework for the Balance Sheet Review)



Source : Traduit et adapté de HM Treasury (2020)

Selon le *National Audit Office* (2008), la comptabilité d'engagement a fourni aux ministères des informations qui sont utilisées, par exemple, pour identifier les actifs sous-utilisés et se défaire de ceux qui ne sont plus nécessaires. C'est ainsi qu'entre 2015 et 2020, le gouvernement britannique a obtenu 5,195 milliards de livres sterling grâce à la vente de biens immobiliers.

² Source : <https://www.mackinac.org/3153>

Ces ventes correspondent à 5 211 hectares³ de terrains et de propriétés non essentiels pour l'activité principale de l'administration, mais dont les revenus peuvent soutenir les objectifs du gouvernement, tels que l'acquisition de terrains pour la construction de logements par exemple ou pour le développement économique dans les secteurs manufacturiers et industriels (Cabinet Office, 2020). A cette fin, le gouvernement a publié en juillet 2018 une note de stratégie patrimoniale qui se fonde sur une approche plus commerciale de l'immobilier du gouvernement central, notamment par la création du *Government Property Agency (GPA)* et par la mise en place d'un programme visant à fournir un registre national numérique des actifs. Les gestionnaires ont également à leur disposition plusieurs guides tels que « *Asset sale disclosures: guidance for government* » (HM Treasury, 2019). En termes de transparence, des rapports sont fournis pour faire état des ventes effectuées⁴.

La génération de revenus à partir des actifs publics est également présente au Chili. Mansilla and Vassallo (2020) parlent de recyclage des actifs en deux phases : une première phase de collecte des revenus (ou encore phase de financement), et une seconde phase dans laquelle les ressources collectées seront affectées au financement d'infrastructures plus vitales. C'est dans cette optique que le gouvernement chilien a créé, en 2018, le Fonds d'infrastructure chilien (CIF) dans l'optique de tirer parti de la valeur des actifs d'infrastructure existants. Le tableau ci-après montre les revenus obtenus des actifs pour le cas de la Chili.

Tableau 2 : Revenus des immobilisations pour la Chili

	2018	2019	2020
Revenus de la propriété (baux) (en millions de pesos)	147 435	179 021	110 348
(équivalence en milliers €)	176 922	214 825	132 418
Vente d'immobilisations corporelles (en millions de pesos)	9 656	11 150	7 208
(équivalence en milliers €)	11 587	13 380	8 650
Vente d'immeubles de placement	-	- 106	7 416
(en €)	-	- 127 200	8 899

Source : Tiré de <https://www.contraloria.cl/documents/451102/2747200/IGFE+2020.pdf/786725d1-476d-ebd7-2ddd-f7343016bc74>

Au Canada, plusieurs lois et politiques fédérales régissent l'aliénation des biens meubles excédentaires du gouvernement : la loi sur la gestion des finances publiques, la loi sur les biens de surplus de la Couronne et la Politique sur la gestion du matériel, qui comprend des directives sur le matériel excédentaire. Lorsqu'un bien fédéral est déclaré excédentaire, ce dernier doit être vendu ou si le produit de la vente est inférieur aux coûts de cession procéder à un transfert, une donation ou une mise au rebut (Auditor General of Canada, 2018). Le Tableau 3 indique l'évolution des produits de cessions d'immobilisations corporelles depuis les quatre dernières années.

³ Source : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/953799/Government_s_land_and_property_disposals_in_2019_20_and_retrospective_reporting_for_2018_19_2017_18_and_2016_17.pdf

⁴ Cf. <https://www.gov.uk/government/publications/sales-of-government-assets>

Tableau 3 : Produit de cession d'immobilisations corporelles au Canada (millions de dollars)

2018	2019	2020	2021
266	465	157	120

Source : Public Accounts of Canada 2021 (disponible sur <https://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2021/index-eng.html>)

Il est à noter que le Vérificateur général du Canada a mis en exergue que parfois le prix de vente des immobilisations est largement inférieur à leur valeur nette comptable (Auditor General of Canada, 2018), remettant en cause l'évaluation faite de ces actifs et l'usage réel des tests de dépréciation censés corriger les valeurs comptables pour les aligner au plus près de leur valeur réelle.

