

La convergence comptabilité publique / comptabilité privée : une évolution continue

Par Agnès BRICARD
et Jean-Claude SCHEID

La Loi organique relative aux lois de Finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 consacre une véritable convergence entre comptabilité publique et comptabilité privée. Cette convergence résulte d'une évolution constante depuis le règlement général de 1962 (pour l'Etat) et la M11 de 1957 (pour les collectivités locales) en passant par les diverses réformes qui ont eu lieu depuis.

1- LA COMPTABILITE PUBLIQUE EN FRANCE TRAITE 50% DU PIB

La comptabilité publique intéresse en France :

- **collectivités décentralisées** : 37 000 communes, 101 départements, 22 régions et autres à statut particulier, augmentés de 20 000 groupements comme les syndicats de communes et les communautés de communes... et aussi de 50 000 établissements publics locaux (en comprenant les hôpitaux, les offices publics d'HLM et les établissements publics d'enseignement comme CES, lycées...), donc au total 100 000 administrations publiques locales dotées d'un comptable public (sans compter les satellites de droit privé comme les associations, les SEM...) et au moins ainsi 100 000 comptabilités,

- **ministères de l'Etat, leurs services déconcentrés** (comme les directions départementales de l'Agriculture, de l'Equipement...) et toutes les institutions rattachées, notamment les établissements publics nationaux (au nombre supérieur à 1000) à caractère administratif (CNIL, AMF...) culturels et scientifiques (opéras nationaux, CNRS, universités, musées nationaux...) ou à caractère industriel et commercial (ports nationaux, voies navigables...).



Agnès BRICARD
Présidente du
Club secteur public,
expert-comptable,
commissaire
aux comptes.



Jean-Claude SCHEID
Professeur agrégé
des universités.

Avec les organismes de sécurité sociale, le total des dépenses de toutes ces administrations publiques a dépassé 50% du produit intérieur brut en 2004. La comptabilité publique enregistre donc des opérations qui chaque année sont supérieures en valeur à celles enregistrées par la comptabilité privée.

Dans les pays étrangers, la comptabilité publique est également très répandue et très importante, avec des situations aussi diversifiées qu'en France.

La comptabilité publique est une comptabilité tenue par des entités du secteur public (d'où le terme en anglais : public sector accounting). Cette affirmation simple cache une réalité très complexe d'une part parce que ces entités sont de nature très diverse (à la fois dans leur droit et dans leur activité : cour d'appel, conseil d'Etat, port, lycée, abattoir, services d'incendie...), et d'autre part parce que leur organisation comptable et financière change constamment (ainsi la plupart des ministères en France publient un bulletin officiel qui chaque mois, annonce une ou plusieurs dispositions comptables et financières nouvelles : ouverture d'un compte nouveau pour suivre une

nouvelle opération budgétaire, nouvelle présentation d'un état financier...). Sur les 50 dernières années, tant en France que dans la plupart des pays développés, la comptabilité publique s'est rapprochée de la comptabilité privée. Pour comprendre ce rapprochement, il faut partir d'une description de la comptabilité publique à un moment donné dans le passé et la comparer à ce qu'elle est aujourd'hui ; on pourra ainsi constater combien et comment elle a convergé vers la comptabilité privée.

2- EVOLUTION POSITIVE DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

La comptabilité publique est une matière définie par un très grand nombre de textes législatifs et réglementaires. Mais à la fin des années 1980, son architecture est définie principalement par deux d'entre-eux :
- le règlement général sur la comptabilité publique de 1962 pour l'Etat,
- les instructions comptables M11 et M12 pour les collectivités territoriales.

Bien entendu, les dispositions de ces textes ne sont pas intégralement appliquées et il existe toujours une divergence entre les réglementations et les pratiques comptables.

a) Le règlement général sur la comptabilité publique de 1962 pour l'Etat (décret du 29/12/1962).

