

# L'influence de la comptabilité des entreprises sur la comptabilité du secteur public : une approche différente de la convergence et de la normalisation en France et au niveau international

**Rouba Chantiri-Chaudemanche**

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE 2022/3 N° 183**, PAGES 771 À 788  
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.183.0130

Date de mise en ligne : 23/01/2023

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2022-3-page-771?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...  
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



**Distribution électronique Cairn.info pour Institut national du service public.**

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur [cairn.info/copyright](https://cairn.info/copyright).

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

# L'INFLUENCE DE LA COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES SUR LA COMPTABILITÉ DU SECTEUR PUBLIC : UNE APPROCHE DIFFÉRENTE DE LA CONVERGENCE ET DE LA NORMALISATION EN FRANCE ET AU NIVEAU INTERNATIONAL

Rouba CHANTIRI

*Maître de conférences à l'université Paris-Dauphine – PSL  
(Dauphine Recherches en management DRM UMR 7088)*

## Résumé

Depuis plusieurs dizaines d'années, un rapprochement des règles de la comptabilité du secteur public et de la comptabilité du secteur marchand peut être observé à des degrés divers. Cette convergence s'opérationnalise à travers l'introduction de la comptabilité en droits constatés et la prise en compte des normes comptables applicables aux entreprises. La référence à ces normes suscite de nombreuses réserves et se traduit par des situations diverses allant de l'alignement à leur utilisation comme point de départ de la réflexion. La comparaison des corpus des normalisateurs français et international de secteur public illustre deux approches différentes en matière de convergence.

## Mots-clés

CNOCP, comptabilité en droits constatés, IFRS, IPSAS, normes comptables

## Abstract

— *The influence of corporate accounting on public sector accounting: a different approach to convergence and standard-setting in france and at the international level – For several decades now, the standards of public sector accounting have been converging with those of the commercial sector to varying degrees. This convergence materializes through the introduction of accrual accounting and the choice of private-sector accounting standards. The reference to private sector standards gives rise to many reservations and results in various situations ranging from alignment to the use of private sector standards as a starting point for reflection. A comparison of the corpus of French and international public sector standard-setters illustrates two different approaches to convergence.*

## Keywords

Accounting standards, accrual accounting, CNOCP, IFRS, IPSAS

Depuis plusieurs dizaines d'années, un rapprochement des règles de la comptabilité du secteur public et de la comptabilité du secteur marchand peut être observé à des degrés divers. Jugé souhaitable par de nombreuses parties prenantes au motif du caractère « universel » des principes de la comptabilité et du niveau de développement de la comptabilité des entreprises susceptible de constituer le modèle à suivre, il est combattu par d'autres en raison d'une transposition qui ne prendrait pas suffisamment en compte les spécificités du secteur public. L'objet de cette contribution est d'apprécier la convergence entre les normes comptables du secteur public et celles du secteur marchand. Quelle est la réalité de la convergence ? Sur quels aspects porte-t-elle ? Et quelles sont les différentes situations et approches observées ?

Nous tenterons de répondre à ces questions dans une première partie en essayant d'identifier les problèmes qui se posent, les moteurs et les freins à une évolution vers la convergence. Dans un second temps, nous comparerons les approches française et internationale en la matière.

## **LA CONVERGENCE DES COMPTABILITÉS ENTRE SECTEUR MARCHAND ET SECTEUR PUBLIC : MODALITÉS, ENJEUX ET PRATIQUES**

L'attractivité du modèle comptable du secteur marchand s'exerce depuis de nombreuses années sur les responsables en charge de développer les règles qui doivent régir la comptabilité et l'information financière du secteur public. Les principes et leurs usages pour l'élaboration des comptes des entreprises ont été repris et adaptés dans de nombreux pays pour le secteur public ou certains de ses échelons ou par des organisations publiques. Néanmoins, une diversité des pratiques d'importation de ces méthodes peut être observée. Il semble important de faire un état des lieux de ces pratiques avant de s'interroger sur les enjeux de la convergence.

### **Convergence : de quoi parle-t-on ?**

Dans ce mouvement vers la convergence, c'est-à-dire de référence, pour la comptabilité des entités du secteur public, aux méthodes comptables en usage dans le secteur marchand, il convient de distinguer deux aspects, même si un certain nombre de réformes de la comptabilité du secteur public tendent à les associer. Le premier aspect réside en l'introduction d'une comptabilité en droits constatés dans le secteur public. Le deuxième consiste à aller plus loin, considérant que les règles et les normes doivent être similaires, les normes du secteur marchand servant de base à celle du secteur public, moyennant des adaptations.

*Comptabilité de caisse/comptabilité en droits constatés*

Si la comptabilité de la quasi-totalité des entreprises s'appuie sur la comptabilité d'engagement ou comptabilité en droits constatés<sup>1</sup> (*accrual accounting*), la comptabilité du secteur public a longtemps privilégié la comptabilité de caisse (*cash-basis accounting*) mais de nombreuses réformes introduites à partir des années 1980 conduisent à introduire la comptabilité en droits constatés dans les pratiques des administrations publiques.

La comptabilité de caisse consiste à enregistrer les entrées et les sorties d'argent et à raisonner exclusivement en termes de recettes et de dépenses. Elle a rapidement montré ses limites dans les entreprises dans la mesure où elle ne permet pas « *de refléter toute l'étendue du capital et de mesurer de façon continue la performance* » (Richard *et al.*, 2018, 59), cédant la place à la comptabilité en droits constatés. Celle-ci enregistre toutes les ressources (origine des fonds alimentant le patrimoine) et tous les emplois de ces fonds, quelle que soit la forme, liquide ou non. Les opérations sont comptabilisées quand elles se produisent et qu'elles sont engagées, indépendamment du flux de trésorerie. Cette comptabilité se traduit par la nécessité de faire un état de la situation financière de l'entreprise (ses droits et ses obligations) sous la forme du bilan et de mesurer régulièrement son résultat en recensant les produits et les charges à travers le compte de résultat. La comptabilité en droits constatés est également qualifiée de comptabilité patrimoniale, de comptabilité en charges et produits ou encore de comptabilité d'exercice.

Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés constitue davantage qu'un changement technique. Il relève, en quelque sorte, d'une autre manière de structurer les systèmes d'information. On passe d'un instrument de contrôle de la régularité (contrôle *a priori*) à un instrument d'efficacité (contrôle *a posteriori*), offrant une latitude de gestion aux responsables administratifs, à travers une vision moins restrictive du patrimoine, de l'équilibre financier et de l'efficacité (Richard, 1996 ; Marty *et al.*, 2006).

Ce mouvement de la comptabilité de caisse vers la comptabilité en droits constatés a été expliqué par une évolution générale d'importation des méthodes de gestion en usage dans le secteur marchand vers le secteur public, sous l'appellation *New Public Management* (Guthrie, 1998). Mais il serait faux de considérer que la comptabilité en droits constatés est réservée aux entreprises et au système capitaliste. Pour Richard (1996), la comptabilité en droits constatés est née avec le développement d'un certain capitalisme mais a su s'adapter, avec le temps, à des variantes très diverses du capitalisme et même à des systèmes non capitalistes (en Union soviétique par exemple). « *Ses caractéristiques sont nécessaires pour le contrôle de la formation de valeur dans n'importe quel système économique pourvu que les opérations économiques atteignent un degré de complexité tel que la partie simple s'avère inadaptée* » (Richard, 1996, 10). « *Si la comptabilité en partie double résiste aux assauts du temps, c'est bien parce qu'elle correspond à une nécessité objective tout en étant susceptible d'un "raffinement" infini* » (Richard, 1996, 5).

Toutefois, il n'y a pas une seule mais plusieurs comptabilités en droits constatés, en fonction des « *autres éléments caractéristiques d'un système comptable (concepts de résultat, principes d'évaluation, mode de représentation des opérations)* » (Richard, 1996, 10). Cela se traduit par l'existence d'une diversité de modèles comptables et de

1. Si l'expression « comptabilité d'engagement » est utilisée pour les entreprises, le secteur public privilégie celle de « comptabilité en droits constatés » pour éviter la confusion avec la notion d'autorisation d'engagement mobilisée en comptabilité budgétaire.

référentiels normatifs. Le deuxième aspect de la convergence réside ainsi dans le choix du référentiel normatif.

*Quelle comptabilité en droits constatés ? De la diversité des référentiels  
et des modèles de comptabilité des entreprises*

S'il existe en théorie de nombreux modèles comptables en fonction des conceptions sous-jacentes de l'entreprise, de ses relations avec les parties prenantes et des objectifs assignés à l'information comptable, deux principaux modèles sont aujourd'hui identifiés dans les pays à économie de marché, le modèle anglo-saxon et le modèle européen continental. Ces deux modèles reflètent deux systèmes de gouvernance, actionnariale ou partenariale, adossées à deux variantes du capitalisme financier (Colasse, 2012, 2016).

Parce qu'il s'adresse en premier lieu aux investisseurs et aux marchés financiers, le modèle comptable anglo-saxon privilégie une vision économique. Des principes tels que l'image fidèle ou la prééminence de la réalité économique sur la forme juridique (*substance over form*) sont mis en avant. L'information comptable doit refléter autant que possible la réalité économique, sans connexion à la fiscalité (Walton, 2008 ; Raffournier, 2018).

Dans les pays continentaux, l'État, les banques ou les familles ayant traditionnellement constitué les principaux pourvoyeurs de fonds, ils sont considérés comme des destinataires importants de l'information comptable. L'accent est mis sur la reddition des comptes et la protection des tiers : la comptabilité est soucieuse de refléter les relations juridiques entre l'entreprise et son environnement, prudente pour protéger les créanciers et fortement connectée à la fiscalité (Raffournier, 2018).

Même s'il existe des variantes, les pratiques comptables de pays tels que les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Australie, la Nouvelle-Zélande ou le Canada relèvent du modèle anglo-saxon. On associe aussi clairement au modèle anglo-saxon les normes comptables internationales pour le secteur marchand, les normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*) élaborées par l'International Accounting Standards Board (IASB).

La France se situe bien sûr dans le modèle continental, du moins pour ce qui concerne les normes applicables aux comptes sociaux (Plan comptable général ou PCG). Ce positionnement des normes et des pratiques comptables des entreprises françaises mérite deux nuances. En premier lieu, plusieurs dispositions du PCG ont évolué dans le sens d'un rapprochement avec les normes internationales mais il subsiste des différences significatives en matière d'évaluation ou de primauté de la conception juridique sur la réalité économique. Il convient d'indiquer, en second lieu, que les comptes consolidés des groupes français, du moins ceux des groupes cotés, sont élaborés selon les normes internationales (IFRS) suite au règlement européen de 2001.

### Une convergence qui suscite la controverse

Le mouvement de convergence des pratiques comptables du secteur public vers celles des entreprises n'a pas été sans susciter de débats.

Le passage à la comptabilité en droits constatés a été promu en ce qu'il est destiné à améliorer l'information fournie aux acteurs publics en leur permettant de prendre en compte la rationalité économique des choix publics. Il se justifie par une contrainte commune, celle d'optimiser l'allocation des ressources rares. Toutefois, il a suscité des critiques en raison, d'une part, de la nature différente de la décision, une décision politique qui ne doit

pas simplement être guidée par la rationalité économique et, d'autre part, par la difficulté voire l'impossibilité de valoriser certains biens publics tels que le patrimoine historique ou culturel qui échappent aux mécanismes du marché (Marty *et al.*, 2006 ; Praquin *et al.*, 2014).

