

Le régime juridique des comptes publics

Aurélien Camus

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE 2022/3 N° 183**, PAGES 667 À 680
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.183.0026

Date de mise en ligne : 23/01/2023

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2022-3-page-667?lang=fr>



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



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

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

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

LE RÉGIME JURIDIQUE DES COMPTES PUBLICS

Aurélien CAMUS

Maître de conférences en droit public, université Paris Nanterre

Résumé

À côté du droit de l'exécution budgétaire, le droit des comptes publics comprend l'ensemble des règles ayant pour objet la production de l'information financière, le respect d'une normalisation et le contrôle de sa qualité. De ce point de vue, le droit des comptes publics présente la même architecture que celle du droit de la comptabilité privée. Le droit a érigé une série de règles et de mécanismes afin d'assurer la qualité de l'information comptable. Cet ensemble peut être réuni sous la notion d'obligation comptable. Pour autant, la convergence des comptabilités n'a pas conduit à leurs similitudes. Le droit des comptes publics possède des spécificités, certaines n'ont pas été gommées, d'autres ont émergé de la pratique des acteurs, particulièrement celle de la Cour des comptes.

Mots clefs

Comptes publics – certification – obligation comptable – tenue des comptes publics – comptabilité budgétaire – comptabilité générale – qualité comptable

Abstract

— *The legal regime of public accounts – In addition to the legal framework for budget execution, public accounting law covers all the rules governing the production of financial information, conformity with a set of standards and quality control. In this respect, public accounting law features the same architecture as private-sector accounting law. The law has established a set of rules and mechanisms to ensure the quality of accounting information. This set of rules and mechanisms can be grouped together under the concept of accounting obligations. However, the convergence of accounting systems has not resulted in similarity. Public accounting law evinces its own specificities, some of which have resisted elimination, while others have emerged from the practice of the actors involved, particularly that of the Cour des Comptes.*

Keywords

Public accounts – certification – accounting obligation – keeping of public accounts – budgetary accounting – accrual accounting – accounting quality

INTRODUCTION

La nécessité d'édicter des règles pour assurer la régularité des opérations budgétaires et comptables est une exigence ancienne. L'ordonnance de 1822 a posé un cadre qui s'est renforcé au fil des réformes de notre administration et de notre État. De ce lent mouvement, deux acceptions de la régularité se sont progressivement développées. À côté de la régularité des opérations de recettes et de dépenses, celle de l'information comptable a émergé. La première acception impose le déroulement des opérations comptables selon des procédures particulières en lien avec la séparation entre l'ordonnateur et le comptable public ; la seconde vise production des comptes. Loin de remettre en cause l'unité de la comptabilité publique, ces deux acceptions de la régularité sont animées par une même idée : la comptabilité publique est un outil de gestion et de contrôle des administrations publiques. Ces règles servent aussi une finalité plus générale qui plonge ses racines dans l'article 15 de la DDHC selon lequel « *La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ».

Bien que le droit ait instauré une obligation de bonne tenue de plusieurs comptabilités et des mécanismes de contrôle, qui ont notamment pris la forme de la déclaration de conformité, les différentes définitions du droit de la comptabilité publique ont longtemps ignoré, ou du moins minoré, la seconde branche : celle du droit des comptes publics. Cette branche se définit comme l'ensemble des règles qui assurent la régularité de l'information comptable, son usage et son contrôle. On le constate dans une des rares systématisations de la matière, celle proposée par Jacques Magnet, selon laquelle « *la comptabilité est l'ensemble des règles juridiques et techniques applicables aux opérations financières des organismes publics* » (J. Magnet, 1978, 23). La focale est uniquement la régularité des opérations financières, plus précisément celle des opérations de recette et de dépense. Dans ce prolongement, l'accent est davantage mis sur les obligations et responsabilités des ordonnateurs et des comptables publics. En somme, les problématiques autour de la tenue des comptes, leur régularité et leur usage ont été camouflées par celles sur la régularité des opérations comptables, et/ou elles ont été occultées par la perspective strictement contentieuse du droit de la comptabilité publique (Voir Sébastien Kott, chapitre 1).

Il reste que, depuis la LOLF, le droit des comptes publics a pris une importance qu'il est désormais difficile d'ignorer (Bahougne et Camus, 2020). Toutefois, ce processus est moins une rupture qu'un renforcement des règles relatives à l'obligation comptable. La LOLF et le décret GBCP ont bien sûr induit une convergence entre la comptabilité publique et la comptabilité privée (J.-P. Milot, 2009, 274). L'alinéa 2 de l'article 30 de la LOLF a posé le principe selon lequel « *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.* » De même, à partir du modèle de la comptabilité d'entreprise, la régularité comptable est intégrée dans un concept plus large, celui de qualité comptable (Thébault, 2010, 103), qui inclut la régularité, la fidélité et la sincérité comptables. Ce changement sémantique est le résultat d'une greffe de l'énoncé, notamment issu des dispositions du code de commerce applicables aux sociétés cotées, au sein du droit des comptes publics. Cette greffe s'est effectuée en deux temps : d'abord par l'entremise de l'alinéa 3 de l'article 27 de la LOLF¹, puis par celle du nouvel article 47-2 de la Constitution issu de la révision

1. Al. 3 art. 27 LOLF : « *Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.* »

constitutionnelle de 2008². À la lecture des travaux préparatoires qui ont précédé de l'adoption de l'article 47-2 de la Constitution³, l'exigence de la qualité de l'information comptable est pensée dans un système en lien avec l'article 47-1 dans lequel s'articulent le contrôle du Parlement, l'évaluation des politiques publiques et l'assistance de la Cour des comptes. Assurer la qualité de l'information comptable poursuit aussi un projet plus global d'une nouvelle gouvernance des administrations publiques par « l'algèbre » (Garnier, 1947). À l'image des enjeux qui ont entouré un temps la réforme de la comptabilité dans la gouvernance des entreprises, le pouvoir comptable est érigé en un pouvoir de gestion et de contrôle au sein de l'administration. Par exemple, l'intégration de la comptabilité générale offre une nouvelle grammaire patrimoniale qui peut être mobilisée par les acteurs publics dans la gestion publique (Kott et Mosny, chapitre 7. V. aussi Pezet, 2007).

