

**Loi organique relative aux lois de finances et comptabilité nationale :
deux approches pour mesurer la situation financière, l'activité et la
performance de l'État**

Jean-Paul MILOT
Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.
Direction de la réforme budgétaire.

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF) réforme en profondeur la procédure budgétaire (présentation, vote et exécution). C'est un texte consensuel qui vise plus à fournir des outils pour améliorer le pilotage et la gestion des finances publiques qu'à instituer des règles de gestion formalisées, notamment au niveau macro économique. Ces outils sont centrés sur la transparence et la mesure de la performance.

La comptabilité générale dérivée de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001

Le texte consacre un chapitre entier à la comptabilité et impose, à côté d'une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale fondée sur les règles appliquées par les entreprises, sous réserve des spécificités de l'État. Il prévoit également une comptabilité permettant de mesurer les coûts des actions. La LOLF ne cherche pas à articuler de manière formelle mesure de la performance et résultat comptable mais postule que la fourniture d'informations comptables permettra d'améliorer les méthodes de mesure de la performance.

La LOLF pose ainsi deux principes fondamentaux pour le développement de cette comptabilité générale. Elle doit être établie en respectant les règles comptables appliquées par les entreprises, sans préciser de quelles règles il s'agit : PCG ou normes internationales. Elle doit tenir compte de l'existence de spécificités de l'Etat sans indiquer non plus en quoi elles consistent.

Le premier point soulève une question importante qui a été tranchée en principe en faveur des normes internationales en raison notamment de l'existence d'un processus de convergence du PCG vers les normes internationales. Le second point peut être éclairé par la rédaction de

l'article 27 de la loi. Le texte dispose en effet que les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. On reconnaît la formule utilisée pour les entreprises dans le code de commerce avec une très importante exception. Il n'est en effet pas fait référence au résultat.

Cette restriction peut donner lieu à de multiples interprétations. Sur le plan comptable les conséquences sont potentiellement importantes en raison du rôle très structurant de l'articulation résultat/variation de la situation financière dans le modèle comptable.

Pour tirer les conséquences de ces prescriptions il a été jugé nécessaire de construire un ensemble complet de normes comptables et d'expliquer au cas par cas pourquoi on retenait telles règles appliquées par les entreprises ou au contraire pourquoi in avait éprouvé le besoin de s'en écarter, voire d'en créer de spécifiques pour traiter certaines questions ignorées par les normes construites pour la comptabilité d'entreprise.

On peut considérer que la plus grande partie des normes applicables aux entreprises ont été transposées directement. Une extension a été nécessaire pour définir les immobilisations corporelles et incorporelles de l'Etat. La référence au contrôle des bénéfices futurs ne permet pas en effet de comptabiliser certains actifs dont le contrôle entraîne plus de charges que de produits.

La définition des actifs a donc été étendue pour intégrer la notion de potentiel de services. Un actif est ainsi une ressource contrôlée qui engendrera des bénéfices dans le futur ou qui représente un potentiel de service nécessaire à l'accomplissement des missions. Enfin des normes particulières ont été élaborées pour comptabiliser les transactions sans contrepartie (impôts, subventions, prestations sociales).

Certains de ces développements ont été repris de dispositions existant dans d'autres pays ou d'autres parties du secteur non marchand comme par exemple l'extension de la définition de la notion d'actif. D'autres sont plus originaux et sont liés à l'approche des spécificités évoquées par la loi. La nature des impôts est en effet directement liée à la question de la signification du résultat et à la possibilité de mesurer la situation financière ou la richesse nette.

Mesurer le résultat et la situation financière

La mesure du résultat d'une période nécessite de définir un principe pertinent de rattachement des charges et des produits pour cette période ou encore (ce qui revient au même en théorie) un principe de rattachement à l'exercice des actifs et des passifs. Ce principe est indispensable pour conférer une signification au résultat. En pratique il consiste à définir les modalités de mise en relation de deux flux déterminés de manière indépendante : les coûts et la valeur de la production, ainsi qu'à définir une approche cohérente et homogène des notions d'actif et de passif.