Est débattue, non pas l'utilisation de la comptabilité en droits constatés en elle-même, mais l'utilisation de la comptabilité en droits constatés telle qu'appliquée aux entreprises (« *business-style accrual accounting* »). La référence aux normes du secteur marchand laisse craindre un agenda néolibéral caché derrière les réformes du secteur public (Ellwood, Newberry, 2007 ; Robb, Newberry, 2007). En partant des normes conçues par et pour le secteur marchand et ce, même si des adaptations sont prévues, on importerait la logique et la rationalité du secteur marchand. Cela contribuerait, en donnant de la visibilité à certains aspects, à agir sur les comportements dans un sens donné. Par exemple, faire ressortir l'endettement ne conduirait-il pas à vouloir le diminuer à tout prix ? Praquin *et al.* (2014, 24 et 29) évoquent l'utilisation acritique du modèle comptable et une banalisation conceptuelle, rappelant que la gestion n'est « *pas seulement une boîte à outils, mais aussi une façon de penser le monde* ».

Ces interrogations soulignent que la comptabilité est loin d'être un instrument neutre et impersonnel (Colasse, 2012) et les débats autour de l'importation de méthodes comptables du secteur marchand au secteur public traversent tout autant le monde des entreprises. La diffusion du modèle anglo-saxon, par le biais des normes IFRS, suscite le débat et interroge quant à sa pertinence dans tous les contextes (culturels et économiques) et pour certaines catégories d'entreprises (PME). Les normes IFRS sont considérées comme étant au service d'un capitalisme financiarisé et d'une gouvernance actionnariale au détriment d'une gouvernance partenariale. S'il peut paraître raisonnable de les appliquer aux sociétés cotées, leur diffusion dans le cadre d'économies aux niveaux de développement différents et auprès d'entreprises aux caractéristiques hétérogènes est contestée (Hoarau, Teller, 2007 ; Bessire, 2010 ; Burlaud, Colasse, 2011).

### Une pratique disparate de la convergence

De nombreux travaux se sont intéressés à la diffusion de la comptabilité en droits constatés dans les pratiques du secteur public. Il s'agit d'une tendance de fond même s'il subsiste des exceptions.

Si la comptabilité en droits constatés est aujourd'hui largement mobilisée, la disparité d'approches d'un pays à l'autre réside essentiellement dans le référentiel normatif utilisé et son degré de proximité avec les normes des entreprises. Lande et Rasolonjatovo (2022) décrivent la diversité des situations au sein des pays de l'OCDE en matière de choix de normalisation et de volonté des États de conserver ou de se dessaisir de leurs prérogatives en matière de normalisation comptable des comptes publics.

Certains États ont défendu une indépendance des référentiels, insistant sur la nécessaire prise en compte des spécificités du secteur public. C'est le cas, par exemple, aux États-Unis, où les normes applicables aux entreprises ont été jugées inappropriées. Le Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), en charge des normes pour l'État fédéral et le Governmental Accounting Standards Board (GASB), son équivalent pour les autorités locales, élaborent les normes spécifiques pour les entités publiques dans leur champ de compétences.

Dans une perspective opposée, l'Australie et la Nouvelle-Zélande ont été à la fin des années 1980 précurseurs dans la promotion d'une approche indépendante du secteur (*sector-neutral*), avec un même normalisateur en charge de développer les normes comptables

pour les secteurs marchand et non marchand. Cette politique a été remise en cause dans les années 2000, l'Australie privilégiant finalement une démarche qui prend pour point de départ les normes du secteur marchand pour les adapter aux spécificités du secteur public (Robb, Newberry, 2007).

La pratique des différents pays et son évolution montre qu'il existe un continuum entre une situation d'indépendance assumée entre les comptabilités des secteurs marchand et non marchand et une situation d'alignement des pratiques et des normes.

La diversité des situations réside aussi dans le choix des normes comptables des entreprises à utiliser comme point d'appui : référentiel national ou référentiel international (normes IFRS). Mais un troisième choix est possible, le référentiel international pour le secteur public (normes IPSAS). Les normes IPSAS sont des normes comptables internationales pour le secteur public élaborées à partir des normes IFRS, moyennant adaptation aux spécificités du secteur public. Un certain nombre d'organisations et de pays ont fait le choix d'appliquer ou de s'inspirer des normes IPSAS (Christiaens *et al.*, 2015 ; Brusca, Martinez, 2016 ; Jones, Carruana, 2016 ; Jorge *et al.*, 2019). La Commission européenne, par exemple, a décidé de développer des normes européennes de secteur public, appelées EPSAS, en prenant comme point de départ les normes IPSAS (Mann *et al.*, 2019).

Ainsi deux critères sont susceptibles de caractériser l'approche en termes de convergence :

– le choix du référentiel normatif : référentiel national pour les entreprises, référentiel international pour les entreprises (IFRS) ou référentiel international pour le secteur public (IPSAS)

– le degré de convergence et le niveau d'adaptation aux spécificités du secteur public : les approches peuvent varier entre recherche d'alignement et simple point de départ de la réflexion.

La deuxième partie permet de comparer l'approche en matière de normalisation comptable du secteur public en France et à l'échelon international.

## **QUELLES APPROCHES DE LA CONVERGENCE EN FRANCE ET AU NIVEAU INTERNATIONAL ?**

Après une présentation des institutions en charge de la normalisation comptable du secteur public, une analyse comparée de certains points du corpus permet d'illustrer deux approches différentes.

### **Le cadre de l'élaboration des normes comptables du secteur public en France et au niveau international**

#### *L'élaboration des normes comptables du secteur public en France*

Les textes français prévoient une comptabilité générale en droits constatés avec une convergence des systèmes des entités publiques vers ceux du secteur marchand. Le règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962 indiquait que tous les organismes qui lui étaient soumis devaient tenir une comptabilité générale dont la nomenclature s'inspirait voire, pour certains organismes, se conformait au Plan comptable

général. La LOLF<sup>2</sup> réaffirme le principe de convergence : « *Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison de spécificités de son action* » (article 30).

