

## 1) Comment améliorer les comptes publics ?

François ECALLE

Les comptes publics sont de bonne qualité en France et les organisations internationales le reconnaissent aisément. Les procédures de production et de contrôle de ces comptes sont en effet rigoureuses et permettent de s'assurer que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière » conformément à l'article 47-2 de la Constitution.

Ils peuvent néanmoins être encore améliorés. Trois sujets sont traités dans cette note : l'architecture de la comptabilité budgétaire de l'Etat ; l'efficacité de la gestion des systèmes comptables de l'Etat ; les comptes des collectivités territoriales.

### A) Simplifier l'architecture de la comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire et la présentation des comptes et budgets de l'Etat font l'objet d'une [fiche sur ce site](#). Les principes et règles appliqués sont fixés dans la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (la LOLF). Les propositions de réforme présentées ci-dessous sont très proches de celles formulées par la Cour des comptes dans un [rapport de novembre 2020](#). Pour les mettre en œuvre, il faudrait modifier cette loi organique. Il faudrait également, ce qui est sans doute aussi difficile, revoir l'organisation et les systèmes d'information de la direction générale des finances publiques (DGFIP), qui tient la comptabilité de l'Etat (budgétaire et générale).

#### 1) Comptabiliser les « prélèvements sur recettes » en dépenses

Les « *prélèvements sur recettes* », prévus à l'article 6 de la LOLF, sont constitués des versements de l'Etat au profit de l'Union européenne et de certains versements aux collectivités locales comme la dotation globale de fonctionnement (d'autres étant comptabilisés en dépenses). En réalité, il s'agit de dépenses budgétaires et il n'y a aucune raison valable pour les déduire des recettes.

Il n'existe aucun « prélèvement » sur des recettes particulières et ces « prélèvements sur recettes » sont d'ailleurs inclus dans les « normes de dépenses » de l'Etat. Les recettes fiscales de l'Etat affectées aux collectivités locales (fractions de TVA ou de taxe intérieure sur la consommation de produits énergétiques, par exemple) ne sont pas incluses dans ces prélèvements sur recettes. Cette appellation trompeuse de « prélèvements sur recettes » devrait au moins être changée.

Il serait surtout souhaitable que le droit (la LOLF) soit mis en conformité avec la pratique (les normes de dépenses), que cette notion de prélèvement sur recettes disparaisse et que les versements de l'Etat au profit de l'Union européenne et des collectivités locales soient comptabilisés en dépenses budgétaires, ce qu'ils sont en réalité.

## 2) Revoir la comptabilisation des remboursements et dégrèvements

Les « *remboursements et dégrèvements* » (R et D) d'impôts sont cités à l'article 10 de la LOLF pour préciser que les crédits afférents ont un caractère évaluatif et non limitatif. Ils sont comptabilisés, comme des dépenses budgétaires, dans la plus importante « *mission* » du budget général (140 Md€ de dépenses payées en 2019), qui est intitulée « remboursements et dégrèvements ». Beaucoup de documents budgétaires présentent seulement les dépenses brutes du budget général, qui sont gonflées par ces R et D.

Les projet et rapports annuels de performance de la mission « *remboursements et dégrèvements* » les ventilent en quatre catégories.

### **a) Les remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt**

Les « *remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* » (75 Md€ en 2019) sont pour la quasi-totalité des remboursements de crédits de TVA et d'excédents de versements au titre des acomptes d'impôt sur les sociétés (IS). Ils n'ont aucun rapport avec des dépenses budgétaires et relèvent en effet de la « *mécanique de l'impôt* ». Dans les documents de synthèse et de commentaires du budget, comme l'exposé des motifs du projet de loi de finances, les recettes de TVA et d'IS sont d'ailleurs systématiquement présentées « *nettes* » de ces remboursements, de même que l'ensemble des recettes fiscales. En outre, seule la prévision des recettes fiscales nettes est pertinente.

Ces R et D relevant de la mécanique de l'impôt ne devraient jamais apparaître parmi les dépenses budgétaires et être systématiquement déduits des recettes fiscales. Cela n'empêche pas d'en indiquer le montant et la décomposition dans le rapport sur les « *voies et moyens* » annexé à la loi de finances qui présente les recettes constatées et prévues de l'Etat.