En Nouvelle-Zélande, les ventes d'immobilisations ont permis de générer des revenus entre 300 et 625 millions de dollars au cours des quatre dernières années (cf. Tableau 4). Comme pour les autres pays, les décideurs publics ont à leur disposition plusieurs guides comme le « *Crown asset disposal process: Tertiary Education Commission* ⁵ ».

Tableau 4 : Vente d'immobilisation par le gouvernement de la Nouvelle-Zélande

(Chiffre en millions de dollars)	2018	2019	2020	2021
Vente d'immobilisations corporelles	418	305	616	330
Vente d'immobilisations incorporelles	-	1	42	6

Source : les états financiers 2021 du gouvernement néo-zélandais (consultable sur <https://www.treasury.govt.nz/publications/year-end/financial-statements-2021-html#section-5>)

Cette gestion active du patrimoine a pour principale finalité de combler les déficits budgétaires en mettant l'accent sur la vente de propriétés ou encore le réaménagement des accords commerciaux. Cette gestion active du patrimoine s'insère dans une approche à quatre volets du conseil de l'État d'Auckland pour combler l'écart dans son budget d'urgence, avec l'augmentation des emprunts, la réduction des investissements, les économies et la réduction des services⁶.

En France, le rapport de la Cour des Comptes (2016), a confirmé une partie des bénéfices attendus de la comptabilité d'engagement. Ainsi, cette forme de comptabilité a contribué à améliorer nettement les connaissances sur les immobilisations et les actifs circulants de l'État. Elle a aussi contribué à renouveler le regard porté sur les passifs de l'État. En revanche, selon la Cour des comptes, sa contribution à l'amélioration de la gestion interne de l'État s'est avérée limitée et l'effort conduit pour établir la comptabilité générale de l'État contraste nettement avec l'utilisation qui en est fait. Sur le plan opérationnel, en ce qui concerne le patrimoine immobilier de l'État français, la direction de l'immobilier de l'État (DIE), qui se substitue au service France Domaine de la direction générale des finances publiques (DGFIP), a été créée par le décret n° 2016-1234 du 19 septembre 2016. La politique immobilière de l'État menée par la DIE poursuit 4 grands objectifs :

⁵ (<https://www.tec.govt.nz/assets/Forms-templates-and-guides/45044aee50/Crown-Asset-Policy-Guidelines-2013.pdf>)

⁶ Source : <https://www.rnz.co.nz/news/national/421346/auckland-council-may-sell-surplus-property-to-patch-budget-gap>

- Mieux connaître et valoriser le patrimoine immobilier de l'État (66 milliards d'euros de valeur d'actif) ;
- Rationaliser et optimiser la gestion immobilière de l'État (97 millions de m² occupés) ;
- Moderniser et améliorer la performance énergétique du parc ;
- Professionnaliser la fonction immobilière au sein de l'État.

Les ventes immobilières de l'État s'élevaient à 240 millions d'euros en 2018, 357 millions d'euros en 2017, 533 millions d'euros en 2016 et 574 millions d'euros en 2015 (Direction de l'Immobilier de l'Etat, 2019). Ces ventes ont été à son plus haut niveau en 2019 : 625 millions d'euros⁷.

La gestion des actifs aux États-Unis s'est traduite par l'adoption du *Federal Assets Sale Transfer Act (FASTA)* en décembre 2016. Il incite le gouvernement fédéral à réduire son patrimoine immobilier civil et facilite cette cession par des procédures de ventes accélérées, ou à utiliser plus efficacement les propriétés existantes et de réduire le coût d'entretien de ces propriétés. Selon le Mackinac Center⁸:

- La gestion d'actifs du gouvernement permet de limiter les actifs non productifs et favorise ceux ayant une utilisation économique plus productive ;
- La cession des actifs non productifs réduit les coûts que les contribuables doivent payer pour l'entretien et l'amélioration des installations appartenant au gouvernement.

L'analyse de ces pratiques montre que les États étudiés doivent faire face à des contraintes budgétaires importantes et sont amenés à adopter une gestion active du patrimoine. Si l'adoption d'une gestion active du patrimoine relève d'un choix politique, la prise de décision et les arbitrages relèvent de l'usage de la comptabilité comme outil d'information. Le volume des cessions d'actifs est aussi le signe d'un recentrage de l'action publique sur un périmètre d'activités plus restreint avec la mise en perspective des coûts nécessaires au maintien d'un patrimoine étendu avec les bénéfices attendus de services publics.