Pour cela, le système budgétaire et comptable repose sur un triptyque, tenir une comptabilité, normaliser la tenue des comptes et assurer la qualité comptable, que l'on nomme obligation comptable (Kott, 2022). D'aucuns y voient la marque de la transposition de la comptabilité d'entreprise, à tel point que la convergence serait finalement synonyme de banalisation de la comptabilité publique. Cette lecture est néanmoins contredite par la construction historique la comptabilité publique⁴. Il faut renverser la perspective. À l'instar de la propriété, qui comprend la propriété publique et la propriété, la comptabilité publique et la comptabilité privée ne sont que les deux genres d'une même espèce. C'est, de ce point de vue, que la convergence entre le droit comptable privé et le droit comptable public peut être analysée. La convergence des méthodes comptables a emporté la modification de la qualité comptable, comme elle a induit une mutation des modalités de contrôle, mais elle n'a pas initié la privatisation du système comptable public. C'est aussi, de ce point de vue, que les deux corpus normatifs doivent être distingués, c'est-à-dire à partir de leurs différences irréductibles.

L'ARCHITECTURE DU DROIT DES COMPTES PUBLICS

Le droit des comptes publics fonctionne selon une architecture qui est, à un certain niveau de généralité, similaire à celle du droit de la comptabilité privée. Il agrège toute une série d'obligations juridiques qui concernent la production de l'information comptable, le respect d'une normalisation et le contrôle de sa qualité.

La tenue des comptes et normalisation comptable

« *La première règle de la comptabilité publique est [...] qu'il y ait une comptabilité, c'est-à-dire une mise en mémoire ordonnée et circonstanciée* » (Prada, 1988, 17). C'est dire que la première des obligations juridiques est celle de tenir une comptabilité dans le respect de normes comptables.

2. Al. 2 art. 47-2 de la Constitution : « *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* ».

3. Assemblée nationale, XIII^e législature, Session ordinaire de 2007-2008, 2^e séance du mercredi 28 mai 2008.

4. D'ailleurs le processus de rapprochement entre les comptabilités, publiques et d'entreprise, était déjà entamé. Le décret RGCP de 1962 énonçait : « *la nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale [...] s'inspire du plan comptable général* » (art. 52).

L'obligation de tenir des comptes

Même si les sources nationales sont concurrencées par les sources internationale et européenne (Bahougne et Camus, 2020, 50), le droit de la comptabilité publique est encore marqué par une forte centralisation étatique. C'est dire que l'édition des obligations juridiques relatives à la tenue des comptes est principalement du ressort de l'État. Mais les sources étatiques sont très hétérogènes : constitutionnelles, législatives organiques, législatives et réglementaires. Bien qu'il concentre de nombreuses règles, le décret GBCP n'est donc pas le « *code de la comptabilité publique* » (Bahougne et Camus, 2020, 83). Dans le même sens, le contenu des obligations de tenir des comptes est à géométrie variable, il varie très fortement en fonction des personnes publiques.

Au sujet de l'État, il est soumis à l'obligation de tenir une double comptabilité au nom du système dit « dualiste ».

En premier lieu, la LOLF et le décret GBCP consacrent une obligation de tenue d'une comptabilité budgétaire dont l'objet est de retracer les opérations financières. Sa structure repose sur la *summa divisio* entre la comptabilisation des opérations budgétaires et celle des opérations de trésorerie⁵. Le décret GBCP prolonge l'œuvre de la LOLF, en rappelant, d'une part, les règles générales de la comptabilité budgétaire et en précisant, d'autre part, certains principes ou règles (par ex. consommation et reports des crédits [art. 158 décret GBCP] ou le retrait d'engagement [art. 160 décret GBCP]). L'ensemble de cet édifice est complété par le *Recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'État* fixé par un arrêté du ministre chargé du Budget.

En second lieu, l'État est soumis à l'obligation de tenir une comptabilité générale. À son sujet, la LOLF et le décret GBCP sont peu prolixes. La LOLF mentionne simplement que « *l'État tient [...] une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* » (art. 27 de la LOLF) en fixant, de manière générale, la méthode comptable qui est « *fondée sur le principe de constatation des droits et des obligations* » (art. 30 LOLF). Une précision est apportée sur l'obligation de production des états financiers qui doit contenir un « *compte de résultat de l'exercice* » et un « *bilan* ». Le décret GBCP est une redite des règles qui figurent déjà dans la LOLF. L'essentiel de la méthode de la comptabilité générale est contenu dans le *Recueil des normes comptables de l'État* (RNCE), complété par le *Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice* et par les instructions comptables.

S'agissant des collectivités territoriales, elles sont soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon le système dit « moniste », c'est-à-dire une comptabilité qui est à la fois de caisse et à droits constatés, budgétaire et générale. Le droit des collectivités territoriales est caractérisé par des dispositions éparées du code général des collectivités territoriales qui ne facilitent pas la compréhension de la matière.