### **b) Les remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques**

Les « *remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques* » (33 Md€) sont surtout des remboursements de crédits d'impôts (IR et IS) et des remboursements de taxe intérieure de consommation des produits énergétiques à certaines professions. S'agissant des crédits d'impôts, ils correspondent à la part remboursée et non à la totalité de la « dépense fiscale », celle-ci incluant également la part imputée sur l'impôt dû.

Ils peuvent être traités comme des dépenses (en comptabilité nationale, le coût total des crédits d'impôt, part imputée et part remboursée, est d'ailleurs considéré comme une dépense publique), mais il ne faut alors pas les déduire ensuite des recettes fiscales. S'ils doivent être déduits des recettes fiscales, il n'y a pas de raison de les inclure dans les dépenses d'une mission budgétaire. Leur traitement comptable manque surtout de cohérence.

### **c) Les remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'Etat**

Les « *remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'Etat* » (14 Md€) comprennent surtout les restitutions aux contribuables de sommes indûment perçues par l'administration, à la suite de réclamations ou à l'initiative des services fiscaux. Ils ne devraient jamais apparaître parmi les dépenses budgétaires et être systématiquement déduits des recettes fiscales.

Ils comprennent également « *pour ordre* » le montant des « *admissions en non-valeur* », c'est-à-dire des créances irrécouvrables et abandonnées par les comptables publics. Ces dépenses pour ordre ont pour contrepartie comptable des recettes pour ordre du même montant. Ce mode de comptabilisation conduit à gonfler artificiellement à la fois les recettes et les dépenses et il ne devrait y avoir ni recettes ni dépenses pour ordre, seules les recettes effectivement recouvrées étant comptabilisées, conformément aux principes de la comptabilité budgétaire qui est une comptabilité d'encaissements et décaissements.

#### **d) Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux**

Les « *remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* » (19 Md€) correspondent aux R et D d'impôts locaux pris en charge par l'Etat, par exemple les dégrèvements de taxe d'habitation (particulièrement importants du fait de la réforme de cette impôt : 11 Md€) ou de contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. Ils incluent également, sans les distinguer, les restitutions de sommes prélevées indûment par les services fiscaux et les admissions en non-valeur.

Il s'agit de dépenses de l'Etat en faveur des collectivités locales qui n'ont aucune raison de venir en déduction des recettes fiscales de l'Etat puisqu'il s'agit d'impôts locaux. Ce mode de comptabilisation fausse gravement l'analyse des recettes de l'Etat. En 2018, par exemple, les documents budgétaires font apparaître une baisse de 0,2 Md€ des recettes fiscales nettes de l'Etat. Cela ne veut rien dire car ce chiffre est tiré vers le bas par la hausse de 3,0 Md€ des dégrèvements de taxe d'habitation pris en charge par l'Etat, qui n'ont aucun rapport avec les recettes des impôts d'Etat. En réalité, les recettes tirées des impôts d'Etat ont augmenté en 2018 de 2,8 Md€ et l'Etat a payé 3,0 Md€ de dépenses de plus pour compenser les pertes de recettes d'impôts locaux des collectivités territoriales.

Ces R et D d'impôts locaux devraient être comptabilisées en dépenses de la mission « *relations avec les collectivités territoriales* », comme les prélèvements sur recettes et les autres transferts en leur faveur.

### **3) Réduire le nombre de comptes spéciaux**

Les « *comptes spéciaux* » limitent fortement la portée du « *principe budgétaire d'universalité* » selon lequel il ne doit pas y avoir, dans le budget de l'Etat, de compensation entre recettes et dépenses, ni d'affectation de recettes à des dépenses. Le développement des recettes et dépenses des comptes spéciaux peut certes être trouvé dans la documentation budgétaire, mais seul leur solde apparaît dans les documents de synthèse et les lois de finances elles-mêmes.

Ce principe juridique est économiquement justifié : la compensation entre recettes et dépenses pose un problème de transparence car elle ne permet pas de connaître l'intégralité des recettes et dépenses, seul le solde apparaissant ; la multiplication de ces comptes spéciaux brouille la lecture du budget ; enfin, l'affectation de recettes à des dépenses conduit souvent à fixer le montant des dépenses en fonction des recettes et non en fonction des besoins.

