



Sébastien KOTT
 Professeur de droit public
 CERETE Institut de finances publiques
 Université de Poitiers

Banalisation de la comptabilité, hybridation du droit comptable

Colloque « Interactions entre le droit public et la comptabilité »,
 Bercy, 25 et 26 janvier 2016

Mots-clés : comptabilité publique - comptabilité privée - comptable public -
 droit public financier

Alors que la comptabilité apparaît de plus en plus comme un outil commun aux entités publiques et privées, il convient de s'interroger sur ce qui justifierait une spécificité de la comptabilité générale des personnes publiques. Dans le cadre d'un projet de recherche soutenu par le Conseil de normalisation des comptes publics, l'auteur propose de réhabiliter un droit public comptable qui pourrait servir de fondement à des pratiques comptables spécifiques.

On observe depuis une vingtaine d'années un phénomène dit de « **globalisation juridique** »¹. Sous l'effet de la mondialisation, les droits nationaux sont soumis à une forme d'attraction d'autres systèmes juridiques. Ce mouvement se caractérise soit par une harmonisation, soit par une intégration pure et simple

des ordres juridiques. On pense ici évidemment aux traités internationaux en général et à l'intégration européenne en particulier.

Un autre phénomène est constaté : l'**hybridation des droits**. Les systèmes juridiques tendraient à converger les uns vers les autres, sans pour autant verser dans la globalisation. On pense ici

¹ Auby J.-B., *La globalisation, le droit et l'État*, Système, LGDJ, 2010, 272 p.

aux rapprochements entre le droit privé et le droit public, par exemple en matière de droit de la concurrence ou de droit de la consommation.

Ces phénomènes favorisent une troisième tendance : la « **banalisation de l'État** ». Ce concept décrit la perte de spécificité de l'État, contraint à intégrer un environnement global, en devenant un acteur « presque » comme les autres.

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 semble bien s'inscrire dans ce mouvement quand elle dispose à son article 30 que « les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ». La « constitution

financière » de la France renforcerait même le principe de la banalisation de la comptabilité générale de l'État en insistant sur la limite à lui apporter. En quoi la comptabilité participe-t-elle à ce mouvement de banalisation de l'État ? Y participe-t-elle seulement ?

Il convient dans un premier temps d'interroger cette **convergence des comptabilités** publiques et privées (1). Confirme-t-elle le mouvement de « banalisation » comptable ? Dans un second temps, nous observerons une forme de **résistance du droit public comptable à l'hybridation** avec le droit privé (2) qui constitue une piste intéressante de recherche de la spécificité des comptes publics.

1 Une banalisation de la comptabilité ?

Les travaux de Corine Eyraud modèrent le caractère provocateur du titre de son ouvrage « Le capitalisme au cœur de l'État »² car les techniques comptables du secteur public et de l'entreprise convergent en réalité depuis très longtemps. C'est que la technique comptable est avant tout un outil d'information et que c'est bien la finalité de cette information qui guide l'évolution de la technique.

A. La convergence des techniques comptables

La comptabilité publique se serait longtemps caractérisée par une approche « caisse » là où la comptabilité d'entreprise était « patrimoniale ». Cette idée reçue est à nuancer. La convergence des techniques comptables est en fait très ancienne. Elle s'accélère au XIX^e siècle pour devenir (théoriquement) effective en 1962.

De la caisse à la comptabilité patrimoniale

Les premières comptabilités retraçaient des flux et reposaient sur la notion de caisse. La nécessité qui pousse le milieu du commerce à raisonner au-delà de la caisse, en créance et en dette, conduit à perfectionner la technique comptable pour aller vers ce que l'on appelle la comptabilité patrimoniale. Cette dernière dépasse la comptabilité de flux en ce qu'elle décrit les créances et les dettes et en ce qu'elle intègre un document qui retrace l'ensemble de l'actif et du passif d'une entité : le bilan.

Ce mouvement vers la comptabilité patrimoniale concerne bien la comptabilité, l'outil comptable, quelles que soient les entités concernées. On en trouve des traces dès le XV^e siècle dans les couvents et abbayes, aussi bien en Italie qu'en Grande-Bretagne³.