Si les règles comptables des administrations publiques relevaient auparavant du normalisateur en charge des normes comptables pour le secteur marchand, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)<sup>3</sup>, créé en 2008, est en charge des normes comptables des entités publiques exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques. Le CNOCP est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du Budget et des Comptes publics. Il est dirigé par un président nommé par le ministre chargé du Budget et des Comptes publics. L'organe principal est le collège composé du président et de dix-huit membres, dont dix membres de droit et huit personnalités qualifiées. Il est assisté par un comité consultatif d'orientation et par des commissions permanentes. Le CNOCP propose, sous forme d'avis, des projets de normes pour les entités publiques rentrant dans son champ de compétences, avis susceptibles d'être homologués par arrêté. Il donne également un avis préalable sur les textes législatifs et réglementaires comportant des dispositions comptables applicables aux entités publiques. Il suit et participe aux travaux sur la normalisation comptable du secteur public au niveau européen et international (Calmel, 2013 ; Calmel, 2016 ; Collignon, Milot, 2017).

Ainsi, l'élaboration des normes pour le secteur public est confiée à un normalisateur, le CNOCP, par le législateur qui fixe le cadre de cette mission, utiliser les normes des entreprises sous réserve des spécificités de l'action publique (LOLF, art. 30). Jusqu'en 2012, les instructions budgétaires et comptables pour chaque forme juridique d'entité s'inspiraient du PCG. Le décret du 7 novembre 2012 (dit GBCP) supprime la référence au PCG et renvoie à la compétence du CNOCP, sans préciser la nature du référentiel à utiliser. C'est ainsi que le CNOCP a mené ses travaux en s'appuyant sur trois référentiels, les règles comptables nationales applicables aux entreprises (PCG), les normes comptables internationales applicables aux entreprises (normes IFRS) et les normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS).

### *L'élaboration des normes comptables du secteur public au niveau international*

Le besoin d'élaborer des normes comptables pour le secteur public a également été ressenti au niveau international. L'IFAC, International Federation of Accountants, organisation qui représente la profession comptable au niveau mondial, a créé en 1986 le Public Sector Committee (PSC), avec pour mission d'harmoniser les normes du secteur public existantes et de promouvoir des normes là où il n'y en a pas. En 1996, le PSC s'engage dans le développement de normes appelées *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). L'approche retenue est d'adapter les normes comptables internationales IFRS, développées pour les entreprises par l'IASC devenu IASB (Rocher, 2017). En 2004, l'IPSAS Board (IPSASB) remplace le PSC et confirme cette stratégie. L'IPSASB est composé de dix-huit membres nommés par l'IFAC, après consultation du Public Interest Committee<sup>4</sup> selon une logique de compétences avec au moins trois membres publics c'est-à-dire

2. Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001

3. Il a pris la suite du Comité des normes de comptabilité publique compétente pour l'État

4. Mis en place en 2015 afin de s'assurer que les activités de l'IPSASB sont menées en fonction de l'intérêt général. Ses membres proviennent d'institutions telles que le Fonds monétaire international, la Banque mondiale, de l'Organisation de coopération et de développement économiques.

sélectionnés parmi les candidatures proposées à l'IFAC par d'autres instances. Dans une étude de 2011, Rocher souligne la surreprésentation du monde anglo-saxon, d'une part, et des cabinets d'audit, d'autre part, au détriment de la présence de professionnels du secteur public.

Bien que non obligatoires en tant que telles du fait du statut privé de l'IPSASB, les normes IPSAS constituent une référence indéniable. De nombreuses organisations y font référence et plusieurs pays les considèrent, soit pour les appliquer soit pour les utiliser comme point de départ dans l'élaboration de leurs propres normes.

La démarche du PSC et, après lui, de l'IPSAS Board est claire : s'appuyer, en l'adaptant aux spécificités du secteur public, sur le référentiel IFRS. La qualité supposée des normes IFRS et leur reconnaissance à travers le monde peuvent expliquer ce choix qui permet, en prenant pour base un corpus existant, de développer, rapidement et facilement, un ensemble de normes. L'orientation clairement anglo-saxonne jugée très éloignée de la culture nationale par certains pays et la faiblesse de la réflexion, au moins dans un premier temps, quant à leur adaptation aux spécificités du secteur public expliquent les critiques dont elles ont fait l'objet et les réticences de certains pays à les appliquer (Rocher, 2017 ; Oulasvirta, 2014 ; Brusca *et al.*, 2016 ; Baskerville, Grossi, 2019).

### **Un corpus affichant la volonté de convergence et un certain souci d'adaptation**

Les travaux du CNOCP et de l'IPSASB se sont concrétisés par l'élaboration de normes et d'un cadre conceptuel, avec le double souci d'une convergence avec les normes des entreprises et d'une adaptation aux spécificités de l'action publique.

#### *Le cadre conceptuel*

Le cadre conceptuel est un document qui précise les fondements théoriques et les grandes orientations dans lesquelles doivent s'inscrire les normes. L'idée d'un cadre conceptuel a notamment été développée par le normalisateur comptable américain en charge des entreprises, dans une démarche déductive, pour guider le travail de normalisation et garantir la cohérence entre les normes. Parce qu'il tente de répondre aux questions fondamentales de la comptabilité, le cadre conceptuel reflète les grandes orientations, voire l'idéologie sous-jacente, du référentiel (Colasse, 2009).

Le cadre conceptuel américain, élaboré entre 1978 et 1985, a inspiré de nombreux normalisateurs nationaux, essentiellement anglo-saxons, mais aussi le normalisateur international (IASB) qui en a élaboré un, avec un positionnement proche, en termes de contenu, du cadre américain.

La démarche consistant à élaborer un cadre conceptuel reflète la volonté de s'inspirer des pratiques de normalisation anglo-saxonne. Si elle paraît naturelle pour l'IPSASB qui s'inscrit dans le sillage de l'IASB, elle mérite d'être soulignée dans le cadre du CNOCP qui choisit de reprendre une pratique de la normalisation internationale, dans la mesure où il n'existe pas de cadre conceptuel comptable explicite pour les entreprises en France.