Bien qu'il y ait eu de multiples textes avant et après cette date, le règlement général sur la Comptabilité publique de 1962 reste le texte de référence car il est le seul traitant de tous les aspects généraux de la comptabilité publique en tant que comptabilité (voir articles 27 à 31 de la LOLF).

Il n'a pas encore fait l'objet en 2005 d'un autre texte du même genre alors que la LOLF du 1^{er} août 2001 a repris autrement beaucoup de ses dispositions.

Le règlement de 1962 pour l'Etat traite de 3 grands points :

- qui tient la comptabilité publique ?
- quelles sont les opérations qu'elle enregistre ?
- comment organise-t-elle les comptabilités dont l'ensemble forme la comptabilité publique ?

L'exposition de ces 3 points est faite en 3 parties : principes généraux, Etat, Etablissements Publics Nationaux.

Le règlement de 1962 pour l'Etat traite de 3 grands points :

- qui tient la comptabilité publique ?
- quelles sont les opérations qu'elle enregistre ?
- comment organise-t-elle les comptabilités dont l'ensemble forme la comptabilité publique ?

L'énumération de ces 3 points est faite en 3 parties : principes généraux, Etat, Etablissements Publics Nationaux ; il n'est donc pas question des collectivités territoriales pour lesquelles il n'existe pas de texte aussi général.

Premier point : qui tient la comptabilité publique ?

Le premier point décrit les fonctions séparées des ordonnateurs et des comptables avec les 4 étapes classiques de travail pour la dépense essentiellement : engagement, liquidation, ordonnancement et paiement, seul ce dernier relevant du comptable public. L'art. 98 dispose que "les engagements sont retracés dans des comptabilités tenues par les ordonnateurs" et non pas par les comptables publics qui, dès lors, ne sont pas obligatoirement tenus informés des engagements avant paiement.

Second point : quelles sont les opérations à enregistrer

Le second point décrit les opérations à enregistrer : ce sont essentiellement les opérations de recettes et de dépenses qui ont été auparavant inscrites au budget et les opérations d'ordre (lesquelles, pour l'Etat, n'ont jusqu'à présent jamais été budgétées). Ainsi, comme les budgets ne prévoient pas d'amortissements ni de provisions, ce ne sont pas des opérations "à enregistrer" selon le règlement. Ne sont pas non plus visés des engagements sur le long terme pris par une loi par exemple. Il est aussi précisé (art. 55) que la "comptabilité d'une année comprend toutes les opérations rattachées au budget de l'année en cause jusqu'à la date de clôture de ce budget selon les règles propres à chaque organisme". Pour l'Etat il s'agit d'un système de caisse modifié (modified cash accounting) et pas encore des opérations d'inventaire (charges à payer, produits à encaisser...) qui seront introduits par la LOLF.

Troisième point : comment organise-t-elle les comptabilités à tenir ?

Le troisième point donne le détail de l'organisation des comptabilités à tenir :

- **dans la première partie “principes généraux”**, il est dit (art. 51) : *“la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique et une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres”*; l'art. 52 précise que *“la comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double... et la nomenclature des comptes ouverts... s'inspire du plan comptable général...”*; l'art. 53 définit l'objet de la comptabilité analytique : *“faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus...; permettre le contrôle du rendement des services”*; l'art. 54 parle des comptabilités spéciales qui *“...ont pour objet la description des existants et des mouvements concernant les stocks de marchandises... les matériels et objets mobiliers; les titres nominatifs au porteur... les formules, titres, tickets... destinés à l'émission et à la vente”*.

Synthétiquement, l'ensemble “comptabilité publique” est assez particulier : les comptabilités spéciales notent des quantités mais pourraient sans difficulté faire partie de la comptabilité générale ; il faut comprendre que cette dernière est une comptabilité de caisse modifiée qui est liée au budget, et ne suit pas donc pas les mouvements des comptes des classes 2 et 3 au-delà de l'exercice. Il faut donc tenir des comptabilités spéciales pour ces mouvements et encore ne les tient-on qu'en quantité. De plus, l'installation de comptabilités analytiques a été particulièrement rare.