La formalisation au XIX^e siècle

Ce mouvement vers une comptabilité patrimoniale est formalisé sous la Restauration. L'administration s'engage dans la **production de « bilans »** aussi sommaires soient-ils. On évoquait alors **des inventaires, des états de situation, un compte général** et bien sûr **des balances**. Le terme balance renvoie bien au « bilan » dont la traduction anglaise est « balanced sheet ». Yannick Lemarchand note « qu'à partir de 1824, l'Almanach royal mentionne la rédaction du **bilan de l'administration des finances** parmi les attributions du chef du bureau de la comptabilité »⁴. L'ordonnance du 31 mai 1838 et le décret de 31 mai 1862 abondent dans le sens de la mise en place, aussi sommaire soit-elle, d'une comptabilité « patrimoniale »⁵ en généralisant l'utilisation du concept de « droit constaté » ainsi que d'actif et de passif dans l'ordonnement juridico-financier.

La concrétisation sous le terme de « comptabilité générale »

Ce n'est qu'après la Seconde Guerre mondiale que la distinction entre comptabilité analytique et comptabilité générale se concrétise. Cette dernière est alors organisée selon un « plan

² Eyraud C., *Le capitalisme au cœur de l'État, comptabilité privée et action publique*, éditions du croquant, 2013, 320 p.

³ Mattéoni O. (dir.), *Classer, dire, compter. Discipline du chiffre et fabrique d'une norme comptable à la fin du Moyen-âge*, IGPDE, CHEFF, 2015, 490 p.

⁴ Lemarchand Y., « Bilan », *Dictionnaire historique de la comptabilité publique*, PUR, 2010.

⁵ Ordonnance du 31 mai 1838, art. 135 : Le compte des contributions et revenus publics « fait connaître, par année, par exercice, par branche de revenus et par nature de perception, les droits constatés à la charge des redevables de l'état, [...] Le compte du service de la trésorerie est appuyé de la situation de l'actif et du passif de l'administration des finances et de l'état de la dette flottante, à la fin de chaque année ».

⁶ Le règlement général du 29 décembre 1962 distingue, dans ses articles 51 à 54, la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les comptabilités spéciales. Il existe aussi une comptabilité dite administrative mentionnée à l'article 10.

⁷ Montagnier G., *Principes de comptabilité publique*, Précis Dalloz, 1975, p.6.

⁸ Bottin M., *Histoire des finances publiques*, Paris, Poche Economica, 1997, 112 p. Burckel V., de Crémiers C., *Histoire de la comptabilité publique*, Paris, Economica, Coll. « Poche Finances publiques », 1997, 112 p.

⁹ Bezes P., Descamps F., Kott S., Tallineau L., *L'invention de la gestion des finances publiques : élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815-1914)*, Paris, CHEFF, 2010, 579 p.

¹⁰ Descamps F., « La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics : 1946-1950 », *Revue française d'administration publique*, 5/2007 (Hors série), pp. 27 à 43.

¹¹ Bezes P., Descamps F., Kott S., Tallineau L., *L'invention de la gestion des finances publiques : du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, Paris, CHEFF, 2013, 680 p.

¹² Guerrier P., « Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique et le décret du 13 novembre 1970 relatif à la déconcentration du contrôle financier », *Histoire du droit des finances publiques*, Paris, Economica, 1986, p.359.

¹³ Montagnier G., *Principes de comptabilité publique*, Dalloz 1975, p.13. Il existe certes « des activités que les personnes publiques doivent assurer, au pied de la lettre, coûte que coûte ». « Mais la détermination des prix de revient est nécessaire pour interpréter les chiffres budgétaires... ».

comptable général ». Développé pour les activités économiques, le PCG se propage au niveau de l'État dès la fin des années 1940 (établissements publics, entreprises publiques et plus largement services publics industriels et commerciaux). Le règlement général du 29 décembre 1962 prescrit explicitement la tenue d'une « comptabilité générale » pour l'État⁶ à tel point que le professeur Montagnier estime la convergence comptable opérée en 1975. « On peut avancer qu'il n'existe plus, véritablement, une comptabilité privée et une comptabilité publique mais une comptabilité unifiée selon les principes du plan comptable général et dont la mise en œuvre est seulement adaptée aux contraintes et au caractère différents des personnes publiques et des personnes privées »⁷.

B. La convergence des finalités

La comptabilité est un système d'information qui peut servir plusieurs finalités : contrôler les flux, analyser l'information produite, piloter financièrement l'entité décrite. Ces différentes finalités ne semblent pas opposer entités publiques et privées. Ainsi, le mouvement récent de financiarisation des comptabilités touche autant l'une que l'autre et suscite dans les deux sphères, publiques et privées, de nombreuses réserves.

Le contrôle de la régularité des mouvements financiers

La comptabilité constitue un outil d'information. Cette information doit être claire et loyale, selon le vocabulaire du XIX^e siècle, régulière et sincère selon un vocabulaire plus contemporain.