En ce qui concerne la comptabilité budgétaire, peu de règles générales ressortent, hormis implicitement la subdivision des états financiers – sections de fonctionnement et d'investissement. En attendant l'unification du cadre budgétaire et comptable par l'instruction M57, il faut donc se référer aux différentes dispositions relatives à chacune des collectivités territoriales. Les communes doivent tenir une comptabilité, selon une structure spécifique, qui retrace les opérations budgétaires et l'utilisation des crédits (art. L. 2311-3 CGCT), qui permet d'affecter les résultats d'un exercice comptable sur l'autre dans le

5. Plus précisément, v. art. 25 de la LOLF sur la comptabilisation des opérations budgétaires et de trésorerie, art. 3 qui fixe la liste des ressources, art. 4 qui fixe la liste des charges budgétaires, art. 6 sur les grands principes budgétaires et art. 18 sur la distinction entre les crédits de paiement et les crédits d'engagement.

respect de la règle de l'équilibre réel (art. L. 2311-5 et L. 2311-6 CGCT) et qui permet d'identifier les dépenses obligatoires en lien avec les amortissements des immobilisations (art. L. 2321-2 et L. 2321-3 CGCT). Ces différentes exigences s'imposent également aux départements (art. L. 3311-1 et s. CGCT) et aux régions (art. L. 4310-1 et s. CGCT). Quoi qu'il en soit, les dispositions législatives restent à un niveau de généralité et la plupart des règles de comptabilité budgétaires sont prévues par les règlements budgétaire et financier – que les régions et les départements sont obligés d'adopter – et surtout par les instructions budgétaires et comptables, la fameuse M14 (Adans, 2006, 70).

En ce qui concerne la comptabilité générale, le constat est identique. Des dispositions concernent, à la rigueur, le compte de gestion tenu par le trésorier de la collectivité territoriale qui doit être élaboré selon les règles de comptabilité générale. Le décret GBCP ne contient pas non plus de dispositions spécifiques à destination des collectivités territoriales, tout au moins ces dernières sont soumises aux mêmes règles issues des articles 56 et 57 du décret. Une fois de plus, la méthode comptable provient en grande partie des instructions budgétaires et comptables.

La normalisation comptable

Le droit des comptes publics impose non seulement la tenue de comptabilités, mais aussi la tenue de comptabilités dans le respect d'un cadre normalisé. C'est un autre point de convergence entre la comptabilité appliquée aux entreprises et la comptabilité publique. La comptabilité, qu'elle soit publique ou privée, est un système de langage avec ses propres grammaires et syntaxes – autonomes et loin d'être neutres – qui permet d'appréhender et de qualifier des opérations, essentiellement économiques.

Ce langage est fixé par un processus dit de « normalisation ». Au sujet de la comptabilité générale, le décret GBCP de 2012 a abandonné la référence au *Plan comptable général* qui s'applique toujours aux entreprises. Désormais, il est seulement question des « règles comptables applicables aux entreprises ». Cet énoncé est malgré tout ambivalent. D'un point de vue, il témoigne d'un élargissement de la référence à la comptabilité d'entreprise – ce qui inclut désormais les règles issues du code de commerce, du code des impôts, les IFRS, les avis de l'ANC, etc. –, et il renforce, par extension, la convergence des normalisations entre les deux comptabilités. Mais, d'un autre point de vue, cet énoncé a, par sa généralité, accompagné la création du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) qui a remplacé le Comité de convergence des normes comptables publiques et privées (art. 136-VII de la loi du 28 décembre 2001 de finances pour l'année 2002). Au-delà de l'autonomie institutionnelle du CNOCP vis-à-vis de l'Autorité des normes comptables (ANC), il en ressort que le processus de normalisation obéit à la volonté de créer des normes comptables unifiées, cohérentes et applicables au secteur public. À ce titre, la manifestation la plus saillante du travail du CNOCP est, sans nul doute, la production du *Recueil des normes comptables de l'État* (RNCE) qui se réfère en partie aux normes comptables internationales IPSAS, elles-mêmes aux normes IFRS applicables aux grandes entreprises.

La normalisation comptable s'insère aussi dans des rapports normatifs particuliers : elle est à la fois la concrétisation et la condition de la qualité comptable. C'est dire que la tenue d'une comptabilité dans le respect d'une normalisation est la garantie de la qualité de l'information comptable. C'est le sens de l'énoncé de l'article 47-2 de la Constitution qui a cristallisé la redéfinition de la qualité comptable inaugurée par la LOLF. Il faut toutefois préciser que, par la voie de la consécration constitutionnelle, le droit a renforcé

l'exigence de qualité des comptes en empruntant la sémantique de la comptabilité générale de l'entreprise.

Il en ressort que la définition de la qualité comptable s'articule autour des notions de régularité, de sincérité et de présentation fidèle des patrimoines publics.

Pour commencer par la notion de régularité, elle est définie comme « *la conformité aux règles et normes en vigueur* » (Cadre conceptuel, RNCE, § 100) et elle renvoie à l'ensemble des règles de compétence et de procédure. *In fine*, cette définition touche à la raison d'être de la comptabilité publique, plus précisément la comptabilité budgétaire, à savoir sa fonction de contrôle du respect des autorisations inscrites en loi de finances. Cela étant dit, le rapprochement avec la comptabilité d'entreprise a induit un élargissement de son champ.

L'inscription de la régularité dans le texte constitutionnel est l'aboutissement d'un long processus. Toutefois, en raison, encore une fois, de la convergence avec la comptabilité d'entreprise, la sincérité comptable a acquis une autonomie vis-à-vis de la sincérité budgétaire qui concerne uniquement les prévisions de la loi de finances (Cons. const., déc. n° 2001-448, 25 juillet 2001, cons. 60-61). Elle s'applique donc aux comptabilités rétrospectives, aussi bien budgétaire que générale, et elle se définit comme « *l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les producteurs des comptes ont de la réalité et de la nature des opérations et événements enregistrés* » (Cadre conceptuel, RNCE, pt. 2.1). De cette définition, on saisit que la sincérité comptable contient une double acception, objective (« *réalité* » et « *nature des opérations* ») et subjective (« *bonne foi* »). C'est dire qu'elle est tout autant la sincérité de l'auteur que celle des comptes.