2.2.L'utilisation de la comptabilité d'engagement dans la mise en œuvre du coût du capital

Selon plusieurs auteurs tels que Lally and Smith (1997), Perrin (1989), Tanzi and Prakash (2001), l'identification et la valorisation des immobilisations, surtout les biens immobiliers, est une étape indispensable à la mise en place d'un système de *capital charging* ou coût du capital. Le coût du capital fait ici référence aux redevances annuelles que les fournisseurs publics ou parapublics de services publics doivent payer (Heald, 2000). Généralement, ces redevances sont basées sur la valeur des actifs utilisés pour la prestation de services.

Pour le Royaume-Uni, la mise en place du coût du capital a été initiée au début des années 2000, au niveau des hôpitaux publics (Heald, 2000, Shaoul, 1998).

En France, l'incarnation de ce système se trouve dans le mécanisme de loyer budgétaire institué par la Circulaire du 16 janvier 2009 relative à la politique immobilière de l'Etat. Le système de loyer budgétaire rentre dans le cadre d'un régime de conventions conclues entre « l'Etat propriétaire » et les utilisateurs (administrations et opérateurs). Ces loyers budgétaires correspondaient à des loyers fictifs déduits du budget des administrations et équivalent aux loyers qu'elles devraient payer pour leur occupation sur le marché immobilier (Piganiol, 2017). Ces loyers devaient servir à identifier la réalité d'un coût que les utilisateurs devaient incorporer

⁷ Source : <https://www.lemoniteur.fr/article/ventes-du-patrimoine-immobilier-de-l-etat-625-m-engrangeres.2111454>

⁸ Source : <https://www.mackinac.org/3153>

dans leurs décisions, notamment de localisation, de conditions d'occupation ou de choix entre bien domanial et location (Cour des Comptes, 2014). Il a été convenu au moment de leurs instaurations qu'à partir de 2015, tout dépassement des ratios d'occupation pouvait donner lieu à une augmentation des loyers versés à l'État (Ach, 2012). En 2019, ce dispositif de loyers budgétaires a été supprimé du fait de sa lourdeur et de l'inutilité des opérations comptables auxquelles donnait lieu sa mise en œuvre (Giraud, 2019).

2.3.L'utilisation de la comptabilité d'engagement dans la lutte contre la corruption

Les organisations internationales, telles que l'OCDE, la Banque mondiale et le Fonds monétaire international (FMI), ont toujours milité pour l'adoption de la comptabilité d'engagement et les normes comptables internationales afin de créer des données comparables de qualité, de faciliter l'audit et de lutter contre la corruption (Rossi et al., 2016). En termes de lutte contre la corruption, pour le cas des Etats membres de l'OCDE, l'étude de Cuadrado-Ballesteros et al. (2020) a montré qu'il existe de fortes corrélations entre les variables de corruption, à savoir l'Indice de Perception de la Corruption (IPC) et le Bayesian Corruption Index (BCI), et l'adoption des IPSAS ou de la comptabilité d'engagement. L'étude de Tawiah (2021) a confirmé ce lien pour le cas des pays en voie de développement.

L'IPC note et classe les pays en fonction du degré de corruption dans le secteur public tel qu'il est perçu par les experts et les chefs d'entreprise, la corruption pouvant être définie de la manière suivante : utilisation à des fins privées d'une charge publique et du pouvoir délégué qui s'y attache (Delavallade (2014). L'IPC note les Etats sur une échelle de 0 à 100 (0 = pays perçu comme significativement corrompu ; 100 = pays perçu comme étant peu corrompu). Les données sources de l'IPC prennent en compte les aspects suivants de la corruption⁹:

- Les pots-de-vin ;
- Le détournement de fonds public ;
- La prévalence de fonctionnaires utilisant la fonction publique à des fins privées sans subir de conséquences ;
- La capacité des gouvernements à endiguer la corruption et à appliquer des mécanismes d'intégrité efficaces dans le secteur public ;
- Les formalités administratives et les contraintes bureaucratiques excessives qui peuvent accroître les opportunités de corruption ;
- Les nominations basées sur le népotisme plutôt que sur la méritocratie dans la fonction publique ;
- Les poursuites pénales efficaces contre les fonctionnaires corrompus ;
- L'existence de lois adéquates sur la divulgation financière et la prévention des conflits d'intérêts pour les fonctionnaires ;
- La protection juridique des lanceurs d'alerte, des journalistes et des enquêteurs lorsqu'ils signalent des cas de corruption et de versement de pot-de-vin ;
- La captation de l'État par des intérêts particuliers étroits ;
- L'accès de la société civile aux informations sur les affaires publiques.

