

Construction-déconstruction de la comptabilité publique

Sébastien Kott

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE** 2022/3 (N° 183), PAGES 653 À 666
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.183.0012

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2022-3-page-653.htm>



CAIRN.INFO
MATIÈRES À RÉFLEXION

Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...

Flashez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



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

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

CONSTRUCTION-DÉCONSTRUCTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sébastien KOTT

*Professeur de droit public, université de Poitiers,
Institut de droit public (UR 14145)*

Résumé

La comptabilité est une construction humaine, il en va de même dans le secteur public. Néanmoins, la comptabilité publique fut longtemps comprise et pensée sous un angle juridique ce qui a conduit à une grande confusion. Le décret GBCP de 2012 propose enfin une définition fonctionnelle de la comptabilité correspondant à ce qu'elle est plus qu'à son régime juridique. Cela permet de déconstruire la notion pour la mettre en perspective avec deux notions proches : comptes publics et comptabilité des entités publiques.

Mots clés

Comptabilité publique, histoire de la comptabilité, budget, comptes publics, compatibilité des entités publiques

Abstract

— *Construction-Deconstruction of public sector accounting – Accounting is a human construct, and the same is true in the public sector. Nevertheless, government accounting was for a long time understood and thought of from a legal point of view, which led to great confusion. The GBCP decree of 2012 finally proposes a functional definition of accounting corresponding to what it is rather than to its legal regime. This makes it possible to deconstruct the concept and put it into perspective with two similar concepts: government accounts and accounting for public entities.*

Keywords

Government accounting, accounting history, budget, government accounts, accounting for public entities

La comptabilité est communément définie comme un ensemble de conventions et de règles qui consistent à recueillir et compiler des données liées aux événements et aux opérations financières, afin de présenter dans une unité monétaire la situation financière et les activités économiques d'une entité. Il convient donc de distinguer, derrière la notion de comptabilité, *une façon de saisir et de nommer* des faits juridiques ou économiques, des méthodes, principes et règles qui *permettent de déterminer ou de calculer leur valeur monétaire* puis de les agréger de les regrouper au sein d'états financiers afin de *synthétiser la situation des entités* concernées. Il est important de comprendre que les techniques (comme l'amortissement) peuvent être communes à différentes méthodes comptables (la comptabilité générale ou la comptabilité budgétaire du secteur local) et néanmoins proposer des états financiers très différents (compte général de l'État et budget d'un département). La comptabilité publique, définie par l'article 53 du décret du 7 novembre 2012 comme un *système d'organisation de l'information financière*, s'inscrit bien dans cette perspective. En tout cas, c'est ainsi que nous la comprendrons dans ce dossier tant il nous semble que la *comptabilité publique* telle qu'elle a été définie en 2012 correspond à celle qui a été pensée au début du XIX^e siècle, dans le prolongement de la *comptabilité nationale* de l'Empire (Bottin, 1997). *Cette comptabilité publique* est avant tout un instrument de contrôle financier de l'action publique.

Néanmoins, durant deux siècles, la comptabilité publique s'est en quelque sorte perdue dans les méandres des évolutions et mutations d'une action publique en quête de contrôles adéquats, ballottée entre des revendications politiques peu claires et des impératifs administratifs ou techniques différents selon les époques et systèmes politiques traversés. Dès lors, la compréhension de *l'objet comptabilité publique* n'est pas aussi aisée qu'il peut sembler tant le terme est en fait devenu polysémique et ses manifestations concrètes protéiformes. Pour le saisir, on propose l'exploration des deux termes qui servent à la désigner : *comptabilité* d'une part et *publique* d'autre part. Il s'agit de toucher à la fois la matérialité et le périmètre de l'objet. Or, pour ces deux termes, les utilisations par les universitaires ou par les acteurs sont piégeuses et des clarifications s'imposent. Il faut d'abord souligner que, s'agissant d'une représentation chiffrée, *la comptabilité* est bien une *construction*. Ensuite, il faut interroger l'adjectif *publique*. Il peut renvoyer au mode de construction de la comptabilité : *par* des personnes publiques. Mais le terme peut aussi bien renvoyer à sa destination : *pour* des personnes publiques. Sur ce point encore, une observation de la *comptabilité publique* sur le temps long donne à voir de nombreux changements de perspectives.

Dresser une fresque historique est donc doublement important. Cela permet de comprendre la polysémie du terme dans les contextes qui l'accompagnent, mais aussi de relativiser la distinction entre comptabilité *privée* et comptabilité *publique*, c'est-à-dire de *déconstruire* la comptabilité publique afin de comprendre pourquoi elle est aujourd'hui définie comme un *système d'organisation de l'information financière*.

On observera ainsi dans un premier temps *deux processus de construction* de la comptabilité publique. Comment elle fut façonnée par les hommes, en distinguant des perspectives juridiques et de gestion publique (I). Dans un second temps on en proposera une *déconstruction*, afin de la *penser autrement* à l'aune des débats qui l'animent. On appréhendera alors deux notions proches – *comptes publics* et *comptabilité des entités publiques* – qui permettront d'en préciser les contours afin de restituer sa complexité (II).

LA CONSTRUCTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour comprendre cette période de *construction de la comptabilité publique*, il faut observer les deux axes qui la structurent. Car l'action publique en général et l'action publique financière, à laquelle se rattache la comptabilité publique, en particulier se développent à la fois sur une recherche de sécurité juridique (formalisée par le droit public) et sur un objectif de bonne administration (formalisée par la gestion publique). Pour comprendre cette construction, il semble important de distinguer ces deux perspectives : une perspective structurante posée par les juristes (A), une perspectives fonctionnelle portée par les gestionnaires publics (B).

La comptabilité publique appréhendée par le droit public

Les juristes proposent souvent une vision tronquée de ce qu'est la *comptabilité publique*. Il s'agit alors du régime juridique applicable aux acteurs de l'action publique financière que sont les ordonnateurs et les comptables publics. Cette acception orientée et parcellaire de la notion a généré une immense confusion.