Résultat de l'hybridation du droit comptable, l'intégration de l'image fidèle dans la qualité comptable est sans doute la création la plus nette. D'inspiration anglo-saxonne (directive 78/660/CEE, 25 juillet 1978), elle fonde une obligation de moyen qui pèse sur les administrations publiques de rendre compte fidèlement du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière (art. 27 LOLF et art. 53 GBCP). Elle présente également une dualité, objective et subjective. L'image fidèle doit toutefois être distinguée de la régularité en raison de sa fonction comptable. En référence à l'article L. 123-14 du code de commerce, elle joue un rôle subsidiaire et, en lien avec la règle *substance over form*, elle autorise à compléter, à dépasser, voire à déroger aux références comptables si cela est nécessaire pour restituer une image la plus complète possible de la réalité financière et patrimoniale des entités.

Le contrôle de la qualité comptable

L'effectivité de la normalisation et de la qualité comptable est assurée par des mécanismes de contrôle. Le système comptable est caractérisé par différents mécanismes : contrôle des agents comptables, contrôle des engagements, audit, déclaration de conformité, etc. Mais la dynamique de convergence a réactualisé un mécanisme singulier : la certification qui s'est développée dans de nombreux secteurs publics au rythme des différentes réformes.

La mise en place de la certification comptable

La certification n'est pas *stricto sensu* la création de la LOLF. Le terme était présent dans l'ordonnance du 10 décembre 1822 et dans le décret RGCP du 31 mai 1862. La LOLF a surtout modifié son sens et ses modalités, en l'érigant, à partir du modèle de la

comptabilité en droits constatés, en un exocontrôle. Il s'agit ainsi d'un contrôle exercé sur le fondement d'un référentiel normatif. Soutien de la normalisation, la certification porte sur la qualification comptable et, en s'appuyant sur l'exigence d'une image fidèle, elle implique particulièrement une appréciation de l'élaboration et du contenu de l'information comptable. En cela, il se distingue de l'ancienne déclaration de conformité qui était circonscrite au contrôle de la « *concordance du compte général de l'administration publique avec les comptes individuels des comptables* » (Di Qual, 1971, 185).

En outre, le droit des comptes publics a intégré la certification comme l'expression d'une *opinion* prise par une entité autonome et indépendante par rapport à l'entité certifiée. La certification doit donc être entourée de garanties procédurales. Lorsqu'elle est exercée par un commissaire aux comptes, ce point ne pose guère de difficultés, puisque les garanties sont incarnées par les règles déontologiques propres à cette profession. Lorsqu'elle est exercée par un organisme public – en l'occurrence la Cour des comptes –, les dispositions du code des juridictions financières fournissent seulement un cadre général articulé autour des principes d'indépendance, de collégialité et du contradictoire, mais qui sont mis en œuvre, dans souci de cohérence, par la Cour des comptes à la lumière des normes internationales d'audit (IAS) de l'IFAC.

Si, en tant qu'*opinion* sur la qualité des comptes, la certification n'est pas une décision, elle est néanmoins enfermée dans un certain formalisme. D'une part, la certification doit être écrite et motivée. D'autre part, elle est codifiée⁶. Or, également par souci de cohérence, la Cour des comptes a intégré la même grammaire. Trois hypothèses sont à distinguer : le certificateur peut d'abord certifier sans réserve, éventuellement en accompagnant son appréciation d'observations sur des difficultés non significatives. Le certificateur peut ensuite prononcer des « réserves » qui visent les erreurs, anomalies, oublis qui ont une incidence significative sur la qualité des comptes. Enfin, le certificateur peut refuser la certification en cas d'obstacles rendant impossible la bonne conduite de ses travaux.

Le développement de la certification comptable

La certification s'est généralisée à de nombreux secteurs publics, mais la détermination de l'identité du certificateur a fait l'objet de nombreux débats, à tel point que le résultat ne fut pas celui de l'unification. Au niveau de l'État, la certification a été confiée, après des discussions (Kott, 2022), à la Cour des comptes. Les travaux préparatoires de l'article qui ont précédé l'adoption de l'article 58 (5^o) de la LOLF et de l'article 47-2 de la Constitution ont établi un lien, comme frappé de l'évidence, mais en réalité quelque peu baroque, entre la certification et la mission d'assistance de la Cour des comptes. L'article 58 (5^o) de la LOLF dispose que « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées* ». Le pluriel « *comptes de l'État* » suscite deux remarques. En premier lieu, son usage est conforme à la pluralité des comptes de l'État qui incluent les administrations centrales, déconcentrées, les institutions de l'État non dotées de la personnalité morale bénéficiant d'un budget annexe et d'un compte spécial, même les comptes des pouvoirs publics au sens de la LOLF. Mais, en second lieu, l'usage du pluriel s'accorde difficilement avec le système dualiste de l'État, dans la mesure où la certification ne vise que la comptabilité générale sous la forme du *compte général de l'État*.

6. V. sur ce point en comptabilité privée, *Bull. CNCC*, n° 153, mars 2009, p. 217 et s.

À côté de l'État, d'autres entités sont soumises à l'obligation de certification en raison de textes spécifiques. Il s'agit des organismes contrôlés par l'État au sens de la norme n° 7 du RNCE⁷. Le cas échéant, la certification est exercée par des commissaires aux comptes qui sont intégrés dans un système à la tête duquel est placée la Cour des comptes⁸. Par pragmatisme (ou par choix politique), le choix est de ventiler la certification entre la haute juridiction financière et les commissaires aux comptes. Dans cette dernière hypothèse, la Cour des comptes exerce la *certification de la certification*. Le secteur de la santé est, à ce titre, révélateur. Selon les dispositions de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (art. LO. 132-2-1 CJF), la Cour des comptes est investie de la certification des comptes des organismes nationaux du régime général de la sécurité sociale. À l'inverse, les comptes des régimes spéciaux et les comptes locaux relèvent de la compétence des commissaires aux comptes. De même, s'agissant des établissements publics de santé, leur compte est soumis à la certification des commissaires aux comptes, dont les rapports sont ensuite synthétisés et visés par la Cour des comptes qui exerce finalement un contrôle de qualité sur la certification comptable.

