



**Bernard ADANS**  
Administrateur général des finances publiques honoraire

## La comptabilité d'entreprise aura-t-elle raison de la comptabilité publique ?<sup>1</sup>

**Mots-clés :** comptabilité publique - comptabilité d'entreprise - comptabilité générale - principe de séparation des ordonnateurs et des comptables - comptables publics - responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

La comptabilité d'entreprise et la comptabilité publique ont des finalités différentes et leur rapprochement, prévu par la LOLF, reste délicat. Celui-ci peut conduire à remettre en cause les frontières entre les fonctions de l'ordonnateur et du comptable public et les principes de responsabilité dont ils relèvent.

<sup>1</sup> Plus de développement sur ces questions, voir le cahier n° 32 « Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique » rédigé par B. Adans et L. Paumelle sur le site de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières : [www.lacademie.info](http://www.lacademie.info)

<sup>2</sup> Les termes *comptabilité d'entreprise, comptabilité patrimoniale, comptabilité d'engagement* sont interchangeables et signifient la même chose, un système d'organisation comptable visant à donner une information la plus faible et la plus complète possible sur la composition et l'évolution de la situation financière et patrimoniale d'une entité donnée.

<sup>3</sup> Cf. article 53 du décret GBCP.

La publication le 1<sup>er</sup> août 2001 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) marque le point d'aboutissement d'une longue évolution conduisant à intégrer dans la comptabilité publique de plus en plus d'éléments issus de la comptabilité d'entreprise<sup>2</sup>. Aujourd'hui, les choses sont claires : le modèle comptable des entreprises, « *sous réserve de la spécificité* » de certaines actions publiques constitue la référence pour l'ensemble des entités publiques, désormais tenues « ... *d'établir des comptes réguliers et sincères ; ... de présenter des états ... reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat, ... de contribuer au calcul des coûts ... et à l'évaluation de la performance ...* »<sup>3</sup>. Cette obligation de transparence financière constitue une véritable révolution pour

une comptabilité publique qui s'est, historiquement et culturellement, construite autour du respect des autorisations budgétaires et du bon maniement des deniers publics.

Dans ce nouveau contexte, deux questions de fonds se posent. La première porte sur la faisabilité d'une cohabitation, au sein de la comptabilité publique, de deux objectifs, certes complémentaires, mais néanmoins distincts : celui du contrôle de la régularité financière avec celui de la qualité des comptes. La seconde question, encore plus essentielle pour la direction générale des finances publiques et ses agents, concerne le devenir de l'organisation actuelle de la fonction financière publique, notamment pour tout ce qui touche la répartition des tâches et des responsabilités entre les ordonnateurs et les comptables.

## 1 Comptabilité publique et comptabilité d'entreprise : la confrontation de deux cultures

Sous les vocables *comptabilité publique* et *comptabilité d'entreprise* se cachent des préoccupations différentes. Si, dans le secteur privé, la finalité de la comptabilité est la communication financière, il n'en va pas de même pour la comptabilité publique. Pour cette dernière, la priorité est le respect de la réglementation, l'idée de base étant qu'une application correcte des textes constitue le gage de la bonne utilisation de l'argent public. Ce sont, en fait, deux approches différentes de la comptabilité qui vont devoir être conciliées.

### A – Le poids prédominant des préoccupations budgétaires dans la comptabilité publique

#### – Une comptabilité publique focalisée sur les contrôles de régularité

Issu de prélèvements obligatoires, le financement des entités publiques a, de tout temps, fait l'objet d'une attention particulière. En France, l'essentiel du cadre réglementaire a été théorisé au milieu du XIX<sup>e</sup> siècle ; 150 ans après, il constitue toujours la référence. Il repose notamment sur une division des tâches très encadrée et un régime spécifique de responsabilité financière.