Selon Cartier-Bresson (1998), les modèles d'agence peuvent présenter un canevas général explicatif de cette forme de corruption. C'est pour cela que Delavallade (2014) affirme que la corruption est intrinsèquement liée au mécanisme de délégation de responsabilité et se nourrit de l'asymétrie d'information qui le caractérise. La comptabilité d'engagement est alors ici vue comme un moyen privilégié pour lutter contre l'asymétrie d'information. Selon Campos and

⁹ Source : https://transparency-france.org/wp-content/uploads/2020/01/2019_CPI_FAQs_FR.pdf

Pradhan (2007), une corruption, notamment dans l'engagement de dépenses publiques, est souvent détectable à grâce à une comptabilité solide, surtout si elle est informatisée et intégrée.

Suivant l'IPC, le classement de notre échantillon de présente comme suit : Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni, Canada, France, Chili et États-Unis (cf. Tableau 5)

Tableau 5 : L'IPC des cas étudiés

Pays	IPC 2021	Rang 2021	IPC 2020	IPC 2019	Le plus bas score des 10 dernières années	Le plus haut score des 10 dernières années
Nouvelle-Zélande	88/100	1/180	88/100	87/100	88 (2019 et 2018)	91 (2013, 2014, 2015)
Royaume-Uni	78/100	11/180	77/100	77/100	74 (2012)	82 (en 2017)
Canada	74/100	13/180	77/100	77/100	74 (2021)	84 (en 2012)
France	71/100	22/180	69/100	69/100	69 (2014, 2016, 2019, 2020)	72 (2018)
Chili	67/100	27/180	67/100	67/100	66 (en 2016)	73 (en 2014)
Etats-Unis	67/100	27/180	67/100	69/100	67 (2020, 2021)	76 (en 2015)

Selon Campos and Pradhan (2007), les corruptions publiques peuvent être subdivisées en quatre catégories : celles afférentes à la rémunération des employés, celles afférentes à l'acquisition de biens et services, celles relatives aux dépenses d'investissements et celles relatives aux transferts. Or, un système de comptabilité robuste doit pouvoir se prémunir contre deux de ces corruptions, celles liées aux dépenses d'investissements et celles relatives aux cessions d'immobilisations.

Les corruptions afférentes aux dépenses d'investissements peuvent prendre plusieurs formes : le favoritisme dans les paiements ou l'attribution de contrats, l'utilisation de matériels ou de pratiques non conformes aux normes, des prix issus d'une entente entre fournisseurs, la sous-tarifcation des offres et l'utilisation d'ordres de modification pour augmenter les coûts, vols, etc. (Campos and Pradhan, 2007). Tanzi and Davoodi (1998) soutiennent que la corruption est un élément qui peut augmenter significativement les budgets d'investissements, et ce pour plusieurs raisons : un gonflement des coûts des investissements pour y inclure notamment les pots-de-vin et commissions payés par les prestataires de travaux, la réalisation d'investissements publics pour les propres intérêts des personnalités politiques, la réalisation de nouveaux investissements non nécessaires (au dépens des entretiens des infrastructures existants) effectués seulement pour les cérémonies de coupure de ruban, etc. Pour répondre à ce type de corruption, il faut à la fois de la transparence et un système adéquat de sélection des investissements publics. Selon Park and Blenkinsopp (2011), la transparence est l'une des mesures pratiques prises pour réduire la corruption, car elle a un effet dissuasif sur les comportements corrompus en favorisant la vigilance des citoyens. Les mécanismes de comptabilité publique exigent une transparence budgétaire appropriée, qui détermine l'importance à accorder à la transparence par rapport à d'autres valeurs potentiellement en concurrence, de même que le dosage souhaité de transparence budgétaire (Heald, 2012). Il est alors admis que la comptabilité d'engagement offre des informations de meilleure qualité.