Ces relations entre charges, produits, actifs et passifs sont difficiles à établir dans le cas d'une entité telle que l'Etat. La question peut être abordée en partant soit du bilan soit du compte de résultat, les réponses à apporter sont les mêmes. Partons par exemple du problème de la comptabilisation des impôts. La première question est de savoir quelle est la nature de ces recettes. On a le choix entre trois réponses. La première consiste à dire que les impôts sont

analogues à un chiffre d'affaires et qu'ils mesurent ainsi « l'activité »¹ de l'Etat. La deuxième réponse fait des ces recettes un revenu d'actif incorporel. La troisième en fait une recette sui generis qui n'est reliée ni à une production ni à un actif.

L'application maximaliste du modèle comptable

La première réponse permet d'appliquer facilement le modèle comptable de l'entreprise, elle conduit à rechercher un principe de rattachement des charges, qui mesurent le coût de l'activité de production de l'Etat, aux produits, constitués par les impôts et qui mesurent la valeur de cette production.

Cet exercice est réalisable sur le plan formel, mais on voit rapidement qu'il ne correspond pas à la réalité de ce qu'est un impôt. Ces derniers sont généralement définis comme des prestations pécuniaires requise des particuliers et des personnes morales par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie directe équivalente, en vue de la couverture des charges publiques.

Dès lors deux attitudes sont possibles. Soit on récuse cette approche ce qui est implicitement le choix de la LOLF, soit on la retient au prix d'une modification qui est un affaiblissement de sa portée. Cette démarche est celle qui est implicitement retenue par les partisans d'une budgétisation en exercice, c'est à dire d'une présentation budgétaire alignée sur la présentation comptable. Il existe de nombreuses variantes de cette approche, avec ou sans budget d'investissement avec ou sans transfert de trésorerie global etc.

Le point commun, outre la recherche d'une identité de présentation entre le budget et la comptabilité, est l'instauration d'une règle de gestion au niveau de l'entité. Pour un Etat cela revient à dire que l'ensemble des impôts doit financer l'ensemble des charges. Il s'agit bien d'un affaiblissement du principe de rattachement car on n'affirme plus alors que les impôts représentent la valeur attribuée à la production dont les charges mesurent le coût mais simplement qu'une contrainte externe est fixée, généralement nommée règle d'or.

Cette approche ne peut être que globale pour un Etat. Dès que l'on souhaite analyser plus finement les activités, ce qui est indispensable pour la gestion des services de base, il faut instaurer des règles d'affectation de ressources. Ces ressources ne peuvent plus être les impôts eux-mêmes car il n'y a aucune raison qu'un impôt particulier corresponde dans son montant aux coûts d'une activité particulière. La solution est alors de constituer des agences (fondées ou non) dont les ressources ne ont plus les impôts mais des crédits budgétaires.

La deuxième réponse est plus conforme à la nature des impôts. La capacité d'imposer des prélèvements découle de l'acceptation des contribuables qui reconnaissent ce droit à l'Etat. Ce droit est inscrit dans la constitution qui en encadre l'exercice. L'Etat dispose donc d'un actif incorporel dont il tire l'essentiel de ces recettes. Malheureusement cet actif répond à toutes les caractéristique nécessaires pour qu'il soit comptabilisé, sauf une : il n'est pas possible d'en donner une évaluation fiable.

¹ Le terme activité ne doit pas être entendu ici dans son sens habituel, pour simplifier nous traitons sous ce terme l'ensemble des charges : la production au sens propre, c'est à dire essentiellement la production de services non marchands et les transferts de redistribution. Ces derniers posent également d'autres problèmes que nous n'aborderons ici et il serait évidemment abusif d'assimiler leur montant à une activité au sens classique.

Il est donc exclu de comptabiliser un tel actif, cette position a été adoptée par l'ensemble des pays qui ont implanté la comptabilité d'exercice au niveau de l'Etat. Mais quelles conséquences doit-on tirer du fait que le principal actif de l'Etat ne peut figurer dans son bilan ? A tout le moins on peut considérer que la mesure de la situation financière fournie par un tel bilan doit être relativisée.