- **dans la deuxième partie “Etat”**, sous le titre 3 “comptabilité”, sont reprises les précisions de la première partie mais il est ajouté un chapitre 2 “résultats annuels et comptes de fin d'année” qui donne les états financiers annuels à dresser (art. 141) : il y a la balance générale des comptes mais il n'y a pas de bilan ; seuls sont transmis d'une année à l'autre les soldes des comptes financiers (classes 1, 4 et 5) mais pas les soldes des classes 2 et 3.

- **dans la troisième partie : concernant les établissements publics nationaux**, tant administratifs qu'industriels et commerciaux, il est bien prévu un bilan parmi les états financiers établis par la comptabilité générale (art. 183 et 219) ; toutefois, l'obligation d'une comptabilité “matières” est maintenue (art. 179 et 217).

La comptabilité publique selon le règlement général de 1962 convergeait déjà en partie vers la comptabilité privée puisqu'elle adoptait la partie double et un plan comptable proche du PCG (1957 à l'époque). Mais elle s'en écartait sensiblement parce qu'elle était avant tout une comptabilité des opérations budgétaires, c'est-à-dire de recettes et dépenses, donc de caisse. Le règlement était d'ailleurs une application de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 relative aux lois de Finances (loi qui définit comment est construite et votée une loi de Finances chaque année) qui, dans son article 35 (projet de loi de règlement), prescrivait de faire ratifier par le parlement “le montant définitif des encaissements de recettes et des ordonnancements de dépenses se rapportant à une même année”, ce que devait fournir la comptabilité publique.

b) La comptabilité des collectivités territoriales selon les instructions M11 et M12.

La comptabilité publique des 36 000 communes et autres collectivités territoriales avait été réformée par l'instruction comptable **M11** pour les communes de moins de 10 000 habitants (publiée le 10/11/1954, applicable à partir du 1/1/1957 aux moins de 5 000 habitants puis, à partir de 1960 aux moins de 10 000 habitants) et par l'instruction comptable **M12** pour les communes de plus de 10 000 habitants (applicable au 1/1/1965). Ces instructions servirent de base pour les instructions comptables de bien d'autres collectivités territoriales (départements...). Ces comptabilités types **M11** et **M12** réalisaient la même convergence que la comptabilité publique de l'Etat : partie double et comptes du PCG, et elles avaient les mêmes différences avec la comptabilité privée : comptabilité liée aux opérations du budget lui-même construit seulement sur des recettes et dépenses, donc, en fait, une comptabilité modifiée de caisse.

La comptabilité publique

selon le règlement général de 1962 convergeait déjà en partie vers la comptabilité privée puisqu'elle adoptait la partie double et un plan comptable proche du PCG (1957 à l'époque). Mais elle s'en écartait sensiblement parce qu'elle était avant tout une comptabilité des opérations budgétaires, c'est-à-dire de recettes et dépenses, donc de caisse.

Les possibilités de comptabiliser les amortissements et les engagements étaient bien prévues mais en fait, jusqu'à l'application de la M14, très peu de communes procédaient à ces enregistrements.

Deux événements marquants

sont intervenus en quelques années : la nouvelle instruction comptable M14, généralisée en 1997, puis la loi organique relative aux lois de finances en 2001. Ces textes ont établi un nouveau rapprochement de la comptabilité publique vers la comptabilité privée. En réalité, l'évolution a été continue parce que de nombreuses modifications sont continuellement intervenues pendant cette période.

Les instructions M11 et M12 s'écartaient néanmoins, sur certains points, des solutions comptables du règlement général de 1962 :

- **le budget était présenté en 2 sections : fonctionnement et investissement** ; en fait, la section investissement est un tableau de financement prévisionnel et donc le vote de ces 2 sections signifie que les impôts locaux financent d'une part les charges de fonctionnement et d'autre part des réalisations d'investissement qui profiteront aux générations futures ; cette présentation est pédagogique pour les contribuables.