La formalisation du financement de l'action publique

Si l'action publique ne se traduit pas inévitablement par un encaissement ou un décaissement, c'est quand même très souvent le cas. Concrètement, *le financement de l'action publique* consiste à mettre en relation un besoin de financement (des dépenses) avec une capacité de financement (des recettes). Si l'on doit le réduire à sa plus simple expression, il se résume donc à deux types d'opérations : il faut d'une part assurer des encaissements et des décaissements, et d'autre part assurer le mouvement des fonds entre les différentes caisses présentes sur un territoire.

C'est ce que l'on observe sous l'Ancien Régime. Au fur et à mesure que se développe son royaume, la monarchie doit étendre son appareil administratif et donc le réseau de gestion de ses finances : le Trésor royal (Burckel et De Crémier, 1997). L'administration royale organise donc le *mouvement des fonds* afin de permettre à chaque caisse d'être approvisionnée en temps et en heure et de régler les créanciers. Cet ensemble, la caisse et le mouvement des fonds, constitue l'ossature de l'administration des finances depuis des siècles. Il justifie aussi le développement d'un système d'écritures permettant l'efficacité à la fois du contrôle des flux financiers et de la gestion des fonds, comme en témoigne la réforme du trésor de l'Épargne de 1523 (Hamon, 1994).

Le développement des caisses (et donc des caissiers) sur le territoire national a entraîné la multiplication des contrôles tant *la fraude* et *le secret* structurent les finances de l'Ancien Régime (Legay, 2010, p. 222 et p. 376). Lutter contre les détournements, les prévarications ou la concussion conduit à aborder la comptabilité, c'est-à-dire la transcription des différents flux dans les caisses, comme un moyen de preuve dans un schéma de pensée de type juridique. Car ces administrateurs qui font office de caissiers devaient *rendre compte* de leur action. Ils en étaient *comptables*, au sens strict comme le rappelle Olivier Mattéoni : « Tous les officiers (...) ou leurs procureurs devaient rendre compte de leur gestion devant des gens de comptes » (Mattéoni, 1998, p. VII). C'est bien parce qu'ils étaient matériellement des caissiers chargés du contrôle de leurs caisses, qu'ils en ont été désignés comptables : en raison de leur responsabilité. Manipulant des *deniers* qui deviennent *publics*, ils sont devenus progressivement des *comptables publics* (Neurisse, 2004).

Aussi curieux que cela puisse paraître, les comptables *publics* ne sont donc pas comptables au même titre que les comptables *privés*. Ces derniers sont des teneurs de livres ou des analystes¹ alors que les premiers sont des caissiers responsables des managements qu'ils assument pour le compte du Trésor public, comme en témoignent de nombreux acteurs (Jumeau, 2001). C'est une approche *juridique* de la réalité financière qui guide l'appréhension de la comptabilité publique dans l'administration, au détriment d'une approche *comptable*.

Ce phénomène est renforcé au XIX^e siècle. Alors que l'administration était largement soumise au pouvoir politique, l'uniformisation de l'action administrative débute par son aspect le plus prosaïque : le maniement des deniers publics. Parmi toutes les procédures administratives qu'il fallait formaliser, essentiellement pour les standardiser, on s'attèle à celles qui concernent le maniement des deniers publics. L'article 18 de l'ordonnance du 14 septembre 1822 relative à l'exécution des dépenses publiques en témoigne puisqu'il prescrit que : « *nos ministres établiront leur comptabilité respective d'après les mêmes principes, les mêmes procédés et les mêmes formes* ». Rapidement après, le ministère des Finances établit la première *instruction comptable* (Ministère des Finances, 1826) accompagnée des modèles de formulaires que les agents doivent recopier. Ensuite, ce sont des normes juridiques *relatives à la comptabilité publique* qui établissent une véritable codification du droit de l'action publique : les deux grands règlements généraux relatifs à la comptabilité publique ou RGCP de 1838 et 1862 (Kott, 2013). Ils contiennent des dispositifs concernant l'obligation comptable de l'État, autant que la responsabilité des acteurs, voire le droit de l'action publique en général. Assez curieusement, il existe bien au XIX^e siècle un droit de l'action publique appréhendé sous son prisme financier, qui plus est un droit écrit et codifié. Mais dans la mesure où il est camouflé derrière l'appellation *comptabilité publique*, il est aujourd'hui complètement ignoré. Bravo Murillo saisit pourtant très bien, à la même époque, que « *ce qu'on connaît et appelle ici [en Espagne] et en France Comptabilité publique n'est rien d'autre qu'une série de règles et de préceptes administratifs visant à donner de la régularité, de l'ordre, de la méthode et de l'exactitude au maniement des fonds publics* » (Legay, 2010, p. 139).

Le cadre juridictionnalisé du contrôle des activités financières

Le contrôle opéré sur les caissiers est, de longue date, *juridictionnalisé* : il s'opérait au sein des chambres des comptes instituées depuis l'ordonnance du Vivier-en-Brie de février 1320 (Lalou, 1998). Cette perception juridictionnelle du contrôle des comptes est donc ancrée dans notre lecture du *rendre compte* depuis très longtemps quand elle est renforcée par la loi du 16 septembre 1807 créant une Cour des comptes à Paris (Cour des comptes, 1984). À aucun moment la loi n'évoque la comptabilité publique, elle se concentre sur le contrôle de la régularité des procédures administratives de recettes et de dépenses. Mais elle renforce ainsi le lien entre un personnage, le comptable, et la spécificité de son régime juridique. Elle insiste encore sur la distinction entre ordonnateur et comptable. Dès lors, elle confirme le développement d'une vision juridictionnalisée du *contrôle des comptes* qui repose sur deux piliers : la séparation entre l'ordonnateur et le comptable d'une part, la spécificité de leurs responsabilités d'autre part. Et cette vision, portée par une juridiction (Kurek, 2010), sera baptisée *droit de la comptabilité publique* alors qu'elle constitue un droit administratif spécial relatif à l'exécution des opérations financières publiques : un droit de *l'action publique financière*.