Pour finir, l'énoncé de l'article 47-2 de la Constitution, 15 ans après son adoption, n'a pas encore reçu une pleine application, puisque la certification n'est pas encore totalement applicable au secteur local. Elle n'est qu'au stade de l'expérimentation de manière à « établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes internes comptable et financier ou encore des systèmes d'information utilisés » (art. 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015)⁹. Le choix de l'expérimentation s'est imposé pour surmonter les difficultés qui pèsent sur le secteur local. La restitution des informations comptables au sein de deux documents comptables alourdit le travail de certification, sans oublier les problèmes récurrents de coordination entre les ordonnateurs et les comptables publics locaux. De ce point de vue, la situation pourrait s'améliorer avec l'instauration prochaine du compte financier unique au sein du secteur local qui a vocation à renforcer la lisibilité du bilan en réunissant les comptes dans un seul document. Quoi qu'il en soit, le mouvement est lancé avec la poursuite des travaux, sous le patronage du CNOCP, du *Recueil des normes comptables des entités publiques locales* qui a vocation à s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2024.

LES SPÉCIFICITÉS DU DROIT DES COMPTES PUBLICS

Selon la théorie des greffes juridiques (Goltzberg, 2018, 65), la convergence de corpus normatifs est un processus qui ne peut jamais aboutir à une stricte assimilation entre deux systèmes, et ce principalement pour deux raisons. D'une part, l'intégration des règles nouvelles dans un système ne peut pas conduire à une substitution de toutes celles déjà existantes, tout au plus un remodelage de certaines d'entre elles ou une modification de leur sens. D'autre part, le processus d'intégration s'effectue toujours au prix de modifications pour s'adapter aux spécificités du système. Aussi, si la convergence des comptabilités a induit des changements profonds du système comptable public, ce dernier reste un système comptable spécifique.

7. Par ex. loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003.

8. Art. 132-2-2 CJF : « Les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques. »

9. Voir dossier de *Gestion et Finances publiques* sur ce thème, janvier 2022.

La production spécifique des comptes publics

L'intégration des règles issues d'autres corpus normatifs a surtout engendré un effet de stratification. Le droit des comptes publics est un droit d'un système comptable hétérogène qui repose sur plusieurs référentiels. Car, si le droit des comptes publics s'est rapproché du système de la comptabilité générale issue de la comptabilité d'entreprise, il n'a pas abandonné ses origines, notamment en lien avec l'exécution du budget (Adans 2018, 76). Aussi il organise une production spécifique de l'information comptable, par l'édiction et par l'articulation de différentes méthodes comptables. De manière générale, le droit des comptes publics fédère différentes règles de présentation spécifique de l'information financière. Cette dernière se distingue ainsi en raison de son contenu : elle est une représentation peu ou prou singulière, qui donne à voir autrement l'action publique.

L'articulation des comptabilités

La spécificité du droit des comptes publics tient d'abord à ses origines budgétaires. En écho à l'ordonnance de 1959, l'information produite est une description des ressources et des charges permanentes de l'État et des mouvements d'encaissement et de décaissement à partir des autorisations budgétaires. D'ailleurs, une articulation est déjà nécessaire entre les deux comptabilités budgétaires, ne serait-ce pour identifier les écarts entre le temps de la prévision et celui de l'exécution (Camus, 2022). L'articulation entre les deux comptabilités est aussi utile pour saisir l'effectivité et la portée des autorisations budgétaires. Pour les autorisations de recettes, la comptabilité d'exécution permet à la fois d'apprécier le respect de l'obligation de perception qui pèse sur l'administration et de déterminer le montant des recettes récoltées et, pour les autorisations de dépenses, elle est un outil d'évaluation des crédits consommés.

Bien que la comptabilité budgétaire soit quelque peu concurrencée en raison de la place désormais centrale de la comptabilité générale, elle est toujours prégnante. Des mécanismes existent pour assurer, non sans difficulté, l'articulation de ces deux comptabilités. Le cas échéant, le droit des comptes publics a maintenu deux systèmes : le système dualiste et le système moniste.

Le système dualiste, propre à l'État, organise une séparation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, qui répondent, l'une et l'autre, à des méthodes comptables différentes. Par exemple, le fait générateur de la comptabilité budgétaire est, en principe, l'encaissement de la recette et le décaissement d'une dépense (art. 28 LOLF), alors qu'il correspond, en comptabilité générale, à la constatation d'une obligation ou d'un droit donnant lieu à l'enregistrement d'une créance ou d'une dette. Dans ce cadre, un fait ou un acte peut subir un traitement différent selon les logiques inhérentes à chacune des comptabilités. Par exemple, un achat est traité comme un décaissement dans la comptabilité budgétaire et comme une acquisition dans la comptabilité générale. À ce sujet, l'intérêt du progiciel Chorus est de rassembler l'ensemble des opérations rattachées à la chaîne budgétaire et comptable (Lajoumard, 2012, 4). Mais le traitement n'est pas nécessairement symétrique. Certaines opérations de comptabilité générale – valorisation d'un actif ou évaluation d'un stock – n'emportent aucune conséquence en comptabilité budgétaire. Surtout, étant donné que le système dualiste organise une déconnexion relative entre les deux comptabilités, il instaure des traitements singuliers qui tranchent avec ceux de la comptabilité privée. Par exemple, la constatation d'une provision en comptabilité générale n'emporte aucune obligation d'inscrire un montant correspondant dans la comptabilité budgétaire.