Ainsi, le nombre d'acteurs habilités à intervenir est très réduit. Il se limite à deux avec, d'un côté, l'ordonnateur seul autorisé à décider en opportunité des opérations de recettes et de dépenses et, de l'autre, le comptable public garant de la régularité formelle des mandats et des titres qui lui sont transmis par l'ordonnateur. De plus, pour parfaire l'efficacité du dispositif, la comptabilité publique fait reposer la responsabilité financière sur les seules épaules du comptable public, « *personnellement et pécuniairement responsable* »<sup>4</sup> des contrôles auxquels il est tenu<sup>5</sup>. L'intervention du comptable public constitue, *in fine*, la « *clef de voûte* » d'un dispositif global destiné à garantir la bonne utilisation de l'argent public et le respect de décisions prises par des assemblées délibérantes.

L'importance accordée aux vérifications conduit donc à donner à la comptabilité générale des entités publiques une place très différente de celle qu'elle occupe dans les entreprises dans la mesure où elle avait essentiellement comme vocation « *la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion* »<sup>6</sup>.

#### – Une comptabilité générale subordonnée aux problématiques budgétaires

Jusqu'à une période très récente encore, nombreux étaient ceux qui pensaient que les entités publiques en étaient encore au niveau zéro de la comptabilité. À tort, car ces dernières disposent, depuis fort longtemps déjà, d'un système d'information « *inspiré du plan comptable général* »<sup>7</sup> de plus en plus élaboré au fil des ans. Il en a été ainsi, par exemple, de l'utilisation des comptes de tiers pour mieux identifier les dépenses restant à payer ou les recettes à recouvrer, des subdivisions des comptes 16 relatif à la dette et 26, pour les participations financières, sans oublier l'usage de l'Annexe pour affiner les informations. En revanche, le recensement et la valorisation des éléments d'actifs ou de passifs n'ont jamais été considérés comme une priorité. Ainsi, par exemple, l'amélioration de la qualité de *l'état de l'actif* des communes annoncée au milieu des années 1990 demeure encore, 25 ans plus tard, un sujet d'actualité.

En fait, la comptabilité, au sein de la comptabilité publique, n'a jamais été utilisée dans une logique patrimoniale. Même en 2001, année où pourtant, via la LOLF, était affirmé pour la première fois le principe de l'autonomie de la comptabilité générale par rapport au budget, l'idée que l'État puisse disposer, un jour, d'une « *image fidèle* » de ses actifs et de ses passifs était loin de constituer l'ambition du législateur. Sa priorité était, avant tout, de restaurer le pouvoir de contrôle budgétaire du Parlement et, pour ce faire, d'utiliser les règles comptables de l'entreprise pour mettre fin à la multiplication des *comptes d'imputation provisoire* et aux conditions de report (ou d'anticipation) des recettes et des dépenses d'un exercice à l'autre.

C'est dire si l'écart est grand entre l'état d'esprit qui avait guidé les parlementaires en 2001 et la situation actuelle où l'essentiel des travaux comptables conduits par les entités publiques, depuis plus de 10 ans, porte, non sur l'amélioration des restitutions financières, mais sur le recensement et la valorisation de leur patrimoine. Ainsi, des efforts considérables sont déployés pour suivre les immobilisations corporelles par composants alors que l'on s'oppose toujours à la publication, dans l'Annexe, d'un tableau de synthèse des dépenses engagées alors que les enjeux et les risques financiers, en ce domaine, sont considérables.

<sup>4</sup> Cf. article 60 de la loi du 23 février 1963 (modifiée par la loi du « août 2015).

<sup>5</sup> La liste des contrôles du comptable public est fixée par les articles 19 et 20 du décret GBCP du 7 novembre 2012.

<sup>6</sup> Cf. article 49 du décret RGCP du 29 décembre 1962.

<sup>7</sup> Cf. article 52 du décret RGCP du 29 décembre 1962.

## B - Comptabilité publique et comptabilité privée : un rapprochement délicat à mettre en œuvre

### – La confrontation d’environnements et de logiques différentes

Pour expliquer le choc de cultures entre la comptabilité publique et la comptabilité d’entreprise, rien n’est plus parlant que l’amortissement. Pour les entreprises, cette technique permet (au-delà des aspects fiscaux) d’enregistrer dans leur compte de résultat les coûts liés à l’utilisation de certaines immobilisations. Pour les entités publiques (tout au moins celles n’ayant pas une activité marchande, c’est-à-dire la quasi-totalité d’entre elles) la problématique de l’amortissement s’avère beaucoup plus complexe car elle les oblige à enregistrer des dépenses « pour ordre », c’est-à-dire des dépenses qui, bien que ne donnant pas lieu à décaissement immédiat, doivent néanmoins être couvertes de manière anticipée par des recettes budgétaires, donc, *in fine*, par de l’impôt. C’est dire si le mariage des approches comptables n’est pas gagné.