1. L'anglais distingue ainsi *book keeper* et *accountant*. Réserveant le mot comptable aux analystes.

Il s'agit d'une manifestation de ce travers de l'étude du droit public par les juristes, qui insiste sur le rôle du juge. Aussi nécessaire qu'il soit pour déterminer l'interprétation de la norme, le juge ne dispose pas du monopole de son usage. Ce regard biaisé, qui observe le droit au prisme de la jurisprudence, a engendré *une grande confusion dans la compréhension de la notion de comptabilité publique* (et certainement du droit de l'action publique). Car il est devenu impossible de décrire la comptabilité pour ce qu'elle est : de l'information financière. Elle n'est plus décrite qu'à travers une restriction de son régime juridique, forgée sur la jurisprudence de la Cour des comptes puis du Conseil d'État. Oubliant d'observer le volet financier de l'action publique – l'obligation comptable – pourtant soumis lui aussi à un droit – le droit des comptes publics (Kott et Milot, 2019) – les juristes ne décrivent souvent qu'un régime juridique séculaire : le jugement des comptes. Les ouvrages relatifs à la comptabilité publique et surtout à son droit sont souvent caricaturaux sur ce point. Lino Di Qual, dans son *Droit de la comptabilité publique*, distingue ainsi deux parties : les agents de la comptabilité publique et la responsabilité des agents de la comptabilité publique (Di Qual, 1971).

La comptabilité portée par les gestionnaires publics

Avec la construction de l'État, les pratiques des différentes administrations se sont progressivement formalisées et uniformisées. Le droit y a concouru, mais il n'est pas le seul facteur structurant. La *bonne administration* consubstantielle à la notion de gestion publique, y concourt également. Or, la comptabilité en tant que mode de représentation financière de l'action publique ou instrument des politiques publiques, s'inscrit dans cette perspective. Une observation sur le temps long de la relation entre la gestion publique et la comptabilité éclaire différemment *la réalité de la comptabilité publique*.

Le développement d'une culture comptable

Avant d'être appréhendée par le droit, la comptabilité est un instrument de représentation financière d'une entité. Cet instrument fut forgé progressivement par les pratiques des marchands, des banquiers et des administrateurs. Les destinataires, les contrôleurs et les producteurs des comptes peaufinent des techniques de représentations qui évoluent parallèlement et se nourrissent réciproquement à travers les siècles (Dubet et Luis, 2011). Aux XIII^e et XIV^e siècles, leur formalisation est déjà très poussée dans les différents duchés et principautés (Beck et Mattéoni, 2015). Ces pratiques, de nature comptable, constituent une forme de *culture comptable* (Kott, 2015) dès le Moyen Âge. Car on observe un mouvement de circulation et de diffusion de ces pratiques et techniques, entre les États et entre les secteurs d'activité, sur le temps long. C'est ainsi le cas avec le déploiement d'une technique propre aux marchands, *le mode de Venise*, qui préfigure la partie double dont la généralisation s'opère au sein de l'administration au début du XVIII^e siècle, sous l'impulsion des frères Paris (Lemarchand, 2010, p. 301). On peut aussi évoquer l'utilisation du chiffre dit *arabe* qui s'implante progressivement, dans le monde marchand au XV^e siècle puis dans les comptes royaux au début du XVIII^e siècle (Lemarchand, 2010, p. 90). Ces améliorations se déploient plus ou moins rapidement en fonction de la difficulté à maîtriser les techniques et des résistances corollaires des différents acteurs. Mais cette diffusion des pratiques s'opère clairement entre les États européens autant qu'entre les banquiers, les marchands et les financiers des États (Legay, 2010, p. 5).

La quête d'une information financière sur les entités ne change pas de nature avec le XIX^e siècle. Dans le monde marchand, le développement de l'industrie pose cependant de nouvelles questions. Le besoin de capital augmente et la représentation comptable s'adapte à cette nouvelle demande. C'est en ce sens que la comptabilité marchande, puis industrielle, devient *capitaliste* : elle se concentre sur la pérennité du capital (Edward, 1989). Au niveau des comptes publics, le questionnement diverge logiquement, à l'image de celui sur la *dépense* en 1822 (Kott, 2010). D'abord acceptée comme un *décaissement*, la dépense est dissociée en étapes (liquidation, ordonnancement, paiement) attestant de la compréhension de sa complexité (Masson, 1822). Puis la réception des préoccupations liées aux besoins de financement va amener à élargir la notion de dépense au-delà des opérations budgétaires vers les opérations de trésorerie, et donc à utiliser le terme de *charge*. On l'observe bien dans le décret du 19 juin 1956 qui distingue les opérations *budgétaires* et les opérations de *trésorerie*. Parallèlement, la *recette* est elle aussi dissociée (liquidation, encaissement) et devient une *ressource* pour intégrer les flux de trésorerie.

Cette dissociation des préoccupations de l'État et de l'industrie illustre le fait que chaque entité œuvre au développement de *sa comptabilité* tout en s'appropriant éventuellement les avancées observées par ailleurs. La différence ne tient pas au mode de gestion (public ou privé) mais aux finalités de l'information financière (suivi de la consommation des crédits d'un côté, pérennité du capital de l'autre). Néanmoins, ces divergences conjoncturelles ne doivent pas dissimuler une convergence structurelle.

La notion de contrôle de la dépense publique

Longtemps perçue comme un simple outil de contrôle de la probité des administrateurs ou de la régularité des opérations financières par les juristes, la comptabilité était aussi un outil d'analyse financière à la disposition des professionnels du chiffre : les *vrais comptables*. Et contrairement à une idée trop répandue, cette utilisation de la comptabilité pour ce qu'elle est – une information financière – est attestée depuis très longtemps dans le champ de l'action publique (Bezès, Descamps, Kott, 2010).