C'est la troisième réponse qui a été implicitement retenue par la LOLF. Les conséquences du rejet de la première réponse constitue un choix de gestion. Le législateur organique n'impose pas a priori une affectation du financement par l'impôt à certaines dépenses et du financement (éventuel) par la dette à d'autres dépenses. Ce choix a l'inconvénient de ne pas permettre une internalisation de la contrainte budgétaire globale au niveau des « agences ». Il présente l'avantage d'éviter des discussions difficiles sur le classement de certaines dépenses.

L'expérience montre en effet que si l'approche de type règle d'or fonctionne assez bien en l'absence de contraintes trop fortes sur le budget il n'en va pas nécessairement de même en périodes difficiles. Elle présuppose que la distinction comptable classique entre les charges et l'investissement s'applique facilement à une entité telle qu'un Etat. Une telle hypothèse peut avoir des conséquences non souhaitées en conduisant à privilégier des investissements à l'utilité incertaine au détriment de dépenses qui sont comptablement des charges mais qui peuvent s'avérer indispensables pour assurer l'avenir de certaines missions.

Les limites de la comptabilité d'exercice appliquée à l'Etat

L'impossibilité de comptabiliser le principal actif entraîne un certain nombre de conséquences. Tout d'abord il introduit de fait une rupture de logique entre le compte de résultat et le bilan. Ce dernier ne peut plus donner de la situation financière qu'une image relative. De manière symétrique la question de la limite de ce qui doit être comptabilisé au passif se trouve posée. Doit-on appliquer les règles de la comptabilité d'entreprise au passif et comptabiliser toutes les obligations dès lors que l'actif correspondant ne peut être inscrit ? Cette question se pose de manière cruciale pour les engagements de retraite.

La réponse apportée par les normes comptables à destination des entités publiques n'est pas encore complètement stabilisée, ni en France, ni au niveau international. Les normes françaises adoptent pour le moment une position relativement prudente sur ces questions. L'enjeu n'est pas de faire apparaître ou pas une situation nette négative mais bien plutôt de fournir une information interprétable c'est à dire essentiellement permettant de faire des comparaisons pertinentes avec d'autres entités.

Ainsi le système ne prévoit pas de règles de gestion de la contrainte budgétaire de type règle d'or. Il est fondé sur la responsabilisation des acteurs, ce qui implique à la fois une plus grande liberté de gestion et l'obligation de rendre des comptes à tous les niveaux sur le degré de réalisation des objectifs et l'utilisation des ressources octroyées.

Mesurer les coûts et contribuer à la mesure de la performance

Les difficultés qui viennent d'être évoquées ne remettent pas en cause l'intérêt de la mise en œuvre d'une comptabilité générale pour l'Etat, même si elles doivent inciter à en lire les résultats avec prudence. Il existe cependant une autre raison de développer cette comptabilité, elle doit devenir en effet un outil puissant d'aide à la gestion au niveau des services.

La relativité de la signification du résultat comptable provient de la difficulté de rattacher les charges et les produits, ce n'est nullement un obstacle à la comptabilisation des charges, dès lors que l'on peut définir un fait générateur correspondant à la notion de service fait. Certes l'incertitude qui entoure la limite entre passif et engagement hors bilan se répercute nécessairement sur les dotations aux provisions qui en découlent ou devraient en découler. A ces exceptions près, la comptabilisation des charges peut être exhaustive et ces charges peuvent donc être imputées aux gestionnaires pour mesurer des coûts.

La non comptabilisation de certaines charges liées à l'existence de passifs non identifiés en tant que tels aura alors pour conséquence une absence d'imputation dans les coûts. Ces éléments devraient néanmoins être mentionnés dans l'annexe. Les événements concernés, par exemple l'apparition de risques non enregistrés en passifs, devront donc être gérés à partir d'informations figurant dans cette annexe.

Dès lors que le pilotage de la gestion publique ne repose pas sur des soldes comptables pour les raisons indiquées ci avant, il faut piloter directement la dépense. C'est à dire s'intéresser à la justification de cette dépense, à son efficacité et à son efficience. Ces éléments renvoient à la performance des gestionnaires de la dépenses qui doit être appréciée en fonction de l'atteinte d'objectifs préalablement fixés.

Dans la logique développée par la LOLF la performance est appréciée par des indicateurs, essentiellement non monétaires, même si certains utilisent des données financières. Les dépenses sont regroupées en missions, programmes et actions qui constituent le nouveau cadre de la présentation, du vote et de l'exécution du budget.