Les premiers points de friction portent tout d’abord sur le changement de référence à la comptabilité d’entreprise. Alors qu’elle se contentait de se conformer à « *la nomenclature des comptes* » du PCG, la comptabilité publique doit désormais intégrer les principes généraux de la comptabilité privée : régularité, exhaustivité, image fidèle, etc. Ce changement de fond, loin d’être bénin, peut parfois amener la comptabilité publique à devoir arbitrer entre ses priorités : par exemple, entre le respect du caractère limitatif des crédits et celui de l’image fidèle. *A priori*, rien ne devraient s’opposer à ce que les principes qui sous-tendent la comptabilité d’entreprise trouvent à s’intégrer dans le corpus conceptuel de la comptabilité publique tant ils apparaissent complémentaires mais il arrive parfois qu’ils viennent en concurrence. Tel est le cas, par exemple, de la livraison d’un bien commandé en l’absence de crédits : la logique budgétaire conduit à exclure des comptes ce type d’opération tant qu’elle n’a pas été régularisée, les règles comptables de l’entreprise, de leur côté, imposent, au contraire, son enregistrement dès la constatation des droits du créancier.

Le deuxième bloc de difficultés à résoudre porte sur des questions de méthodologie. Ainsi en est-il de l’organisation des contrôles. Pour la comptabilité publique, les contrôles (exhaustifs et *a priori*) exercés par le comptable public constituent le gage d’une information fiable. Pour les entreprises, il en va différemment, elles préfèrent

travailler plus en amont, en sécurisant leurs procédures et en analysant leurs risques. Transposée à la sphère publique, une telle démarche conduirait à réduire drastiquement les contrôles *a priori* pour concentrer l’action du comptable public sur les opérations n’ayant pas donné, ou ne donnant pas lieu, à émission de titres ou de mandats et à en analyser la cause. Sur ce point, la comptabilité publique n’a pas encore arbitrée. Dans l’immédiat, elle se contente de cumuler les deux approches : le maintien des contrôles traditionnels du comptable public et le déploiement du contrôle interne.

Troisième source d’interrogations : jusqu’où aller dans l’alignement comptable sur l’entreprise. La dissociation du domaine comptable du domaine budgétaire est une bonne chose dans la mesure où, comme la fiscalité dans l’entreprise, le budget vient souvent « polluer » la comptabilité générale, mais il ne faudrait pas que cette autonomie conduise à perdre de vue la dimension budgétaire et la finalité d’une entité publique. Une comptabilité générale de qualité est indispensable, mais elle n’a de sens que si elle contribue à améliorer la gestion quotidienne des organismes, condition préalable pour que les ordonnateurs et les administrateurs publics s’approprient enfin, comme leurs homologues du privé, la comptabilité générale et en exploitent ses données.

### – Une greffe comptable qui a du mal à prendre

Plus de dix ans après la mise en œuvre de la LOLF, les progrès comptables accomplis par les entités publiques sont remarquables : le nombre de réserves substantielles émises par la Cour des comptes sur les comptes de l’État ne cesse de décroître, de leur côté, la quasi-totalité des établissements publics présentent désormais des comptes certifiés, de même pour les universités et les hôpitaux ; quant aux collectivités locales, certaines d’entre elles testent la démarche de certification de leurs comptes. Tout semblerait aller pour le mieux, la comptabilité d’entreprise serait donc soluble dans la comptabilité publique. Mais, à y regarder de plus près, la situation apparaît beaucoup plus contrastée.