La notion de contrôle en général et de *contrôle de la dépense publique* en particulier est souvent abordée sous une forme élémentaire : la vérification. En ce sens, la comptabilité sert de moyen de preuve, puisqu'elle permet par exemple de contrôler la caisse. Pourtant le contrôle de la dépense publique s'entend aussi dans une autre dimension : *le choix d'administration*. Le terme *pilotage*, qui s'inscrit dans cette perspective, n'apparaît que très récemment au regard des deux siècles qui servent de cadre à notre *comptabilité publique*. Néanmoins, l'information financière est utilisée depuis longtemps par les acteurs publics comme un guide pour leur action. Comment comprendre autrement les réformes *comptables* de Colbert, de Turgot, des frères Paris, de Necker ... et d'Audiffret ?

On peut ainsi prendre l'exemple de la querelle entre retour à l'affermage de l'impôt ou maintien du recouvrement en régie sous la Restauration. C'est sur la base d'une *analyse financière* que les administrateurs de la monarchie ont choisi de ne pas *restaurer* la ferme (Kott, 2010b). Quelques années plus tard, mais toujours au XIX^e siècle, on peut aussi mentionner le développement de la comptabilité au sein des bagnes, qui vise à « permettre aux autorités françaises d'organiser à distance le travail pénal et de contrôler les produits obtenus » (Fabre, Labardin, 2019, p. 6). On peut enfin observer les études proposées dans les années 1950 au ministère de l'Éducation nationale, qui établissaient et comparaient les coûts des différents internats ou de construction des collèges et lycées (Kott, 2013b).

Ces différents exemples illustrent la montée en puissance de l'usage de l'information financière à des fins gestionnaires dans l'administration. Partant d'expérience éparses au XIX^e siècle, l'entre-deux-guerres témoigne pour sa part d'une forme de généralisation de cet usage sous l'appellation *contrôle*. Mais il faut ici entendre le contrôle dans ses deux acceptions, la vérification et le pilotage (Descamps, 2013).

Cette utilisation gestionnaire de la comptabilité, invisible et diffuse, réintègre avec force le champ de l'action publique avec la traduction du mot *accountability* : la redevabilité. C'est à la mise en avant de la notion de *redevabilité* que l'on doit la rénovation du regard sur l'objet *comptabilité publique* (Lafarge, 2016), elle nous libère de son pendant français modelé par deux siècles d'approche juridique. Ainsi, du point de vue des professionnels du chiffre : « *La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* ». Cette définition est proposée par l'actuel article 121-1 du *plan comptable général*. Elle est reprise à l'article 53 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la *gestion budgétaire et comptable publique*, qui définit la comptabilité publique comme « *un système d'organisation de l'information financière* ». Il est important de noter que l'intitulé du décret revendique bien une approche à la fois *gestionnaire* et *unifiée*. Dans cette perspective, on ne distingue pas gestion budgétaire et comptabilité, on envisage une réglementation de la gestion budgétaire et comptable. En proposant une stabilisation de la définition de la *comptabilité publique*, le décret de 2012 n'a fait qu'*institutionnaliser* un processus de longue haleine qui repose sur une *fonction comptable* (la représentation financière) commune à tous ses utilisateurs : « LA » comptabilité. Notre droit positif n'aligne pas la définition de la comptabilité publique sur celle des entreprises, il propose une définition de la comptabilité publique qui correspond à ce qu'elle est et non plus à son *régime juridique* !

LA DÉCONSTRUCTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE À L'AUNE DES DÉBATS QUI L'ANIMENT

Si le décret de 2012 définit la comptabilité publique comme « *un système d'organisation de l'information financière* », dans le secteur public la CP désigne d'abord l'administration qui prend en charge le maniement des deniers publics : *la direction de la comptabilité publique*. Mais le terme est aussi souvent utilisé pour évoquer les règles qui organisent la gestion des deniers publics que l'on désigne souvent comme *le droit de la comptabilité publique*. Face à l'impossibilité de réduire cette ambiguïté, car les acteurs n'acceptent pas si facilement de changer de vocabulaire, il semble opportun d'envisager les choses autrement, de *penser différemment* la comptabilité dans ce *complexe financier* qui l'entoure (Husson-Rochcongar, 2022). On propose ainsi de *déconstruire la notion de comptabilité publique* s'appuyant sur deux des débats qui animent les comptables du secteur public. Le premier concerne la multiplication des demandes et attentes de nature politique à l'égard de l'information financière publique. Elle envisage l'existence de *comptes publics* (au pluriel) pour mieux rendre compte de l'état de l'information financière publique contemporaine (A). Le second intègre l'idée de *l'unité de la comptabilité*, qui ne serait ni publique ni privée, et l'aborde comme un instrument de pilotage financier à la disposition de différentes entités. Il faudrait donc évoquer *la comptabilité des entités publiques* pour éviter de tomber dans le piège d'une opposition peu pertinente (B).

Des comptes publics : la multiplication des redevabilités

La comptabilité s'adresse à des *destinataires*, elle n'est pas produite uniquement pour la satisfaction des teneurs de livres. Ces destinataires expriment, plus ou moins clairement, des attentes qui sont reçues par les normalisateurs comptables. On observe ainsi plusieurs modes de production des comptes dans le secteur public, traduisant une multiplication des demandes de redevabilité par les différents destinataires de l'information financière publique.

La distinction entre budget et comptabilité, le Parlement veut un compte prévisionnel

La comptabilité permet de produire des synthèses, que l'on appelle aussi des *états financiers*. Dans le secteur public ces états financiers, adressés par l'administration aux décideurs politiques, servent de base à des autorisations et à des vérifications : c'est-à-dire au contrôle au sens large. Il peut s'agir d'états financiers de prévision, comme les budgets, où d'états financiers de restitution. On trouve ainsi des budgets au niveau de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics. On les nomme parfois « états prévisionnels des dépenses ». Mais dans tous les cas ce sont bien des *comptes prévisionnels* bâtis selon des techniques et des méthodes propres à chaque type d'entité. On trouve encore des comptes de restitution qui peuvent être appelés « compte de gestion », « compte administratif », « compte général de l'État ». Aujourd'hui, ces états de synthèse reposent sur une technique commune : une information financière en droits constatés. Mais il n'en a pas toujours été ainsi.