- **l'ordonnateur (le maire pour une commune) doit établir un compte administratif, et le comptable un compte de gestion**, chaque année retraçant les opérations exécutées du budget et devant être tous les deux approuvés par l'assemblée délibérante (conseil municipal pour une commune) ; ces comptes doivent correspondre entre eux ; ils sont très mal dénommés car les expressions "compte de gestion" et "compte administratif" recouvrent un grand nombre de documents différents, et pas seulement un compte ; parmi ceux-ci, ne figure pas le bilan pour le compte administratif mais le bilan fait partie du compte

de gestion ; toutefois, ce bilan est quelque peu insincère puisque amortissements, provisions, stocks, créances douteuses n'y sont généralement pas mentionnés et que l'obligation de l'inventaire physique des biens date de 1997.

3- LES ETAPES DE MODERNISATION DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

Deux événements marquants sont intervenus en quelques années : la nouvelle instruction comptable **M14** issue de la loi comptable de 1994 et généralisée en 1997, puis la loi organique relative aux lois de Finances (LOLF) en 2001.

Ces textes ont établi un nouveau rapprochement de la comptabilité publique vers la comptabilité privée. En réalité, l'évolution a été continue parce que de nombreuses modifications sont continuellement intervenues pendant cette période tant pour la comptabilité publique nationale que locale (exemples : des instructions comptables nouvelles ont été publiées pour les établissements publics nationaux - administratifs M 9.1 - scientifiques, culturels et professionnels M 9.2 - industriels et commerciaux M 9.3 ; d'autres sont intervenues dans le secteur local pour les départements, les services publics de l'eau, les établissements publics de santé...). Les textes réglementaires ne sont pas automatiquement ni complètement appliqués par tous les organismes concernés et la réalité offre des situations quelquefois assez différentes de ce que prescrivent les textes.

a) la Loi organique relative aux lois de Finances du 1^{er} août 2001 (LOLF)

La LOLF a été précédée d'un grand nombre de rapports qui ont montré que le système budgétaire et comptable de l'Etat en France devait être modernisé (par exemple : rapport de Jean-Jacques François sur "Le système financier de l'Etat en question", 1998).

La LOLF remplace l'ordonnance du 2/1/1959 relative aux lois de finances à partir du 1^{er} janvier 2005 pour application au 1^{er} janvier 2006. Elle apporte de très nombreux changements à la structure des budgets de l'Etat et à la tenue des comptabilités publiques correspondantes. Le point probablement le plus important est la présentation du budget d'ensemble sous forme de budgets-programmes qui couplent crédits accordés et résultats à obtenir. Cette évolution a lieu actuellement dans tous les pays développés du monde et elle est connue sous le terme de "nouvelle gestion publique" (new public sector management). Le chapitre 5 de la LOLF décrit en 5 articles (voir articles 27 à 31 de la LOLF) le système comptable futur de l'Etat (applicable à partir du 1^{er} janvier 2006).

La convergence avec la comptabilité privée marque une grande avancée :

- **d'abord de principe : "les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action"** (art. 30), c'est plus que l'alignement sur le PCG,

- **ensuite de finalité** : “les comptes de l’Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière” (art. 27) ; c’est reconnaître l’obligation d’établir un bilan,
- **enfin d’organisation** : “l’Etat tient une comptabilité des recettes et dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l’ensemble de ses opérations” (art. 27) : la séparation de ces 2 comptabilités permet d’organiser une comptabilité générale semblable à celle d’une entreprise.

Les dispositions générales de la LOLF ont été précisées par le Comité des normes de la comptabilité publique (créé par l’art. 136 de la loi de Finances pour 2002). Ce comité a rédigé **13 normes comptables publiées en juillet 2004** (précédées d’un cadre conceptuel comptable) qui reprennent en grande partie les normes de l’IPSASB (international public sector accounting standards board) elles-mêmes fortement inspirées des normes de l’IASB. L’ensemble de ces normes marque donc un rapprochement considérable avec la comptabilité privée.