Elle souffre tout d’abord de l’ambiguïté originelle de la référence à la comptabilité des entreprises. Jusqu’en 2012 (2001 pour l’État), les entités publiques n’étaient tenues que de disposer d’un « ... *plan de comptes inspiré du plan comptable général (PCG) ou conforme à ce dernier pour celles ayant une activité industrielle et commerciale...* »<sup>8</sup>. Mais, du fait de la dilution des règles comptables privées dans toute une série de documents (code commerce, code des impôts, avis du CNC, règlements de l’ANR, PCG, IFRS, etc.),

<sup>8</sup> Cf. article 52 RGCP précité.

il n'était plus possible de faire référence à un texte précis. Aussi, le législateur, en 2001, a jugé plus approprié de retenir comme formule : « *les règles comptables applicables aux entreprises* »<sup>9</sup>. De ce fait, la comptabilité publique se trouve ainsi liée à des évolutions comptables qui dépassent largement ses problématiques et qui sont bien souvent initiées pour répondre aux exigences des normalisateurs internationaux ou aux besoins de grands groupes internationaux souvent forts éloignés des attentes d'une entité publique.

L'autre difficulté de fond à laquelle est confrontée la comptabilité publique réside dans le fait que le choix des règles comptables de l'entreprise est un choix par défaut. Ces règles se sont imposées, non parce qu'elles apparaissaient les plus adaptées à la sphère publique, mais parce qu'il n'existe pas d'autre référentiel comptable. Cet alignement présente l'avantage de s'appuyer sur un modèle construit et cohérent, mais il comporte aussi des limites. Ainsi, il se révèle incapable de traduire la performance d'une entité publique du fait de la

difficulté à rattacher, dans le compte de résultat, les produits aux charges. Il en va de même pour le bilan qui ne donne qu'une vision imparfaite du patrimoine d'une entité publique du fait de la difficulté à valoriser ses actifs incorporels. Cette limite ne vise pas seulement l'État et l'estimation de sa capacité à lever l'impôt, elle concerne aussi de très nombreux organismes publics comme des musées dont l'utilisation du nom (Cf. *Le Louvre*, *Versailles* ou *Chambord*) peut générer « *flux de trésorerie futurs* » conséquents ou le potentiel de recherche des grandes universités ou des EPST (CNRS, INSERM, INRA, etc.).

Ces questions de fond, qui sont loin d'être exhaustives, expliquent pour une large part, les réticences et/ou les interrogations de nombreux gestionnaires publics sur le bien-fondé de s'aligner sur les règles comptables de l'entreprise et d'avoir à consacrer tant de ressources à des problématiques qui ne correspondent pas, dans un contexte budgétaire tendu, à leurs préoccupations immédiates.

<sup>9</sup> Cf. article 30 de la LOLF.

## 2 Comptabilité publique et comptabilité d'entreprise : l'obsolescence du modèle public

Depuis le début du XXI<sup>e</sup> siècle, jamais la comptabilité publique n'a été aussi légitimée et confortée. La LOLF, considérée comme la *constitution financière* de la France, évoque explicitement le comptable public et en fait la garant de la qualité des comptes, quant au décret GBCP, il conforte en les actualisant les grands principes de la comptabilité publique. Or, paradoxalement, c'est l'élargissement du champ de la comptabilité publique à la transparence financière qui met en question la façon dont sont organisés les deux socles historiques sur lesquels elle s'est construite, celui de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable et celui d'une responsabilité financière reposant sur les seules épaules du comptable public.

### A – Une organisation financière inadaptée aux exigences d'une comptabilité d'entreprise

Conçue au milieu du XIX<sup>e</sup> siècle, et guère remaniée depuis, l'organisation de la fonction comptable publique, confrontée à la comptabilité d'entreprise apparaît de plus en plus inadaptée et incapable de répondre aux besoins de son époque.