Au XIX^e siècle il n'existait qu'une administration, chargée de tenir et produire des comptes. Elle était abritée au sein du ministère des Finances et s'appelait *direction de la comptabilité générale des finances*. Sa mission était de centraliser les opérations financières afin de contrôler leur exécution. Elle était aussi responsable de la production des comptes prévus aux articles 135 et suivants de l'ordonnance du 31 mai 1838 sous la dénomination de *compte général de l'administration des finances*, à savoir, les comptes des contributions et revenus publics, le compte des dépenses publiques, le compte de trésorerie, les comptes des budgets et les comptes des divers services publics. Cette administration financière proposait différents comptes qui pouvaient être *présentés* ou *rendus* selon le type de redevabilité recherché. Car *présenter un compte* n'est pas l'équivalent de *rendre un compte*. Dans le premier cas, on insiste sur l'information et dans le second sur la responsabilité. Alors que le parlementarisme s'affirme dans un contexte de restauration de la monarchie, la nuance était d'importance : les ministres présentaient leurs comptes au Parlement mais rendaient des comptes au pouvoir royal.

Le désordre consécutif à la Grande Guerre ne permet plus à l'administration de proposer une comptabilité sérieuse. Or, le Parlement n'est pas prêt à renoncer à son pouvoir en matière financière et cela conduit à opérer une partition entre deux administrations afin de proposer au Parlement un budget à voter. Il s'agit d'un véritable *schisme au sein de l'administration financière* puisque le bureau du budget de la direction de la comptabilité publique est devenu une direction du budget et du contrôle financier (Kott, 2004). Cette dissociation des administrations permet celle des états financiers, mais elle entraîne corollairement celle des fonctions : le suivi des engagements à la direction du budget et le suivi de la caisse à la direction de la comptabilité publique. Dès lors le débat politique s'est focalisé sur l'état financier de prévision (le budget), et les questions relatives aux comptes de restitution furent reléguées au rang de débats techniques concernant le maniement des fonds par des agents administratifs.

Des états de synthèse spécifiques répondent à de nouvelles attentes

Dans les offices, qui préfigurent les établissements publics, la question de l'information financière est tout aussi importante. C'est principalement la notion de coût² qui prévaut et le déploiement de la comptabilité générale ne s'y opère pas par hasard. À peine le plan comptable général adopté en septembre 1947³, il se répand dès le mois d'octobre 1947 au sein des établissements publics industriels et commerciaux ainsi que dans les sociétés d'économie mixte⁴, puis dans les établissements publics administratifs en décembre 1953⁵, dans les établissements d'enseignement agricole en septembre 1954⁶ et finalement au sein de l'État par le décret du 29 décembre 1962⁷. Établir le coût d'une nuitée dans un internat agricole permet notamment d'arbitrer entre le financement par les familles et le financement par la subvention et donc l'impôt. Cela permet accessoirement de ne pas demander aux familles une redevance supérieure au coût réel de la prestation.

On observe alors, au niveau de l'État, une dissociation entre deux types d'états financiers bâtis selon deux méthodes comptables différentes : la caisse améliorée pour le budget, les droits constatés pour la comptabilité générale. Ce double mode de redevabilité était efficace dans un contexte purement national puisqu'il permettait à la fois de suivre l'autorisation budgétaire et les mouvements financiers, mais il est devenu complètement inopérant dans une perspective de comparaison internationale : quelle méthode choisir ?

Dans la deuxième moitié du xx^e siècle, chaque État tenait *ses comptes* selon des normes qui lui étaient propres. Il s'agissait même, pour certains auteurs, d'une marque de souveraineté (Biondi, 2014). Lorsque la construction européenne a envisagé la création d'une monnaie unique, la question du pilotage financier des finances des États a justifié l'utilisation d'une information financière commune. Or, la seule qui était disponible était la comptabilité nationale. Elle n'avait pas été bâtie dans une perspective de pilotage des politiques budgétaires mais, moyennant quelques adaptations, c'est elle qui servit de référentiel aux engagements internationaux inscrits dans les traités. Le traité de Maastricht et ses successeurs tentent ainsi d'encadrer les déficits, la dette des administrations publiques et le taux d'inflation au sein des États membres à l'aide d'une statistique financière que l'on appelle la comptabilité maastrichtienne (ou système européen de comptabilité SEC), bâtie sur la comptabilité nationale (Boudet, 2019).

Au niveau local, les états de synthèse des collectivités territoriales sont structurés par la notion d'*équilibre réel* inscrite à l'article 8 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982, codifié depuis à l'article L. 1612-4 du code général des collectivités territoriales. Leur système comptable repose sur une méthode hybride qui intègre des éléments de droits constatés dans les états financiers prévisionnels (Hernu, 2012). Il s'agit de la formalisation, par le droit

2. En anglais, on évoque *accrual accounting* comme la traduction des *droits constatés*. Mais il ne s'agit pas de la même philosophie. *Accrual*, s'attache à établir des coûts par *accumulation* de dépenses. Le résultat est assez proche des droits constatés, mais pas identique.

3. Arrêté du 18 septembre 1947 d'approbation du projet de plan comptable général élaboré par la commission de normalisation des comptabilités.

4. Décret n° 47-2051 du 22 octobre 1947 tendant à l'application du plan comptable général dans les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés d'économie mixte.