Les normes comptables de l’Etat doivent maintenant être déclinées en instructions comptables pour leur application dans tous les ministères et organismes d’Etat, notamment par exemple sur l’établissement du premier bilan d’ouverture (avec prise en compte des immobilisations). L’alignement sur la comptabilité privée ne fait que commencer et il demeure des problèmes comptables spécifiques à la comptabilité publique (exemple : la comptabilisation des impôts avec une prise en compte non liée à l’encaissement).

b) l’instruction M14 applicable aux collectivités locales

Le processus de normalisation comptable pour les comptes des collectivités territoriales est complètement différent du processus de normalisation pour les comptes de l’Etat ; c’est vrai en France mais aussi dans la plupart des pays étrangers (USA, Italie, Espagne, Allemagne, Japon...) et ce fait est lié à la décentralisation des services publics. La comptabilité fait partie très souvent des compétences transférées, ce qui peut donner des normes comptables différentes d’une ville à l’autre dans un même pays, par exemple en Allemagne, en Italie, en Espagne. En France, les normes sont en pratique conçues par le Comité des finances locales (avec l’assistance du ministère de l’Intérieur - DGCL, direction générale des collectivités locales) - et du MINEFI - DGCP, direction générale de la comptabilité publique). La comptabilité publique n’est pas en France une “compétence” des collectivités locales. Les normes y sont identiques pour toutes les collectivités territoriales de même statut administratif.

L’instruction comptable M14 a été plusieurs fois modifiée et continuera à l’être probablement. Elle inspire aussi les autres instructions budgétaires et comptables intéressant d’autres collectivités territoriales (départements, régions, organismes de coopération intercommunale...).

Les points de convergence adoptés par la M14 sont les suivants :

- 1- les amortissements obligatoires des biens renouvelables et dotations à inscrire en charges de fonctionnement ; toutefois il existe plusieurs limitations car l’amortissement est facultatif notamment pour :
 - les communes de moins de 3 500 habitants,
 - les biens acquis avant 1996,
 - les bâtiments (sauf s’ils sont utilisés pour des services payants) et la voirie.
- 2 - les provisions obligatoires même en l’absence de risques pour différé de remboursement et pour garantie donnée pour des emprunts selon des montants forfaitaires ; ce n’est donc pas la conception comptable des provisions qui s’applique ; les provisions sont obligatoires pour des condamnations probables, sources de charges ; toutes autres provisions sont possibles mais facultatives ;
- 3 - les dotations aux amortissements et provisions peuvent toutefois être limitées si elles entraînent une augmentation des impôts directs supérieure à 2% ;

Les dispositions générales de la LOLF ont été précisées par le Comité des normes de la comptabilité publique (créé par l’art. 136 de la loi de Finances pour 2002). Ce comité a rédigé 13 normes comptables publiées en juillet 2004 (précédées d’un cadre conceptuel comptable) qui reprennent en grande partie les normes de l’IPSASB (international public sector accounting standards board) elles-mêmes fortement inspirées des normes de l’IASB. L’ensemble de ces normes marque donc un rapprochement considérable avec la comptabilité privée.

Le site internet www.colloc.minefi.gouv.fr est un site spécialisé pour les collectivités locales et met en ligne, entre autres, tous les documents relatifs à la M14.

- 4 - les charges à payer et les produits à recevoir doivent être comptabilisés en fin d'année pourvu que le service ou la livraison ait été fait. Il n'y a plus besoin de "période complémentaire";
- 5 - les annexes ont été développées pour compléter l'information donnée dans les comptes (ainsi l'annexe doit donner des explications sur les méthodes comptables utilisées).