Cette présentation dont l'objectif est de décrire les politiques publiques est peu normalisée afin de s'adapter au mieux aux caractéristiques de ces politiques. L'accent est ainsi plus mis sur les ressources consacrées à la mise en œuvre des politiques et la mesure de leur efficience que sur la production d'indicateurs de gestion agrégés.

La démarche privilégie des indicateurs de finalités spécifiques aux politiques identifiées. La pertinence du dispositif dépend alors largement de la qualité des la définition des politiques et de la stabilité de cette présentation dans le temps. Le rôle de la comptabilité est de fournir les informations financières nécessaires, à côté d'autres informations, pour construire les indicateurs.

Il est également de permettre la mesure des coûts de ces politiques dans un cadre comptable unique garantissant une bonne comparabilité des résultats. Ces coûts, attachés aux actions, sont ensuite répartis entre les gestionnaires pour la partie qui les concerne. Ce dispositif est à deux niveaux.

Dans un premier temps il s'agit d'imputer des coûts à des gestionnaires dans une approche de type coût direct. Ce qui est important alors est plus la pertinence de cette imputation et son acceptation par le gestionnaire que le fait que ces coûts soient plus ou moins complets. Cette phase est un moment privilégié du dialogue de gestion qui doit s'instaurer à tous les niveaux.

Ensuite on cherche à calculer des coûts complets, c'est à dire à répartir l'ensemble des charges de la comptabilité générale sur les actions de politique. Ce calcul recouvre en réalité deux étapes. Dans un premier temps il s'agit de répartir les coûts des actions ou des

programmes supports ou relatifs à des services polyvalents qui n'ont pu être affectés directement à des actions de politiques « finales ».

La nécessité d'imputer les coûts aux gestionnaires qui en sont les responsables oblige en effet à tenir compte du fait qu'il existe des fonctions de soutien ou que certains agents travaillent pour plusieurs actions ou programmes. La structure en programmes et actions comporte ainsi des items ne représentant pas des politiques publiques mais qui sont nécessaires pour deux raisons. D'une part on souhaite éviter une budgétisation « analytique »² difficile à mettre en œuvre et à contrôler en exécution et d'autre part il convient d'appliquer la logique de la performance aux gestionnaires de ces fonctions support.

Ensuite il faut vérifier que toutes les charges de la comptabilité générale correspondent à des coûts. Mais comme on l'a déjà remarqué ce caractère complet est relatif. Ainsi suivant que l'on considère que les engagements de retraites sont ou non des passifs on obtient évidemment une mesure différente des coûts de personnel. Pour l'année 2006 au moins la solution retenue est de ne pas enregistrer un passif représentatif de ces engagements.

Pour autant la comptabilité des coûts prendra en compte, d'une certaine façon, l'existence d'un régime d'employeur. Les dépenses de personnel inscrites au budget général sont « chargées » d'une cotisation employeur, calculée de manière à équilibrer le système de retraite dans une logique de répartition. Ces cotisations sont « versées » à un compte d'affectation spéciale qui en dépenses inscrit les pensions versées.

Ce circuit est assez semblable à celui décrit dans les comptes nationaux. Cependant au niveau de la comptabilité générale de l'Etat les seules charges retenues seront les pensions, les cotisations employeurs étant des mouvements entre deux unités incluses dans l'entité Etat. Ainsi la somme des coûts dégagés par l'analyse des coûts sera supérieure à la somme des charges de la comptabilité générale, cette dernière restant néanmoins le cadre de cohérence de cette analyse.

L'ensemble de ce dispositif doit se déployer dans le temps. L'année 2006 est la première année d'application complète. L'ordre chronologique a placé en première étape la construction du budget 2006 qui s'est déroulée au cours de l'année 2005. Les différents éléments décrits ci avant sont présentés dans les projets annuels de performance (PAP) qui sont établis par missions et contiennent les demandes de crédits et les justifications associées.