5. Décret du 10 décembre 1953 sur la comptabilité des établissements publics administratifs.

6. Décret n° 54-908 du 2 septembre 1954.

7. L'article 52 du décret du 29 décembre 1962 précise « la comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double. La nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale définit les modalités de fonctionnement des comptes. Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des finances. »

et dans la comptabilité, d'une règle de gestion devant permettre de limiter l'endettement des régions, départements et communes.

Les organismes de sécurité sociale produisent eux aussi des comptes selon des méthodes qui leur sont propres. Les caisses de sécurité sociale, organismes de droit privé, ne confient pas leurs comptes à des comptables publics. Elles tiennent des comptes selon le plan comptable unifié des organismes de sécurité sociale depuis 2001, mais elles disposent surtout d'un outil comptable leur permettant de mesurer leur trajectoire financière au regard des attentes exprimées en loi de financement de la sécurité sociale.

Ainsi, les méthodes comptables qui permettent la production des états financiers sont distinctes parce qu'adaptées aux demandes des destinataires des comptes autant que contraintes par les capacités techniques des agents qui les produisent.

Pour désigner cette *information financière publique*, on a proposé le terme générique de *comptes publics* (Kott et Milot, 2019). Il permet d'intégrer dans une même notion tout ce qui revendique, de près ou de loin, une forme de restitution via des états financiers (des comptes). Il peut s'agir de *la comptabilité publique* (information financière de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics) ou d'autres types d'informations financières tels la comptabilité nationale, la comptabilité maastrichtienne, les comptes des organismes de sécurité sociale. Le concept de *comptes publics* se veut englobant, il permet à la fois d'évoquer l'ensemble de l'information financière publique et de pointer qu'en son sein les différentes méthodes proposées (comptables ou statistiques) aboutissent à des *états financiers* présentés sous forme de *comptes*. Il cadre aussi avec la constitution, en 2007, d'un ministère des Comptes publics.

La comptabilité des entités publiques, les droits constatés et le secteur public

C'est bien la méthode des *droits constatés* qui se diffuse au sein du secteur public avec la comptabilité générale. Or, cette comptabilité se trouve être celle qui se développe depuis quelques siècles au sein du secteur marchand. Faut-il pour autant redouter le déploiement des logiques de profit, voire du capitalisme au cœur de l'État ? Ou faut-il juste comprendre que la comptabilité en droits constatés est devenue la norme qui se déploie dans le secteur public ?

Une technique comptable enrichie

Le plan comptable général de 1947 permet une avancée majeure : le déploiement de la comptabilité dans tous les secteurs de l'économie. L'adjectif *général* traduit une volonté d'universalité de ce type d'information financière basée sur les droits constatés, qui intègre à la fois des éléments conceptuels, une méthode et un plan de compte. Ce dernier permet de saisir l'ensemble des opérations des acteurs économiques et s'adresse donc aux associations de la loi de 1901 comme aux entreprises du secteur marchand ou aux administrations. Son déploiement s'opère d'ailleurs très rapidement dans la sphère publique puisqu'il est généralisé par le RGCP de 1962, soit en quinze ans, à tout le secteur public.

Il existe cependant une différence entre le fait de prescrire le déploiement d'une comptabilité en droits constatés et son déploiement effectif. Peu incitée à ce déploiement, la direction générale de la comptabilité publique progresse lentement dans ce chantier. À sa décharge, il faut rappeler que *cette comptabilité financière* de restitution est soigneusement ignorée au Parlement, et que sa seule utilisation concrète est de contrôler les comptes des comptables, c'est-à-dire les opérations ayant un impact sur leurs caisses. Pourquoi dans ces

conditions pousser la constatation des droits et obligations au-delà d'une information sur le *service fait* ? Une partie de l'administration remet le sujet sur la table dans les années 1980 et 1990. C'est le cas de la mission comptabilité patrimoniale animée par Jean-Jacques François⁸. Un rapport du sénateur Philippe Marini⁹ qui brocarde *le mensonge budgétaire* le suit de quelques mois. La cible est toute trouvée : la comptabilité de caisse. S'il n'est pas question de modifier le type d'autorisation émise par le Parlement, il devient néanmoins possible de lui proposer une autre information financière, qui dépasse la caisse : les droits constatés. Les partisans de la montée en puissance de l'information financière publique utilisent cette fenêtre politique et soulignent le caractère légitime de la revendication politique. Cette demande permet à la direction générale de la comptabilité publique de développer un instrument de redevabilité financière enrichie : une comptabilité patrimoniale.

Ce déploiement est finalisé par la LOLF qui inscrit l'aboutissement du déploiement d'une comptabilité de type patrimonial au cœur de l'État. Mais le développement de cette technique comptable, au sein de la DGCP, s'opère toujours en marge des questions budgétaires. Cela nuit à la perception de l'unité de l'objet *comptabilité* : les différentes façons de compter (les méthodes comptables) sont parfois perçues comme autant de comptabilités. On peut d'ailleurs le lire à l'article 27 de la LOLF qui *distingue deux comptabilités* alors qu'il s'agit en fait de deux *méthodes comptables* : « *L'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.* » Une formulation plus heureuse eut été d'écrire : « *La comptabilité publique permet à l'État de produire ses comptes selon deux méthodes comptables, la caisse améliorée pour le suivi budgétaire, les droits constatés pour le suivi financier.* » Il faut attendre le décret du 7 novembre 2012, dont on rappelle encore une fois l'objet, *la gestion budgétaire et comptable publique*, pour que l'administration des finances parvienne – enfin – à introduire une définition claire de la comptabilité publique.

Dès lors, il existe bien en France *un système organisé d'information financière*, mais on ne le sait plus, on ne le voit plus parce qu'il est porté par des administrations différentes, dans des perspectives de redevabilité différentes. Ce système repose sur deux genres de comptabilité distincts selon qu'ils concernent l'autorisation ou le suivi des opérations. Le premier est de nature politique, il établit des *crédits budgétaires* et prend corps dans un *compte prévisionnel* : le budget. Ce compte prévisionnel fait l'objet d'un suivi (rectification puis règlement du budget) selon une méthode comptable spécifique (la comptabilité budgétaire qui s'intéresse avant tout à la question des engagements et au suivi des consommations de crédits). Le second est de nature financière et traduit des opérations et événements affectant le patrimoine. Il prend corps dans des *comptes de restitution*, aussi nommés comptes de gestion des comptables. Ensemble, ces données et méthodes forment un système d'organisation de l'information financière de l'État : *la comptabilité publique*.