#### **a) Les comptes d'affectation spéciale**

Les dépenses et recettes des comptes d'affectation spéciale (CAS) devraient être ajoutées aux dépenses et recettes du budget général. Il n'est pas souhaitable en effet d'isoler dans un compte spécial les recettes et dépenses relatives au « *contrôle de la circulation et du stationnement routier* », au « *développement agricole et rural* », à « *l'électrification rurale* »,

au « patrimoine immobilier de l'Etat », aux « transports conventionnés de voyageurs » ou encore à la « transition énergétique ».

La norme de dépenses pilotables de l'Etat comprend d'ailleurs les dépenses de plusieurs comptes d'affectation spéciale (hors « Pensions » et « Participations financières de l'État ») ainsi que les dépenses du compte de concours financiers « Avances à l'audiovisuel public ».

Deux CAS (« pensions » et « participations financières de l'Etat »), qui sont les plus importants, méritent cependant un traitement particulier.

Le principe d'un régime de retraite par répartition, comme celui des fonctionnaires de l'Etat, consiste à équilibrer les pensions versées et les cotisations prélevées, ce que le CAS des pensions permet de vérifier. Ce régime de retraite devrait néanmoins être géré, comme tous les autres, par une caisse autonome disposant d'une comptabilité distincte de celle de l'Etat, qui devrait elle-même être fusionnée avec les autres caisses dans le cadre de la création du système universel.

Le CAS des participations financières de l'Etat retrace les opérations en capital entre l'Etat et les entités dans lesquelles il détient une participation financière, en particulier les recettes tirées de la cession de titres et les dépenses correspondant à des achats de titres ou à des dotations en capital. Le montant de ces opérations est très variable d'une année à l'autre et parfois très important. Ajouter ces recettes et dépenses à celles du budget général augmenterait sensiblement leur volatilité. En outre, elles sont d'une nature (financière) très différente, même si on trouve déjà quelques opérations financières dans le budget général. Ce compte d'affectation spéciale pourrait donc être maintenu.

### ***b) Les comptes de concours financiers***

Le principal compte de concours financiers est le « *compte d'avance aux collectivités territoriales* » par lequel transitent les impôts locaux prélevés par l'Etat et reversés aux collectivités. En réalité, il n'y a pas d'avances aux collectivités locales. L'Etat leur garantit un montant de recettes fiscales sur la base des assiettes estimées par ses services et des taux fixés par les collectivités. Ces recettes des collectivités apparaissent en dépenses du compte et sont versées chaque mois par douzième. L'Etat prélève lui-même les impôts locaux et en inscrit le produit en recettes du compte. Seul le solde de ce compte correspond à une véritable charge pour l'Etat (s'il est négatif) et il n'est pas anormal que lui seul apparaisse dans l'article d'équilibre de la loi de finances, les autres opérations relevant de comptes de tiers.

### ***c) Les comptes de commerce***

L'utilité du plus important de ces comptes de commerce, celui qui retrace les opérations de gestion de la dette et de la trésorerie de l'Etat, est très douteuse. En effet, les charges et produits financiers qu'il retrace sont déjà comptabilisés au budget général dans la mission « engagements financiers de l'Etat » et les opérations en capital qu'il retrace (emprunts, remboursements...) sont déjà décrites dans le tableau de financement qui figure dans la loi de finances et la loi de règlement. Il fait donc double emploi avec la mission « engagements financiers » du budget général et le tableau de financement. Il pourrait donc être supprimé.

Les autres « *comptes de commerce* » retracent des opérations à caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'Etat non dotés de la personnalité

morale (par exemple, les activités de production des détenus dans les prisons), parfois pour d'autres services de l'Etat. Ils présentent un enjeu beaucoup plus limité.

#### 4) Supprimer les budgets annexes

Les deux derniers services disposant d'un budget annexe (service du contrôle de la navigation aérienne et direction de l'information légale et administrative) ont des activités principalement marchandes et doivent couvrir leurs coûts par leurs recettes, ce qui suppose d'affecter les recettes à la couverture des coûts. Ces activités devraient toutefois être exercées par des établissements publics ou par des sociétés à capitaux publics. Le contrôle aérien devrait même être confié à une agence européenne, ce qui permettrait de réduire les coûts dus à la fragmentation de l'espace aérien européen.