#### – Les limites du modèle traditionnel

Le schéma d'organisation de la fonction comptable publique est simple et robuste. Sa division des rôles permet de croiser les contrôles : ceux du comptable public sur la régularité des opérations initiées par l'ordonnateur, ceux de l'ordonnateur sur l'action du comptable public et, *in fine*, ceux de l'assemblée délibérante sur l'ordonnateur et le comptable public, sans oublier l'intervention du juge des comptes qui apprécie l'action de tout le monde. Ce modèle, cohérent quand il s'agit de maîtriser des flux de recettes et de dépenses, atteint très vite ses limites dès qu'il lui faut mettre en œuvre une comptabilité d'entreprise, et ceci pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, l'introduction d'une comptabilité privée déplace le centre de gravité comptable, positionné traditionnellement dans la sphère de compétence du comptable public, le « cœur comptable » se trouve désormais placé sous l'autorité de l'ordonnateur. En effet, alors qu'elle n'était mouvementée qu'à l'issue des contrôles réglementaires du comptable public et pour les seules opérations acceptées par ce dernier, la comptabilité générale doit désormais l'être

<sup>10</sup> Cf. article 31 LOLF.

beaucoup plus en amont, c'est-à-dire dès la constatation des droits et des obligations par l'ordonnateur.

Les textes (LOLF et GBCP) font ensuite du comptable public, gardien traditionnel de la réglementation, le garant des principes et des référentiels comptables<sup>10</sup>. Pour effectivement jouer ce rôle, son intervention doit dépasser l'examen formel des titres et des mandats pour s'intéresser à l'ensemble des chaînes de recettes et de dépenses et, plus particulièrement, à la qualité du contrôle interne et à l'exhaustivité des données entrées dans le système d'information. Le problème est qu'il n'en a juridiquement pas la possibilité et que l'expression officielle d'un « *d'un pouvoir partagé avec l'ordonnateur* » ne résout rien car, par définition, toute comptabilité implique toujours l'intervention d'autres acteurs que le comptable, donc un partage de pouvoirs.

Enfin, l'introduction de la certification des comptes remet sur le devant de la scène deux questions jamais tranchées, à savoir :

- de quels comptes parle-t-on : de ceux du comptable, de ceux de l'ordonnateur ou bien de ceux de l'entité concernée ?

- qui est juridiquement responsable des comptes : le comptable public qui les tient, l'ordonnateur qui les signe ou les deux conjointement ?

Beaucoup de personnes minimisent ces arguments en arguant de la réactivité de la comptabilité publique qui a su, en quelques années, relever le défi de la certification des comptes. Certes, mais l'objectivité oblige aussi de préciser que ce mouvement ne concerne, à ce jour, que l'État et les établissements publics. Or, l'État a réorganisé sa fonction comptable, notamment avec la création des « *contrôleurs budgétaires, comptables ministériels* » (CBCM) et a pris le soin d'insérer dans le titre II du décret GBCP toute une série de mesures spécifiques. S'agissant des établissements publics nationaux et des universités, la donne est, là encore, particulière dans la mesure où l'existence d'agences comptables, sans régler tous les problèmes, favorise la proximité avec l'ordonnateur et permet d'utiliser une informatique partagée; de plus, la dualité des comptabilités est résolue depuis longtemps avec l'existence du compte financier.

En fait, l'obsolescence du modèle de la comptabilité publique apparaît au grand jour dès que l'on se rapproche du secteur local. La certification des comptes des hôpitaux montre d'ores et déjà que, dans la majorité des cas, l'essentiel de la « *plus-value comptable* » a été fourni par les directions des finances qui sont ainsi devenues les

interlocutrices privilégiées et les référents des commissaires aux comptes. Si l'expérimentation actuellement en cours de la certification des comptes des collectivités territoriales débouche sur une généralisation, le même phénomène se reproduira cantonnant inéluctablement le comptable public dans son rôle traditionnel de payeur-caissier, c'est-à-dire dans des travaux qui ne manqueront pas d'être rapidement transférés à des plateformes de services mutualisées. Dans ces conditions, combien de temps encore, les pouvoirs publics accepteront-ils le maintien de receveurs locaux, tout au moins dans les collectivités d'une certaine taille ?