Dans le secteur privé, sous peine de sanction pénale, les comptes doivent être produits (art. L.123-12 et suivants du code de commerce) de manière régulière et sincère. La responsabilité en incombe au chef d'entreprise, à l'expert comptable, au commissaire aux comptes ou au Conseil d'administration selon les cas. Tous sont responsables, à un degré ou à un autre, de la régularité comptable.

Le comptable public est originellement un « caissier » chargé du maniement des deniers royaux (ou publics au sens le plus large). Il doit son appellation de comptable au fait qu'il transcrit sur un registre les mouvements opérés sur « sa » caisse et surtout qu'il en est bien le « responsable » ! Le comptable « rend des comptes ». De sorte qu'en droit public financier, ce qui fait le comptable, c'est bel et bien sa responsabilité⁸. Dès le XIV^e siècle, les comptes « publics » sont

transmis à des juridictions chargées de contrôler leur régularité. Les Chambres des comptes à partir du XIII^e siècle, puis la Cour des comptes depuis 1807 contrôlent la régularité des comptes, c'est-à-dire la conformité des opérations de recettes et de dépenses aux règles de la comptabilité. Les juristes ont tendance à n'étudier ce contrôle qu'à travers ses conséquences : la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. Mais il s'agit surtout d'un contrôle de la régularité comptable des opérations et en ce sens, il ne se distingue pas de celui qui existe dans le secteur privé.

Le pilotage financier de l'entité

L'information comptable permet d'envisager le pilotage des entités concernées. Il ne s'agit pas là d'un usage de l'information comptable propre au secteur privé. Sur ce point encore il n'existe pas de différence fondamentale selon le secteur concerné. Dès le début du XIX^e siècle, les administrateurs du ministère des finances pensent la comptabilité comme un outil au service de « la bonne administration ». Il en va ainsi, dès la Restauration, d'études comparatives sur le coût de la collecte de l'impôt selon qu'il est affermé ou collecté en régie ainsi que des remarquables calculs des frais généraux de la Marine⁹. Ces études sont très poussées, mais absolument pas systématisées. Ce ne sont que des expérimentations qui s'inscrivent d'ailleurs dans le prolongement d'expériences antérieures. C'est après la Seconde Guerre mondiale que s'opère le déploiement progressif de ces techniques « gestionnaires ». Un organe dépendant de la Cour des comptes est créé à cet effet : le comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics en 1946¹⁰. De manière éparse, les administrations, encouragées par le ministère des finances, mettent elles aussi en œuvre des outils de pilotage financier dans les années 1950¹¹. Le ministère de l'Éducation nationale compare le coût de construction des collèges et le ministère des Postes celui de ses véhicules. Très rapidement cependant, Paul Guerrier montre les limites de l'exercice : « L'absence de comptes patrimoniaux et de comptes de résultats ne permet pas de faire ressortir le coût et le rendement des services publics »¹². Dès lors l'accent porte sur l'amélioration de la description du patrimoine de l'État ainsi que sur la comptabilité analytique. Ici encore, le professeur Montagnier note avec lucidité en 1975 la relation très forte entre l'information financière et les choix budgétaires¹³. Ces questions trouvent évidemment un écho remarquable de nos jours...

2 Spécificité du droit public comptable

Si la technique comptable présente toutes les caractéristiques d'une convergence très ancienne, il n'en va pas de même des droits comptables. Il convient bien de parler de droits comptables au pluriel tant le droit privé comptable et le droit public comptable se distinguent. Le droit comptable peut être défini comme le droit qui organise les obligations relatives à l'établissement et à la production des comptes avant d'en régir les conséquences. Il est à noter que les modalités techniques de production des comptes peuvent être partagées avec les acteurs eux-mêmes. Le mouvement de convergence observé au niveau de la technique comptable est-il renforcé par une « hybridation » du droit comptable, des droits comptables public et privé ?

A. Un droit « privé » comptable contesté

En droit privé, la comptabilité n'est pas unanimement acceptée comme un « objet juridique » autonome. Elle est plutôt considérée par les juristes comme une technique qui constitue un élément « partagé » du droit commercial, du droit fiscal, du droit pénal, du droit civil et finalement du droit social.