Selon Raffinot (2016), une connaissance plus précise des actifs de l'État et de leur valeur ne peut avoir que des effets favorables en permettant de mieux juger de la pertinence des opérations qui les concernent. Pour justifier son positionnement, il prend l'exemple de cessions d'actifs de l'État (notamment en cas de privatisations) où les moins-values enregistrées attirent l'attention du public. Cet exemple formulé par Raffinot (2016) montre que la comptabilité d'engagement, notamment grâce à la comptabilisation des immobilisations et la publication des revenus

générés par leurs cessions, permet d'instaurer un certain niveau de transparence permettant de lutter contre la corruption.

Par exemple, le gouvernement chilien a mis en place le système national d'investissement (SNI) qui fournit un cadre cohérent pour l'identification, la coordination, la mise en œuvre et la gestion des projets d'infrastructure et des directives méthodologiques générales et sectorielles pour l'évaluation des projets. Schwartz et al. (2020) estiment que l'avantage du SNI chilien tient au fait qu'il est formalisé, transparent et qu'il contribue à l'obligation de rendre des comptes. Le rapport de la Cour des Comptes (2016) va dans ce sens, et indique que la comptabilité d'engagement permet de publier des informations financières plus transparentes et reflétant mieux l'image de la situation financière.

La comptabilité d'engagement est un cadre comptable qui s'est largement diffusé aux cours des dernières décennies. Le passage d'une comptabilité de caisse (ou assimilée) à une comptabilité d'engagement avait pour objectif de produire des informations de meilleures qualités utiles aussi bien à la gestion en interne qu'à l'information des tiers.

Cet article a montré que les Etats ayant adopté une comptabilité d'engagement ont une gestion plus active de leur patrimoine. Ainsi, la comptabilité d'engagement est un outil de gestion et d'aide à la décision permettant aux managers et décideurs publics de faire des arbitrages de gestion éclairés.

S'il est plus difficile de relier les choix comptables des pays avec la lutte contre la corruption, il s'avère toutefois que les Etats ayant adopté une comptabilité d'engagement sont considérés par les tiers comme diffusant une information de meilleure qualité. Or, la qualité de l'information financière est l'un des critères pris en compte pour noter le degré de corruption des Etats. C'est ainsi que dans les Etats ayant adopté une comptabilité d'engagement la corruption est perçue comme moins importante.

Références

- ACH, N. 2012. Les propriétés publiques, une piste renouvelée de création de ressources. *Revue française d'administration publique*, 144, 995-1002.
- ANESSI-PESSINA, E., NASI, G. & STECCOLINI, I. 2008. ACCOUNTING REFORMS: DETERMINANTS OF LOCAL GOVERNMENTS' CHOICES. *Financial Accountability & Management*, 24, 321-342.
- AUDITOR GENERAL OF CANADA 2018. Report 2—Disposing of Government Surplus Goods and Equipment.
- BRUSCA, I. & MARTÍNEZ, J. C. 2016. L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 82, 761-781.
- CABANES, L. La Mise En Place De La Comptabilite Analytique Dans L'Administration Publique Centrale Française, Entre Utilite Et Obligation Legale. Le Cas Du Ministere De La Defense. Mesure, évaluation, notation—les comptabilités de la société du calcul, 2014. cd-rom.
- CABINET OFFICE 2020. Transparency Report : Government's land and property disposals in 2019/20 and retrospective reporting for 2018/19, 2017/18 and 2016/17.
- CAMPOS, J. E. & PRADHAN, S. 2007. *The many faces of corruption: tracking vulnerabilities at the sector level*, World Bank Publications.
- CARTIER-BRESSON, J. 1998. Les analyses économiques des causes et des conséquences de la corruption: quelques enseignements pour les PED. *Mondes en développement*, 26, 25-40.
- CHAN, J. L. 2004. Une révolution mondiale dans la comptabilité publique? Une analyse des IPSAS et quelques recommandations. *Revue française de comptabilité*, 27-31.
- CHRISTENSEN, M. & ROCHER, S. 2021. Phantom images in public sector accounting reform: A French study. *Comptabilite Controle Audit*, 27, 159-187.
- COLASSE, B. 2004. Harmonisation comptable internationale: de la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et comprendre*, 75, 30-40.
- COLLIGNON, I. & MILOT, J.-P. 2017. Le cadre conceptuel des comptes publics. *Gestion Finances Publiques*, 68-73.