Il s'agit donc essentiellement de prévisions, qui plus est non appuyées sur des éléments fournis par le nouveau dispositif comptable qui lui aussi n'entre en vigueur qu'en 2006. Pour avoir des coûts constatés, par exemple, il faudra attendre l'exécution 2006 qui sera disponible au premier trimestre 2007 et qui présentera les résultats dans les rapports annuels de performance (RAP) qui sont le symétrique de PAP en exécution. Mais avant de disposer des données des RAP il faudra établir le budget 2007 ! Il faudra donc un certain temps pour que le système soit en mesure de fournir toutes les informations nécessaires à son fonctionnement normal et sans doute encore plus de temps pour que les acteurs apprennent à utiliser ces données.

² Ce qui oblige à adopter certaines conventions comme celle qui indique qu'un agent ne peut être affecté à plusieurs programmes en budgétisation initiale et en gestion. C'est le passage au coût complet qui permet ensuite de faire les répartitions analytiques nécessaires.

La conception de l'Etat dans la comptabilité nationale

Le modèle comptable de la comptabilité nationale est également inspiré par celui de l'entreprise. Cette démarche est donc analogue à celle que nous venons de décrire pour la LOLF. Cependant pour des raisons de cohérence générale avec les autres secteurs la comptabilité nationale ne traite pas de la même façon les spécificités comptables. Les difficultés liés à l'application du principe de rattachement des charges et des produits sont résolus ou contournés d'une autre façon. Plutôt que de renoncer à donner une signification forte à ce principe, elle en fait une application diversifiée ce qui est une autre façon d'en relativiser les conséquences.

La comptabilité nationale utilise largement le principe de rattachement en proposant une séquence des comptes très diversifiée qui oblige à vérifier les modalités d'application des principes de rattachement pour chaque compte afin de donner un sens à chaque solde. Cette contrainte conduit dans certains cas importants à estimer des flux à partir d'hypothèses simples. C'est notamment le cas de la production non marchande, évaluée par la somme des coûts engagé pour la réaliser et qui repose donc sur l'hypothèse d'un « résultat » nul.

Les impôts ne sont donc pas la mesure de la production et restent pour les administrations publiques (APU) des opérations de répartition. Cependant ces opérations figurent dans deux comptes différents, renvoyant ainsi à une différence entre distribution primaire et distribution secondaire. Ce classement ne marque pas seulement une différence entre certains types d'impôts en fonction de leur origine, il conduit à calculer deux soldes et provoque donc une affectation de certaines ressources à certains emplois.

Cependant les différents soldes n'ont pas le même caractère structurant que le résultat de la comptabilité générale en raison notamment de la distinction entre les opérations et les autres flux. Cela est lié aux comptes d'accumulation qui permettent d'articuler de manière plus souple les soldes des comptes courants avec la variation du patrimoine.

Il n'est pas question de se livrer ici à une comparaison détaillée entre les solutions adoptées par la nouvelle comptabilité générale de l'Etat et celles de la comptabilité nationale, encore moins à une critique des ces dernières. On se borne à relever quelques similitudes ou différences qui paraissent particulièrement significatives et qui devraient permette de mieux comprendre les objectifs et les limites de chaque approche.

Mesurer la richesse nette et définir un solde de référence

La comptabilité nationale présente un compte de l'Etat complet qui débouche sur la mesure de la valeur nette, équivalent de la situation financière produite par la comptabilité générale. Comme pour la comptabilité générale cette notion est avant tout une différence entre ce qui figure à l'actif et ce qui figure au passif, sa signification est donc directement liée aux périmètres des actifs et des passifs et au degré de cohérence entre ces deux notions.

Dans le cas de la comptabilité nationale la contrainte supplémentaire liée au fait que les actifs et les passifs doivent avoir (sauf pour les actifs non produits) une origine ou une contrepartie dans les comptes des autres secteurs n'a pas a priori de conséquences déterminantes en raison de cette souplesse permise par les comptes d'accumulation.

Les observations et les limites évoquées à propos de la mesure de la situation financière par la comptabilité générale paraissent donc transposables. Le recours à des règles d'évaluation différentes dans certains cas ne change pas cette observation, même si l'approche repose sur des bases un peu différentes.