En termes de structure et de questions posées, la proximité avec le cadre conceptuel de l'IASB est évidente. Le cadre conceptuel adopté par le CNOCP (2016) comme celui de l'IPSASB (2014) traitent des principales questions abordées dans un cadre conceptuel pour la comptabilité des entreprises : les contours de l'entité devant établir les comptes, la question des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable, ses caractéristiques

qualitatives, les éléments des états financiers (actifs, passifs, charges, produits, fonds propres...), les principes de comptabilisation et d'évaluation.

Néanmoins, similarité dans la démarche et dans la structuration ne signifient aucunement un alignement du contenu. Les deux cadres conceptuels prennent le soin de développer une réflexion sur les spécificités de l'action publique, faisant ressortir des aspects tels que l'importance en volume et en valeur des transactions sans contrepartie directe, l'importance du budget, la nature des opérations et la longévité du secteur public, la nature et les objectifs différents des actifs et des passifs des entités du secteur public, le rôle de régulateur des entités publiques ou encore le lien avec les rapports statistiques.

Par ailleurs, sur la question fondamentale et structurante des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable, l'adaptation au secteur public conduit à retenir des réponses différentes. Le cadre conceptuel de l'IASB indique que l'information financière doit permettre aux utilisateurs principaux que sont les pourvoyeurs de ressources de prendre des décisions. Pour l'IPSASB, les principaux utilisateurs sont les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers et leurs représentants, avec comme objectifs assignés aux états financiers de rendre des comptes et d'aider à la prise de décision, reprenant les formules de l'IASB en les enrichissant (Chantiri, à paraître). Le cadre conceptuel du CNOCP indique que les utilisateurs principaux sont les citoyens et leurs représentants et l'objectif des états financiers est de permettre aux responsables de rendre compte de la situation financière de l'entité, dans un effort de réappropriation semble-t-il plus prononcé que côté international.

### *Les normes*

L'analyse de la convergence peut être menée à deux niveaux : (a) l'organisation du corpus et (b) l'orientation et le contenu des normes

#### *a) L'architecture du corpus*

La structuration du corpus et le périmètre des normes sont assez révélateurs du niveau de convergence.

Du côté de l'IPSAS Board, l'empreinte des normes IFRS est évidente. Le découpage et la délimitation des sujets reprend celle des normes IFRS. Une analyse comparative de la liste des normes montre que quasiment tous les sujets sont traités avec le même périmètre. Quelques normes IFRS n'ont pas de pendant dans le référentiel IPSAS, en raison d'opérations ou de secteurs spécifiques aux entreprises voire aux entreprises cotées, ainsi que la norme sur la juste valeur. Quatre normes IPSAS sont spécifiques au secteur public et ne sont pas fondées sur les IFRS. Pour les autres normes, il s'agit d'une reprise de la norme IFRS avec adaptation au secteur public. La parenté est flagrante à la lecture du texte où la norme IPSAS reprend l'architecture et le plan de son équivalente IFRS, avec un niveau de détail similaire<sup>5</sup>. Un encadré à la fin du texte précise les divergences avec la norme IFRS équivalente.

La structuration du corpus du CNOCP emprunte à la fois à la tradition comptable française et aux normes internationales. Les normes sont regroupées en un *Recueil de*

5. Voir par exemple la norme IPSAS 41 relative aux instruments financiers (418 pages) et la norme IPSAS 43 sur les contrats de location (132 pages).

*normes comptables (RNC)*. Pour prendre en compte la diversité des entités comptables publiques, le CNOCP a publié quatre RNC en fonction de la nature de l'entité publique (État, établissements publics, entités publiques locales, sécurité sociale-organismes de sécurité sociale et assimilés). Le regroupement en un seul document de l'ensemble des dispositions comptables peut rappeler le Plan comptable *général qui s'applique aux entreprises* en France. Il convient toutefois de souligner que les deux documents sont organisés différemment : *le PCG s'apparente à un code*, structuré en livres, divisés en titres, chapitres, sections et sous-sections alors que les RNC émis par le CNOCP sont découpés en normes sur des thématiques précises comme les normes internationales. Y figurent même des sujets davantage abordés en tant que tels par les normes IFRS comme l'information sectorielle. Par ailleurs, certains sujets spécifiques à la normalisation française tels que la tenue des comptes et le plan de comptes sont absents. Pour chacune des normes, le positionnement par rapport aux autres référentiels existants est présenté.

L'analyse comparative de la structuration du corpus (organisation, thématiques abordées et découpage en normes) fait clairement ressortir l'empreinte des normes IFRS sur les normes IPSAS mais aussi, dans une moindre mesure, sur les normes françaises de secteur public.

#### *b) L'orientation des normes*

L'appréciation de la convergence en termes d'orientation est développée à partir d'une comparaison des positions sur quelques points. Nous avons retenu des sujets généraux et suscitant le débat, y compris en matière de comptabilité des entreprises : la présentation des états financiers ainsi que l'évaluation d'actifs tels que les immobilisations corporelles et les actifs financiers.

Le tableau présenté ci-après fait ressortir les différences entre les référentiels publics français et international et les référentiels applicables aux entreprises qui peuvent les inspirer (normes IFRS et PCG). La comparaison se fait sur la base des principes généraux et des grandes lignes et non au niveau des dispositions détaillées. Pour le référentiel français du secteur public décliné en quatre recueils de normes comptables en fonction de la catégorie d'entités publiques, notre réflexion s'est appuyée, par souci de simplicité, sur deux d'entre eux, les RNC consacrés aux comptes de l'État et aux comptes des établissements publics.