### – Une proposition radicale : la transformation des postes comptables en direction des comptes

La tâche prioritaire à laquelle doit s'atteler la comptabilité publique est sans conteste la redéfinition des tâches du comptable public par rapport à l'ordonnateur. Il s'agit, sans remettre en cause le principe lui-même, de dépasser la frontière traditionnelle de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable afin de permettre au premier d'assumer pleinement la direction de son organisme et, au second de remplir sa mission de garant de la régularité financière et comptable. La solution la plus évidente consisterait à faire du comptable public, le directeur des comptes de l'entité publique. Un tel changement signifierait un comptable public positionné physiquement dans les locaux de l'ordonnateur, un système d'information partagé et, surtout, une distinction très nette entre la prise de décision et le pilotage d'un côté, et le *backoffice* financier et comptable de l'autre.

Ainsi, à l'ordonnateur et à ses services reviendraient tout ce qui relève de l'opportunité financière, notamment, toute la dimension budgétaire, l'engagement des dépenses et des recettes, la constatation des droits, le contrôle de gestion, la politique d'achat, etc. et, au comptable public, le respect des réglementations, y compris les référentiels comptables. Le comptable public, directeur des comptes deviendrait ainsi le garant de la sincérité des comptabilités, de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable, du suivi des actifs et des passifs ainsi que de la production de l'information financière.

La contrepartie à ce nouveau positionnement serait la réaffirmation de l'autorité hiérarchique de l'ordonnateur, sans pour autant que cette dernière vienne remettre en question l'*indépendance fonctionnelle* du comptable pour tout ce qui relève directement de ses attributions de comptable public. En effet, on ne saurait élargir

le champ de compétence du comptable public sans parallèlement conforter la place prééminente de l'ordonnateur dans la gouvernance de son organisme. Cette précision suscite toujours beaucoup de réactions de la part des comptables publics et de certains membres des juridictions financières qui y voient une restriction du rôle du comptable public. C'est faire peu de cas des instructions M9 de la DGFIP qui contiennent ce type de formulation et aussi des agents comptables qui ont toujours su faire prévaloir leur statut de comptables publics. Il en va de même des comptables des organismes de sécurité sociale.

S'agissant du comptable public, directeur des comptes, deux précisions méritent d'être apportées pour éviter toute confusion :

– le concept de direction des comptes diffère de la notion d'agence comptable par son champ fonctionnel qui est beaucoup plus vaste : à savoir une compétence générale pour garantir la qualité et l'exhaustivité de tous les comptes de l'entité publique (qu'ils relèvent de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire, etc.). Autre différence avec les agences comptables, les coûts de fonctionnement (humains et matériels) d'une direction des comptes n'ont pas, a priori, vocation à être supportés par l'entité publique pour éviter la suspicion d'être des transferts de charges déguisés ;

– le rôle du directeur des comptes ne saurait être assimilable à celui d'un « *agent comptable-chef des services financiers* » dans la mesure où, exclusivement cantonné au respect des règles, il n'a pas vocation à se substituer au directeur des finances, bras armé de l'ordonnateur : en face du directeur des comptes devra toujours exister un responsable des questions budgétaires, de la politique d'achat, du patrimoine, etc.

À noter que pour les plus petites entités, la solution d'avenir passe plutôt par le recours à des centres de services partagés pour exécuter les travaux récurrents sur la dépense et la recette, ce qui permettrait de libérer des ressources pour des missions de conseils et d'assistance au profit des ordonnateurs et de leurs services.

Quoiqu'il en soit, surtout si la décision est prise de généraliser la certification des comptes locaux, il est difficile d'imaginer que le *statu quo* actuel pourra perdurer bien longtemps. Le ministre de l'action et des comptes publics<sup>11</sup> ne vient-il pas de dire, « à titre personnel » certes, qu'il ne pensait pas utile de « *continuer dans les très grandes collectivités avec [cette] distinction [entre ordonnateur et comptable public]* » et qu'une « *... certification des comptes [lui paraissait] possible*

*indépendamment des agents de la direction générale des finances publiques ... ».*

## B – L'absence de responsabilité financière sur les comptes publics

Avec la séparation des fonctions ordonnateur-comptable, le deuxième pilier sur lequel s'appuie la fonction comptable publique est celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. La question qui se pose aujourd'hui est de savoir si cette RPP est encore adaptée au contexte actuel.