La M14 a introduit d'autres innovations qui ne vont pas à proprement parler dans le sens d'un alignement sur la comptabilité privée, mais qui marquent la volonté d'utiliser la comptabilité publique **pour la gestion**, comme on le fait dans une entreprise :

- possibilité d'avoir un budget et une comptabilité par nature ou par fonction ;
- possibilité de suivre les financements de programmes pluriannuels (autorisation de programme) ;
- possibilité d'utiliser l'excédent de fonctionnement de l'année pour équilibrer la section d'investissement.

La comptabilité publique

se rapproche de la comptabilité privée et elle a encore un peu de chemin à accomplir pour y ressembler complètement. Toutefois, la comptabilité publique ne peut espérer traiter tous ces problèmes en s'alignant sur la comptabilité privée : **elle doit trouver des solutions originales pour des questions spécifiques à la sphère publique**. Et une question supplémentaire se pose : ces solutions sont-elles compatibles avec les principes de la comptabilité privée ?

Les points nouveaux de convergence peuvent paraître modestes mais en fait ils préparent à d'autres réformes. Ainsi, le fait d'amortir certains biens oblige à suivre précisément les biens amortis : leur valeur, leur situation, leur état... L'habitude prise et le savoir-faire acquis seront utiles quand l'amortissement sera étendu à d'autres biens.

Par ailleurs, une loi de 1992 (loi dite ATR: administration territoriale de la République) a rendu les comptes administratifs et de gestion accessibles à tout citoyen : celui-ci peut demander à tout moment à en prendre connaissance à la mairie ou au receveur municipal (comptable public). Cette disposition étend le caractère public des documents d'une comptabilité qui est longtemps restée confidentielle.

4 - LA CONVERGENCE FUTURE

La comptabilité publique se rapproche de la comptabilité privée et elle a encore un peu de chemin à accomplir pour y ressembler complètement. Toutefois, la comptabilité publique ne peut espérer traiter tous ces problèmes en s'alignant sur la comptabilité privée : **elle doit trouver des solutions originales** pour des questions spécifiques à la

sphère publique. Et une question supplémentaire se pose : **ces solutions sont-elles compatibles avec les principes de la comptabilité privée ?**

a) le bilan :

Dans de multiples domaines, la convergence reste à réaliser. Ces domaines peuvent toutefois être centrés sur un point unique : l'absence d'un bilan qui retracerait d'une manière complète les emplois et les ressources d'une entité publique à une date donnée. Ce bilan marquerait une évolution importante : la séparation de la comptabilité budgétaire publique de la comptabilité générale publique.

L'Etat français a commencé à établir des bilans annuels, à partir de l'année 1999, avec à des évaluations faites par les services du ministère des Finances essentiellement, des immobilisations qu'il possède. Mais les bilans ainsi établis ne sont pas le résultat d'une comptabilité générale régulièrement tenue. Avec l'application de la LOLF à partir de 2006, une vraie comptabilité patrimoniale est mise en place et en principe dans chaque ministère. Elle suppose évidemment un gros effort de construction pour le bilan d'ouverture. Les instructions comptables, qui doivent suivre les normes comptables de l'Etat, devraient apporter les réponses souhaitées.

Pour les collectivités territoriales, il est connu que le bilan dressé par le receveur municipal, lorsqu'il établit son compte de gestion, est quelque peu approximatif parce qu'il ignore de nombreux événements concernant le patrimoine et n'est d'ailleurs pas censé procéder à l'inventaire physique. L'établissement d'un bilan complet ressort de la responsabilité de l'ordonnateur, ce dernier devant l'insérer dans le compte administratif qu'il établit chaque année. Le comptable aurait ainsi un rôle de contrôle de l'information quant au patrimoine. Des communications plus développées qu'autrefois seront ainsi mises en place entre ordonnateur et comptable, ce qui sera facilité par la mise en place de PGI (progiciels de gestion intégrés).

b) les autres points de convergence à venir

Pour l'Etat, il y a encore plusieurs questions à résoudre pour améliorer la convergence :