Émergence du droit privé comptable

Dès le XVII^e siècle, la tenue de comptes par les commerçants est rendue obligatoire. Cette obligation est reprise dans l'ordonnance de Colbert de 1673 (dite « code Savary ») puis codifiée en 1807 dans le code de commerce. Après la Seconde Guerre mondiale dans le prolongement des travaux précurseurs de Pierre Garnier « La comptabilité comme algèbre du droit » (1946), plusieurs auteurs vont poser la question de l'existence d'un « droit comptable » autonome. En 1969, le Doyen René Savatier évoque, sans la définir, la notion de droit comptable dans un ouvrage intitulé *Le droit comptable au service de l'homme*. En 1970, F. Goré publie, dans la Revue française de comptabilité un article intitulé « vers un droit de la comptabilité ». En 1977, Messieurs D. Ledouble et F. Windsor posent de nouveau la question « Existe-t-il un droit comptable ? » dans la même revue. E. du Pontavice consacre à son tour un article, en 1984, à l'« émergence du droit comptable en France ». Pour ce dernier, l'existence d'un droit comptable est devenue incontestable. Il faut dire que les années 1983 et 1984 marquent un tournant majeur, une « apogée législative »¹⁴. La loi n° 83-353 dite « loi

comptable » intègre en droit français les éléments des IV^e et VI^e directives (n° 78/600/CE du 25 juillet 1978 et n° 83/349/CE du 13 juillet 1983) qui traitent respectivement des comptes annuels et des comptes consolidés.

Un droit contesté

Pour autant, la matière n'est pas « constituée » à l'Université et si le premier manuel de droit comptable est publié sous la plume du Professeur Viandier aux éditions Dalloz en 1984, la doctrine maintient la distinction opérée entre droit comptable et droit des comptes. Dans une acception traditionnelle, le droit comptable désigne les normes juridiques régissant l'organisation, les modalités d'accès, conditions d'exercice, missions et responsabilités des professions du chiffre (experts comptables et commissaires aux comptes). Le droit des comptes désigne les rapports entre les professionnels et les utilisateurs des comptes. Force est de reconnaître que le corpus juridique est disparate. Les obligations comptables apparaissent progressivement dans toutes les sous disciplines du droit privé (droit commercial, droit pénal, droit du travail...) et le Professeur Viandier dispose d'arguments solides pour contester l'existence d'une branche autonome du droit. Le droit comptable n'étant, selon lui, « qu'un droit d'intersection »¹⁵.

B. Au-delà du droit de la comptabilité publique, un droit public comptable

Si l'on accepte la définition du droit comptable comme corpus de normes juridiques prescrivant la tenue des comptes et organisant la responsabilité des acteurs, le droit public comptable est très ancien. La séparation des ordonnateurs et des comptables ainsi que le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire de ces derniers remontent aux confins de la monarchie française puisqu'on peut au moins les situer au XIV^e siècle avec la création des Chambres des comptes. Il est réaffirmé constamment. Les évolutions récentes (atteintes réelles ou supposées à la séparation des ordonnateurs et des comptables) ne remettent pas en question le fait qu'il existe un droit identifié comme « droit de la comptabilité publique »¹⁶. La question qui nous intéresse plus précisément est bien celle de l'existence, au-delà d'un droit de la comptabilité publique, d'un « droit comptable matériel » du secteur public qui permettrait non seulement de caractériser un droit public

¹⁴ Raybaud-Turrillo B. et Teller R., « Droit et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité et de contrôle de gestion*, Economica, 2009, p.707.

¹⁵ L'ouvrage est repris récemment par Christian de Lauzainghein, Jean-Louis Navarro et Dominique Néchelis, *Droit comptable*, précis Dalloz, 2004, 456 p.

¹⁶ Devaux G., *La comptabilité publique*, PUF, 1957, p.8. L'auteur propose une définition « juridique moderne » : « Les règles de la comptabilité publique ont pour objet de déterminer les obligations et les responsabilités des ordonnateurs de dépenses publiques, des ordonnateurs de recettes publiques et des comptables publics ».

¹⁷ Lachapelle G., « La réforme de la comptabilité publique », *Revue politique et parlementaire*, n° 480, nov. 1934, p.262. « Il n'existe, en effet, chez nous qu'un petit nombre d'ouvrages, souvent incomplets et assez anciens, sur la comptabilité publique ».

¹⁸ Montagnier G., *Principes de comptabilité publique*, 2^e éd. Paris, Dalloz, 1981, p.1. « La comptabilité tenue par les quelques dizaines de milliers de personnes publiques existantes n'a guère attiré jusqu'ici l'attention que de rares spécialistes, qui ne lui ont prêté que l'attention épisodique réservée à quelque curiosité. Seuls les agents professionnellement appelés à l'appliquer sont initiés aux arcanes d'une technique longtemps retranchée dans un particularisme devenu ésotérique au profane ».