Tableau 1 – Comparaison des référentiels du CNOCP et de l'IPSASB avec les normes comptables applicables aux entreprises

Sujet comptable	Normes comptables applicables aux entreprises (PCG/IFRS)	Recueil des normes comptables État/ Etablissements publics en France (CNOCP)	Normes internationales IPSAS
Présentation des états financiers		<i>Norme no 1</i>	IPSAS 1
La liste des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– PCG : Bilan, compte de résultat et annexe</li> <li>– IFRS (IAS 1) : Bilan, état de la performance globale, tableau de variation des capitaux propres, tableau de flux de trésorerie, notes annexes</li> </ul>	<p>Mêmes états financiers que ceux prévus dans le PCG (bilan, compte de résultat et annexe) ;</p> <p>Pour les établissements publics, un tableau de flux de trésorerie doit être présenté en annexe.</p>	<p>Une liste d'états financiers à fournir comparable à celle prévue dans IAS 1 (avec en plus si l'entité rend public son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels). Différences et adaptations :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– état de la performance financière (et non performance globale) en raison d'une conception différente de la performance ;</li> <li>– état de variation de l'actif net/situation nette (en guise de tableau de variation des capitaux propres)</li> </ul>
Format prescriptif/souple	<ul style="list-style-type: none"> <li>– PCG : un modèle prescriptif : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Formats précis et détaillés</li> <li>• Rubriques et sous-rubriques prévues</li> <li>• Intitulés de postes normalisés</li> </ul> </li> <li>– IFRS (IAS 1) : une souplesse de présentation avec la définition de quelques grandes lignes <ul style="list-style-type: none"> <li>• En matière de classement : les grandes rubriques</li> <li>• Les principaux postes à faire apparaître</li> <li>• Une liberté en matière de subdivisions et de regroupements</li> <li>• Intitulés de postes libres</li> </ul> </li> </ul>	<p>Format plutôt prescriptif avec une structure, des rubriques et une terminologie standardisée. Il est toutefois indiqué que les modèles peuvent être adaptés aux spécificités de l'activité (établissements publics).</p>	<p>Un format souple et quelques grandes lignes comme pour IAS 1</p>

Sujet comptable	Normes comptables applicables aux entreprises (PCG/IFRS)	Recueil des normes comptables État/ Établissements publics en France (CNOCP)	Normes internationales IPSAS
Format du bilan		Un bilan inspiré du PCG Des adaptations et des spécificités – Concept de « situation nette » (État) ou de « fonds propres » (établissements publics) au lieu de « capitaux propres » – Une rubrique « Trésorerie » isolée à l'actif et au passif	Un bilan inspiré de la norme IAS 1. L'expression « actif net/situation nette » est privilégiée à celle de « capitaux propres ».
Présentation du compte de résultat		– Des éléments de proximité avec le compte de résultat du PCG, en particulier le classement des charges par nature (mais avec des rubriques spécifiques) – Interdiction de résultat exceptionnel ou extraordinaire comme en IFRS – Un format particulier pour le compte de résultat de l'État : 3 tableaux (charges nettes, produits régaliens, solde des opérations) : un format inspiré de modèles étrangers	Un compte de résultat inspiré de la norme IAS 1 avec différentes présentations possibles : classement des charges par nature ou par fonction (comme en IFRS) ; pas d'indicateurs normalisés. Une différence : le résultat extraordinaire n'est pas explicitement interdit
La notion de performance	PCG : Résultat = produits – charges IFRS (IAS 1) : deux concepts de résultat à présenter : – Résultat net = produits – charges – Résultat global (performance globale) = Résultat net + plus ou moins-values directement enregistrées en capitaux propres	Il s'agit de la différence entre produits et charges. Elle est appelée « résultat » pour les établissements publics et « solde des opérations de l'exercice » pour l'État.	Performance financière et non performance globale. IPSAS 1 retient une conception traditionnelle du résultat (résultat net = produits – charges). Des plus ou moins-values sont enregistrées directement en fonds propres en vertu d'autres normes IPSAS. Elles apparaîtront dans l'état de variation de l'actif net mais ne font pas partie de la performance.

Sujet comptable	Normes comptables applicables aux entreprises (PCG/IFRS)	Recueil des normes comptables État/ Etablissements publics en France (CNOCP)	Normes internationales IPSAS
Les immobilisations corporelles et leur évaluation		Norme n° 6	IPSAS 17/IPSAS 16/IPSAS 43
Evaluation initiale	Des normes globalement convergentes : évaluation initiale au coût	Dans les grandes lignes, on observe une similitude avec la comptabilité des entreprises (PCG et IFRS). Quelques exceptions à la marge. Par exemple : – Comptes de l'État : pas de possibilité d'incorporer au coût les frais financiers sur emprunt ; – Décomposition des immobilisations en composants : non autorisée dans les comptes de l'État ; optionnelle pour les établissements publics	Des normes globalement convergentes avec les normes IFRS équivalentes.
Evaluation en fin de période	Evaluation au coût diminué des amortissements et des dépréciations (PCG et IFRS) ; Un autre modèle possible en IFRS (IAS 16) : modèle de la réévaluation (montant réévalué à la juste valeur, avec comptabilisation d'un écart d'évaluation et amortissement sur cette nouvelle base)	Même position que PCG : coût diminué des amortissements et des dépréciations Une exception pour les comptes de l'État pour certaines catégories (établissements pénitentiaires, infrastructures routières, barrages) : méthode du coût de remplacement déprécié inspiré du traitement présenté dans la norme IPSAS 21 sur la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	Même position que IAS 16 : choix entre le modèle du coût ou le modèle de la réévaluation