- COTTEN, M. & TROSA, S. 2007. Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France ; des outils pour la performance et la transparence. *Revue Française d'administration publique*, 3, 293-300.
- COUR DES COMPTES. 2014. Bilan de la politique immobilière de l'État (Référé n° 71427).
- COUR DES COMPTES 2016. La comptabilité générale de l'état, dix ans après : une nouvelle étape à engager. *Rapport public thématique*.
- CUADRADO-BALLESTEROS, B., CITRO, F. & BISOGNO, M. 2020. Le rôle de la comptabilité publique dans le contrôle de la corruption: une évaluation des pays de l'OCDE. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 86, 761-781.
- DELAVALLE, C. 2014. 5. Pauvreté et corruption : un cercle vicieux. *Regards croisés sur l'économie*, 14, 72-83.
- DES ROBERT, J.-F. & COLIBERT, J. 2008. *Les normes IPSAS et le secteur public : normes comptables applicables aux Etats et municipalités, Etablissements publics et Organisations internationales*, Paris, Dunod.
- DIOUBATÉ, B. 2009. *La Banque Mondiale et les pays en développement : De l'ajustement structurel à la bonne gouvernance*, Paris, L'Harmattan.
- DIRECTION DE L'IMMOBILIER DE L'ETAT 2019. Rapport d'activité 2018.
- ENGELN, B. 2007. Thinking things through : the value and limitations of James Buchanan's public choice theory. *Review of Political Economy*, 19, 165-179.
- EYRAUD, C. 2011. Une comptabilité d'entreprise pour les États? *Sociologie & Sociétés*, 43.
- FLYNN, M. S., MORETTI, D. & CAVANAGH, J. 2016. *Implementing accrual accounting in the public sector*, International Monetary Fund.
- GIRAUD, J. 2019. GESTION DU PATRIMOINE IMMOBILIER DE L'ÉTAT (Rapport N°2301 de l'ASSEMBLÉE NATIONALE).
- HEALD, D. 2012. Pourquoi la transparence des dépenses publiques est-elle si difficile à atteindre? *Revue internationale des sciences administratives*, 78, 33-53.
- HEALD, D. A. 2000. Capital Charging in Public Healthcare. *Aberdeen Acct., Finance & Mgmt. Working Paper No. 00-16*.
- HEEM, G. & AONZO, P. 2003. La normalisation comptable internationale: ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux. *Revue d'économie financière*, 33-52.
- HM TREASURY 2019. Asset sale disclosures: guidance for government
- HM TREASURY 2020. Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2019.
- HOARAU, C. 2003. Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion*, 147, 33-47.
- IFAC & CIPFA 2021. International Public Sector Financial Accountability Index : 2021 STATUS REPORT
- JAGALLA, T., BECKER, S. D. & WEBER, J. 2011. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability & Management*, 27, 134-165.
- JONES, R. & CARUANA, J. 2016. La comptabilité publique à Malte: vers une adoption des IPSAS dans le contexte de l'Union européenne. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 82, 783-800.
- KWON, Y. K. 1989. Accrual versus cash-basis accounting methods: An agency-theoretic comparison. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8, 267-281.
- LALLY, M. T. & SMITH, G. S. 1997. Capital charging and asset revaluations : new choices in governmental financial reporting. *International Journal of Accounting*, 32, 45-62.
- LANDE, E. 1994. Comptabilité d'engagement contre comptabilité de caisse : les comptabilités publiques ont-elles fixé leur choix? *Revue française de comptabilité*, 23-27.
- LANDE, E. 2005. Accrual accounting in the Public Sector : between institutional competitiveness and search for legitimacy. In: CIGAR (ed.) *10th CIGAR Conference*. Poitiers (France)
- LIKIERMAN, A. 2000. Changes to managerial decision-making in UK central government. *Management Accounting Research*, 11, 253-261.
- MACKINAC CENTER FOR PUBLIC POLICY 2001. Michigan Privatization Report n°2000-04.
- MANSILLA, P. & VASSALLO, J. M. 2020. Innovative infrastructure fund to ensure the financial sustainability of PPP projects: The case of Chile. *Sustainability*, 12, 9965.
- NATIONAL AUDIT OFFICE 2008. Managing financial resources to deliver better public services.
- OCDE 2017a. *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*, OECD publishing.
- OCDE 2017b. *Panorama des administrations publiques 2017*.
- PARK, H. & BLENKINSOPP, J. 2011. L'influence de la transparence et de la confiance dans la relation entre corruption et satisfaction du citoyen. *Revue internationale des sciences administratives*, 77, 251-273.
- PERRIN, J. 1989. Capital accounting and charging in the national health service. *Public Money and Management* 9, 47-50.
- PIGANIOL, M. 2017. Le prix du compromis politique. Quand les politiques du logement et de la dette s'affrontent dans le marché foncier. *Revue française de sociologie*, 58, 267-293.