Les comptes de patrimoine sont évalués aux prix du marché alors que la comptabilité générale ne retient cette méthode que pour les biens dont la durée de vie n'est pas déterminable a priori et qui présentent un enjeu financier significatif, c'est à dire en pratique le parc immobilier banalisé ou banalisable. Il en résulte que la richesse nette mesurée par la comptabilité nationale est plus homogène que la situation financière issue de la comptabilité générale. En pratique l'effet de ces différences sera minime. La question discriminante reste celle du périmètre.

De ce point de vue le problème qui semble le plus critique est celui de l'existence d'un passif lié au fonctionnement des systèmes de répartition. Les réflexions en cours sur l'évolution du SCN abordent cette question. Le point pour la convergence avec la comptabilité générale porte sur la compréhension des systèmes de répartition non mutualisés qui peuvent s'analyser soit comme des régimes d'employeurs soit comme des systèmes de répartition. Une solution cohérente et homogène de ce problème est une condition nécessaire de la pertinence de la mesure de la richesse nette.

La comptabilité nationale sert de référence pour la mesure des déficits des APU. C'est le besoin ou la capacité de financement qui a été retenu pour apprécier cette notion. Ce solde ne correspond pas à une notion de résultat comptable au sens de la comptabilité d'entreprise. La référence à la comptabilité nationale s'explique facilement par le fait qu'il s'agissait et qu'il s'agit toujours du seul système normalisé au niveau européen et fournissant donc des résultats théoriquement comparables.

On peut cependant se demander ce qui serait advenu si des normes internationales de comptabilité publique avaient existé, telles que par exemple celles qu'est en train de définir l'IPSASB. Dans ces normes c'est une notion de résultat comptable classique qui prévaut. Pour autant il n'est pas certain qu'un consensus se serait dégagé sur cette notion, même si ces normes avaient été acceptées (plus ou moins formellement) pour établir la comptabilité.

Le besoin de financement présente en effet l'avantage d'être une notion assez facilement interprétable d'un point de vue budgétaire. Ce serait, en simplifiant beaucoup, une sorte de solde budgétaire établi suivant une logique d'encaissements et de décaissements relatifs aux opérations exécutées au cours de l'exercice. Une telle notion ne recouvre pas exactement les charges et les produits de la comptabilité générale. D'une part on comptabilise l'investissement et non l'amortissement en dépenses et d'autre part, les charges correspondants à des décaissements seulement probables et éloignés dans le temps, c'est à dire certaines dotations aux provisions ne sont pas non plus comptabilisées.

Cette situation correspond plus à la pratique qu'à des normes précises. D'un point de vue comptable il ne s'inscrit ni dans une véritable comptabilité de caisse (mais un tel système n'est jamais pratiqué au sens strict) ni dans les principes d'une comptabilité d'exercice. Si le traitement de l'amortissement en comptabilité nationale constitue une spécificité bien encadrée et justifiée, il n'en va pas de même des provisions. Leur non prise en compte pour l'essentiel) dans les comptes nationaux est une pratique qui ne semble pas répondre aux principes généraux au moins pour une grande partie d'entre elles.

Mais ce système hybride correspond assez bien à l'approche budgétaire dans de nombreux pays. Seuls ceux qui ont adopté une budgétisation en exercice (ou qui prétendent l'avoir fait) peuvent produire un solde budgétaire cohérent avec le résultat comptable. Les autres, réputés appliquer une comptabilité de caisse, appliquent en fait un système assez proche de celui qui conduit au besoin de financement avec bien sûr les approximations et incertitudes qui résultent de l'absence de définition précise d'un tel système au plan comptable.

La question qui se pose alors est de savoir si la référence choisie pour identifier les déficits excessifs (du moins le numérateur de cette référence) est une notion budgétaire par défaut de pouvoir être une notion comptable et si donc l'adoption des normes comptables pourrait entraîner une évolution dans ce domaine. Cette question pose plus généralement celle des rapports entre budget et comptabilité.

Le recours à la comptabilité nationale présente l'avantage d'instaurer une certaine neutralité et de ne pas trancher un débat complexe entre tenants de la budgétisation en exercice et ceux qui préfèrent des approches combinant le contrôle des engagements et celui des paiements. Ce débat repose sous un autre angle le problème de la signification du résultat comptable (prévisionnel en l'occurrence).