Sujet comptable	Normes comptables applicables aux entreprises (PCG/IFRS)	Recueil des normes comptables État/ Etablissements publics en France (CNOCP)	Normes internationales IPSAS
Le cas particulier des immeubles de placement	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le PCG ne prévoit pas ce cas particulier</li> <li>– IFRS (IAS 40) : choix possible entre le modèle du coût ou le modèle de la juste valeur (réévaluation avec enregistrement des plus ou moins-values en résultat)</li> </ul>	Ce cas particulier n'est pas prévu	La norme IPSAS 16 « Immeubles de placement » est similaire dans les grandes lignes à la norme équivalente IAS 40 et laisse le choix, pour l'évaluation ultérieure, entre le modèle du coût et le modèle de la juste valeur
Les immobilisations faisant l'objet d'un contrat de location	<p>Opposition entre deux conceptions :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Le PCG retient une conception juridique de l'actif et ne permet pas de reconnaître les biens loués à l'actif dans le bilan du locataire.</li> <li>– IFRS 16 privilégie une vision économique et impose de reconnaître au bilan du locataire un actif en contrepartie d'une dette.</li> </ul>	<p>Une position différenciée :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– comptes de l'État : pour les biens en location-financement : inscription à l'actif en contrepartie d'une dette ;</li> <li>– comptes des établissements publics : les immobilisations louées ne figurent pas au bilan du locataire.</li> </ul>	La norme IPSAS 43 « Contrats de location » reprend les principes d'IFRS 16.
L'évaluation des actifs financiers (hors comptabilité de couverture)		Norme no 7 (immobilisations financières), norme no 9 (créances de l'actif circulant), norme no 10 (composantes de la trésorerie)	IPSAS 41

Sujet comptable	Normes comptables applicables aux entreprises (PCG/IFRS)	Recueil des normes comptables État/ Etablissements publics en France (CNOCP)	Normes internationales IPSAS
	<p>Opposition entre deux approches :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- PCG : les actifs financiers (immobilisations, créances ou valeurs mobilières de placement) sont évalués selon le principe de prudence (seules sont prises en compte les moins-values).</li> <li>- IFRS (IFRS 9) : Identification de trois catégories d'actifs financiers (selon les objectifs de détention et les caractéristiques des flux de trésorerie) correspondant chacune à un mode d'évaluation à la clôture de l'exercice : 1) coût amorti, 2) juste valeur en capitaux propres, 3) juste valeur par le biais du résultat</li> </ul>	<p>Approche du PCG retenue : évaluation initiale au coût et pour l'évaluation à la clôture de l'exercice, seules les moins-values sont enregistrées. Il n'y a pas de place à l'évaluation à la juste valeur</p>	<p>Démarche similaire à celle de la norme IFRS 9 : 3 catégories d'actifs financiers sont identifiées avec les mêmes modes d'évaluation en fin d'exercice : 1) coût amorti, 2) juste valeur en actif net/situation nette 3) juste valeur par le biais du résultat</p>

Si la convergence entre référentiels des secteurs public et marchand est inscrite dans les textes pour le CNOCP et dans la stratégie d'origine pour l'IPSASB, le tableau permet, à partir de quelques exemples, de faire ressortir le degré de convergence et le niveau d'adaptation retenu.

Les normes IPSAS affichent une convergence forte avec leurs équivalentes IFRS. En matière d'évaluation des actifs, les positions sont globalement identiques. Il en va de même de la philosophie en matière de présentation des états financiers, avec des adaptations de terminologie pour prendre en compte les spécificités du secteur public. Il n'est pas question de capitaux propres mais d'actif net/situation nette. De même, la notion de performance globale utilisée dans les IFRS (différence entre produits et charges auxquelles on ajoute les gains et les pertes directement enregistrés en capitaux propres) n'a pas été retenue. Le compte de résultat selon la norme IPSAS met en avant la performance financière, c'est-à-dire la différence entre les produits et les charges. Les IPSAS conduisent à comptabiliser des gains et des pertes directement en situation nette, comme les IFRS correspondantes, mais ceux-ci ne sont pas affichés comme une composante de la performance.

Les normes comptables françaises de secteur public nécessitent d'être comparées à deux référentiels relatifs aux entreprises, national (PCG) et international (normes IFRS), ces deux référentiels n'allant pas toujours dans le même sens. Sur les sujets retenus, il apparaît que la convergence ne se fait pas sur la base d'un seul référentiel mais d'un mélange des deux, même s'il semble y avoir une prédominance du référentiel français. En matière de présentation des états financiers (des formats stricts, un classement des charges par nature) comme pour l'évaluation, prudente avec peu de place à l'évaluation à la juste valeur, les normes s'appuient sur le PCG. Mais des adaptations ont été faites, en prenant pour base les normes IFRS ou IPSAS voire d'autres normes (par exemple pour le compte de résultat des comptes de l'État). Un « emprunt » significatif aux IFRS concerne la comptabilisation des locations. Si la vision juridique du PCG prévaut dans le recueil des normes établissements publics, la comptabilisation à l'actif de certains biens en location est requise dans les comptes de l'État comme cela se fait dans les normes IFRS. Par ailleurs, la production de recueils avec des prises de position différentes selon la nature de l'entité publique semble aller dans le sens d'une convergence exigeante, qui s'appuie sur une réflexion et une prise en compte de la diversité des entités publiques. Le CNOCP semble retenir ce qu'il lui semble le plus pertinent dans la tradition comptable française tout en prenant quelques libertés et en « piochant » des éléments issus du référentiel international.

Ainsi, derrière le principe affirmé de s'appuyer sur la comptabilité des entreprises, nous observons une pratique différente de la convergence de la part des normalisateurs français et international du secteur public. L'IPSAS Board semble être dans une démarche de reprise des normes IFRS, à la fois en termes d'organisation du corpus et d'orientations, moyennant quelques adaptations assez limitées. Le référentiel international du secteur public est relativement aligné sur son équivalent IFRS. Le CNOCP paraît être engagé dans une démarche plus exigeante et un effort de réappropriation des normes des entreprises. Celles-ci constituent le point de départ, avec une double référence, PCG et IFRS, conduisant à retenir ce qui paraît le plus pertinent. Dans les grandes lignes, la structuration du corpus s'inspire du référentiel IFRS, par l'adoption d'un cadre conceptuel et le découpage en normes. Mais en termes de contenu, les orientations en matière de présentation et d'évaluation sont plutôt ancrées dans la tradition comptable française.