Faut-il encore distinguer comptabilité privée et comptabilité publique ?

On décèle parfois, dans les regards portés sur la comptabilité publique, une logique dégradée qui repose sur un syllogisme dissimulé. Schématiquement, il consiste à partir

8. J.-J. François, *Le Système financier de l'État en question. Situation d'urgence ? 16 projets pour avancer ensemble*, rapport au ministre des Finances, juin 1998, 77 p. et cinq annexes représentant plusieurs centaines de pages. Non publié.

9. Ph. Marini, *En finir avec le mensonge budgétaire*, Les rapports du Sénat, n° 485, 1999-2000, tome 1 rapport, tome 2 auditions.

de la proposition *vraie* selon laquelle la comptabilité s'est construite dans une perspective marchande puis stabilisée au xx^e siècle pour assurer la viabilité du capital des entreprises, qui constitue la majeure. Il poursuit par la mineure, selon laquelle la comptabilité des entreprises repose sur les droits constatés, pour en conclure que les droits constatés sont au service du capitalisme. Dès lors, le déploiement d'une comptabilité en droits constatés, qui plus est basée sur celle des entreprises comme c'est écrit à l'article 30 de la LOLF, introduirait le capitalisme au cœur de l'État. La diffusion de cette idée est souvent appuyée par deux travaux importants, alors que ni l'un ni l'autre ne tirent cette conclusion. L'ouvrage de Corine Eyraud *Le Capitalisme au cœur de l'État* (Eyraud, 2013) est bien plus nuancé que son titre pourrait le laisser entendre. La sociologue y dissèque ce qu'est le déploiement d'une comptabilité en droits constatés dans le secteur public et les limites de cette comptabilité au regard de l'absence de capital. Il s'agit d'ailleurs d'une limite importante de la transposition de *cette comptabilité* au secteur public. Car la comptabilité des entreprises s'est bien développée dans une perspective capitaliste selon deux axes clairement identifiés : assurer la pérennité du capital de l'entité et éviter la distribution de dividendes fictifs. Dès lors, on pourrait presque s'étonner de lire que la transposition de cette comptabilité à l'État traduirait une forme de néolibéralisme puisque l'État ne dispose pas de capital et ne distribue pas plus de dividendes. L'article d'Eve Chiapello « Les normes comptables comme institution du capitalisme » est aussi souvent cité hors de son contexte pourtant précisé dans un second temps : « une analyse du passage aux IFRS en Europe à partir de 2005 ». Sociologue elle aussi, elle ne confond pas le champ d'application des IFRS (les entreprises multinationales) avec celui de la comptabilité publique. Il ne s'agit pas de prétendre que la normalisation comptable serait cloisonnée de manière étanche. Les normalisateurs comptables des secteurs privés et publics communiquent et échangent... mais ce n'est pas une nouveauté, et il ne faut pas penser qu'une technique portée par un intérêt financier dans un contexte implique les mêmes tendances dans un autre contexte.

Il semble donc nécessaire de reprendre les différentes propositions et de les contextualiser. Les droits constatés sont avant tout une technique d'inscription d'événements en comptabilité, qui permet de dépasser la caisse et ouvre donc de nouvelles possibilités. Pour l'écrire très simplement : ils permettent au marchand d'inscrire une créance sur un client et de dissocier cette étape de celle de l'encaissement qui vient solder la créance client. Ils apportent à une personne publique le même enrichissement de l'information, puisqu'ils permettent d'inscrire en comptabilité une créance fiscale avant son apurement par le contribuable. Mais cela ne transforme pas pour autant le contribuable en client ! À ce stade, on comprend qu'il ne s'agit bien que d'*enrichir* l'information financière, avec par exemple des restes à recouvrer. Par ailleurs, cette comptabilité permet aussi, via d'autres techniques comme l'amortissement ou la provision, de tendre vers une approche dite *patrimoniale* nécessaire à l'établissement de coûts de production d'un bien... ou d'une prestation de service. On reste bien loin du capitalisme. Les techniques comptables ne permettent donc pas réellement de distinguer les secteurs publics et privés. Il en va ainsi notamment de la notion de juste valeur. Promue dans un cadre de financiarisation du capitalisme, elle peut trouver son utilité dans le secteur public non marchand. Un conservateur de musée, par exemple, pourrait témoigner de l'intérêt d'une évaluation de type *fair value* (Académie, 2010) de son patrimoine pour obtenir une hausse des crédits d'équipement de sécurité auprès d'une collectivité de rattachement mieux à même d'apprécier la situation.

C'est dans cette perspective qu'on propose la notion de *comptabilité des entités publiques*. Elle permet de signaler qu'il existe bien une base commune, *la comptabilité en droits constatés*, mais qu'elle est appliquée de manière spécifique par les différentes entités du secteur public. Parce que si la méthode comptable est la même, *la comptabilité*

en droits constatés, en revanche les normes comptables applicables diffèrent selon qu'il s'agit de l'État, des collectivités territoriales ou des établissements publics. Le Conseil de normalisation des comptes publics réunit ainsi les différentes normes comptables adoptées par arrêté du ministre des Comptes publics dans différents recueils : recueil des normes comptables de l'État ; recueil des normes comptables pour les établissements publics, recueil des normes comptables pour les entités publiques locales, recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale. Chacun précise le champ d'application des différentes techniques d'inscription ou d'évaluation selon le type d'entité.