#### 5) Supprimer les fonds sans personnalité juridique

Les « fonds sans personnalité juridique » sont, selon la Cour des comptes, « des véhicules financiers contrôlés par l'Etat et dont la gestion est confiée à des tiers » (par exemple, le fonds national des aides au logement, la plupart des fonds qui financent les programmes d'investissement d'avenir et le fonds pour l'innovation et l'industrie créé en 2018). Ce sont de simples comptes de tiers dans la comptabilité d'organismes comme la Caisse des dépôts et consignations ou BPI France dont les mouvements en crédits et débits sont effectués par les comptables de ces organismes sous le contrôle des services de l'Etat. C'est la forme la plus poussée de débudgétisation car il n'y en a aucune trace dans les documents budgétaires de l'Etat, ni dans les comptes publiés par ces organismes.

### B) Augmenter l'efficacité des comptabilités de l'Etat

Le coût de la fonction comptable pour l'ensemble des administrations publiques n'a jamais été mesuré mais il est probablement substantiel, ce qui résulte avant tout de l'éclatement de notre système administratif : 36 000 communes et plusieurs milliers d'établissements publics de coopération intercommunale, des centaines d'établissements publics et des dizaines de régimes de sécurité sociale.

La seule fonction de comptable de l'Etat occupe environ 8 000 agents à la DGFIP<sup>1</sup>. Ils produisent deux comptabilités, budgétaire et générale<sup>2</sup>, qui en alimentent une troisième, la comptabilité nationale.

La comptabilité générale est très peu utilisée. En effet, les gestionnaires n'utilisent que la comptabilité budgétaire parce que le budget est présenté et voté dans ce cadre. Les crédits doivent donc être gérés par les responsables de programmes dans ce même cadre. Ensuite, une comptabilité de caisse est plus facile à comprendre qu'une comptabilité d'exercice, celle-ci impliquant des traitements complexes. Enfin, elle permet un suivi quasi-quotidien, alors qu'une comptabilité en droits constatés oblige à effectuer des opérations d'inventaire nécessairement plus espacées dans le temps.

La comptabilité nationale devrait s'appuyer en principe sur la comptabilité générale, qui est en droits constatés, plutôt que sur une comptabilité budgétaire de caisse, mais elle s'appuie en

<sup>1</sup> Soit 8 % de ses 100 000 agents selon son rapport d'activité pour 2019.

<sup>2</sup> La comptabilité budgétaire distingue même, s'agissant des dépenses, une comptabilité des « crédits de paiements » et une comptabilité des « autorisations d'engagement ».

pratique surtout sur cette dernière. Eurostat a en projet le développement de normes harmonisées de comptabilité générale dans toutes les administrations publiques, mais à un horizon lointain. Certains pays, à commencer par l'Allemagne, n'ont qu'une comptabilité de caisse et ne semblent pas vouloir adopter une comptabilité en droits constatés.

Certes, avec une comptabilité de caisse, il est parfois facile d'améliorer artificiellement le résultat en « oubliant » de payer des factures, mais un contrôle interne efficace peut empêcher de telles dérives. Une comptabilité de caisse ne permet pas d'établir un bilan, tout au moins un bilan complet<sup>3</sup>, mais il n'est pas certain que l'estimation précise de tous les actifs et passifs de l'Etat, avec en fait souvent des modes de valorisation conventionnels, en vaille le coût.

La comptabilité budgétaire garde donc des atouts par rapport à la comptabilité générale et conserve un rôle majeur, avec la comptabilité nationale qui a des avantages tout aussi déterminants. Elle seule permet en effet des comparaisons internationales, consolide les comptes des administrations publiques et présente des séries longues à méthodes constantes. Elle a certes une périodicité seulement annuelle (il existe des comptes trimestriels mais très peu détaillés pour les administrations publiques) et les données publiées sont trop agrégées pour analyser avec précision les recettes et dépenses publiques. Pour de telles analyses, elle peut toutefois être complétée par les données de la comptabilité budgétaire.

Ces deux comptabilités sont donc complémentaires et évincent la comptabilité générale qui est au milieu du gué : pour être utile, il faudrait qu'elle remplace la comptabilité budgétaire, ce qui signifie notamment : faire voter au Parlement un compte de résultat prévisionnel et établir des résultats mensuels en droits constatés ; mettre en place une véritable comptabilité analytique s'appuyant sur la comptabilité générale. Les grandes entreprises privées le font et c'est donc possible mais le coût de cette nouvelle étape serait probablement élevé pour l'Etat et il n'est pas certain que ses performances en seraient améliorées. A défaut d'une telle évolution, il faudrait réduire les ambitions de la comptabilité générale, notamment ne pas se lancer sur la voie d'une consolidation des comptes de l'Etat et des entités qu'il contrôle.