### – Une responsabilité financière d'un autre temps

Autant il est aisé de comprendre que la mise en place d'une comptabilité d'exercice puisse amener à revoir le partage des tâches entre l'ordonnateur et le comptable, autant il est plus difficile de voir en quoi elle remet en cause le bien-fondé de la RPP. En fait, là encore, la transposition des pratiques du privé, notamment celle de la certification des comptes, conduit à s'interroger sur la ou les personnes responsables des états financiers produits par une entité publique. Or, il ressort que ni le comptable public, ni l'ordonnateur n'est responsable de la fidélité et de la sincérité de l'information comptable produite.

La responsabilité pécuniaire du comptable public ne joue, en effet, que lorsqu'il a défailli dans ses contrôles. Mais ces derniers ne portent que sur les ordres de recouvrer ou de payer qui lui sont présentés ou sur la validité d'une dette, et non sur l'application des principes ou des référentiels comptables. Ainsi, des rattachements à l'exercice manifestement sous (ou sur) estimés, un recensement incomplet des actifs ou une minoration des passifs ne sont pas sanctionnés. Quant aux ordonnateurs, même s'ils sont juridiquement passibles de la Cour de discipline budgétaire et financière (tout au moins pour ceux qui ne sont pas élus), le faible nombre de décisions prises conduit à conclure à une quasi-irresponsabilité de leur part.

Il apparaît ainsi que le régime de responsabilité financière régissant les comptes publics est à la fois :

– profondément injuste car il fait supporter sur le seul comptable public (et indépendamment de sa façon de servir) toutes les défaillances commises dans les chaînes de travail quand bien même ces dernières sont imputables à l'ordonnateur ;

– contreproductif car le comptable public, trop focalisé à juste titre, sur ses contrôles réglementaires n'a guère le temps de s'intéresser à d'autres

<sup>11</sup> V. intervention devant la commission des finances de l'Assemblée nationale, le 2 novembre 2017, à propos du thème « modernisation de la gestion budgétaire et comptable » inscrit dans le programme *Action publique 2022* du Gouvernement (cf. lettre du PM, 26 septembre 2017).

questions comme la tenue de l'actif ou le recensement des passifs ;

– déresponsabilisant puisqu'il exonère entièrement l'ordonnateur et ne l'incite guère à s'intéresser à la qualité des comptes ;

– et, surtout, lacunaire dans la mesure où la responsabilité financière publique s'arrête aux marches de la comptabilité générale.

La comptabilité se trouve donc placée aujourd'hui devant une situation paradoxale : alors que le législateur exige plus de transparence financière et que le principe de la « *régularité et de la sincérité des comptes publics* » a été introduit, en 2008, dans la Constitution, personne, ni l'entité publique, ni l'ordonnateur, ni le comptable public, n'est juridiquement responsable de la qualité des informations portées au bilan, au compte de résultat et dans l'Annexe.

#### – La responsabilité financière dans l'entreprise comme modèle de référence

Dans la mesure où les règles applicables aux entreprises constituent désormais le cadre de référence, il serait logique de poursuivre dans cette voie et de s'inspirer des réglementations contenues dans le code de commerce, le code civil ou le livre des procédures fiscales pour revoir le dispositif de responsabilité applicable dans le secteur public.

La transposition de ces règles conduirait tout d'abord à s'interroger sur la responsabilité financière de l'entité publique comme il existe une responsabilité financière de l'entreprise en tant que personne morale en cas de diffusion d'informations inexactes ou incomplètes, surtout si la mauvaise foi est prouvée. Cette responsabilité nouvelle aurait en outre l'avantage de mobiliser les assemblées délibérantes et les ordonnateurs sur les questions comptables, matière qu'ils jugent, trop souvent, secondaire ou ne relevant pas de leur compétence.