Finalement et au regard de la différence des recueils des normes ainsi que des états de restitution, on comprend que la comptabilité des communes est plus éloignée de celle de l'État que ne l'est celle des entreprises. Cela renforce encore le sentiment de perte de sens de la distinction entre comptabilité publique et comptabilité privée, ce que l'on a pu appeler la *banalisation de la comptabilité* (Kott, 2016).

Bibliographie

- Académie des sciences et techniques comptables et financières, *La Juste Valeur dans tous ses états*, actes du colloque du 27 avril 2010, 94 p.
- Beck Patrice, Mattéoni Olivier (dir.), *Classer, dire, compter. Discipline du chiffre et fabrique norme comptable à la fin du Moyen Âge*, CHEFF, 2015, 490 p.
- Bezès Philippe, Descamps Florence, Kott Sébastien, Tallineau Lucile (Dir.), *Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815-1914). L'invention de la gestion des finances publiques*, CHEFF, octobre 2010, 579 p.
- Biondi Yuri, « Les transformations récentes du modèle de la régulation comptable : une analyse institutionnelle » in Muller Yvonne (dir.), *Normalisation comptable, actualité et enjeux*, Académie des sciences techniques comptables et financières, 2014, p. 62-65.
- Bottin Michel, *Histoire des finances publiques*, Économica, Poche, 1997, 112 p.
- Boudet Jean-François, *Le Système européen de comptabilité. Un enjeu de société*, LGDJ, Systèmes, 2019, 174 p.
- Burckel Valérie, De Crémier Catherine, *Histoire de la comptabilité publique*, Paris, Économica, 1997, 112 p.
- Cour des comptes, *La Cour des comptes*, (colloque) CNRS, 1984.
- Descamps Florence, « Introduction », *L'invention de la gestion des finances publiques. Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, CHEFF, 2013, p. 1-14.
- Di Qual Lino, *Droit de la comptabilité publique*, Paris, Armand Colin, Coll. « U », 1971, 327 p.
- Dubet Anne, Luis Jean-Philippe (dir.) *Les Financiers et la construction de l'État, France Espagne (XVII^e-XIX^e siècle)*, Presses Universitaires de Rennes, 2011, 266 p.
- Edward John Richard, *A History of Financial Accounting*, Londres, Routledge, 1989.
- Eyraud Corine, *Le Capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, Bellecombe-en-Bauges, Ed. du Croquant, Coll. « Dynamiques socio-économiques », 2013, 320 p.
- Hamon Philippe, *L'Argent du roi, les finances sous François I^{er}*, Paris, CHEFF, 1994, 609 p.
- Hernu Paul, « Pour une unicité budgétaro-comptable des administrations publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2012, p. 57 à 60.

- Husson-Rochcongar Céline, « Vocation instrumentale des finances publiques et mutations de l'État, la légitimité comme moyen d'appréhender la place du complexe financier au cœur de l'État », in Husson-Rochcongar Céline (dir.), *La Légitimité en finances publiques*, Mare & Martin, 2022, p. 441-518.
- Jumeau Catherine, *Vies de percepteurs. Fragments autobiographiques 1918-1993*, Mémoire, CHEFF, 2001, 706 p
- Kott Sébastien, « Les prescriptions budgétaires et comptables dans les grands textes financiers », *RFFP* n° 86, 2004, p 57 à 73.
- Kott Sébastien, « La controverse Masson-Lafontaine relative à l'ordre financier en 1822 », *L'Invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle*, CHEFF, 2010, p. 229 à 240
- Kott Sébastien, « L'invention d'outils *gestionnaires* dans le système financier de la Restauration », *L'Invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle*, CHEFF, 2010, p. 409 à 423.
- Kott Sébastien, « La construction du droit de la comptabilité publique 1817-1962 », *Revue gestion et finances publiques*, n° 2-3, février mars 2013, p. 3-6.
- Kott Sébastien, « L'évaluation du prix de revient dans les années 1950 : le contrôle financier des administrations centrales », *L'Invention de la gestion des finances publiques. Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, CHEFF, 2013, p. 381-400.
- Kott Sébastien, « Regard rétrospectif sur une possible culture comptable », *Classer, dire, compter. Discipline du chiffre et fabrique d'une norme comptable à la fin du Moyen Âge*, CHEFF, 2015, p. 429-434.
- Kott Sébastien, « Banalisation de la comptabilité, hybridation du droit comptable », *Gestion et finances publiques*, n° 2-2016, mars-avril 2016, p. 50-54.
- Kott Sébastien, Milot Jean-Paul, *Les Comptes publics : objets et limites*, LGDJ, Systèmes, 2019, 214 p.
- Kurek Aline, *Juge financier, juge administratif*, Thèse pour le doctorat en droit public, Université Lille-II, 2010, 497 p.
- Lafarge François, « Introduction : Rendre des comptes, rendre compte », *RFAP* n° 160, 2016, p. 985-998.
- Lalou Élisabeth, « La chambre des comptes du Roi de France », *Les Chambres des comptes en France aux XIV^e et XV^e siècles*, CHEFF, 1998, p. 1-18.
- Legay Marie-Laure (dir.), « Fraude » et « Secret », *Dictionnaire historique de la comptabilité publique*, PUR, 2010, 493 p.
- Lemarchand Yannick, « Chiffre de finances », « Paris », *Dictionnaire historique de la comptabilité publique*, PUR, 2010, p. 90-92, 301-304.
- Masson Victor Alexandre, *De la comptabilité des dépenses publiques*, Paris Imprimerie L.-T. Cellot, 1822, 303 p.
- Neurrisse André, « L'émergence, au XIV^e siècle, du statut du comptable public », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2004, p. 281-282.
- Mattéoni Olivier, « Introduction », *Les Chambres des comptes en France aux XIV^e et XV^e siècles*, CHEFF, 1998, p. I-V.
- Ministère des finances, *Instruction générale sur le service et la comptabilité des receveurs généraux et particuliers des finances*, modèles, Paris Imprimerie royale, décembre 1826, 2 volumes.