Cette différence d'approche tient, en partie, aux statuts différents des normalisateurs étudiés. Le CNOCP tient sa légitimité de l'État et semble vouloir garder la maîtrise des normes qu'il produit. L'IPSASB est un organisme international doté d'une gouvernance plus diffuse et confronté à une très grande diversité de situations tant au niveau des contextes culturels et juridiques qu'au niveau de la nature des entités.

\*  
\* \*

Si la convergence de la comptabilité du secteur public avec la comptabilité des entreprises est souvent affichée, elle se fait selon des approches et des modalités diverses. La convergence s'appuie sur la comptabilité en droits constatés ainsi que sur la référence aux normes comptables applicables aux entreprises. Le choix d'un référentiel de normes comptables parmi d'autres et le niveau d'alignement et d'adaptation caractérisent la stratégie de convergence.

Ce mouvement de rapprochement secteur public/secteur marchand s'est doublé d'un souci de faire converger les normes nationales vers les normes internationales. Cette double convergence public-privé et national-international pose la question de l'universalité des normes comptables. Un modèle comptable unique est-il envisageable ? Le niveau de convergence est très variable d'un pays à l'autre mais on observe, malgré tout, davantage de réserves que pour les entreprises, quant à une uniformisation des règles comptables ainsi que le souci d'une véritable prise en compte des spécificités du secteur public. Il semblerait donc que si l'effort de convergence est réel, le développement d'un modèle comptable unique n'est pas souhaité.

## Bibliographie

- Baskerville, Rachel, Grossi, Giuseppe (2019), « Glocalization of accounting standards: observations on neo-institutionalism of IPSAS », *Public Money and Management*, p. 101-110.
- Bessire, Dominique (2010), « Comptabilité financière, management des risques bancaires et gouvernance d'entreprise : la colonisation par les normes », in Bessire, Dominique, Capelletti, Laurent, Pigé, Benoît (dir.), *Normes : origine et conséquences des crises*, Economica, p. 55-62.
- Brusca, Isabel, Martinez, Juan-Carlos (2016), « L'adoption des IPSAS : un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 82, p. 761-781.
- Burlaud, Alain, Colasse, Bernard (2010), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 16, n° 3, p. 153-176.
- Calmel, Marie-Pierre (2013), « Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national », *Politique et management public*, vol. 30/3, p. 351-357.
- Calmel, Marie-Pierre (2016), « Comptabilité publique et normes comptables », *Revue française de comptabilité*, n° 500, p. 10-13.
- Chantiri, Rouba (à paraître), « Les orientations des IPSAS, normes comptables internationales de secteur public : un modèle particulier de comptabilité des entreprises » in Guigue, Alexandre (dir.), *Les Finances publiques des pays anglo-saxons : la fragmentation du modèle de Westminster*, Mare et Martin.
- Colasse, Bernard (2009), « Cadres comptables conceptuels », in Colasse, Bernard (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 103-114.
- Colasse, Bernard (2012), *Les Fondements de la comptabilité*, collection « Repères », Editions La Découverte.
- Colasse, Bernard (2016), « Comptabilité et vision de l'entreprise – Sur les normes comptables internationales », *Le Débat*, n° 192, Gallimard, p. 83-93.

- Collignon, Isabelle, Milot Jean-Paul (2017), « Le cadre conceptuel des comptes publics », *Gestion et finances publiques*, n° 1, p. 68-73.
- Christiaens Johan, Vanhee, Christophe, Manes-Rossi, Francesca, Aversano, Natalia (2015), « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des rapports financiers du Gouvernement : comparaison internationale », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 81, p. 171-191.
- Ellwood, Sheila, Newberry, Susan (2007), « Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? », *Accounting-Auditing and Accountability Journal*, vol. 20, n° 4, p. 549-573.
- Guthrie, James (1998), « Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality », *Financial Accountability and Management*, p. 1-16.
- Hoarau, Christian, Teller, Robert (2007), « IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 13, n° 3, p. 3-20.
- Jones, Rowan, Caruana, Josette (2016), « La comptabilité publique à Malte : vers une adoption des IPSAS dans le contexte de l'Union européenne », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 82, p. 783-800.
- Jorge, Susana, Brusca, Isabel, Nogueira, Sonia (2019) « Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal », *Journal of Comparative Policy Analysis*, vol. 21, n° 5, p. 445-462
- Lande, Evelyne, Rasolonjatovo, Hasina (2022), « Aspects comparés, le déploiement de l'*accrual accounting* au sein de l'OCDE et ses usages », dans ce même numéro.
- Marty, Frédéric, Trosa, Sylvie, Voisin, Arnaud (2006), « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 72, p. 213-232.
- Oulasvirta, Lasse (2014), « The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical study », *Critical Perspectives on Accounting*, p. 272-285.
- Praquin, Nicolas, Lefrancq, Stéphane, Chambost, Isabelle (2014), « Quand l'État s'empare de la comptabilité privée – Quels rôles pour les sciences de gestion ? », *Revue française de gestion*, n° 245, p. 21-34.
- Raffournier, Bernard (2018), *Théorie de la comptabilité financière*, Economica.
- Richard, Jacques, (1996), *Comptabilités et pratiques comptables*, coll. « Connaissance du droit », Dalloz.
- Richard, Jacques, Bensadon, Didier, Rambaud Alexandre (2018), *Comptabilité financière*, Dunod, 11<sup>e</sup> édition.
- Robb, Alan, Newberry, Susan (2007), « Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards », *Socio-Economic Review*, n° 5, p. 725-754.
- Rocher, Sébastien (2011), « L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 17, vol. 3, p. 55-84.
- Rocher, Sébastien (2017), « La convergence du public vers le privé, de la pertinence à la dépendance », *Revue française de gestion*, n° 265, p. 93-106.
- Walton, Peter (2008), *La Comptabilité anglo-saxonne*, 3<sup>e</sup> édition, Editions La Découverte, collection « Repères ».