La production non marchande, le partage volume prix et la performance

La mesure de l'activité est réalisée par l'évaluation de la production non marchande. La convention utilisée repose sur une conséquence de la définition d'une production non marchande : l'absence de bénéfice du producteur et donc la mesure par les coûts. La production vaut au moins la somme des ressources consommées, sinon ces dernières ne le serait pas et le producteur n'en retire aucun bénéfice monétaire direct.

La somme des coûts mesurent la valeur de la production, il reste ensuite si l'on veut faire des comparaisons dans le temps et dans l'espace à identifier des productions particulières, à en mesurer le volume ou la qualité. Il faut alors construire des nomenclatures d'activité, des indicateurs de prix et/ou de volume ou de qualité.

Cependant ce projet est mené dans un cadre normalisé par des nomenclatures d'activités et des conventions comptables qui sont (partiellement) communes à tous les secteurs dans la mesure où un même service peut être rendu par une activité marchande comme par une activité non marchande. La condition même qui permet l'élargissement des comparaisons est celle qui limite la spécificité de l'analyse.

Le développement des analyses des services non marchands pourraient ainsi constituer un cadre de référence très intéressant pour l'amélioration de la gestion publique en fournissant des méthodes de construction d'indicateurs de volume. Cela permettrait d'éclairer un choix difficile entre la tentation de construire des indicateurs d'activité et la demande forte, exprimée notamment par le Parlement, de recourir plus systématiquement à des indicateurs d'efficacité ou d'efficience.

L'approche de la performance requis par la LOLF restera nécessairement assez spécifique. Le principal enjeu est de pouvoir la décliner de manière suffisamment fine pour que chaque agent puisse comprendre comment son action s'intègre dans la poursuite des objectifs assignés aux politiques identifiées. Cela passe donc par la définition d'objectifs et donc d'indicateurs

intermédiaires, qui resteront internes aux services mais qui devront prendre en compte des mesures de l'activité. La disposition d'un cadre méthodologique validé de manière extérieure serait une aide précieuse dans cette démarche.

Deux approches potentiellement complémentaires ?

Les deux approches représentent donc des visions différentes de la gestion de l'Etat tout en recourant à la technique comptable. La LOLF vise plus la gestion au niveau des unités de base mais renonce partiellement à une vision globale synthétique c'est à dire à l'internalisation explicite de la contrainte budgétaire. La comptabilité nationale permet cette internalisation par la fixation de critères de déficit dette mais reste trop globale pour que ces contraintes puissent être déclinées en fonction des nombreuses spécificités de l'action de l'État pesant sur sa gestion.

Le débat internationale se structure aujourd'hui entre deux courants plus ou moins bien distingués. D'une part on trouve ceux qui pensent que ces approches différentes sont réconciliables, voire fongibles, dans un modèle unique qui serait celui de l'entreprise. Cela implique non seulement l'adoption de la comptabilité d'exercice mais également la budgétisation en exercice.

Dans cette perspective, et à la limite, la comptabilité nationale serait un simple modèle de consolidation de comptabilités existantes toutes tenues suivant des normes identiques (il reste quand même le problème des ménages !). Ce courant est actif et dispose incontestablement d'une doctrine cohérente.

D'autre part on trouve un courant beaucoup moins homogène, composés de partisans de l'intérêt du recours à la comptabilité d'exercice, mais qui en pointent les limites lorsqu'il est question d'entités telles que les Etats. Ils en concluent généralement que le passage à la budgétisation en exercice constitue un cas de franchissement de la limite de la pertinence de l'approche en exercice.

Mais il faut reconnaître qu'ils ne proposent que des solutions hybrides pour la budgétisation et ne disposent pas d'une doctrine très structurée sur ce point. On peut regretter en particulier que la notion de budget en engagements ne soit pas plus mise en avant pour répondre aux critiques émanant des partisans inconditionnels de l'exercice (en France c'est une des innovations majeures de la LOLF).

L'issue de ces débats aura une influence, non sur le modèle comptable de la comptabilité nationale en générale (cette dernière ne traite pas que des APU !) mais au moins sur son utilisation dans les débats sur l'appréciation des finances publiques. Les limites du rapprochement avec les normes de comptabilité générale deviennent ainsi un enjeu aussi pour les comptes nationaux et les démarches resteront donc longtemps complémentaires.