Par ailleurs, l'organisation des services comptables de la DGFIP résulte largement de l'histoire. Elle correspond plus aux besoins d'une époque où les comptables devaient être à proximité géographique des « *ordonnateurs* », eux-mêmes répartis sur tout le territoire, qu'à ceux d'une époque marquée par le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication. De considérables gains de productivité sont envisageables.

Une petite partie des effectifs affectés aux comptabilités générale et budgétaire de l'Etat pourrait être utilement redéployée vers les services en charge de la comptabilité nationale où moins de 30 personnes établissent le compte de l'ensemble des administrations publiques. Ils utilisent certes les données produites par les systèmes comptables de ces administrations, mais l'agrégation et le retraitement, selon les méthodes de la comptabilité nationale, de milliers de comptes présentés selon des normes hétérogènes pourrait occuper des effectifs plus importants.

---

<sup>3</sup> Les dettes financières de l'Etat sont comptabilisées depuis bien avant la mise en place de la comptabilité générale.

## C) Améliorer les comptes des collectivités locales

Dans son [rapport de septembre 2018](#) sur les finances locales, la Cour des comptes fait le point sur la fiabilité des comptes publics locaux et les moyens de l'améliorer.

### 1) La dualité des comptes

La Cour des comptes critique depuis longtemps la dualité des comptes des collectivités locales, entre le compte administratif et le compte financier, qui est une source de complexité et de fragilité des états financiers, et plaide en faveur d'un compte financier unique. Un rapport des inspections générales de l'administration et des finances d'août 2017 confirme l'intérêt et la faisabilité de cette réforme et propose des pistes d'évolution pour y parvenir.

La loi de finances pour 2019 prévoit que les collectivités locales et leurs groupements puissent, à titre expérimental et pour trois ans à partir de l'exercice 2020, présenter un compte financier unique. Si cette expérience est probante, il faudra supprimer cette dualité des comptes.

### 2) Le compte de résultat

Beaucoup de collectivités omettent d'amortir leurs immobilisations ou de provisionner leurs créances ou leurs risques. La Cour des comptes a recensé 42 départements, 13 régions et 41 communes de plus de 50 000 habitants qui n'avaient passé aucune provision pour risque en 2012 (respectivement 74, 16 et 88 n'avaient passé aucune provision pour dépréciation de créances). Dans son rapport de septembre 2018, elle note que les provisions pour dépréciation et pour risques sont inexistantes dans les trois quarts des collectivités qui se sont engagées à expérimenter la certification de leurs comptes (cf. plus loin).

En outre, pour éviter que ces dotations ne contraignent les collectivités locales à trouver des recettes « réelles » supplémentaires, les instructions comptables leur permettent de comptabiliser des « recettes d'ordre » fictives dans leurs comptes administratifs en contrepartie des dotations aux provisions et amortissements<sup>4</sup>. Ces écritures pour ordre brouillent la lecture de leurs comptes.

Par ailleurs, malgré l'existence d'une « période complémentaire » qui permet de rattacher à l'exercice N des charges payées au début de l'année N+1, le rattachement des charges à l'exercice approprié est souvent très incertain.

Enfin, alors qu'ils devraient être enregistrés sur des lignes comptables spécifiques, les flux financiers entre les comptes principaux des communes, les comptes annexes et les comptes des groupements auxquels elles appartiennent, ne sont pas toujours correctement identifiés, notamment ceux qui concernent les mises à disposition de personnels.

Il faudrait obliger les collectivités locales à enregistrer des amortissements et des provisions conformes à la réglementation comptable sans pouvoir les annuler par des recettes d'ordre.

---

<sup>4</sup> En effet, les collectivités locales sont astreintes à voter et exécuter la section de fonctionnement, pour le compte administratif, ou le compte de résultat, pour le compte de gestion, en équilibre ou en excédent. Or les dotations aux amortissements et aux provisions accroissent leurs dépenses et peuvent les obliger à augmenter leurs recettes de fonctionnement, en pratique souvent les impôts locaux, pour atteindre cet équilibre.