- PILCHER, R. Asset management in local authorities - Financial fiction or management reality. *In: CIGAR*, ed. 10th CIGAR Conference, 2005 Poitiers. 21.
- PINA, V. & TORRES, L. 2003. Reshaping Public Sector Accounting : an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20, 334-350.
- RAFFINOT, M. 2016. L'élaboration de comptes patrimoniaux de finances publiques en Afrique. *Afrique contemporaine*, 59-71.
- RASOLONJATOVO, H. 2013. *La gestion du patrimoine dans l'administration publique malgache : cas de la commune suburbaine d'Ambohimanga Rova et de la commune rurale de Mahabo*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université de Poitiers.
- RASOLONJATOVO, H., LANDE, E. & HARISON, V. 2015. Active asset management: feasibility in Malagasy municipalities. *Public Money & Management*, 35, 417-422.
- ROSSI, F. M., COHEN, S., CAPERCHIONE, E. & BRUSCA, I. 2016. Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36, 189-196.
- SADI, N. E. Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. *Comptabilités et innovation*, 2012. cd-rom.
- SCHWARTZ, M. G., FOUAD, M. M., HANSEN, M. T. S. & VERDIER, M. G. 2020. *Well spent: how strong infrastructure governance can end waste in public investment*, International Monetary Fund.
- SHAOUL, J. 1998. Charging for capital in the NHS trusts : to improve efficiency? *Management Accounting Research*, 9, 95-112.
- TANZI, V. & DAVOODI, H. 1998. Corruption, public investment, and growth. *The welfare state, public investment, and growth*. Springer.
- TANZI, V. & PRAKASH, T. 2001. The cost of Government and the Misuse of Public Assets. *Public Finance in Developing Countries : A Conference in Honor of Richard Bird*. Atlanta (Georgia).
- TAWIAH, V. 2021. The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*.

Annexe : Niveau de reconnaissance de 10 éléments d'actifs et de passifs dans les états financiers annuels

<i>Pays</i>	<i>Nombre d'éléments reconnus</i>	<i>Éléments reconnus</i>
<i>Australie</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Autriche</i>	7	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>
<i>Belgique</i>	4	<i>Terrains et bâtiments, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>
<i>Canada</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de la défense, Pensions de service civil et militaire, Prestations sociales</i>
<i>Chili</i>	3	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Produits dérivés</i>
<i>Corée</i>	6	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Danemark</i>	6	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>
<i>Espagne</i>	6	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>
<i>Estonie</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire, Prestations sociales</i>
<i>États-Unis d'Amérique</i>	7	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Finlande</i>	5	<i>Terrains et bâtiments, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Produits dérivés</i>
<i>France</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Prestations sociales</i>
<i>Hongrie</i>	4	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et stocks de défense</i>

<i>Islande</i>	2	<i>Créances fiscales, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Israël</i>	9	<i>Créances fiscales, Ressources naturelles, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire, Prestations sociales</i>
<i>Japon</i>	7	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Prestations sociales</i>
<i>Mexique</i>	3	<i>Terrains et bâtiments, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et stocks de défense</i>
<i>Nouvelle-Zélande</i>	9	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire, Prestations sociales</i>
<i>Pologne</i>	7	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Prestations sociales</i>
<i>République slovaque</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire, Prestations sociales</i>
<i>République Tchèque</i>	6	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>
<i>Royaume-Uni</i>	8	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Suède</i>	8	<i>Créances fiscales, Ressources naturelles, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Patrimoine culturel et historique, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés, Pensions de service civil et militaire</i>
<i>Suisse</i>	4	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Produits dérivés</i>
<i>Turquie</i>	6	<i>Créances fiscales, Terrains et constructions, Actifs d'infrastructure hors PPP, Actifs et passifs des PPP, Actifs et stocks de défense, Produits dérivés</i>

Source : Adapté de OCDE (2017b), OCDE (2017a)