La référence à l'entreprise aboutirait aussi à poser le principe d'une responsabilité financière réelle des ordonnateurs. Toutefois, pour ne pas retomber dans l'exemple malheureux de la CDBF qui est là pour rappeler qu'une mise en jeu d'une responsabilité ne peut être envisagée que si elle repose sur des critères précis et quantifiables, cette responsabilité financière des ordonnateurs ne devra s'analyser qu'au travers du prisme de la comptabilité et de la communication financière. Dans ces conditions, les ordonnateurs pourraient voir leur responsabilité financière engagée en cas de manquements manifestes et intentionnels aux règles comptables, par exemple, en cas de présentation d'états insincères ou de dissimulation

d'informations financières ou budgétaires ayant un impact patrimonial. Pourrait être soumis à cette responsabilité financière (comme pour la gestion de fait) et sanctionnés par des amendes, non seulement l'ordonnateur qui a commis ou validé la faute, mais aussi ceux qui l'ont initiée ou qui ont participé sciemment à sa réalisation. Enfin, ne portant que sur la diffusion d'informations erronées ou inexactes et non sur la qualité de la gestion, les ordonnateurs élus pourraient difficilement évoquer le jugement des électeurs pour se dispenser de toute responsabilité financière.

Reste enfin la délicate question du maintien d'une responsabilité financière à l'égard du comptable public car, dans l'entreprise en cas de faute grave, seuls la personne morale et ses dirigeants sont impliqués mais supprimer, aujourd'hui, la responsabilité personnelle du comptable public serait mal perçu de l'opinion publique. De plus, sa disparition conduirait à fragiliser sa position face à l'ordonnateur. Aussi est-il proposé de maintenir cette spécificité publique, mais à condition d'avoir une RPP plus équitable et qui ne sanctionnerait que les manquements qui sont réellement le fait du comptable public tout en tenant compte des circonstances dans lesquelles les manquements se sont produits.

\* \* \* \*

En quelques années seulement, l'introduction des règles de la comptabilité d'entreprise dans les entités publiques a ébranlé les fondements de la comptabilité publique. Même si son impact est souvent minimisé, la référence au modèle comptable de l'entreprise conduit inexorablement à repenser de fond en comble l'organisation de la fonction comptable publique.

Elle implique aussi de mener un travail de réflexion sur l'usage et l'utilité des pratiques comptables privées dans un environnement public. Trop souvent, en effet, pris par l'urgence et les délais impartis, la démarche des autorités a consisté à reprendre, en l'état, les méthodes de l'entreprise sans avoir le temps de s'interroger sur leur bien-fondé ou d'en tirer les conséquences sur les dispositifs existants.

Enfin, et malgré les progrès accomplis, le scepticisme ambiant qui pèse toujours sur l'intérêt de la démarche interpelle. Ce doute réside peut-être dans le fait que le modèle de la comptabilité d'entreprise n'a pas été suffisamment « publicisé » et que le lien avec le budget s'est trop desserré. Ne faudrait-il pas, comme le CNoCP a commencé à le faire dans son domaine avec son

« *cadre conceptuel* », que les administrateurs et les responsables budgétaires s'approprient, plus qu'ils ne l'ont fait jusqu'à présent, les données fournies par la comptabilité générale pour enrichir leurs pratiques des apports fournis par la comptabilité générale. Des informations fiabilisées sur le niveau des dotations aux amortissements, sur le rattachement des produits et des charges, sur la cartographie des risques ou sur le niveau des provisions sont des données qui contribuent à

parfaire la qualité des dialogues de gestion et à renforcer la sincérité budgétaire; de même, une approche en termes de coûts ne peut qu'optimiser l'utilisation de ressources de plus en plus rares.

Si ces réflexions ne sont pas rapidement engagées, il est fort probable que l'application des règles comptables des entreprises apparaîtra rapidement comme un « effet de mode » particulièrement onéreux pour les finances publiques. ■

### APPEL À DÉBATS

De nombreux lecteurs ne seront pas insensibles aux thèses exposées par Bernard Adans et aux perspectives qu'il ouvre, notamment, sur l'évolution de la mise en œuvre du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, sur les fonctions du comptable public (futur directeur des comptes ?) et sur l'aménagement des régimes de responsabilité (responsabilité comptable de l'ordonnateur, responsabilité personnelle des comptables publics plus équitable).

G&FP, la revue de référence des professionnels des finances publiques, souhaite ouvrir un débat et recueillir l'avis de ses lecteurs sur ces sujets sensibles.

Envoyez-nous à la rédaction ou sur le blog, vos réactions, propositions, réflexions, articles...