### 3) Le bilan

Selon la Cour des comptes, la connaissance de leur patrimoine par les collectivités territoriales est très lacunaire, voire inexistante, alors qu'elles sont supposées tenir une comptabilité d'exercice patrimoniale. En particulier, les inventaires comptables sont d'une fiabilité très limitée. Un rapport de mai 2016 de l'inspection générale des finances sur le patrimoine des collectivités locales confirme ce constat.

A la suite de la découverte d'importants « *emprunts toxiques* » dans les comptes des collectivités locales au début des années 2010, des travaux ont été entrepris, notamment par le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), et des instructions ont été données par le ministre chargé des comptes publics pour qu'elles intègrent mieux dans les comptes et leurs annexes les risques liés à leurs engagements financiers.

Les dettes vis-à-vis des fournisseurs qui résultent de mandats des ordonnateurs non payés par les comptables faute de trésorerie suffisante apparaissent rarement au passif.

Le CNoCP devrait bientôt publier un recueil de normes comptables tenant compte des spécificités du secteur public local et concernant le bilan, le compte de résultat et les annexes. Il conviendra ensuite de faire respecter ces règles.

### 4) La certification des comptes

Les comptes des collectivités locales sont examinés par les chambres régionales des comptes, avec une périodicité variable, à l'occasion des contrôles de leur gestion, mais ces travaux ne correspondent pas à une mission de certification.

La loi de 2015 sur une nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRE) prévoit l'expérimentation d'une certification des comptes des collectivités les plus grandes, sur une base volontaire, conduite sous l'égide de la Cour et en liaison avec les chambres régionales des comptes. Cette expérimentation portera d'abord sur les comptes de l'exercice 2020 de 25 collectivités de toutes catégories et de toutes tailles.

Les diagnostics préalables à cette certification ont notamment mis en évidence la fragilité du partage des actifs entre les communes et les groupements auxquels elles ont transféré des compétences, le recensement imparfait des organismes « satellites » des collectivités locales (sociétés d'économie mixte gérant des services pour le compte de la commune par exemple), l'absence de dispositifs formalisés de contrôle et d'audit internes, les faiblesses du contrôle des régies de recettes, les faiblesses des inventaires des stocks et immobilisations et du recensement des engagements hors bilan. La Cour des comptes a publié un [bilan intermédiaire](#) de cette expérimentation en juin 2019.

### 5) La consolidation des comptes

Les collectivités locales logent beaucoup de leurs interventions dans des structures juridiquement autonomes dont elles ont le contrôle de fait et dont elles partagent les risques (établissements publics locaux, associations sportives ou culturelles, sociétés d'économie mixte...). En outre, les communes transfèrent certaines de leurs compétences à des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI). Comme l'ont montré les diagnostics préalables à la certification des comptes des collectivités locales, l'absence de



consolidation de leurs comptes avec ceux de leurs satellites et des groupements auxquels elles appartiennent est un obstacle à une appréciation correcte de leur situation financière.

La consolidation des comptes des communes et des EPCI pose un difficile problème, le choix de l'entité consolidante sachant que toutes les communes sont autonomes et qu'aucune ne peut prétendre contrôler un EPCI. Il devrait en revanche être plus facile de consolider les comptes d'une commune et de ses principaux satellites. A défaut, la loi pourrait prévoir que les communes sont garantes de l'équilibre budgétaire des établissements publics qui lui sont exclusivement rattachés, comme les centres communaux d'action sociale ou les caisses des écoles, et doivent combler leur déficit.

## **D) Conclusion**

Sur chacun des trois thèmes retenus dans cette note (architecture, efficacité et contrôle), les exemples développés ne couvrent pas toutes les questions qui pourraient être soulevées. Les normes et les conditions de production et de contrôle des comptes des « *organismes divers d'administration centrale* » de la comptabilité nationale restent ainsi hétérogènes malgré leur encadrement par le [décret de 2012](#) sur la gestion budgétaire et comptable publique. La comptabilité nationale elle-même pourrait être améliorée : la comptabilisation des cessions d'actifs non financiers en moindres dépenses, par exemple, est incompréhensible. Les sujets développés dans cette note illustrent seulement le caractère perfectible des comptes publics en France, même s'ils sont globalement de bonne qualité.