Le système moniste, qui concerne les collectivités territoriales (art. L. 1612-4 CGCT) et les organismes de sécurité sociale, se présente, en apparence, comme une nomenclature unifiée des comptes selon des méthodes budgétaires et de la comptabilité générale. Il est vrai, de prime abord, que l'unification s'est effectuée au profit du modèle de la comptabilité générale. Pour les collectivités territoriales, leurs états financiers se présentent de cette manière : la section de fonctionnement s'organise sous la forme d'un compte de résultat et la section d'investissement s'apparente à un tableau de financement. Cette présentation est utile, pour ne pas dire indispensable, pour apprécier l'autofinancement d'une collectivité territoriale et, par extension, le respect de l'équilibre réel. Ainsi l'objet de la comptabilité des collectivités territoriales est différent de celui de la comptabilité d'entreprise qui porte largement sur le renouvellement de la force productive et sur la pérennisation de l'activité économique. Toujours dans cette perspective, le système moniste doit toujours combiner deux méthodes comptables qui répondent à des finalités différentes. Largement souligné, ce « faux monisme » réintroduit des mécanismes dérogatoires sous la forme de « neutralisations budgétaires » (décret n° 2015-1846 du 29 décembre 2015. V. sur ce point, Calmel, 2018, 34). À l'instar du système dualiste, ces mécanismes permettent de ne pas inscrire en charge les dotations aux amortissements et les provisions en comptabilité générale afin de ne pas enregistrer une dépense correspondante qui viendrait dégrader l'équilibre du budget. De même, l'obligation des inscriptions des amortissements a un champ limité. Par exemple, les communes de moins de 3 500 habitants n'ont pas l'obligation d'amortir leurs immobilisations corporelles et les autres communes doivent inscrire uniquement les immobilisations « *non affectés directement ou indirectement à l'usage du public ou à un service public administratif* » (art. R. 2321-1 CGCT), ce qui exclut une grande partie des biens appartenant au domaine public. Seuls les départements (art. D. 3321-1 CGCT) et les régions (art. D. 4321-1 CGCT) doivent inscrire leurs immobilisations, puisqu'ils sont soumis à l'obligation d'amortir leurs immobilisations. En somme, l'ensemble de ces mécanismes illustrent que la comptabilité des collectivités territoriales est un outil comptable qui poursuit moins la recherche d'une image patrimoniale fidèle que la bonne santé financière des collectivités territoriales (Charrol, 2018, 51).

Des informations singulières

Le droit comptable est loin d'être neutre en raison des différentes nomenclatures. Les plans comptables (ou plans de classement) sont toujours porteurs d'un certain regard sur les opérations financières. Au-delà de l'articulation des comptabilités, l'information comptable produite par l'entremise des règles des comptes publics reste singulière. C'est déjà le cas de la comptabilité budgétaire. Conformément aux nomenclatures nationales de la comptabilité budgétaire, qui se proclament à la fois des logiques de moyen et de résultat, l'information est organisée à partir des subdivisions des opérations budgétaires propres à l'État. Par exemple, pour les opérations de dépense de l'État, elles sont ventilées entre unité de vote (missions¹⁰) et unité de spécialité (programme ou dotations¹¹), puis, au moment de l'exécution, entre budget opérationnel (art. 64 décret GBCP) et unité opérationnelle (art. 65 décret GBCP). Au sein de chaque programme budgétaire, les dépenses sont aussi réparties par nature selon 7 titres (dotations des pouvoirs publics, les dépenses de personnel, les dépenses de fonctionnement, les charges de la dette de l'État, les dépenses d'investissement,

10. Art. 7-I LOLF.

11. Art. 7-I (2°) LOLF.

les dépenses d'intervention et les dépenses d'opérations financières¹²). Pour les opérations de recette de l'État, marquées par la fiscalité, la présentation s'articule autour des recettes fiscales de l'État qui retracent l'ensemble des impositions de toute nature (art. 3 [1^o] de la LOLF), des recettes non fiscales qui retracent les produits de nature diverse de l'État (art. 3 [2^o à 7^o] de la LOLF) et les prélèvements sur recettes (art. 6, al. 4, LOLF).

Au sujet de la comptabilité générale de l'État, sa spécificité résulte moins de sa nomenclature que de la normalisation. Même si l'article 30 de la LOLF a renversé la perspective en prévoyant que la normalisation s'apparente d'abord à celle de l'entreprise sauf lorsqu'il s'agit de tenir compte de la spécificité de l'action publique, de nombreuses normes dérogatoires ont été érigées sur son fondement¹³. Toute gestion publique ne peut être réduite à une fonction productive. De la même manière, la normalisation a été confrontée à l'impossibilité de comptabiliser certaines manifestations rattachées à l'exercice de la souveraineté, car elles ne sont pas, pour reprendre les mots du *Cadre conceptuel* du RNCE, des « unités opérationnelles » (*Cadre conceptuel*, RNCE, 2016, § 32). C'est particulièrement le cas du droit de lever l'impôt (Voir Kott et Milot, chapitre 11, cet ouvrage).

De manière générale, la qualité comptable ne recouvre exactement pas la même définition. De ce point de vue, l'énoncé de l'alinéa 2 de l'article 47-2 de la Constitution, suivant lequel « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères* » et selon lequel « *Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* », suscite plusieurs remarques.

En premier lieu, le Constituant a reconfiguré le système comptable en opérant un syncrétisme, c'est-à-dire en associant les exigences de transparence et de contrôle politique qui découlent des articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen avec les principes de la comptabilité générale de l'entreprise¹⁴.

En deuxième lieu, ce curieux mélange aboutit à appliquer de manière variable les principes de la comptabilité générale à l'ensemble des comptabilités des administrations publiques. En particulier, étant donné que la comptabilité budgétaire n'est pas une comptabilité patrimoniale, elle est soumise aux exigences de régularité et de sincérité, mais elle ne peut pas directement répondre à l'exigence de l'image fidèle du patrimoine. Pour surmonter ce hiatus, il faut saisir que seul le retraitement des opérations financières opéré par la comptabilité générale permet d'assurer l'effectivité des trois principes qui relèvent de la qualité comptable.