- **l'évaluation des biens publics** : le coût historique est une base sûre mais peu pertinente après des dizaines d'années ; la norme comptable sur les immobilisations conseille une réévaluation périodique mais les modalités sont à préciser,
- **l'amortissement** : c'est un autre point de déconnexion entre comptabilité budgétaire publique et comptabilité générale publique car les amortissements, s'ils sont dans le budget, sont généralement annulés par reprise dans les ressources de financement des investissements, d'où le risque de les calculer approximativement ; il faut au minimum dresser alors un budget en 2 sections : fonctionnement et investissement et considérer que l'impôt finance d'une part le fonctionnement et d'autre part des dépenses pour les générations futures,
- **la consolidation** de toutes les entités financées en grande partie par le budget de l'Etat (EPN, associations...) car l'Etat prolonge son action à travers de nombreuses organisations chargées de l'application des politiques publiques ; bien souvent, la consolidation ne peut se faire avec les règles privées de consolidation (absence de capital par exemple).

Pour les collectivités territoriales, les 3 questions précédentes (évaluation, amortissement, consolidation) se posent aussi, et ce ne sont pas les seuls points à résoudre. Un groupe de travail a été constitué en 2003 au sein du comité des finances locales pour l'amélioration de la M14. **Le rapport du groupe a été déposé en décembre 2004 (voir www.minefi.gouv.fr puis MINEFI au service des collectivités locales) et propose des améliorations dont certaines vont dans le sens de la convergence** : supprimer les provisions réglementées remplacées par un provisionnement général de droit commun (proposition 4), mettre les subventions d'équipement en section d'investissement (proposition 13) ; toutefois, ces propositions ne consacrent pas totalement la convergence vers la comptabilité privée : pas de généralisation de l'amortissement, pas de bilan pour l'ordonnateur... ; elles laissent subsister plusieurs des limitations de la M14.

Les propositions du groupe de travail ont été en grande partie d'abord reprises par le comité des finances locales puis adoptées par l'ordonnance 2005-1027 du 26 août 2005 sur la simplification et l'amélioration des règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales, à leurs groupements et aux établissements publics locaux qui leur sont rattachés. Cette ordonnance a fait l'objet le 27 décembre 2005 de deux décrets d'application 2005-1661 et 1662, et d'un arrêté proposant une nouvelle M14 (JO 302 du 29/12/2005) ainsi que d'une circulaire du 31/12/2005 (NOR/MCT/B/05/10036/C). **Les deux points les plus marquants** sur le chemin du rapprochement entre comptabilité privée et comptabilité publique, sont :

- d'une part **l'adoption pure et simple du régime ordinaire des provisions** de la comptabilité privée et donc l'abandon du régime spécial antérieur des provisions.
- d'autre part, **la possibilité de ne pas reprendre en section d'investissement du budget, les dotations aux provisions de la même année** et ainsi de constituer une réserve non employée capable de financer le sinistre lorsque le risque couvert par la provision est survenu (voir RFC 384 de janvier 2006).

Conclusion

La comptabilité publique a beaucoup évolué en France depuis 15 ans et elle va continuer à se transformer. Les changements apportés la rapprochent considérablement de la comptabilité privée. Elle pourra encore être plus près de cette dernière. Mais elle devra apporter des solutions originales à des questions spécifiques à la sphère publique qui ne sont pas traitées par la comptabilité privée.

Pour l'Etat, il y a encore plusieurs questions à résoudre pour améliorer la convergence :

- l'évaluation des biens publics,
- l'amortissement,
- la consolidation de toutes les entités financées en grande partie par le budget de l'Etat (EPN, associations...).

Pour les collectivités territoriales, les 3 questions précédentes (évaluation, amortissement, consolidation) se posent aussi.

Et ce ne sont pas les seuls points à résoudre.

1 ■ Ces questions ne peuvent être traitées ici ; on peut seulement citer quelques exemples : reconnaissance de l'impôt, comptabilisation des engagements à terme pris par des lois et autres textes, méthodes de consolidation sans participation au capital...