¹⁹ Debbasch C., « Finances publiques et droit administratif », *Mélanges Trotabas*, p.111. « Depuis l'abandon de la théorie de l'État débiteur, le droit administratif vit étrangement détaché des finances publiques. Aucun des critères proposés pour définir le droit administratif ou le champ d'application de la compétence des juridictions administratives ne fait intervenir d'élément financier ».

²⁰ Muller Y., « Les enjeux de la normalisation comptable internationale, quand la régulation remplace le droit », *La note de conventions*, n° 11, 2013, 7 p.
Muller Y., « L'évolution des relations de la comptabilité à l'économie et au droit », *normalisation comptable actualité et enjeux*, 2014, pp.34 à 38.

comptable, mais aussi de le distinguer clairement du droit privé comptable en ce qu'il repose sur un corps clairement identifié.

Le droit public comptable

À l'instar des privatistes, les juristes de droit public ont abordé la question de la relation entre le droit et le phénomène financier à la base de la comptabilité. Gaston Jèze (évidemment) tisse des liens entre le droit administratif et les finances publiques. Georges Lachapelle en 1939¹⁷ évoque ces questions et surtout le manque de réflexions sur le sujet. Gilbert Devaux (évidemment encore) tente d'ancrer la comptabilité dans le champ juridique. Gabriel Montagnier et Lino Di Qual dans les années 1970 s'inscrivent dans cette tradition. Les ouvrages restent cependant peu nombreux, les enseignements exceptionnels et les travaux de recherches rarissimes, à tel point qu'on finit par considérer « la comptabilité publique » (de notre point de vue le droit public comptable) comme une « curiosité »¹⁸. Quelques voix revendiquent la réintroduction de l'élément financier au cœur de la construction du droit administratif¹⁹. Mais rares sont les universitaires qui, à l'image de Luc Saïdj, s'attachent à la question de l'émergence d'une légalité non pas budgétaire et comptable, mais d'une légalité comptable publique.

Un « process financier » appréhendé par le droit public

Ce que l'on propose, c'est bien d'identifier un droit de la procédure d'exécution du budget. Un droit public comptable qui d'un côté organise les obligations relatives à l'établissement et à la production des comptes avant d'en régir les conséquences, et parallèlement, décrit de manière très précise les règles selon lesquelles les actes sont, ou ne sont pas, recevables par les acteurs du système financier sous couvert de leur responsabilité. Un droit qui établit des nomenclatures très précises relatives tant à la forme des pièces à fournir qu'à leur contenu. Un droit qui distingue juridiquement les phases de cette procédure (engagement, liquidation, ordonnancement, paiement) en attribuant une force probante à chacune de ces étapes. Ce droit est décrit de longue date dans les colonnes de la *Revue du Trésor* puis dans celles de *Gestion et*

finances publiques. Il s'agit d'un pan du droit administratif qui régit le maniement des deniers publics, une procédure administrative mise en œuvre par les ordonnateurs et les comptables es *qualité* et qui s'étend jusqu'à l'appréciation de leurs responsabilités respectives. Un droit hérité de l'ordonnance du 31 mai 1838 qui intégrait pleinement les procédures de recettes et de dépenses au droit administratif alors en constitution. C'est bien ce droit, à la base de l'établissement des comptes, qui fait la spécificité des comptes publics.

* *

 *

Si les techniques comptables du secteur public et de l'entreprise « convergent » depuis longtemps, cette convergence est en fait autant due à l'évolution de la comptabilité qu'à une contamination du secteur public par les sous-jacents du secteur privé. Cette convergence concourt indiscutablement au phénomène de « banalisation » de l'État. Mais derrière cette banalisation, on ne lit pas encore une hybridation des droits au niveau national. Au niveau formel, on observe bien une spécificité du droit public, un droit public comptable.

Dès lors, la question devient bien celle du maintien de cette spécificité face aux tentatives d'harmonisation comptable internationale et européenne. Parce que cette spécificité est celle d'un système juridico-financier qui repose bien sur deux types d'expertises différentes et certainement complémentaires : le droit et la gestion. Les travaux d'Yvonne Muller alimentent cette réflexion sur la question de la relation entre le droit et les modalités de production de la technique comptable : la normalisation comptable²⁰. Il s'agira dès lors d'envisager non seulement la question du titulaire de la compétence en matière de normalisation comptable mais aussi de poser la question des concepts qui doivent sous-tendre cette normalisation. Si ces concepts demeurent juridiques, il subsistera une spécificité de l'État, si ces concepts ne deviennent « que gestionnaires » c'est le droit public comptable qui perdra sa spécificité. ■