En troisième lieu, la qualité comptable ne porte pas sur tous les éléments constitutifs de l'information comptable. Par exemple, la formulation de l'article 47-2 de la Constitution se combine difficilement avec l'article 27 de la LOLF aux termes duquel sont exclus du champ de la qualité comptable les résultats financiers de l'État retraçant le résultat de sa gestion¹⁵. D'ailleurs, cette exclusion (ou cet oubli) est discutable, car le solde de gestion est un élément central de la situation financière de l'État.

12. Art. 5 LOLF.

13. V. par exemple les normalisations relatives aux droits d'usage sur les biens publics ou des droits d'usage des personnes publiques sur des biens privés.

14. Art. L. 123-14 C. com. et art. 120-1 PCG : « *Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.* »

15. L'article 27 de la LOLF mentionne seulement que « *Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.* »

Le contrôle spécifique de la qualité comptable

Le droit des comptes publics a préservé le lien entre la garantie de la qualité comptable et la certification. Ce mécanisme de contrôle doit se combiner avec les contrôles déjà existants. Surtout, l'intégration de la certification a subi un processus de transformation. Pour paraphraser Verlaine, il en résulte que la certification des comptes publics n'est « *ni tout à fait une autre* », mais « *n'est ni tout à fait la même* ».

En droit des comptes publics, la certification est aussi une opinion sur la « qualification comptable » de faits, d'opérations, de flux par le producteur des comptes, mais elle reste un objet difficilement saisissable. Elle n'est pas un acte juridictionnel dans la mesure où elle peut être exercée aussi bien par la Cour des comptes que par des commissaires aux comptes. Au vu de l'article 58 (5°) de la LOLF, elle a une portée générale qui s'intéresse aux comptes sans considération de l'auteur, mais elle n'est pas un acte décisoire en ce qu'elle n'est qu'une opinion sur la qualité des comptes. Elle manifeste un pouvoir d'appréciation, mais elle n'est pas un pouvoir de sanction.

La comparaison avec la certification des commissaires aux comptes s'avère aussi limitée, car celle exercée par la Cour des comptes possède des caractéristiques qui lui sont propres. La certification n'est assortie d'aucun régime de responsabilité, encore moins des magistrats de la Cour des comptes. Cette absence de responsabilité tranche avec le régime de responsabilité personnelle des commissaires aux comptes pour les fautes commises dans l'exercice de leurs fonctions (art. L. 822-17 C. com). Il manque aussi certains mécanismes pouvant assurer l'effectivité de la certification et des réserves prononcées lors d'un exercice. À rebours de la responsabilité des administrateurs d'une société qui peut être engagée lorsqu'ils négligent de mentionner les réserves dans les communications financières, aucun mécanisme de mise de jeu de la responsabilité des gouvernants n'est envisagé, comme l'administration n'est pas liée par l'opinion du certificateur. Le non-respect des réserves n'emporte non plus aucune conséquence juridique, il est seulement prévu l'obligation que l'acte de certification soit « *annexé au projet de loi de règlement et accompagné du compte rendu des vérifications opérées* » (art. 58 [5°] LOLF). De toute façon, il ne peut en être autrement en raison, d'une part, de la portée limitée de la loi de règlement, dont la plupart des dispositions ne sont que « *constatatives* » et « *intangibles* » (Froment-Meurice, Bertucci, Groper, Fabre, Sitbon et Michaut, 2019, 38), et, d'autre part, en raison du contrôle limité du Conseil constitutionnel.

Il faut donc explorer d'autres voies pour saisir la singularité de la certification en droit des comptes publics. Sa portée se situe sur un autre plan. La théorisation à partir de la *soft-law*, combinée avec celle des actes de langage, ont été une piste d'analyse (Camus, 2017, 130. V. aussi les analyses de B. Colasse sur la dimension performative de la comptabilité privée partant de la théorie des actes de langages : Colasse, 2012, 78). Derrière la dimension locutoire des réserves substantielles, se dévoile une dimension illocutoire : les réserves substantielles jouissent d'une force performative qui « *consiste à provoquer chez l'auditeur certains effets* » (Grzegorzcyk, 1974, 229). La certification a bien conduit à une amélioration de la qualité comptable. En témoigne la baisse progressive des réserves substantielles. Alors que le premier exercice de certification prononçait 13 réserves, on n'en dénombre désormais que 4 lors du dernier exercice. La certification s'inscrit dans une perspective dynamique et dans le cadre d'un dialogue entre les différents acteurs. Selon les mots de la Cour des comptes, « *au travers d'un dialogue constant et nourri entre le certificateur et le producteur des comptes, des progrès significatifs ont été réalisés depuis l'entrée en vigueur de la LOLF en 2006 dans la tenue d'une comptabilité générale en droits constatés. Ils ont conduit, en sept ans, à la levée de treize réserves et ont également*

permis à la Cour d'étendre et d'approfondir ses vérifications »¹⁶. Bien que la certification ne fût pas le levier d'une transformation en profondeur des administrations publiques, elle a quand même mis en lumière des problèmes structurels. Illustrant sans doute un « *mélange des genres* » (Kott, 2022), entre l'audit des contrôles internes et le contrôle de la qualité comptable, des réserves substantielles ont été régulièrement prononcées au sujet du système Louvois qui organisait le versement des traitements au sein du ministère de la Défense.

Le certificateur assure finalement une « magistrature d'influence » (Mouchette, 2019). L'adhésion progressive du producteur des comptes aux recommandations portées par la certification est, en premier lieu, assurée par le recours aux mécanismes de sanction non juridiques. Le caractère public du rapport de certification et la stigmatisation de certaines pratiques par la Cour des comptes sont autant de « *procédés informels d'influence et de persuasion* » (Chevallier, 2004, 118) qui assurent une certaine effectivité aux réserves substantielles. En second lieu, la certification s'élabore à la suite d'un processus collaboratif facilitant la mise en place d'une « *éthique de discussion* » (Colasse, 2012, 79) propre à créer un consensus autour de l'élaboration de l'information comptable. Le refus de certification est désormais une hypothèse peu envisageable¹⁷ et les réserves substantielles formulées jouent un rôle central dans le dialogue entre le producteur du compte et le certificateur. Au vu de la pratique de la Cour des comptes, la certification présente en droit des comptes publics une dernière originalité : elle peut être aussi le lieu d'une critique adressée à la norme comptable elle-même. La certification de l'exercice de l'année 2013 fut l'occasion, pour la Cour des comptes, de souligner les « *insuffisances des normes comptables* »¹⁸. Ce fut également le cas, plus récemment, au sujet de la norme n° 6 sur les immobilisations corporelles (Kott, 2022). Les réserves visent directement le normalisateur (CNOCP) et elles aiguillent nécessairement son travail.

*

* *

Le droit a érigé une série de règles et de mécanismes afin d'assurer la qualité de l'information comptable. Cet ensemble peut être réuni sous la notion d'obligation comptable. De ce point de vue, la comptabilité publique partage les mêmes caractéristiques que celles de la comptabilité appliquée aux entreprises : la qualité des comptes publics est garantie par la bonne tenue des comptes selon une normalisation comptable ; exigence garantie par le mécanisme de certification. Pour autant, la convergence des comptabilités n'a pas conduit à leur similitude. Le droit des comptes publics possède des spécificités, certaines n'ont pas été gommées, d'autres ont émergé de la pratique des acteurs, particulièrement celle de la Cour des comptes. En outre, même si l'édifice comptable public n'est pas complètement finalisé – en raison notamment de l'absence de généralisation de la certification dans le secteur local –, son architecture est désormais bien installée. L'enjeu principal du droit des comptes publics s'est donc déplacé : il concerne moins les conditions de la mise en œuvre de l'obligation comptable que celles de l'usage de l'information comptable par les différents acteurs publics *lato sensu*. Aussi d'autres questions se posent désormais à la fois sur l'utilisation des comptabilités et sur leur portée dans la gestion publique. La scène est posée, la pièce peut vraiment commencer.

16. Cour des comptes, *Rapport de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2013*, p. 5.

17. Des refus de certification ont été décidés par la Cour des comptes au sujet des comptes sociaux, mais les deniers refus de certification concernaient l'exercice de l'année 2011.

18. Cour des comptes, *Rapport de certification des comptes de l'État – exercice 2013, 2014*, p. 13.

Références

- Adans B. (2006), « LOLF et M14 : deux façons de réformer la comptabilité publique », *RFFP*, p. 70.
- Adans B. (2008), « La comptabilité d'entreprise aura-t-elle raison de la comptabilité publique ? », *Gestion et Finances publiques*, n° 1, p. 76.
- Bahougne L. et Camus A. (2020), *Droit de la comptabilité publique*, PUF, coll. « Thémis droit ».
- Calmel M.-P. (2018), « Les relations entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire dans la sphère publique », *RFC*, n° 518, p. 34.
- Camus A. (2017), « La certification de la Cour des comptes », in S. Kott (dir.), *Droit et comptabilité. La spécificité des comptes publics*, Economica.
- Camus A. (2022), « La temporalité des finances publiques », in AFDA, *Le Temps du droit administratif*, Dalloz.
- Charrol N. (2018), « La valorisation du patrimoine local au travers des outils budgétaires et comptables », *Gestion et Finances Publiques*, n° 6, p. 51.
- Chevallier J. (2004), *L'État post-moderne*, 2^e éd., LGDJ, coll. « Droit et société ».
- Colasse B. (2012), *Les Fondements de la comptabilité*, La Découverte, coll. « Repères ».
- Di Qual L. (1971), *Droit de la comptabilité publique*, A. Colin, coll. « U ».
- Froment-Meurice A., Bertucci J.-Y., Groper N., Fabre F., Sitbon P. et Michaut C. (2019), comm. n° 4, Cons. const., 13 juillet 2006, déc. n° 2006-538 DC relative à la loi portant règlement définitif du budget de 2005, GAJF, Dalloz.
- Garnier P. (1947), *La Comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des phénomènes économiques*, Dunod.
- Goltzberg S. (2018), « Chapitre III. Les greffes juridiques », in Stefan Goltzberg S. (dir.), *Le Droit comparé*, PUF.
- Grzegorzczak Ch. (1974), « Le rôle du performatif dans le langage du droit », *APD*, t. 19, p. 229.
- Kott S. (2022), « L'extension de l'obligation de qualité comptable au secteur local », in Husson-Rochongar C. (dir.) *Finances locales et mutations contemporaines de l'État*, Mare et Martin, à paraître.
- Lajoumard D. (2012), « Introduction à Chorus », *Gestion et Finances publiques*, n° 1, p. 4.
- Magnet J. (2008), *Comptabilité publique*, PUF, coll. « Thémis ».
- Milot J.-P. (2009), « La convergence progressive des règles comptables applicables à l'ensemble du secteur public », *Gestion et Finances publiques*, n° 3, p. 274.
- Mouchette J. (2019), *La Magistrature d'influence des autorités administratives indépendantes*, LGDJ, coll. « BDP ».
- Pezet, É. (2007), *Management et conduite de soi. Enquête sur les ascèses de la performance*, Vuibert.
- Prada M. (1988), *La Comptabilité publique*, 3^e éd., Berger-Levrault.
- Thébault S. (2010), « À quoi sert la qualité comptable ? », *RFFP*, n° 112, p. 103.